

REDOVISNINGENS ROLL FÖR HÅLLBAR UTVECKLING

TINA CARLSON INGDAHL

BIRGITTA PÅHLSSON



HÖGSKOLAN
I BORÅS

Styrning, Organisering och Ledning

Denna rapportserie tjänar flera sammanlänkande syften. En av forskningens viktigaste uppgifter är att ta reda på och presentera vad undervisningen bör handla om. I en tid där läroböcker och annan relevant publicering fortfarande tar lång tid att nå undervisningen och där det finns alternativa kanaler för kunskapsspridning skapas ett hålrum. Rapportserien är tänkt som ett instrument för att fylla nämnda hålrum. Texter som tar upp något eller några företeelser som bör presenteras för studenter och forskare med intresse för vad undervisningen bör handla om. Det forskningsfält som inkluderas här har en vid ram och har benämningen Styrning, organisering och ledning. Den vida ramen indikerar att det är en multivetenskaplig ansats som gäller.

Varje rapport granskas i flera steg innan den publiceras elektroniskt. Någon eller några i redaktionen läser en inkommen text. I ett andra steg seminariebehandlas den och i ett tredje steg formaliagranskas texten också. Sist men inte minst går den att hämta på www.hb.se

Rapportseriens redaktion består av

Professor Rolf Solli
Professor em Margareta Oudhuis
Professor Lotta Dellve

Innehållsförteckning

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	3
SAMMANFATTNING	4
INLEDNING	5
HÅLLBAR UTVECKLING OCH REDOVISNING	5
HÅLLBARHETSREDOVISNING	7
PROBLEM OCH UTMANINGAR	9
MÖJLIGHETER	16
AVSLUTANDE DISKUSSION	20
REFERENSER	24
RAPPORTSERIENS FÖRTECKNING	26

Sammanfattning

I rapporten behandlas de utmaningar och problem men även möjligheter som redovisning som fenomen har i att vara en del i att möta hållbarhetsutmaningar i samhället. Vi ger en beskrivning av dagens praxis gällande hållbarhetsredovisning och dess bristande förmåga att spegla hållbarhet eller ohållbarhet utifrån begreppet hållbar utveckling. I rapporten problematiseras också kring hållbarhetsredovisningens förmåga att spegla ett etiskt redovisningsansvar och att identifiera problem; ekonomiskt, miljömässigt och socialt.

Syftet med rapporten är att utifrån dagens praktik inom den externa redovisningen identifiera utmaningar och möjligheter för att åstadkomma en mer relevant redovisning som speglar organisationers betydelsefulla aktiviteter, ambitioner och resultat miljömässigt, socialt och ekonomiskt. Ett övergripande syfte är att ge en möjlig riktning för hur redovisning kan bli en betydelsefull aktör i strävan mot ökad hållbarhet.

Rapporten visar på problematiken kring brister dels i redovisningens förmåga att spegla resultatet av organisationers hållbarhetsarbete, dels i kopplingen mellan hållbarhetsredovisningen och organisationens strategiska riktning. Ytterligare en aspekt som lyfts fram handlar om hållbarhetsredovisningens bristande koppling till begreppet hållbar utveckling. Rådande internationella finansiella ramverk för redovisning i marknadsnoterade företag och en i olika avseenden frikopplad hållbarhetsredovisning, utan uppenbar relevans för beslutsfattande internt och externt, kan utgöra ett hinder för en utveckling av redovisningen till att få en roll för hållbar utveckling. För att redovisningen ska få en ökad betydelse i detta avseende föreslås ett mer pluralistiskt angreppssätt och en mer etiskt inriktad redovisning som tydligare speglar ett vidgat redovisningsansvar.

Inledning

Utvecklingen av hållbarhetsredovisningen till att bli etablerad praxis i stora företag visar att redovisning som fenomen har potential att vara eller bli en del i att möta hållbarhetsutmaningarna i samhället. Samtidigt kan redovisningen utgöra ett hinder för en sådan utveckling. Det finns risk för att hållbarhetsredovisningen riktar fokus bort från den finansiella redovisningens bristande förmåga att spegla en organisations totala resultat utifrån ett vidgat perspektiv. Hållbarhetsredovisning har dock en potential i att utmana den traditionella redovisningen och kan därmed bidra till att redovisningen och dess roll förändras. Vi ställer frågan huruvida redovisning kan bli ett relevant kommunikationsinstrument för att spegla organisationers grad av hållbarhet eller ohållbarhet och därigenom bli en betydelsefull aktör i att verka för en mer hållbar utveckling.

Syftet med denna rapport är att utifrån dagens praktik inom den externa redovisningen identifiera utmaningar och möjligheter för att åstadkomma en mer relevant redovisning som speglar organisationers betydelsefulla aktiviteter, ambitioner och resultat miljömässigt, socialt och ekonomiskt. Ett övergripande syfte är att ge en möjlig riktning för hur redovisning kan bli en betydelsefull aktör i strävan mot ökad hållbarhet.

Hållbar utveckling och redovisning

Begreppet hållbar utveckling etablerades på allvar i slutet av 80-talet och början på 90-talet, framför allt i samband med två händelser kopplade till Förenta nationerna: Brundtlandrapporten 1987 och FN-konferensen om miljö och utveckling i Rio de Janeiro 1992. Vid FN-konferensen 1992 togs Agenda 21 fram, ett handlingsprogram med syfte att omsätta Brundtlandkommissionens visioner till praktisk handling. Agenda 21 fokuserade på arbete för att motverka miljöförstöring, utrota fattigdom och stärka demokratin. Programmet innehåller 27 grundläggande principer för miljö- och utvecklingsarbete. En av principerna är att förorenaren ska betala för sin påverkan. En annan princip tar för första gången upp frågan om vår civilisations livsstil och behovet av ändrade konsumtions- och produktionsmönster.

Den allmänt accepterade och övergripande definitionen av begreppet hållbar utveckling har sitt ursprung i Brundtlandrapporten:

The needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs. (United Nations World Commission on Environment and Development, 1987, s. 8)

I rapporten hävdar kommissionen att hållbar social utveckling och ekonomisk tillväxt inte kan uppnås, om miljön ödeläggs och naturresurserna överexploateras.

Vidare poängteras i rapporten att en hållbar utveckling förutsätter förändringar av ekonomi och samhälle. De tre dimensionerna ekologisk, social och ekonomisk hållbarhet kan visserligen samspela, men står också ofta i konflikt med varandra. Ett helhetsperspektiv är därför nödvändigt, i syfte att balansera motstridiga krav.

Forskningen har dock haft problem att definiera betydelsen av hållbar utveckling i en organisationskontext (Gray, 2010), samtidigt som hållbarhetsredovisning som fenomen i praktiken har brister gällande förmågan att ge en bild av en organisations hållbarhet eller ohållbarhet (Bebbington & Larrinaga, 2014). I en hållbar utveckling hör ekonomi, miljö och samhälle ihop, men varken lagstiftning eller överstatliga strukturer har kunnat skapa en ram där övergripande problem kring miljöförstöring, korruption, mänskliga rättigheter eller arbetslöshet hanteras eller löses. En utveckling har skett mot ett ökat fokus på aktörsansvar, där företagens roll är uppenbar (Frostenson, Helin & Sandström, 2015). Samtidigt som det finns ett ökat engagemang för hållbarhetsfrågorna i de globala storföretagen är tilltron till rådande marknadsstyrning med effektivitetsfokus stark. Ett vidgat ansvarstagande, utöver det affärsmässiga, är därför inte självklart.

Inom forskningen råder delade meningar om huruvida redovisning ska spela en roll för hållbarhet. Generellt kan sägas att redovisning som fenomen fyller två funktioner, dels att vara ett organisatoriskt instrument för styrning av processer och beslutsfattande i verksamheter, dels att vara ett instrument för att kommunicera med organisationens intressenter. Utifrån ett snävt intressentperspektiv har organisationen ett redovisningsansvar mot de intressenter som organisationen är starkt beroende av och som utövar starkt inflytande på företaget. Denna snäva definition av intressentbegreppet har inneburit ett fokus på vinstmaximering, där redovisningens roll är att tillgodose ägarnas informationsbehov.

