

Reflektioner kring hållbarhetsredovisnings- postulat och syftet med hållbarhetsredovisning

Hållbarhetsredovisning behöver på samma sätt som traditionell finansiell redovisning fast mark att stå på i form av vissa taget-för-givet antaganden, så kallade postulat, samt ett definierat mål, det vill säga vad hållbarhetsredovisning ska syfta till. I denna artikel visar Arne Fagerström och Fredrik Hartwig hur de klassiska postulaten kontinuitet, redovisningsenhet, redovisningsperiod och monetär enhet kan ligga till grund för modifierade hållbarhetsredovisningspostulat. Dessutom ges ett tentativt förslag på syftet med hållbarhetsredovisning.

Hållbarhetsredovisning och revision kan ses som en naturlig utveckling från hållbarhetsrapportering och bestyrkande. Hållbarhetsrapportering görs utan ett underliggande redovisningssystem som löpande uppdaterar informationen och därför kan endast en enklare form av revision göras – ett så kallat bestyrkande. I denna artikel reflekterar vi kring en möjlig anpassning av den traditionella redovisningens överordnade normativa regler, postulaten, till hållbarhetsredovisning och efterföljande revision. I två tidigare artiklar i Balans (Balans Fördjupning nr 1/2016 och nr 2/2016) har vi dels diskuterat en möjlig utveckling av den externa redovisningen till att inkludera hållbarhetsinformation, dels visat på ett möjligt redovisningssystem för hållbarhetsindikatorer. Vi har tryckt på att det är av vikt att hållbarhetsredovisningen regleras, eftersom det är en förutsättning för att göra hållbar-

hetsredovisningen verifierbar och därmed reviderbar. Innan man börjar reglera hållbarhetsredovisningen bör man dock, för att processen inte ska bli ad hoc-betonad, fundera kring lämpliga hållbarhetsredovisningspostulat. Postulaten sätter vissa ramar för hur och när redovisningsinformation ska produceras. Ramarna är emellertid vida och inom dessa vida ramar kan redovisningsproduktionen styras av olika (konkurrerande) mål. I denna artikel förs ett resonemang kring såväl tänkbara postulat som mål för hållbarhetsredovisningen.

Utöver lagstiftning, rekommendationer och standarder styrs den finansiella redovisningen även av postulat. Redovisningspostulat är en uppsättning taget-för-givet-antaganden som i normala fall inte ifrågasätts. Postulaten är formulerade för att finansiella rapporter ska uppnå sitt syfte; att tillgodose efterfrågan på finansiell information som kan ligga till grund för beslutsfattande. De regelverk som reglerar vilken finansiell redovisningsinformation företagen ska producera är direkt eller indirekt baserade på redovisningspostulaten. De fyra postulaten inom den finansiella externa redovisningen är kontinuitet ("going concern"), redovisningsenhet, redovisningsperiod och monetär enhet.

Dessa fyra postulat kan också principiellt ligga till grund för hållbarhetsredovisning, men de måste revideras och anpassas eftersom förutsättningarna och utgångspunkterna är annorlunda i hållbarhetsredovisningssammanhang. Nedan föreslår vi därför modifierade hållbarhetsanpassade redovisningspostulat samt ett mål/syfte med hållbarhetsredovisningen.

Artikeln disposition är som följer. Först förklaras hållbarhetsredovisningens roll i företagets risk management. Sedan förs ett resonemang kring en anpassning av traditionella redovisningspostulat så att de också kan ligga till grund för redovisning av företagets hållbarhet. Därefter diskuteras några speciella problem kring konsolidering av icke finansiell information och artikeln avslutas med ett tänkbart mål/syfte med hållbarhetsredovisning.

Hållbarhetsredovisning och risk management

Hållbarhetsredovisningen bör utformas så att den kan fungera som ett verktyg i företagets risk management. Risk manage-

ment är ett samlingsnamn för de aktiviteter som på ett systematiskt sätt inventerar, analyserar och förebygger olika typer av risker i ett företags verksamhet.

Risk kan vara såväl hot som möjlighet, så hantering av risker är lika mycket hantering av hot¹ som av möjligheter. De hållbarhetsrelaterade riskerna (det vill säga hoten och möjligheterna) som ska hanteras, och synliggöras i hållbarhetsredovisningen, är sociala/humana, miljömässiga och teknologiska.

Postulat

Nedan resoneras kring och ges förslag på modifierade varianter av de klassiska redovisningspostulaten kontinuitet, redovisningsenhet, redovisningsperiod och monetär enhet.

1 Kontinuitet ("going concern")

Kontinuitetspostulatet bygger på antagandet att ett företag fortsätter sin verksamhet i en icke begränsad framtid. Konceptet påverkar hur värderingen görs av företagets tillgångar och skulder. När kontinuiteten upphör i ett företags verksamhet måste andra värderingsprinciper tillämpas. Kontinuiteten kan avbrytas frivilligt genom nedläggning av verksamheten eller ofrivilligt genom konkurs.

