

Från hållbarhetsrapportering och bestyrkande till hållbarhetsredovisning och revision

Hållbarhetsfrågor har fått en ökad betydelse för företagen och redovisningen har utvecklats genom olika ramverk för hur rapportering ska ske, exempelvis genom Global Reporting Initiative (GRI). I denna artikel visar Arne Fagerström och Fredrik Hartwig på en möjlig väg för utveckling av en systematisk redovisning av hållbarhet och dess indikatorer.

För verksamhetsåret 2014 sammanställde 92 företag noterade vid Stockholmsbörsen (Nasdaq Stockholm) hållbarhetsrapporter vilket motsvarar cirka 34 procent av alla noterade företag. Av de 92 hållbarhetsrapporter som publicerades var 29 stycken bestyrkta av revisor. Från 2017 kommer området lagregleras via EU:s direktiv. Alla företag med mer än femhundra anställda ska lämna icke finansiell information kring hållbarhet. Informationen ska lämnas både på företags- och koncernnivå.

Ett problem som användarna har vid läsandet av hållbarhetsrapporter är att de inte uppfyller kraven på jämförbarhet över tid och mellan företag. Det saknas systematik vid upprättandet av hållbarhetsrapporter och rapporteringen styrs många gånger av företagets vilja att visa en bra bild av företagets hållbarhetsarbete; så kallad "cherry picking". Det är viktigt att utvecklingen inom området tar ett steg framåt. Denna artikel kan ses som en fortsättning på artikeln "Redovisning av hållbart förädlingsvärde" som publicerades i Balans Fördjupning nr 1/2016. I den artikeln visade vi på de möjligheter som finns att utnyttja information i det befintliga redovisningssystemet vid produktion av hållbarhetsinformation. I denna artikel tas ytterligare ett steg. Vi visar här på en möjlig väg för utveckling av en systematisk redovisning av hållbarhet och dess indikatorer. En systematisk

redovisning är en nödvändig grund för att revision av hållbarhetsindikatorer ska vara möjlig. Det ska finnas verifikationer och underlag som revisorn kan använda i arbetet med att finna revisionsbevis.