Utifrån ett mer vidgat perspektiv beaktar organisationen även andra intressenters behov. Enligt Deegan & Unerman (2011) finns inom intressentteorin två inriktningar: en managementbaserad och en etisk inriktning. Den managementbaserade inriktningen ser till fler intressenter än enbart ägarna, men prioriterar de intressenter som har störst ekonomisk betydelse för organisationen. Det innebär exempelvis att miljömässig och social påverkan beaktas endast så länge detta gynnar företagets överlevnad och innebär ekonomiska fördelar för organisationens betydelsefulla intressenter. Redovisningen får här istället en legitimerande roll som innebär att värderingar i samhället beaktas, där bland annat media och ideella organisationer kan vara viktiga intressenter.

Den etiska inriktningen innebär ett ideal om att organisationer ska ta hänsyn till alla intressenter utan prioriteringar. Det innebär att organisationen har ett redovisningsansvar gentemot alla som påverkar eller påverkas av organisationens verksamhet, oavsett den betydelse de har för organisationens verksamhet. Inom detta perspektiv ses även framtida generationer och naturen som intressenter. Rimligheten i att affärsdrivande organisationer ska ha ett etiskt ansvar som inbegriper allt och alla som påverkas har ifrågasatts och kan inte heller sägas speglas i dagens hållbarhetsredovisningar. Fenomenet hållbarhetsredovisning utgör dock en markering av att den finansiella redovisningen i sig inte räcker till för att

utöva det redovisningsansvar som företagen i dag upplever sig ha, eller förväntas ha, gentemot sina intressenter.

Enligt Brorström (1998) är en uppgift för redovisningen att utgöra underlag för att fatta beslut, vilket ställer krav på redovisningen att visa en sann och rättvisande bild. Ett annat sätt att uttrycka detta kan vara att redovisningen ska kunna identifiera problem. Genom att identifiera problem och få en varning om potentiella framtida problem, blir redovisningen ett viktigt verktyg för att minska osäkerhet. Redovisning bör också enligt Brorström (a.a.) utgöra underlag för bedömning av ansvar, och det får inte finnas utrymme för tveksamheter avseende hur detta ansvar ska mätas.

Olika former och metoder för redovisning av organisatorisk interaktion med samhället och miljön har förekommit sedan en längre tid tillbaka dock utan att utvecklas till en etablerad praxis. Det gäller bl.a. social redovisning och metoder för att beräkna och redovisa miljökostnader och naturkapital. Enligt Frostenson, Helin och Sandström (2015) ses från 90-talets början en ökad integration av miljöfrågor och sociala frågor i finansiella årsredovisningar samt en framväxt av separata redovisningar och delgivning av information via internet. Vanan vid miljöredovisningar, att arbeta med miljöledningssystem och konceptet *triple bottom line* (TBL) – ”tredelad” redovisning av ekonomisk, miljömässig och social påverkan - kan sägas ha skapat förutsättningarna för etablering av hållbarhetsredovisning som fenomen. En ökad marknadsorientering och en utveckling mot ett granskningssamhälle har också inneburit ökade krav på öppenhet, transparens, kontroll och riskminimering, vilket i sin tur bidragit till utökad ansvarskommunikation, främst av legitimitetsskäl.

Hållbarhetsredovisning

Utvecklingen av riktlinjer för hållbarhetsredovisning, Global Reporting Initiative (GRI), som bygger på TBL-konceptet, har bidragit till en utveckling och standardisering av hållbarhetsredovisningen. Den utgör inte en del av utan kan ses som ett komplement till den finansiella redovisningen. Fokus ligger inte på ekonomisk värdering och resultat, utan på företagets miljömässiga och sociala påverkan på intressenterna; dvs. ett relationellt sammanhang. Riktlinjerna är vägledande och det finns möjlighet för företagen att välja mellan två nivåer gällande omfattningen på rapporteringen.

Enligt Milne och Gray (2013) har hållbarhetsredovisning genomgått en institutionaliseringsprocess som lett till en nu väletablerad praxis bland stora företag. Tillsammans med övriga normgivare – stora revisionsbyråer, större publika företag och redovisningsnätverk – har GRI bidragit till praxisutvecklingen. GRI:s riktlinjer kan sägas ha en särställning som internationell redovisningsstandard för hållbarhetsredovisning och är i dag allmänt accepterade, används över hela världen och har bidragit till en vidareutveckling av hållbarhetsredovisningen. GRI utgör ett

ramverk med vägledande principer för kvalitet och innehåll samt riktlinjer för standardupplysningar och icke-finansiella indikatorer. De kvalitativa principerna ligger nära den finansiella redovisningens kvalitativa egenskaper, såsom balans (neutralitet) och jämförbarhet. Väsentlighet och hållbarhetssammanhang är två innehållsmässiga principer som särskilt lyfts fram i den senaste versionen av riktlinjerna. Företag kan välja att redovisa ett urval av generella och specificerade standardupplysningar samt indikatorer som anses vara relevanta för verksamheten. Möjligheten att göra urval och att organisationsanpassa redovisningen bidrar dock till svårigheter att göra jämförelser företag emellan. Vägledningen fokuserar inte enbart på upplysningar och indikatorer, utan är också starkt processinriktad, t.ex. genom att den lyfter fram betydelsen av intressentdialoger. Frostenson, Helin & Sandström (2015) menar att hållbarhetsredovisningen enligt detta ideal är starkt förbunden med aktiviteter och processer för ökad hållbarhet.

Att sammanställa en hållbarhetsredovisning utan en omfattande genomlysning av 1) intressentsammanhanget, 2) företagens påverkan på omgivningen och 3) hållbarhetsfrågornas strategiska koppling till affärsmålen innebär dock att redovisningen kan bli ett dokument med begränsat värde (a.a.). Det finns i hållbarhetsredovisningen inte heller samma koppling mellan inriktning, vem som läser den och vem som använder den som i den finansiella redovisningen.

Huruvida hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer skapat stora förändringar av hållbarhetsarbete som praktik kan ifrågasättas. I genomförda studier av hållbarhetsredovisningar i statliga bolag (Borglund, Frostenson & Windell, 2010) och i detaljhandeln (Frostenson, Helin & Sandström, 2013) konstateras att redovisningen visserligen utvecklas positivt i fråga om transparens och information till intressenter, men att det faktiska hållbarhetsarbetet inte påtagligt förändrats. Hållbarhetsredovisningen kan på så sätt sägas ha utvecklats snabbare än det den ska avspegla, dvs. det konkreta hållbarhetsarbetet.

Det finns exempel på frikoppling där företagen är bättre på att prata om och redovisa hållbarhet än att handla, men det finns också exempel på integrering av hållbarhet i verksamhetsstrukturer och verksamhetsprocesser samt i mål och strategier. Redovisningen kan här sägas ha bidragit till en förändring i beslut och handling. Dock är hållbarhetsredovisningen som fenomen kanske främst ett resultat av en anpassning till en stark praxis för att skapa legitimitet. Många organisationer ser också potentialen i ett medvetet hållbarhetsarbete som kan bidra till organisationens värdeskapande och nya eller utvecklade affärsmöjligheter. Steget till att utifrån ett etiskt perspektiv vidga ansvarstagandet, genom att göra och redovisa något utöver det som förväntas och som anses vara affärsmässigt och lönsamt, är däremot inte lika självklart.

I den separata hållbarhetsredovisningen saknas en tydlig koppling mellan hållbarhets-informationen och det finansiella resultatet. Den senaste utvecklingen mot mer integrerad rapportering, för att skapa en helhetssyn, handlar enligt Frostenson, Helin och Sandström (2015) om två olika fenomen: det ena handlar om att hållbarhetsredovisningen integreras med den finansiella redovisningen i en gemensam rapport, det andra avser *Integrated Reporting* (IR), ett ramverk som

International Integrated Reporting Council (IIRC) arbetat fram och som fastställts 2013. Initiativtagare är bl.a. GRI och andra standardiseringsföretag, företrädare för investerare och revisionsorganisationer.