Kontinuitetspostulatet bygger i en hållbarhetskontext i princip på samma tanke som det traditionella kontinuitetspostulatet, men perioden förlängs till att omfatta den tid som krävs för att nå hållbarhetsrelaterade mål (till exempel miljösanering eller återvinning). Om ett företag får problem med att uppfylla sina åtaganden avseende företagets sociala/humana, miljömässiga och teknologiska hållbarhet kan verksamheten inte fortgå i en obestämd framtid. Postulatet kontinuitet bör i hållbarhetsredovisningssammanhang kunna definieras som följer:

Kontinuitetspostulatet bygger på tanken att verksamheten ska fortgå i en icke begränsad framtid givet att företaget kan uppfylla sina åtaganden avseende företagets hållbarhet.

Detta innebär att fokus för hållbarhetsredovisningen bör vara att ge underlag för professionella bedömningar av de risker och möjligheter som är kopplade till olika aspekter av företagets hållbarhet. Givet att hållbarhetskontinuitetspostulatet tillämpas kan ett antagande om fortlevnad endast göras om företaget ser det som sannolikt att det kan leva upp till hållbarhetsrelaterade (formella som informella) förpliktelser.

2 Redovisningsenhet (redovisningens avgränsning i rummet)

Postulatet om redovisningsenhet bygger i den finansiella redovisningen på ägande och kontroll. Detta ger oss redovisningsenheter i företaget; enheter som avdelning och affärsområde. I den externa redovisningen redovisas hela företaget som juridisk person och eventuellt som en koncern. Den externa redovisningens enhetsbegrepp (avgränsning i rummet) är väl reglerad och ger en naturlig bas för de metoder som används i den traditionella finansiella redovisningen. I hållbarhetsredovisningens fokus mot bedömningar av risker och möjligheter avseende företagets användning och hantering av olika resurser kan inte samma avgränsning ske som i den finansiella redovisningen. Riskerna/möjligheterna kring företagets användning och hantering av resurser startar redan i råvarorna och går vidare till transporter av råvaror och till produktion. Efter produktion används produkterna och slutligen återvinns produkterna vilket också är förknippat med risker och möjligheter. Tanken är att hållbarhetsredovisningen ska fånga hela livscykeln (från råvara till återvinning). Det nya ansvarsområdet – som innefattar allt

från råvara och produktion till produkternas senare användning och återvinning – kallar vi för det *hållbara ansvarsområdet*. För att en systematisk redovisning av risker och möjligheter ska kunna ske bör följande avgränsning göras:

Hållbarhetsredovisningens avgränsning i rummet innefattar all verksamhet där företaget har någon form av kontroll över verksamheten. Kontroll avseende hållbarhetsaspekter kan utövas direkt genom ansvar för företagets eller koncernens egen verksamhet och indirekt genom företagets ansvar att välja leverantörer som uppfyller företagets krav på hållbarhet. Vidare innebär den indirekta kontrollen att företaget ansvarar för de produkter företaget sålt under produkternas nyttjandeperiod vilket inkluderar återvinning.

Det hållbara ansvarsområdet kräver att företaget avtalar med sina leverantörer och återvinningsföretag om informationsutbyte avseende hållbarhetsindikatorer. Vidare måste "produkter i användning" hos företagets kunder följas upp. Uppföljningen av de produkter som används är en del av företagets hållbarhetsansvar varför användningen måste följas ända fram till och med återvinning. Denna information kan sedan ligga till grund för ett "hållbarhetsbokslut" avseende det hållbara ansvarsområdet. Figur 1 illustrerar avgränsningen i rummet för hållbarhetsredovisningen:

Figur 1: Hållbarhetsredovisningens rumsavgränsning



Eftersom produktlivscykeln för många produkter är lång kan det bli svårt att tillämpa "cost attach"-principen² för de olika delarna av livscykeln, det vill säga från råvara till återvinning. Att aggregera en produkts hållbarhetsaspekter från råvara till återvinning, utsträckt både i tid och i rum, är komplex. Detta utvecklas i det följande postulatet om avgränsning i tid.