Utgångspunkter

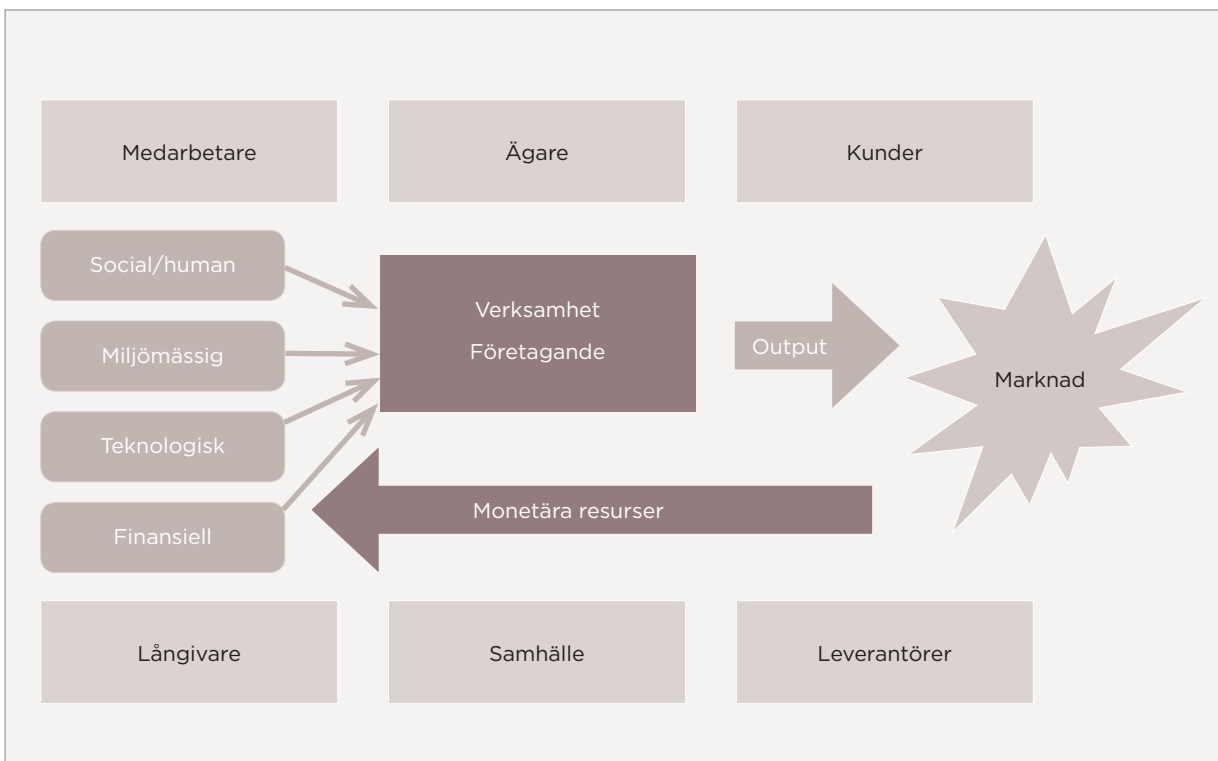
Hållbarhetsredovisningen bör utformas så att den kan fungera som ett verktyg i företagets risk management. Risk management är ett samlingsnamn för de aktiviteter som på ett systematiskt sätt inventerar, analyserar och förebygger olika typer av risker i ett företags verksamhet. Om ett företag får problem med hållbarhetsrelaterade aspekter kan verksamhetens going concern vara i fara, och hållbarhetsredovisningen ska syfta till att synliggöra dessa risker. Ett bra exempel är Volkswagens problem med miljöindikatorerna för sina dieselmotorer. Om intern kontroll och revision hade gjorts av dessa hållbarhetsindikatorer hade det funnits en möjlighet till tidigare upptäckt. Stora kostnader och förlorat marknadsförtroende hade kunnat undvikas.

Med utgångspunkt i en resursteoretisk modell kan vi identifiera områden där "accountability" (krav på redovisning) skulle kunna ligga till grund för riskbedömning av företagets verksamhet. I Figur 1 ser vi möjliga områden för "accountability".

Som vi uppmärksammade i förra artikeln och som åskådliggörs i Figur 1, är inte bara finansiell hållbarhet utan även social/human, miljömässig och teknologisk hållbarhet viktig för företagets verksamhet och överlevnad. Hållbarhetsfaktorerna, som rätt hanterade blir till resurser för företaget, bör fångas upp av hållbarhetsredovisningen och kommuniceras till företagets intressenter.

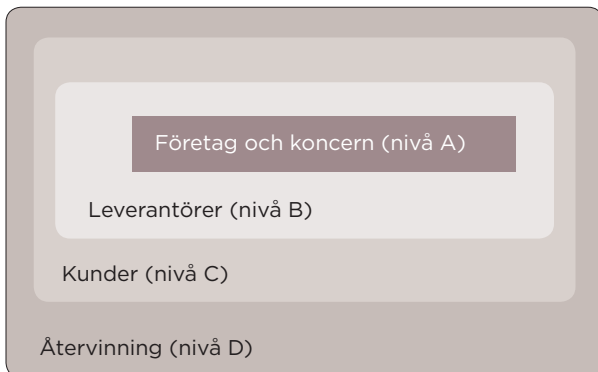
Den traditionella redovisningens fokus har varit mot ägare/investerare. I takt med utvecklingen mot ett hållbarare samhälle har nya krav tillkommit vilket innebär att den sedvanliga avgränsningen av redovisningsenheten till företag och koncern inte speglar företagandets hela ansvarsområde. Det nya ansvarsområdet kallar vi för det *hållbara ansvarsområdet*. Det hållbara ansvarsområdet innefattar hållbarhetsaspekter för de produkter som företaget producerar. Företagets tänkta ansvarsområde består av två faser. Den första fasen sträcker sig från råvara till färdig produkt. Den andra fasen sträcker sig från den tid