Syftet med rapportering enligt IR är att tillgodose kapitalmarknaden; att visa och förklara hur ett företag skapar värde över tiden. För detta krävs information om social och miljömässig påverkan i relation till det finansiella värdeskapandet. IR lyfter således fram kapitalmarknaden som primär intressent och mottagare av redovisningen, till skillnad från GRI som inte på ett tydligt sätt gör åtskillnad mellan olika intressentgrupper. IR är i första hand ett principbaserat ramverk, som kan anpassas till det egna företagens behov, och inte som GRI en detaljerad vägledning med angivna standardupplysningar och indikatorer. Syftet med IR är inte att ersätta den obligatoriska årsredovisningen, utan snarare att utgöra ett komplement till denna. Hur företagens interaktion med omgivningen påverkar värdeskapande över tiden är centralt. Utgångspunkten för värdeskapandet är *kapital* i olika former: finansiellt kapital, anläggningsskapital, intellektuellt kapital, humankapital, socialt och relationellt kapital samt naturresurser/-kapital. Målet är att IR ska bli en ny internationell standard som får acceptans på samma sätt som International Financial Reporting Standards (IFRS).

Hållbarhetsredovisning är i dag frivillig i flertalet länder men kommer att bli obligatorisk för stora företag enligt det EU-direktiv som träder i kraft under 2016. I nuläget är det i Sverige endast statliga bolag som har skyldighet att hållbarhetsredovisa, och då i enlighet med GRI. Det finns dock lagstadgade krav (enligt EU-direktiv och årsredovisningslagen) om att redovisa betydelsefull social och miljömässig påverkan i årsredovisningen.

Problem och utmaningar

Dagens hållbarhetsredovisning har utvecklats i snabb takt. Många problem och utmaningar kvarstår emellertid, om målsättningen är att redovisning ska kunna spegla hållbarhet och/eller ohållbarhet och därigenom kunna påverka till ett mer hållbart agerande. Problemen och utmaningarna som identifieras kan härledas till sex olika kategorier: 1) ansvarets gränser, 2) förmåga att mäta och avbilda, 3) frivillighet och kvalitativa kriterier, 4) legitimering av företagens ansvarstagande, 5) frikoppling mellan ord och handling, samt 6) styrande redovisningsprinciper och normer.

Answarets gränser

Finansiell redovisning kritiserar ofta för att exkludera och därigenom ignorera många av de sociala och miljömässiga externaliteter som en organisation orsakar, vilket begränsar och sätter i fråga användningen av den finansiella redovisningen för detta ändamål.

Den finansiella redovisningens begränsade förmåga att spegla en organisations sociala och miljömässiga påverkan har flera orsaker. En orsak är att den finansiella redovisningen anammar enhetsteorin som betraktar organisationen som skild från ägarna, andra organisationer och andra intressenter. En händelse som inte direkt påverkar enheten utelämnas i redovisningen. Samhällskostnader som uppstår med anledning av personalnedskärningar beaktas t.ex. inte i vinstberäkningarna. Utifrån ett bredare samhällsperspektiv blir därmed redovisningen ofullständig. För att kostnader som uppstår utanför organisationen ska kunna inkluderas i redovisningen krävs avsteg från enhetsteorin. Problematiken med rådande enhetsteori är att den inte är förenlig med definitionen av hållbar utveckling. Att översätta ett begrepp på global systemnivå till organisationsnivå är problematiskt. Ett både hållbart och förutsägbart tillstånd är resultatet av en interaktion mellan organisationer, individer, samhällen och stater. Det kan därför ifrågasättas huruvida företag bidrar till hållbar utveckling. Snarare arbetar företag för att minska sin negativa påverkan i den egna verksamhetskontexten.

En annan problematik handlar om svårigheter att komma fram till samförstånd om prioriteringar och balans mellan sociala, ekonomiska och miljömässiga intressen. Ett vidgat intressentperspektiv skapar konfliktytor och ställer krav på en komplex samverkan. Den finansiella redovisningen i större företag styrs dock fortfarande av ett snävt intressentperspektiv, där vinst och ekonomisk effektivitet är i fokus, vilket stöds av en institutionaliserad normgivning och en finansmarknad som fokuserar kortsiktig ekonomisk vinning. Ett fokus på ekonomisk väsentlighet bidrar till att snäva in ansvarets gränser till att omfatta det som företaget och dess investerare uppfattar vara av betydelse för företagets överlevnad och tillväxt, vilket i sig inkluderar beaktandet av miljömässig och social påverkan som är *finansiellt* betydelsefull. Problemen med prioriteringar, komplex samverkan och att behöva hantera konkurrerande intressen avgränsas därmed. Dock finns förväntningar från omgivningen som organisationer ser som nödvändiga att beakta. Legitimitetsaspekten anses vara en viktig anledning till förekomsten av frivillig kompletterande redovisning gällande social och miljömässig påverkan. Denna redovisning kan också sägas svara upp mot prioriterade intressenters utökade krav på transparens och tillfredsställande beslutsunderlag, bland annat för riskbedömningar.

GRI har bidragit till en utveckling av hållbarhetsredovisning utifrån ett vidgat redovisningsansvar. I fjärde generationens riktlinjer (G4) har redovisningens avgränsning utvidgats till att omfatta också det som ligger bortom företagets kontroll, men eftersom riktlinjerna är principbaserade och vägledande blir anpassningen till den egna organisationens verksamhet och ambitionsnivån avgörande för vad som redovisas. Den standardiserade vägledningen har bidragit till viss harmonisering när det gäller hållbarhetsredovisning men kan samtidigt ses som ett organisatoriskt och institutionellt hinder för att utveckla ekologisk förståelse och insikt om vad en hållbar utveckling innebär. Dagens hållbarhetsredovisning kan inte heller sägas spegla en riktning mot hållbar utveckling. GRI-anpassade redovisningar kan sägas ha utvecklats från "Triple Bottom Line"-konceptet, dvs. en tredelad redovisning, som visserligen visare på ett vidgat redovisningsansvar, men inte utifrån ett etiskt perspektiv utan snarare utifrån

ett ledningsperspektiv i en organisationskontext. En redovisning för hållbar utveckling, som inrymmer ett tydligt etiskt ansvarstagande, kan istället enligt Gray (2006, s 803) ha en "ecologically- and eco-justice-informed approach to sustainability reporting.". Denna ansats relaterar till försök att redovisa ekologiska fotavtryck och social rättvisa; en redovisning med ett vidgat rums- och tidsperspektiv, där jordens ekosystem och kommande generationer ses som inressenter. Intressentdialogen som lyfts fram i dagens hållbarhetsredovisning bygger på att någon efterfrågar eller uppfattas ha behov av information, men ett etiskt perspektiv handlar snarare om företagets eget ansvarstagande, att öppet och trovärdigt redovisa effekter på omgivningen.

Det finns en grundläggande problematik med att hållbar utveckling är ett systembaserat koncept som är svårt att konceptualisera på organisationsnivå. Kopplingen mellan hållbar utveckling på global nivå och organisatoriska aktiviteter är svag och otydlig. Hållbarhetsredovisningens anspråk på att vara en redovisning av företagets bidrag till en hållbar utveckling blir därmed främst retorisk (Gray, 2010). Gränserna för en organisations ansvarstagande handlar om vem eller vilka som ska ta ett ansvar och gränserna för detta ansvar.

After all, nature doesn't need us to offer accounts of it. Our accounting for nature, for environmental matters, typically speaks of a separation between humanity and nature and is not something that nature wants, needs, understands or desires. We account for humans – for ourselves. (Gray, 2013, s. 463)

Att vidga företagets ansvar till att omfatta "all" påverkan av en organisations verksamhet, på planetnivå och långsiktigt, är knappast realistiskt, snarare ett ideal. En förutsättning för att vända samhällsutvecklingen mot en mer hållbar sådan är dock att organisationer tar ett ansvar för att minska "ohållbarheten" i sina verksamheter, vilket i sin tur ställer krav på vidgade gränser för ansvarstagande och redovisningsansvar. Frågan är om detta är realistiskt inom rådande ekonomiska system. Huruvida det i så fall är politiska eller normgivande krav som kan styra företagen i en sådan riktning eller om företagen själva bör vidga gränserna för sitt ansvarstagande, är frågor som behöver diskuteras. Att omdefiniera etablerade begrepp och utveckla nya redovisningsmodeller ställer krav på förändring av gängse sätt att se på en organisations ansvarsgränser och vad som speglar ett rättvisande resultat av en organisations verksamhet.

