

# **Supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber**

## **– forståelse & forklaring**

Konstrueret af:

Vinni Pietras-Jensen  
Kandidatstipendiat  
Roskilde Universitetscenter  
Institut 8  
Erhvervsøkonomi

Vejleder:

Søren Jagd  
Lektor  
Roskilde Universitetscenter  
Institut 8  
Erhvervsøkonomi

## Indhold

Resumé.....	3
1 Afhandlingens fokus og bagvedliggende problemstillinger .....	7
1.1 Praktiske problemstillinger .....	7
1.2 Forskningsrelaterede problemstillinger.....	10
1.3 Problemformulering .....	13
1.3.1 En dansk virksomhed .....	14
2 Videnskabsteoretisk tilgang og metode .....	16
2.1 Syn, antagelser og konsekvenser af videnskabsteoretisk tilgang.....	16
2.1.1 Videnskabsteoretisk tilgang i afhandlingen .....	17
2.1.2 Konstruktionsbegrebets betydning.....	20
2.1.3 Kan virksomheder konstruere? .....	20
2.1.4 Afdækning af hvorfor.....	21
2.2 Undersøgelser og undersøgelsesmetoder .....	23
2.2.1 Andre forskeres undersøgelser og undersøgelsesmetoder .....	23
2.2.2 Valgte undersøgelser og undersøgelsesmetoder .....	26
2.2.3 Begrebsafklaring - Hvad supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter.....	29
2.2.4 Danske virksomheders officielle og bevidste forklaringer i beretninger og regnskaber .....	32
2.2.5 Forklaringer - andre forskeres ift. fundne og teoretiske perspektiver i ift. dansk kontekst .....	38
2.2.6 Udvalgte danske virksomheders forklaringer - beretninger og regnskaber over tid samt møder m. repræsentanter .....	41
3 Struktur og forskningsbidrag .....	48
3.1 Oversigt over struktur og forskningsbidrag .....	49
4 Et billede af supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber .....	50
4.1 Regnskabsbegreber og distinktioner .....	50
4.1.1 Regnskab.....	50
4.1.2 Eksternt og internt regnskab .....	51
4.1.3 Supplerende beretninger .....	52
4.1.4 Finansielle og ikke-finansielle regnskaber.....	53
4.2 Frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber .....	54
4.3 Beskrivelse og kategorisering af ikke-finansielle regnskabsformer .....	59
4.3.1 Beskrivelser og kategorisering.....	59
4.3.2 Grundlæggende ikke-finansielle en-dimensionelle regnskaber .....	60
4.3.3 Kombinerede fler-dimensionelle og helhedsorienterede regnskabsformer .....	65
4.4 Sammenfattende billede.....	67
5 Danske virksomheders forklaringer i beretninger og regnskaber .....	69
5.1 Undersøgelsens resultater .....	69
5.1.1 Virksomhedernes egne udtalelser .....	70
5.1.2 Andre karakteristika ved de danske beretninger og regnskaber .....	76
5.2 Sammenfatning .....	85
6 Forklaringer i andre undersøgelser og teoretiske perspektiver .....	87
6.1.1 Andre forskeres resultater .....	87
6.2 Tidlige forskeres forklaringer .....	88

6.3	Nyere empiriske udenlandske forklaringer .....	90
6.3.1	Andre forskeres forklaringer i forhold til danske officielle og bevidste forklaringer .....	93
6.4	Teoretiske perspektiver .....	94
6.5	De valgte teoretiske perspektivers bagvedliggende forklaringer .....	97
6.5.1	Den Ny-institutionelle teori og dens forklaringer .....	97
6.5.2	Forklaringer i et deinstitutionaliserings-perspektiv .....	102
6.5.3	Autokommunikation .....	108
6.6	Opsamling .....	110
7	Udvalgte virksomheders historier .....	115
7.1	Udvalgte virksomheder .....	115
7.2	Virksomhedshistorier .....	118
7.3	Coloplasts historie .....	120
7.3.1	Grundlaget – kvalitet og dialog .....	120
7.3.2	Miljøregnskabet .....	121
7.3.3	Videnregnskabet .....	122
7.4	Novozymes's historie .....	128
7.4.1	Arven fra Novo – bæredygtighedsregnskaber .....	128
7.4.2	Videnregnskabet i ledelsesberetningen .....	131
7.5	Spar Nord Banks historie .....	134
7.5.1	Værdigrundlaget .....	135
7.5.2	Det etiske regnskab .....	136
7.5.3	Videnregnskabet der blev et kvalitetsregnskab .....	139
7.5.4	Kvalitetsregnskabet i dag – ny model, CSI og Balanced Scorecard .....	141
7.6	Sammenfatning af virksomhedshistorierne .....	144
7.7	Virksomhedshistorierne i forhold til tidligere undersøgelser og fundne forklaringer .....	148
8	Konklusion .....	152
8.1	Afledte pointer .....	156
8.2	Perspektivering .....	158
9	Kritik og forslag til yderligere forskning .....	161
9.1	Kritikpunkter og afledt forskning .....	161
9.2	Forslag til yderligere forskning .....	166
Bilag 1	.....	169
Bilag 2	.....	170
English summary	.....	172
Supplerende beretning	.....	176
Undervisningsaktiviteter	.....	176
Projektaktiviteter i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen	.....	176
Konference- og seminaraktiviteter	.....	177
Kurser	.....	179
Deltagelse i netværks- og erfaringsudvekslings-grupper	.....	180
Andre forsknings-aktiviteter	.....	180
Publikationer	.....	181
Afsluttede publikationer	.....	181
Publikationer under vurdering	.....	182
Publikationer under redigering	.....	182
Afsluttende bemærkninger	.....	182
Referencer	.....	184