Figur 1: Resursteori och intressenter



då produkten nyttjas (det vill säga nyttjandeperioden) till återvinning av produkten. För att få en helhetsbild av företagets hållbara ansvarsområde måste både fas 1 och fas 2 tas hänsyn till och synliggöras, och för att komma dithän behöver hållbarhetsredovisningens rumsavgränsning och tidsavgränsning bli mer flexibel. Mer konkret betyder det att vi kan behöva en hållbarhetsredovisning med fler avgränsningar vilket åskådliggörs i *Figur 2* nedan:

Figur 2: Hållbarhetsredovisningens avgränsning i rum och tid



Ett redovisningssystem för hållbarhet bör innehålla flera möjliga konsolideringsnivåer av information. Vi föreslår nedan fyra olika konsolideringsnivåer (A, B, C och D).

Det räcker inte med att bedriva risk management enbart inom moderföretaget utan dotterföretag måste också inkluderas (nivå A i *Figur 2*). Hållbarhetsredovisningen kan behöva ut-

vidgas och inkludera även faktorer där företaget inte har direkt kontroll utan endast indirekt har en påverkansmöjlighet. Dit hör information om företagets underleverantörer samt information om nyttjandet och återvinningen av företagets produkter. I kraft av rollen som kund till underleverantörer kan företaget kräva information om underleverantörens hållbarhet. Många länder har dessutom redan i dag krav på producenter av varor som innebär att ansvaret för återvinning vilar på producenten, varför information som är kopplat till detta återvinningsansvar bör kunna göras tillgängligt. Den nya utmaningen blir således att i hållbarhetsredovisningen även konsolidera information från och om leverantörer (nivå B i *Figur 2*), produkternas senare bruk (nivå C i *Figur 2*) och återvinning (nivå D i *Figur 2*).

Vad bör redovisas?

Ett viktigt mål med företagets verksamhet är fortsatt överlevnad, "going concern", samt att ägarna får avkastning på sitt investerade kapital. Det finns flera hållbarhetsrelaterade hot mot företagets verksamhet och fortsatta överlevnad. Dessa hot eller risker kan hanteras på flera sätt. En bra början är att få en översiktlig bild av hoten/riskerna i hållbarhetsredovisningen. Vad bör då redovisas och konsolideras för att de hållbarhetsrelaterade hoten/riskerna ska kunna hanteras? Utgångspunkten startar i företagets hållbarhetsresurser i form av:

1. Social och human hållbarhet
2. Miljömässig hållbarhet
3. Teknologisk hållbarhet¹

Samtliga tre hållbarhetsresurser bör ingå i hållbarhetsredovisningen för att få en heltäckande bild av de hållbarhetsrelaterade hoten/riskerna. Ovanstående resonemang leder till följande redovisning av olika indikatorer för de tre resurserna, se *Tabell 1*:

Tabell 1: Indikatorklasser för hållbarhetsredovisning

	A. Företags/ koncernnivå	B, Leverantörer (av produkter)	C. Kunder (nyttjande av produkter)	D. Återvinning (av produkter)
1. Sociala och humana hållbarhetsresurser	1 A	1 B	1 C	1 D
2. Miljömässiga hållbarhetsresurser	2 A	2 B	2 C	2 D
3. Teknologiska hållbarhetsresurser	3 A	3 B	3 C	3 D

Tabell 2: Kontering av indikatorer

			Aktuell period	Föregående period	Budget	Risk-nivå	Möjlighets-nivå
Ver nr	Datum	Indikatornummer	Data	Data	Data	1-9	1-9
1001	25/1	Indikator 1XX	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx
1002	27/1	Indikator 3XX	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	xxxx

I Tabell 1 kan vi se en *indikatorplan*, som är motsvarigheten till den traditionella finansiella redovisningens kontoplan, växa fram. De tre hållbarhetsresurserna 1–3 är *indikatorklasser*, som i den traditionella redovisningen motsvaras av kontoklasser. Konsolideringsnivåerna A till D, som diskuterades ovan, kan sedan inkluderas för att få en flerdimensionell kontering i en redovisningsmodell. När de tre indikatorklasserna kombineras med de fyra konsolideringsnivåerna uppstår i matrisen tolv olika kombinationer (1A–3D). Varje *indikator*, som i den finansiella redovisningen motsvaras av konto, innehåller alltså information om såväl hållbarhetsresurs som konsolideringsnivå. Till de tolv (huvud)indikatorerna som beskrivs ovan tillkommer även undergrupper.