Förmåga att mäta och avbilda

Som nämnts tidigare finns det begränsningar i den finansiella redovisningen gällande att fånga och redovisa social och miljömässig påverkan. *International Financial Reporting Standards* (IFRS) har fokus på intressentgrupper med ekonomiskt inflytande på organisationen, vilket leder till en styrning mot finansiell information med aktieägare som primär intressentgrupp. En viktig princip för den finansiella redovisningen är ekonomisk väsentlighet vilket innebär att social och miljömässig påverkan exkluderas med anledning av svårigheter att kvantifiera sociala kostnader och miljökostnader. Ett annat problem är skuldrevisning av framtida kostnader för t.ex. miljösanering, då denna post efter diskontering tas upp till ett mindre signifikant värde i den aktuella redovisningen. Framtida uppoffringar och förluster ser triviala ut vid beräkning av ett nuvärde.

Ytterligare en begränsning är synen på kostnader och resursförbrukning. Vilka kostnader som ska tas med i beräkning av resultatet hör samman med definitionen av tillgångar. I den finansiella redovisningen definieras tillgångar som resurser som kontrolleras av organisationen och som förväntas generera framtida ekonomiska fördelar för organisationen. För att sedan kunna tas upp som tillgång i balansräkningen krävs också att de ekonomiska fördelarna är sannolika och mätbara. Tillgångar som t.ex. luft och vatten uppfyller inte det grundläggande kontrollkravet och kan därför inte redovisas som tillgång i en organisation, vilket innebär att användning och förbrukning av sådana resurser inte kan betraktas som kostnader. Tillgångs- och skulldefinitionen, som följer enhetsteorin, innebär att ägarna bibehåller sin privilegierade ställning.

Brorström och Kastberg (2006) problematiserar kring redovisningens förmåga att mäta yttre effektivitet, som innebär att ställa resultatet av en verksamhet i relation till målet för eller avsikten med verksamheten. Vid mätning av såväl inre som yttre effektivitet är det enligt författarna viktigt att rätt saker mäts så att valida resultat erhålls. På så sätt undviks felstyrning med nyckeltal som inte ger ett mått på det som organisationen vill uppnå. En risk med mätning är att det som inte mäts inte heller syns, vilket kan leda till att resurser satsas på fel saker. Resonemanget innebär således att hållbarhetsansatser av betydelse för verksamhetens måluppfyllelse bör synliggöras i redovisningen. Detta ligger i linje med vad Pashang, Österlund och Johansson (2014) framhåller i sin artikel; att redovisningen bör spegla investeringar i för verksamheten väsentliga aktiviteter och händelser.

Begreppet mätbarhet har i sig också en begränsning i detta avseende. Mätbarhet och sannolika kassaflöden är ett krav för att något ska kunna redovisas. Värdering av externa effekter av en organisations verksamhet bygger på svåra bedömningar och komplicerade beräkningar vilket gör att de hamnar utanför redovisningen.

There is something profoundly wrong about a system of measurement, a system that makes things visible and which guides corporate and national decisions that can signal success in the midst of desecration and destruction.
(Bebbington & Gray, 1992, s. 6)

De riktigt långsiktiga och samhällliga effekterna bortses från, vilket visar på den finansiella redovisningens bristfälliga förmåga att spegla hållbarhet. Frågan är om den kompletterande hållbarhetsredovisningen kan kompensera för denna brist genom att spegla hållbarhet eller ohållbarhet?

Frivillighet och kvalitativa principer

Behovet och nyttan av reglering och granskning av alternativ redovisning är inte entydig. I företagens relation med intressenter som har stort ekonomiskt inflytande och makt, där relationen inte bygger på närhet, ställs normalt höga krav på reglering. Ett vidgat etiskt intressentperspektiv ger och kräver relationer som bygger på öppenhet, tillit och närhet, vilka kan begränsas av en reglering och krav på oberoende granskning.

Eftersom hållbarhetsredovisningen med vissa undantag hittills varit frivillig har flertalet organisationer kunnat välja vad de vill redovisa och inte vill redovisa när det gäller miljömässig och social påverkan. I princip alla större börsnoterade företag inkluderar dock en hållbarhets-redovisning i sin externa rapportering som ett komplement, eller i vissa fall integrerat i den finansiella redovisningen. Redovisningen följer oftast GRI:s riktlinjer och många företag låter också redovisningen granskas av en oberoende part. Detta innebär inte att redovisningarna är enhetliga. Det finns fortfarande ett handlingsutrymme gällande vad som redovisas och hur. Vid en framtida tillämpning av EU-direktivet om obligatorisk hållbarhetsredovisning för stora företag kommer det sannolikt fortfarande finnas en variation i hur organisationer redovisar social och miljömässig påverkan.

Vid studier av hållbarhetsredovisningar, vars redovisningar följer GRI:s riktlinjer fullt ut (inkl. oberoende granskning) och som bedömts vara exempel på ”best practise”, konstateras brister i redovisningen med avseende på kvalitativa principer såsom tillförlitlighet, främst kopplat till brist på balans/neutralitet och jämförbarhet. Exempel på detta är att företag genom urval av indikatorer och diagram, och hur man redovisar diagram, visar en mer positiv bild av utvecklingen än den faktiska. Positiva förändringar lyfts fram och negativa tonas ner, eller tas inte med. Möjligheten att jämföra redovisningen mellan organisationer är också begränsad pga. bristande enhetlighet.

Enligt Gray (2010) utgör hållbarhetsredovisningar berättelser om lokala händelser som tydligt uttalar organisationens relation med dess intressenter och dess omedelbara materiella miljö. Dessa redovisningar kan dock mer sägas visa en bild av hur organisationer skulle vilja förstå hållbarhet och hur de borde handla till förmån för hållbarhet. Att GRI bidragit till bättre och mer kvalitativa hållbarhetsredovisningar, utifrån de riktlinjer som finns, kan dock knappast ifrågasättas. I och med införandet av fjärde generationsen riktlinjer (som blir gällande standard för de företag som redovisar enligt GRI fr.o.m. 2016) har kraven på redovisningens väsentlighet och hållbarhetssammanhang skärpts och gränsen för ansvarstagandet har utvidgats. Även den betydelsefulla kopplingen mellan

strategier och det faktiska hållbarhetsarbete lyfts fram, vilket svarar upp mot den kritik som finns kring frikoppling i detta avseende.

En ökad standardisering, lagkrav och ökade krav i övrigt på redovisningens innehåll och kvalitet kan bidra till en successivt förbättrad redovisning, men utvecklingen kan också hämmas av en ökad reglering och bidra till en fortsatt särkoppling mellan redovisningen och företagets strategier och interna styrning. Bristen på koppling till hållbarhet/ohållbarhet är också något som har ifrågasatts. Gray, Brennan och Malpas (2014) kritiserar utvecklingen av praxis inom området och risken för att dagens hållbarhetsredovisning utgör ett hinder för utvecklingen av en redovisning för hållbar utveckling.

Legitimering av företagets ansvarstagande

Dagens hållbarhetsredovisningar anses vara otillräckliga som stöd för att organisationer ska kunna bidra till en hållbar ekologisk planet. Paradoxalt nog kan det i stället handla om att de förstärker *business as usual* och en högre grad av ohållbarhet (Milne & Gray, 2013).

Hållbarhetsredovisningen och dess roll i att försöka skapa legitimitet för företagets verksamhet har varit föremål för kritik. Följande citat kan åskådliggöra något av den kritik som har framförts mot hållbarhetsredovisningen och dess roll i att visa på ansvarstagande.