## Resumé

I 2001 fik vi i Danmark en ny årsregnskabslov, som ændrede den eksisterende på flere interessante punkter. En af nyskabelserne var, at ikke-finansielle regnskaber blev implementeret i loven, således at man kunne konstruere supplerende beretninger som en del af årsrapporten.

Det kan dog undre, at danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne, når de er frivillige og det stadig diskuteres, hvorvidt virksomheden får økonomiske fordele af dem. Samtidig undrer det, at virksomheder konstruerer beretninger frem for ikke-finansielle regnskaber, når det udover at være frivilligt giver problemer med at vurdere, hvad der skal placeres i supplerende beretninger i forhold til ledelsesberetningen, og der i loven stilles krav til beretningerne, som ikke stilles til frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.

Forskningsmæssigt set er det også interessant at undersøge, hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne, da ingen forskere eksplicit har supplerende beretninger som empirisk grundlag, forskningen på området er fokuseret om forskellige former for ikke-finansielle regnskaber, bygget op omkring forskellige metoder og koncepter så undersøgelser ikke direkte kan sammenlignes. Samtidig kan det være svært at gennemskue, hvilke former for regnskaber der medtages i undersøgelse, og fundamentale teoretiske forklaringer kritiseres for ikke at være empirisk forankrede, eller har vist sig utilstrækkelige i flere empiriske undersøgelser.

Da det derfor både er interessant i et praktisk og forskningsmæssigt perspektiv, har jeg valgt at undersøge, og dermed få en større forståelse af, **hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber**

Med baggrund i Llewelyns teoretiseringsniveauer, er afhandlingens forskningsbidrag følgende:

1. Teoriudvikling på forståelsesniveauer via begrebsafklaringer og kategoriseringer
2. Nye empiriske undersøgelser i Danmark baseret på et års supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber udgivet i år 2002
3. Diskussion af teoretiske perspektiver f.eks. auto-kommunikation, som rækker længere end de gængse indenfor regnskabsforskningen (legitimitet) og kan ligge bag officielle og bevidste forklaringer
4. Nye empiriske undersøgelser i Danmark baseret på supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber over tid samt møder med repræsentanter for danske virksomheder
5. Forklaringer på hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber samt afledte pointer

Grunden til, at der teoriudvikles på forståelsesniveauer via begrebsafklaringer og kategoriseringer er, at det er svært at gennemskue, hvad forskellige begreber dækker over. Derfor er konstrueret et billede af, hvad begreberne supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter, som danner grundlag for resten af afhandlingen og de kommende undersøgelser.

Billedet viste, at supplerende beretninger er sammenhængende ikke-finansielle regnskaber i årsrapporten, omfattet af regnskabsloves kvalitetskrav og forudsætninger, mens frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter ikke obligatoriske dokumenter udenfor årsrapporten, tilgængelige for eksterne interessenter i papirform eller på Internettet. I dokumenterne beskriver virksomheder sig selv ved at fortælle en historie om virksomheden, forklare eller begrunde dens handlinger. De kan også bestå af opgørelser, beregninger o.l., som viser noget om virksomheden. Regnskaberne kan endvidere være supplementet til den årlige rapport, evt. konstrueret på et andet tidspunkt end årsrapporten, eller kan være en form for brochurer, foldere, hæfter el.lign. om f.eks. virksomhedens sociale forhold, miljø, viden, kvalitet mv. Samtidig er forskellige regnskabsformer udviklet som ledelsværktøjer til løsning af virksomheders ledelses-, styrings- og kommunikationsproblemer.