Hur hållbarhetsindikatorerna kan redovisas

Vad för slags social/human, miljömässig och teknologisk hållbarhetsinformation som ska ges av företagen hämtas från de olika "framework" som finns för hållbarhetsrapportering (till exempel GRI).

Indikatorplanen består (precis som en traditionell kontoplan) av ett stort antal indikatorer (vilket i finansiell redovisning som sagt motsvaras av ett stort antal konton). Ett specifikt indikatornummer används vid registrering i ett databssystem där olika typer av dokument kan användas som bas för en verifikation. Det kan vara mätprotokoll, data från underleverantörsrapportering, månadsanalyser med mera. I *Tabell 2* ges ett schematiskt exempel på hur en kontering skulle kunna se ut.

Pengar som är den vanliga måttenheten i det finansiella redovisningssystemet ersätts i den här hållbarhetsredovisnings-

modellen av andra mått och värden. Av verifikationen framgår vad det är för slags data som har matats in. Det kan till exempel vara mätvärden som kan avse både "objektiva" fakta (exempelvis totala koldioxidutsläpp) och "subjektiva" fakta (exempelvis personalens trivsel baserat på en enkätundersökning)².

Riskenivå är den bedömning som görs i anslutning till verifikationen och detta läggs också in i systemet. Detta innebär att systemet uppdateras kontinuerligt avseende risken för avbrott i "going concern" (det vill säga risken för att företagets fortlevnad är hotad). Redovisningssystemet kan därför producera riskrapporter i realtid. Om ett står för ingen risk och nio för mycket hög risk kan systemet ge larmrapport för de indikatorer som fått en åtta eller nio. Detta kan ses som en typ av "early warning system" för avbrott i "going concern". Systemet registrerar också en bedömning avseende de möjligheter som finns till förbättringar avseende hållbarhetsrisker. Möjlighetsnivån kan graderas på samma vis som risk med ett som ingen förbättringsmöjlighet och nio som stor förbättringsmöjlighet avseende hållbarhetsriskerna.

Om *produktnummer* eller *produktgrupp* ingår i konteringen kan dessutom företagets olika produkter följas upp vad avser hållbarhet. Vidare kan information exporteras till de kunder som kräver hållbarhetsinformation på löpande basis. Utöver produktnummer och produktgrupp kan systemet enkelt byggas ut och omfatta även andra begrepp; till exempel land och marknad. Genom att köra rapporter i andra tidsperioder än månad och år kan en produkts hela livscykel följas från det att råmaterial inköptes till dess att produkten blivit återvunnen.

Avslutning

Vårt exempel visar på en möjlig utveckling från en (icke-standardiserad) ad hoc-betonad hållbarhetsrapportering till en (standardiserad) hållbarhetsredovisning och därmed efterföljande professionell revision. Modellen ska endast ses som en skiss på ett system eftersom det krävs omfattande utvecklingsarbete kring vilka indikatorer som bör ingå i hållbarhetsredovisningen. Vi är åter i 1930-talet då facktidningarna innehöll spännande artiklar kring kontoplansteori för den traditionella redovisningen. Vår förhoppning är att dessa rader ska inspirera individer, företag och organisationer inom redovisningsområdet att kliva in i det aktiva arbetet för ett hållbart företagande.

Fotnoter

1) När man pratar om hållbarhet brukar också finansiell hållbarhet inkluderas, men i denna artikel fokuserar vi i stället på de sociala och humana, miljömässiga och teknologiska hållbarhetsresurserna.

2) I systemet registreras även verifierationer i form av till exempel PM och olika analyser.

Arne Fagerström är professor vid Högskolan i Gävle
Fredrik Hartwig är lektor vid Högskolan Dalarna