This has the effect of presenting a suite of increasingly pervasive narratives/accounts of sustainability comprising some relatively benign, win-win cocktail of economic achievement, managerial excellence, environmental probity and social responsibility. (Gray, 2010, s. 49)

...through repetition, "sustainability" comes to be synonymous with other notions such as "social responsibility" or "environmental management" and, and most especially, becomes a term that offers no threat to corporate attitudes and activity. (Ibidem)

Mer specifikt kan denna kritik sägas handla om att redovisningens praktik inte självklart kan kopplas till den viktiga och brådskande frågan kring att rädda de livsuppehållande ekologiska systemen som människor och djur är beroende av. Den nuvarande praktiken förstärks och institutionaliseras av de etablerade ramverken och riktlinjerna för hållbarhetsredovisningar, men också av redovisningsprofessionen, "benchmarking-industrin" och olika affärsnätverk.

När det gäller årsredovisningar, inklusive hållbarhetsredovisningar, generellt sett, saknas riktiga försök att härleda samband mellan nödläget gällande global ohållbarhet och organisationers aktiviteter och redovisning t.ex. beskrivningar av förhållningssätt till hållbar utveckling, hur konkurrerande perspektiv och krav

hanteras och balanseras för att minska ”ohållbarheten” samt faktiska åtgärder och resultat av dessa.

Frikoppling mellan ord och handling

Hållbarhetsredovisningen har kritiserats för bristfälliga kopplingar dels mellan redovisningens innehåll och det faktiska hållbarhetsarbetet, dels mellan ett företags strategier och företagens hållbarhetsarbete. Att dessa kopplingar finns är en förutsättning för en förändring. Resultatet av studier om hållbarhetsredovisningens roll och betydelse i statliga bolag (Borglund, Frostenson & Windell, 2010) respektive i detaljhandeln (Frostenson, Helin & Sandström, 2013) visar på en bristfällig koppling mellan hållbarhetsredovisningen och det faktiska hållbarhetsarbetet. Tidsaspekten kan vara en delförklaring till denna frikoppling mellan redovisning och handling. Det kan ta tid innan förändringar får avsedd effekt. Brist på integrering av hållbarhetsperspektivet i mål och strategier samt i interna beslutsprocesser kan vara ytterligare skäl till detta.

Publika företag, och då särskilt företag med verksamheter som kan ses som särskilt ohållbara, har idag ofta en medvetenhet om nödvändigheten i sådana kopplingar för att kunna överleva långsiktigt, av legitimitets skäl eller av affärsmässiga skäl. Det innebär inte att redovisningen alltid speglar denna medvetenhet. Vid en granskning av vd-ord i årsredovisningar över en tioårsperiod från tre marknadsnoterade handelsföretag i modebranchen identifierades tydliga exempel på frikoppling. Vd-ord, som speglar ledningens syn på viktiga strategiska frågor och de utmaningar företaget står inför, ställdes mot de texter som redovisas kring företagens hållbarhetsarbete i årsredovisningar och i separata hållbarhetsrapporter. I två av de tre företagen fanns inte hållbar utveckling nämnt i vd-ordet och inte heller ord och begrepp som tydligt kan kopplas till hållbarhet, såsom socialt ansvarstagande och långsiktighet. Däremot var ord som tillväxt, expansion, lönsamhet, kostnadsbesparingar och rationalisering vanliga och återkommande. Vi ser därför tendenser till att den finansiella dimensionen, som bygger på idén om vinstmaximering, är fortsatt starkt tongivande. I det tredje företaget ses dock en förändring över tid, med ett ökat inslag av hållbarhetsfrågor i vd-ordet. Dessa iakttagelser ligger i linje med resultatet från en studie av Mistra Center for Sustainable Markets (MISUM) (2015), där det konstateras att 56 procent av de 72 största börsbolagen inte nämner hållbarhet i sin övergripande företagsstrategi. Studien konstaterar vidare att 88 procent av företagen kommunicerar mer om sina ambitioner än om verkligt hållbarhetsarbete.

Bland mindre företag och företag med ett fåtal starka ägare, t.ex. familjeägda företag, som inte styrs av den finansiella marknaden, utan har en starkare koppling mellan drift och ägande, finns exempel på företag där hållbarhet och ansvarstagande får ta en större plats i såväl det strategiska som operativa arbetet, men dock inte alltid i redovisningen. Här kan det således handla om en omvänd frikoppling, där handlingar och aktiviteter utförs, men inte redovisas.

Styrande redovisningsprinciper och normer

Avsaknaden av ett ramverk för en redovisning för hållbar utveckling, som kan användas för att spegla hållbarhet/ohållbarhet, bidrar till olika försök att i stället närma sig den finansiella redovisningen. GRI:s ramverk för hållbarhetsredovisning bygger på en tillämpning av strukturer i den traditionella finansiella redovisningsmodellen, vilket kan vara en framkomlig väg i att legitimera kommunikationen. Det finns inbyggt i detta också en påtaglig risk att det hämmar en mer kreativ utveckling mot en förbättrad och mer öppen kommunikation. Standardiserade riktlinjer, som inte är bransch- eller organisationsanpassade och som ska försöka väga in olika intressen med krav på dialog och balans, riskerar också att resultera i alltför mycket kompromisser och en omfattande och mindre intressant redovisning.

Ett exempel på detta är det nya fenomenet integrerad redovisning. Redovisningen baseras här på ett snävt intressentperspektiv och intressentdialogen är inte lika betydelsefull som i GRI. Enligt Deegan (2013) utgör ett fortsatt starkt fokus på investerare och på att skapa mervärde till dessa ett hinder för en utveckling mot ökat redovisningsansvar. Det är viktigt att ifrågasätta och utmana traditionell redovisning med dess konventioner. Finansiell redovisning, kodifierad i existerande ramverk och standarder, är alltför styrd av konventioner för att på ett effektivt och meningsfullt sätt bidra till en vidgad redovisning som också inkluderar företagets sociala och miljömässiga påverkan.

Möjligheter

Problem och utmaningar enligt beskrivning ovan kan utgöra underlag för att identifiera möjliga utvecklingslinjer när det gäller redovisningens roll för hållbar utveckling. Vi vill lyfta fram tre utvecklingsområden som särskilt intressanta och avgörande. Dessa handlar om 1) redovisning som en stark institution, 2) utveckling av redovisning för hållbar utveckling och 3) berättelser och dialog.

Redovisning som en stark institution

Redovisningens potential i att kunna få ett genomslag och en påverkan är främst kopplad till den finansiella redovisningen och dess inflytelserika språk och institution. Det kan handla om att anamma det språk och de begrepp som är vedertagna, accepterade och stöds samt förstärks av regleringar, normgivare och revision.

Integrerad redovisning är ett exempel på en anpassning till den finansiella redovisningen – ett försök att integrera social och miljömässig påverkan som bidrar till finansiellt värdeskapande. Syftet är att ge en mer holistisk syn på företagets värdeskapande, liksom att inkludera ett mer långsiktigt perspektiv, dock med ett fortsatt tydligt fokus på kapitalmarknaden. Även GRI:s riktlinjer har i viss mån

anammatt det finansiella språket genom att utgå från den finansiella redovisningens kvalitativa egenskaper men här är kopplingen till ett finansiellt värdeskapande oklar. GRI har på relativt kort tid lyckats skapa en stark praxis och enighet kring hur social och miljömässig påverkan bör redovisas. Det är dock viktigt att problematisera kring vilka principer och normer som är särskilt viktiga i detta avseende, liksom att kunna ifrågasätta vissa principer och normer som direkt motverkar en större öppenhet kring organisationers ohållbarhet.

I motsats till den pågående utvecklingen mot integrerad redovisning och en bred tillämpning av GRI:s riktlinjer, hävdar Gray, Brennan och Malpas (2014) att det bör finnas andra redovisningsformer som inte anpassas eller utvecklas från konventionell redovisning. Dessa baseras på en idé om att social och miljömässig redovisning, samt redovisning för hållbar utveckling, har större potential att utvecklas om den får utvecklas fritt och inte anpassas till eller begränsas av den konventionella redovisningen och dess ramverk.