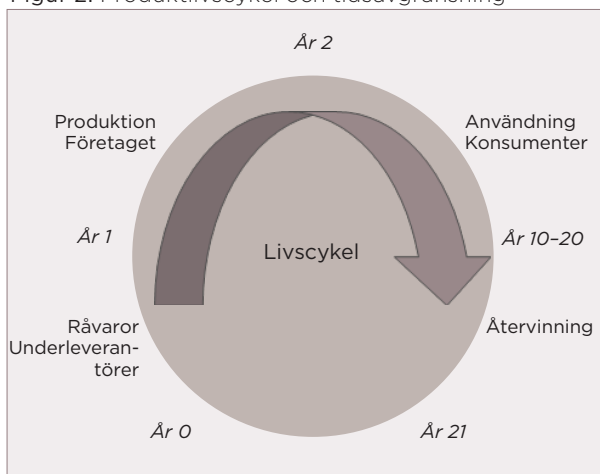
3 Redovisningsperiod (avgränsning i tid)

Inom den finansiella redovisningen används olika tidsperioder, till exempel kalenderår och kvartal. I bokslutet för en period lämnas information om resultat och ställning för perioden. För att erhålla periodens resultat görs mätning antingen via en så kallad "matchning" där utgångspunkten är periodens intäkter till vilka kostnader härleds eller genom att mäta förändringen av periodens nettoförmögenhet. I denna (sistnämnda) mätning ställs nettoförmögenheten (egget kapital, det vill säga skillnaden mellan tillgångar och skulder) vid periodens början mot nettoförmögenheten vid periodens slut (ägarinsättningar och ägaruttag exkluderat). Ur denna mätning kan resultatet härledas och uppdelas i intäkter och kostnader. Svårigheterna vid dessa mätningar är antingen att periodisera rätt (vid matchning) eller att värdera korrekt (vid mätning av förändring av nettoförmögenhet).

Hållbarhetsredovisningen syftar inte till att mäta resultat och ställning för en viss period utan att ge underlag för professionella bedömningar kring företagets risker och möjligheter avseende de resurser som företaget och dess produkter (för)brukar. Hela livscykeln ingår i dessa bedömningar. Från den tid då råvaran framtas till dess företagets produkter "går i graven" och återvinns är det ett långt tidsspänn – kanske 10–20 år eller mer. Vid ett hållbarhetsbokslut för till exempel ett kalenderår kan utfall baseras på den produktion som ägt rum under perioden vilket kan inkludera hållbarhetsaspekter från underleverantörer och i form av råvaror. Eftersom produkterna som producerats under året bara delvis kommit i användning kan endast prognoser och kalkyler redovisas avseende produkternas hållbarhet.

I Figur 2 illustreras problemen med redovisning av ett långt tidsförlopp. Från råvara till återvinning kan ta flera år eller till och med flera decennier, vilket skapar "periodiseringsproblem" i hållbarhetsredovisningen.

Figur 2: Produktlivscykel och tidsavgränsning



Som framgår finns ett problem med att matcha företagets produktion dels mot hållbarhet i råvaror och hos leverantörer, dels mot produktens senare användning och återvinning. I de flesta fall bör det gå att redovisa råvaror och underleverantörers hållbarhetsindikatorer som utfall under perioden. Produkternas användning kan vara svårare eftersom användning och återvinning sker i framtiden.

Med utgångspunkt i resonemangen ovan föreslår vi att hållbarhetspostulatet avgränsning i tid (redovisningsperiod) definieras som följer:

Tidsavgränsningen i företagets externa hållbarhetsrapporter bör utöver kalenderår och delårsperiod omfatta produkternas hela livscykel där framtida utfall för hållbarhetsindikatorerna bygger på goda prognoser och känd data.

Det blir viktigt att i hållbarhetsbokslutet tydligt ange vad som är dokumenterat utfall och vad som är prognoser/kalkyler och på vilken data dessa prognoser/kalkyler grundar sig på.

4 Monetär enhet

I den traditionella redovisningen uttrycks rapporterna i monetära enheter, pengar. Den standardiserade enheten "pengar" underlättar jämförelser mellan företag och över tid. Finansiella rapporter kan till exempel analyseras med hjälp av nyckeltal för att tydliggöra finansiella risker och möjligheter. En stötesten är naturligtvis att pengars värde kan förändras över tid (på grund

av inflation) och dessutom kan en valutas växelkurs gå upp eller ner gentemot andra valutor. Vid redovisning av hållbarhet blir det svårt att omvandla all data från olika indikatorer till pengar³. Vi föreslår därför att måttenheten för hållbarhetsredovisning skall vara den som rekommenderas för respektive hållbarhetsindikator. Exempel på sådana värden kan vara ton koldioxid, sjukfrånvarodagar etc. Värdet för en hållbarhetsindikator tillsammans med övrig bokslutsinformation är ofta en tillräckligt bra utgångspunkt för bedömning av risker och möjligheter.