Utveckling av redovisning för hållbar utveckling

Det bör vara redovisningens roll att redovisa såväl organisationers påverkan socialt och miljömässigt, utifrån ett mer holistiskt och långsiktigt finansiellt perspektiv, som grad av ohållbarhet utifrån perspektivet hållbar utveckling. Här har utvecklingen gått förvånansvärt långsamt.

Som stark och väletablerad institution är den finansiella redovisningen trög när det gäller förändring. Samtidigt som vi kan vara kritiska till denna tröghet i utvecklingen av den finansiella redovisningen kan det finnas anledning att fundera över den snabba utvecklingen och institutionaliseringen av dagens praxis inom hållbarhetsredovisning. Enligt Milne och Gray (2013) finns det skäl att anse att denna institutionaliserade process har gått alltför fort och inneburit en hämmande och icke-kreativ utveckling av hållbarhetsredovisning som fenomen.

När det gäller utvecklingen av den finansiella redovisningen kan den integrerade redovisningen med mer fokus på helhet och långsiktighet samt koppling till interna processer vidareutvecklas. Det finansiella ramverket kan dock ifrågasättas utifrån ett etiskt perspektiv eftersom den dels har ett snävt intressentperspektiv, dels tillåter värdering till verkliga och framtida värden, vilket skapar tolknings- och manipulationsutrymme. Detta är något som Pashang, Österlund och Johansson (2014) diskuterar i sin artikel. De hävdar att inriktningen mot värdeteorin inte tillåter erkännandet av kostnader avseende viktiga aktiviteter som gynnar en hållbar affärsutveckling, såsom ökade satsningar på innovation, kvalitetsutveckling och underhåll samt insatser för att motverka föroreningar. Författarna gör gällande att traditionell kostnadsredovisning bygger på etiska, lagliga, professionella och principbaserade begrepp – till skillnad från den nu gällande managementinriktade kostnadsredovisningen. De påpekar vidare att kostnadsredovisning, etiskt redovisningsansvar och redovisningsprinciper är relaterade till varandra och att den externa redovisningen och kostnadsredovisningen naturligt hör ihop. En etisk

redovisning bör bygga på redovisningsprinciper och utvecklas så att kostnads- och resultatredovisningen ger en bild av *betydelsefulla* aktiviteter och händelser.

Ekonomiska aktiviteter uttryckt i traditionella redovisningsbegrepp som vinst, kostnader och intäkter kan i dagens redovisning vara separerade från de faktiska aktiviteter som skapar siffrorna (Gray, Brennan & Malpas, 2014). Det kan resultera i att företag undviker att investera i områden som är vitala för företagets överlevnad i samhället eftersom fokus är på en redovisning som inte i alla avseenden synliggör användningen av resurser för betydelsefulla aktiviteter. Därmed ökar ”redovisningsansvarsgapet” mellan investerade resurser och kommunikationen av dessa genom kostnadsredovisning.

En utvecklad kostnadsredovisning kan enligt Pashang, Österlund och Johansson (2014) ge användbar information som bättre speglar organisationens redovisningsansvar. Det kan handla om att redovisa kostnader för särskilda produkter och tjänster, kostnader för betydelsefulla aktiviteter som t.ex. utbildning, underhåll, produktutbildning och kvalitetssäkring samt sociala och miljömässiga investeringar. En redovisning av dessa poster kan utgöra underlag för att tolka och bedöma ledningens redovisningsansvar. En utvecklad kostnadsredovisning, som enligt författarna bygger på de tre principerna *principle of invested costs*, *principle of event* och *principle of place*, kan vara användbar för att bedöma ett etiskt redovisningsansvar. En sådan redovisning skulle kunna skapa förutsättningar för att utveckla nya relevanta nyckeltal och identifiera problem av betydelse för en hållbar utveckling.

En annan väg att gå är enligt Bebbington och Larrinaga (2014) en fortsatt utveckling av fullkostnadsredovisning, som utgör försök att sätta ett finansiellt värde på all negativ miljöpåverkan som företaget utövar genom sin produktion och därtill kopplad konsumtion. Fullkostnadsredovisning kan belysa dynamiken som uppstår i interaktionen mellan människa och natur. Här handlar det om att finna en balans mellan kvalitet och validitet, eftersom det handlar om komplicerade bedömningar och beräkningar.

Även redovisningen av icke-finansiell social och miljömässig påverkan bör kunna utvecklas såväl med stöd av vissa principer hämtade från den finansiella redovisningen, såsom jämförbarhet mellan organisationer inom samma bransch samt transparens och öppenhet. Betydelsefulla och avslöjande nyckelindikatorer och icke-finansiella nyckeltal för att bedöma målbambitioner och prestationer socialt och miljömässigt, behöver också utvecklas. Redovisningen behöver även vidareutvecklas till att ge en balanserad och trovärdig bild. Samtidigt kan redovisningen behöva begränsas till att endast omfatta det mest väsentliga för att bli ett mer användbart underlag för att identifiera problem och för att mäta framgång.

Det finns en risk med en institutionaliserande process som minskar utrymmet för en mer kreativ sådan i att vidareutveckla olika metoder för att redovisa miljömässig och social påverkan samt grad av hållbarhet/ohållbarhet. Det finns embryon till många olika metoder som skulle kunna utvecklas och som har potential till att bättre

återspegla förändring i organisationers hållbarhetsavtryck samt utifrån ett tydligare etiskt redovisningsansvar. Exempel är metoder för att beräkna hållbarhetskostnader, återställandekostnader och hållbarhetsgap. Hållbarhetsgap innebär en beräkning av skillnaden mellan nuvarande aktiviteter negativa påverkan och aktiviteter som skulle kunna ses som hållbara. En annan metod som fått stort genomslag är ekologiskt fotavtryck. Metoden baseras på beräkning av den andel av land som olika aktiviteter utnyttjar eller kräver. Den skulle ha potential i att kunna användas som primärt mått för ohållbarhet på organisatorisk nivå (Gray, 2010).

Det finns således ett behov av att backa tillbaka och se den flora av modeller som har utvecklats. På så sätt kan vi fortsätta att följa en kreativ process som innebär att vi utvecklar befintliga och finner nya – men ännu inte erkända och väletablerade – metoder för att mäta den påverkan företaget har miljömässigt och socialt.

Utmaningen ligger i att ifrågasätta och omdefiniera väletablerade grundläggande redovisningsbegrepp för vinstberäkning. Redovisning behöver dels spegla en samlad bild av organisationens aktiviteter och prestationer, med stöd av indikatorer på en organisations interagerande hållbarhetsarbete och hållbarhetsåtaganden, dels visa på en organisations ekologiska och sociala påverkan kopplad till begreppet hållbar utveckling, dvs. hur graden av ohållbarhet förändras över tiden. Detta för att på ett transparent och trovärdigt sätt kunna visa organisationens påverkan utifrån ett vidgat redovisningsansvar, där naturen och framtida generationer ingår som intressenter. I detta sammanhang bör man lyfta fram redovisningsansvarets moraliska dimension, vilken innebär ett krav på att kunna redogöra för sina intentioner och önsknings samt förklara och försvara sina handlingar utifrån perspektivet hållbar utveckling.

Berättelser och dialog

Inslagen av berättelser i form av vd:s kommentarer och annan frivillig text som inte är formellt reglerad har ökat, såväl i den finansiella redovisningen som i hållbarhetsrapporter. Det finns anledning att tro att vi kommer behöva röra oss mot en mer personlig och organisk redovisning som karaktäriseras av närhet, engagemang och mindre distans. För att tillfredsställa en vidare krets av intressenter finns behov av en engagerande redovisning som baseras på ärlighet, transparens och öppenhet när det gäller organisationers påverkan socialt, ekonomiskt och miljömässigt. Organisationer bör tona ner retoriken kring möjligheten att bidra till en hållbar utveckling och snarare med trovärdighet och öppenhet beskriva de konflikter och utmaningar som en organisation brottas med. Konflikter mellan hållbart agerande och affärsmässiga ställningstaganden, och hur organisationen väljer att hanterat dessa, bör lyftas fram. Det innebär en utveckling mot pluralitet snarare än likriktning; en betoning på pluralitet i berättelser om konflikter och utmaningar, kopplade till en hållbar utveckling, framför romantiska skildringar av betydelsen av företagets hållbarhetsarbete. Här kan ett ökat inslag av berättelser och självvärdering, snarare än riktlinjer, fylla en viktig funktion.