Dock bör värden för hållbarhetsindikatorer kompletteras med en riskfaktor och en möjlighetsfaktor. Riskfaktorn graderas 1 till 9 där 1 står för ingen risk och 9 för mycket hög risk och möjlighetsfaktorn graderas också den från 1 till 9. Det värsta scenariot blir 9 i risk och 1 i möjlighet (se vår artikel i Balans Fördjupning nr 2/2016, för en utförligare diskussion om detta). Med utgångspunkt i ovanstående resonemang föreslår vi ett postulat avseende hållbarhetsredovisningens måttenhet enligt följande:

Hållbarhetsredovisning bör uttryckas i den måttenhet som gäller för respektive hållbarhetsindikator. Dessutom bör rapporterna innehålla en skala som visar på risk och möjligheter.

Utöver resonemanget ovan om ett behov av anpassade/modifierade hållbarhetspostulat vill vi även kort belysa några speciella problem som uppstår vid konsolidering av hållbarhetsrapporter.

Speciella problem vid konsolidering av icke finansiell information

Att konsolidera innebär att redovisningsrapporter slås samman till en rapport. I samband med konsolidering talas det om aggregeringsproblem. Problemet består i att sammanslagning av data innebär en informationsförlust. Till exempel kan vi i tre olika bokslut för företag i en koncern utläsa: företag 1 vinst 1000, företag 2 förlust 500, och företag 3 vinst 800. Den konso- liderade vinsten blir 1300. Siffran 1300 ger ingen information om hur vinster och förluster fördelas mellan företagen.

I hållbarhetsredovisningen som ska konsolideras uppstår samma problem. Antag att samma koncern som består av företag 1, 2 och 3 redovisar en riskfaktor för en indikator enligt följande: företag 1 visar 9, företag 2 visar 4, och företag 3 visar 2. Summan blir 15 (9 + 4 + 2) och en genomsnittsrisk om 5 (15/3). Eftersom syftet med hållbarhetsredovisning bör vara att så ingående och detaljerat som möjligt informera om risker och möjligheter bör – om möjligt – risker och möjligheter för mindre enheter än koncernen lyftas fram i den konsoliderade rapporten. Det är förslagsvis lämpligt att vid sidan av de konso- liderade rapporterna för koncernen som helhet också upprätta konsoliderade rapporter på lägre aggregeringsnivå; till exempel per land och/eller per produktområde. En annan viktig rapport bör avse det hållbara ansvarsområdet och inkludera information om verksamheter som direkt kan kontrolleras och om verksamheter som indirekt kan kontrolleras (som diskuterades under rubriken redovisningsenhet ovan).

Ett tänkbart mål/syfte med hållbarhetsredovisning

Som avslutning på denna artikel vill vi lämna ett förslag på vad hållbarhetsredovisningen ska syfta till. Den traditionella finansiella externa redovisningen har ett syfte som fokuserar mot ägare och kreditgivare, nuvarande och blivande. Hållbar-

hetsfrågorna har en vidare grupp av intressenter och detta bör tydligt markeras i syftet.

Hållbarhetsredovisningens mål bör vara att systematiskt registrera och värdera risker och möjligheter inom det hållbara ansvarsområdet. Detta innebär att företag i olika led av affärskedjorna behöver utbyta information.

Hållbarhetsinformationen kan sammanställas i ett hållbarhetsboksutdrag som revideras. Givet att hållbarhetsredovisningen uppfattas som relevant bör informationen kunna användas löpande internt i företagen som stöd för det interna beslutsfattandet och externt av koncernens externa intressenter. Centralt är att hållbarhetsboksutdraget ska kunna ligga till grund för olika intressenters (såväl interna som externa) bedömningar av hållbarhetsrisker och möjligheter.

Syftet med hållbarhetsredovisning kan således förslagsvis vara som följer:

Hållbarhetsredovisning och efterföljande revision syftar till att ge information om de olika redovisningsenheterens risker och möjligheter avseende den sociala/humana, miljömässiga och teknologiska hållbarheten. Informationen vänder sig till företagets ledning men också till de intressenter som omger företaget.

Med detta syftesförslag avslutar vi vår artikelserie om tre artiklar som har fokuserat på en möjlig utveckling av befintliga metoder och system för redovisning och revision av hållbarhet. Förhoppningen är att de tre artiklarna kring hållbarhetsredovisning och revision kan inspirera kollegor inom redovisning och revision att fortsatt driva på utvecklingen mot hållbara företag.

Fotnoter

- 1) Detta till trots används begreppen risk och möjlighet i denna artikel (när det egentligen är hot och möjlighet som avses). Orsaken till det är att begreppsparet risk och möjlighet är vedertaget.
- 2) Cost attach-principen innebär att alla utgifter för en produkt kopplas till produkten oaktat när under produktionsprocessen utgiften uppstår. Dvs historiska utgifter från flera olika perioder adderas till en produkts kostnad.
- 3) Dock kan vissa hållbarhetsindikatorer tänkas vara möjliga att översätta i pengar; tex via handel med utsläppsrätter.

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