Det finns en utbredd uppfattning kring behovet av en ny redovisning som utbildar i demokrati och deltagande i sociala organisationer. Det ställer krav på redovisning i dialogform som respekterar olikheter och som på allvar diskuterar ideologiska konflikter. En berättelse som står för sig själv bygger på de värderingar som genomsyrar företaget. En förutsättning för trovärdigheten i sådana berättelser är att det finns en faktisk koppling till det strategiska och operativa arbetet i företaget.

Avslutande diskussion

Denna rapport visar på problematiken kring brister dels i redovisningens förmåga att spegla resultatet av organisationers hållbarhetsarbete, dels i kopplingen mellan hållbarhetsredovisningen och organisationens strategiska riktning. Ytterligare ett problem är svårigheter att mäta och redovisa företagets påverkan och resultat, socialt och miljömässigt, på ett sätt som skapar ett relevant underlag för att kunna identifiera problem, vilket är nödvändigt för att kunna göra bedömningar och fatta beslut om åtgärder. En annan problematik handlar om redovisningens otydliga koppling till begreppet hållbar utveckling. Redovisningens roll i att vara en aktör för en hållbar utveckling begränsas av ett etablerat snävt perspektiv på organisationens redovisningsansvar, speglat i gällande redovisningsstandard för marknadsnoterade företag. Ytterligare en kritisk fråga är huruvida en institutionaliserad praxis inom hållbarhetsredovisning kan hämma en utveckling i riktning mot ett ökat ansvarstagande för samhällets hållbarhetsutmaningar. Vi ser att utvecklingen går mot en alltmer standardiserad och teknisk redovisning som har kommit att bli tämligen ointressant. Det är snarare ett managementbaserat perspektiv än ett etiskt perspektiv som förklarar denna utveckling. Det handlar om en anpassning snarare än en förändring som utmanar existerande sätt att driva verksamhet.

För att utveckla redovisningen i riktning mot att få en tydligare roll för en hållbar utveckling ser vi en potential i att anta ett mer pluralistiskt angreppssätt. Det handlar om att ta till vara de goda exempel och försök som redan finns och samtidigt anamma och erkänna en kreativ och innovativ process för fortsatt utveckling. En enda variant av redovisning som uppfyller alla krav och behov är det kanske inte realistiskt att uppnå. Det handlar snarare om att vidareutveckla såväl etablerad finansiell redovisning som kompletterande hållbarhetsredovisning, så att de tillsammans samverkar för att ge en bättre helhetsbild av företagets prestationer i syfte att kunna identifiera problem som inkluderar såväl finansiella som miljömässiga och sociala aspekter.

Utvecklingen av den finansiella redovisningen kan handla om en öppenhet mot alternativa redovisningsmodeller såsom integrerad redovisning med en mer holistisk syn på värdeskapande. Frågan är dock om den integrerade redovisningen utgör ett relevant underlag för att identifiera hållbarhetsproblem. Vi anser att det kan vara mer relevant med en utvecklad och principbaserad redovisning (Pashang, Österlund & Johansson, 2014) som redovisar och belyser kostnader och

investeringar kopplade till väsentliga aktiviteter och händelser utifrån ett hållbarhetsperspektiv. En sådan redovisning kan bidra till framtagning av nyckeltal som har god precision för bedömning av ambitionsnivå och måluppfyllelse i hållbarhetsarbetet. Redovisningen kan också utgöra ett underlag för att spegla och förtydliga organisationens ansvarstagande och redovisningsansvar gentemot en vidgad krets av intressenter. Företag hålls sällan ansvariga för bristen på satsningar, miljömässigt och socialt. En utvecklad kostnadsredovisning kan således bidra till en förbättrad och användbar finansiell redovisning avseende bedömning av företagets ansvarstagande och ambitioner inom hållbarhetsområdet.

För att få en mer relevant redovisning av en organisations sociala och miljömässiga påverkan kan en kompletterande och organisationsanpassad redovisning av sociala och miljömässiga aspekter upprättas. En sådan redovisning bör kunna utvecklas till att säga mer än dagens hållbarhetsredovisning. Det handlar om att åstadkomma en redovisning som ger ett relevant underlag för att identifiera problem utifrån organisationens mål och strategier. En viktig förutsättning för att hållbarhetsredovisningen ska kunna få en betydelsefull roll är att den dels har en tydlig koppling till strategier och mål, dels kommer till användning i verksamhetens strukturer, processer och beslutsmodeller. Ytterligare förutsättningar för en högre relevans är att redovisningen begränsas utifrån väsentlighetsprincipen och att den är trovärdig. En möjlig riktning kan vara att utveckla en hållbarhetsredovisning som består av två delar 1) en komprimerad och kortfattad obligatorisk redovisning av hög relevans baserad på fastställda riktlinjer för att säkerställa en rättvisande bild och 2) en självvärderande del, skriven av ledningen, som ger en trovärdig berättelse.

Det finns också behov av en vidare förståelse av begreppet redovisning som kan erbjuda en utmaning och lovande framtida inriktning för såväl hållbarhetsredovisning som redovisning för hållbar utveckling (Gray, Brennan & Malpas, 2014). Redovisning för hållbar utveckling inryms knappast inom den definition som i dag tillskrivs begreppet redovisning. För att åstadkomma detta behöver vi utvidga vad vi lägger i redovisningsansvaret, liksom diskutera om den enskilda organisationen bör ha ett etiskt ansvar för att på allvar bidra till en hållbar samhällsutveckling. Det råder i nuläget delade meningar kring vilken typ av ansvar som bör ligga på samhällsnivå kontra organisationsnivå. Vi anser dock att redovisningen kan utvecklas i en mer etisk riktning. För att åstadkomma en sådan utveckling behöver utrymmet för bedömningar och uppskattningar, styrda av ekonomiska intressen, begränsas till förmån för en redovisning som bättre speglar ett företags ambitioner och ansvar gällande hållbarhetsåtaganden och som också kan bli en trovärdig berättelse av företagets påverkan och resultat, såväl finansiellt som miljömässigt och socialt.

Ett utvidgat redovisningsansvar utgör en grund för utveckling av nya former för redovisning som har en roll för en hållbar utveckling. Här är inte i första hand redovisningens förträfflighet och exakthet det väsentliga (Thomson, Grubnic & Georgakopoulos, 2014) utan att kvalitet i redovisningen bedöms utifrån att den förstås och används för beslut och handlingar som reducerar ohållbarhet (Bebbington & Larrinaga, 2014).

Implikationer för forskning inom redovisning

I vidareutveckling av redovisning som disciplin och praxis till att erhålla en utökad roll för hållbarhet har såväl forskning som utbildning ett betydande ansvar. Såväl i praktik som i forskningsundersökningar saknas stabil redovisning av organisatorisk hållbarhet och ohållbarhet enligt Bebbington och Larrinaga (2014). Försök att redovisa för hållbar utveckling har i för hög utsträckning närmat sig redovisningsdisciplinen och i för lite utsträckning hållbar utveckling som begrepp. Gray (2010) uttrycker det enligt följande:

...the baggage associated with conventional accounting is no longer apposite when seeking to account for sustainability. (A.a., s. 47)

Bebbington och Larrinaga (2014) föreslår att redovisning för hållbar utveckling blir ett eget och avgränsat forskningsområde, som ställer krav på en (åter)koppling till en diskussion om hållbar utveckling som är disciplinöverskridande och som identifierar forskningsfrågor med bredare relevans. Författarna nämner också exempel på potentiellt intressant forskning där fullkostnadsredovisning respektive redovisning av hållbar produktion och konsumtion studeras utifrån ett vetenskapligt hållbarhetsperspektiv.

Vi identifierar i linje med Frostenson, Helin och Sandström (2015) ett behov av fortsatt forskning på området och särskilt med fokus på empiriska studier som studerar hållbarhetsredovisningens roll i verksamhet och de följder och funktioner som redovisningen har. Det råder exempelvis brist på forskning som studerar relationen mellan å ena sidan hållbarhetsredovisning och det vidgade redovisningsansvaret, som är i fokus i denna rapport, och å andra sidan relationen mellan hållbarhetsredovisningen och företagets strategier och beslutsfattande. Förslag till fortsatt forskning är att studera vilka begränsningar och möjligheter redovisningen har för att identifiera hållbarhetsproblem och för att ge underlag för bedömningen av en verksamhets yttre effektivitet. För detta krävs att hållbarhetsansatser som är i linje med organisationens mål också är synliggjorda i redovisningen samt att det finns en koppling mellan det som mäts och det som är relevant för att driva verksamheten i rätt riktning.

Det kan finnas en begränsning i att forskningen baseras på studier av marknadsorienterade företag som är fångade av rationellt tänkande kopplat till vinstgenerering och kapitalmarknader. Vi ser fördelar med att i stället studera verksamhet som är frikopplat från detta såsom familjeägda företag, ideella organisationer och offentlig verksamhet. Förmodligen kan fallstudier av sådana företag ge fler insikter om förändrings- och utvecklingsmöjligheter än i hårt begränsade publika företag (Bebbington & Larrinaga, 2014).

Avslutningsvis poängteras betydelsen av att i utbildning integrera ledande forskning på området för att på så sätt utveckla och implementera redovisning för hållbarhet i samhället (Dyball & Thomson, 2013). Det handlar om att skapa förutsättningar för organisationer att hantera komplexa problem och

frågeställningar som ställer krav på förmåga att balansera mellan olika och många gånger motstridiga krav utifrån ett helhetsperspektiv.

Referenser

- Bebbington, J. & Gray, R. (1992). Where have all the accountants gone? *Accountancy*, 109(1183), 28–29.
- Bebbington, J. & Larrinaga, C (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395–413.
- Borglund, T., Frostenson, M. & Windell, K. (2010). Effekterna av hållbarhetsredovisning: En studie av konsekvenserna av de nya riktlinjerna om hållbarhetsinformation i statligt ägda företag. Forskningsrapport, Regeringskansliet.
- Brorström, B. (1998). Accrual Accounting, Politics and Politicians. *Financial Accountability & Management*, 14(4), 319–333.
- Brorström, B. & Kastberg, G. (2006). Förutsättningar för effektivitet i kommuner och landsting – en kombination av flera perspektiv. I: Brorström, B., Hagén H.-O., Hagsten, E., Kastberg, G., Magnusson, B., Malmberg, B. & Murray, R, *Mått på välfärdens tjänster – en antologi om produktivitet och effektivitet i kommunala verksamheter*. Rapport till ESS (Expertgruppen för studier i samhällsekonomi), 2006:2.
- Deegan, C. (2013). The accountant will have a central role in saving the planet. really? A reflection on 'green accounting and green eyeshades twenty years later'. [Article]. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(6), 448–458.
- Deegan, C. & Unerman, I. (2011). *Financial accounting theory*. Maidenhead: McGraw-Hill Education.
- Dyball, M. C. & Thomson, I. (2013). Sustainability and Accounting Education. *Accounting Education: an international journal*, 22(4), 303–307.
- Frostenson, M., Helin, S. & Sandström, J. (2013). *Hållbarhetsredovisning i svensk detaljhandel: Roll, relevans och nytta*. Stockholm: Handelns Utvecklingsråd.
- Frostenson, M., Helin, S. & Sandström, J. (2015). *Hållbarhetsredovisning: grunder, praktik och funktion*. Malmö: Liber.
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? Whose Value? Whose creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 793–819.

- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47–62.
- Gray, R. (2013). Back to basics: What do we mean by environmental (and social) accounting and what is it for? – A reaction to Thornton. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(6), 459–468.
- Gray, R, Brennan, A. & Malpas, J. (2014). New accounts: Towards a reframing of social accounting. *Accounting Forum*, 38(4), 258–273.
- Gray, R., Owen, D. L. & Adams, C. (1996). *Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. London: Prentice Hall.
- Milne, M. & Gray, R. (2013). W(h)ither Ecology? The Triple Bottom Line, the Global Reporting Initiative, and Corporate Sustainability Reporting. *Journal of Business Ethics*, 118(1), 13–29.
- Mistra Center for Sustainable Markets (MISUM) (2015). *Walking the Talk? A Report on the Sustainability Communication of the Nasdaq OMX Stockholm Large Cap Index Companies*. Stockholm: MISUM.
- Pashang, H., Österlund, U & Johansson, K. (2014). Cost Accounting, Ethical Accountability, and Accounting Principles. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(1), 20–31.
- Thomson, I., Grubnic, S. & Georgakopoulos, G. (2014). Exploring accounting-sustainability hybridisation in the UK public sector. *Accounting, Organizations & Society*, 39(6), 453–476.
- United Nations World Commission on Environment and Development, WCED (1987). *Our common future* (The Brundtland Report). Oxford: OUP.

Rapportseriens förteckning

1. Sundström, Malin & Ericsson, Dag. (2015). Detaljhandel i förändring – Konsumentinsikt, värdenät och nya affärsmodeller.
2. Liff, Roy (2015). Moderna reformer i offentlig sektor – Misslyckande och Succé!
3. Liff, Roy (2015). Driver NPM-reformers oavsedda effekter 'byråkrateriers' utveckling?
4. Löfström, Mikael (2015). Styrgruppens praktik – Om mötens organisering.
5. Carlson Ingdahl, Tina & Pålsson, Birgitta. (2015). Redovisningens roll för hållbar utveckling.

Alla rapporter i serien går att ladda ner på www.hb.se

Redovisningens roll för en hållbar utveckling

I rapporten behandlas de utmaningar och problem men även möjligheter som redovisning som fenomen har i att vara en del i att möta hållbarhetsutmaningar i samhället. Här ges en beskrivning av dagens praxis gällande hållbarhetsredovisning och dess bristande förmåga att spegla hållbarhet eller ohållbarhet utifrån begreppet hållbar utveckling. I rapporten problematiseras också kring hållbarhetsredovisningens förmåga att spegla ett etiskt redovisningsansvar och att identifiera problem; ekonomiskt, miljömässigt och socialt.

Syftet med rapporten är att utifrån dagens praktik inom den externa redovisningen identifiera utmaningar och möjligheter för att åstadkomma en mer relevant redovisning som speglar organisationers betydelsefulla aktiviteter, ambitioner och resultat miljömässigt, socialt och ekonomiskt. Ett övergripande syfte är att ge en möjlig riktning för hur redovisning kan bli en betydelsefull aktör i strävan mot ökad hållbarhet.

Rapporten visar på problematiken kring brister dels i redovisningens förmåga att spegla resultatet av organisationers hållbarhetsarbete, dels i kopplingen mellan hållbarhetsredovisningen och organisationens strategiska riktning. Ytterligare en aspekt som lyfts fram handlar om hållbarhetsredovisningens bristande koppling till begreppet hållbar utveckling. Rådande internationella finansiella ramverk för redovisning i marknadsnoterade företag och en i olika avseenden frikopplad hållbarhetsredovisning, utan uppenbar relevans för beslutsfattande internt och externt, kan utgöra ett hinder för en utveckling av redovisningen till att få en roll för hållbar utveckling. För att redovisningen ska få en ökad betydelse i detta avseende föreslås ett mer pluralistiskt angreppssätt och en mer etiskt inriktad redovisning som tydligare speglar ett vidgat redovisningsansvar.

Tina Carlson Ingdahl och Birgitta Pålsson är båda lärare i företagsekonomi vid Högskolan i Borås



HÖGSKOLAN
I BORÅS