På baggrund af ovenstående er danske virksomheders beretninger og regnskaber indsamlet og analyseret, med henblik på at afdække deres egne officielle og bevidste forklaringer på, hvorfor de konstruerer beretningerne og regnskaberne. Denne undersøgelse viste, at virksomhederne i beretningerne og regnskaberne argumenterede for, at de blev anvendt til følgende formål:

- Tiltrække nye og kvalificerede medarbejdere
- Vise samfundsansvar og –værdi (herunder bæredygtighed)
- Markedsføring, brand og omdømme
- Regnskabsaflæggelse/dokumentation (bl.a. leve op til lovkrav)
- Information, forståelse og dialog
- Sikre indtjening, øge værdi og vækst
- Forbedring, udvikling og refleksion (ofte kvalitet)
- Strategi, styring og ledelse (mest fokus på viden- og værdiledelse)
- Være spejl for ledelse og medarbejdere

Samtidig var beretningerne ikke kun rettet mod eksterne, men også interne målgrupper, ofte på samme tid.

Undersøgelsen af virksomhedernes beretninger og regnskaber indikerede desuden, at der kunne være andre forklaringer, end dem de umiddelbart havde skrevet i beretningerne og regnskaberne. F.eks. konstruerede virksomhederne dem i høj grad, fra sig selv til egne medarbejdere og ledere, de blev konstrueret for at vise egne værdier og/eller vise, at de går ind for de værdier, der ellers lægges vægt på andre steder i samfundet. En forklaring kunne også være at danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne, fordi de opfordres til det, eller mener de bør gøre det evt. fordi det er et krav fra kunder, at de kan dokumentere deres indsats.

Undersøgelsen viste ingen nævneværdig forskel på beretninger og regnskaber, men halvdelen af de virksomheder, der konstruerer supplerende beretninger, følger ikke årsregnskabslovens forskrifter med hensyn til placering og revision, hvis beretningen har anden placering end den forskrevne efter årsregnskabsloven, og beretningerne bærer præg af, at virke mere frigjorte af standarder og vejledninger end frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.

For at komme længere bag danske virksomheders officielle og bevidste forklaringer blev det undersøgt, hvilke uofficielle og ubevidste forklaringer der kunne ligge bag deres konstruktion af supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. I den forbindelse viste andre forskeres lignende undersøgelser et stort sammenfald mellem ovennævnte

forklaringer, og de forklaringer de var kommet frem til i deres undersøgelser. Andre forskere havde dog også fundet, at virksomheder konstruerede ikke-finansielle regnskaber på grund af ændrede samfundsopfattelser af virksomheden, offentligt pres samt legitimitet og mode.

De fundne forklaringer blev yderligere uddybet og undersøgt via inddragelse af teoretiske perspektiver valgt ud fra de fundne forklaringer. Disse undersøgelser viste, at danske virksomheder kunne føle sig presset til at konstruere beretningerne og regnskaberne f.eks. via normer, værdier, standarder og regulering fra offentlige myndigheder, offentlige institutioner, virksomheder m.fl., som de er afhængige af. Endvidere kunne de konstruere dem fordi det forøgede deres legitimitet, fordi de var et udtryk for stigende professionalisering og/eller kunne give status samt større karrieremuligheder for den enkelte og samarbejds muligheder for virksomheder imellem.

Undersøgelserne understregede endvidere virksomhedernes officielle og bevidste forklaringer, men tilføjede, at beretningerne og regnskaberne kunne være led i en lærings- og udviklingsproces eller forklares ved, at finansielle regnskaber eller andre tidligere praksisser ikke har været tilstrækkelige til at vise virksomhedens værdier. Desuden kunne beretningerne og regnskaberne konstrueres fordi virksomhederne ville differentiere sig fra eller imitere andre for ikke at fremstå som umoderne.

Et særligt kendetegn ved danske supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber er, at de konstrueres som et spejl for virksomhedens medarbejdere, samtidig med, at langt de fleste konstruerede dem fra og til sig selv. Det kunne forklares ved at de kunne ses som nødvendige for at kunne afgrænse sig fra omverdenen, opfylde et følt behov for koordinering af handlinger samt udvikle deres kultur og identitet. Beretningerne og regnskaberne kunne dermed være udtryk for et ønske om at styrke organisationens identitet og kultur, opbygge systemer af delte meninger til koordinationsformål, efterkomme fordomme f.eks. om den politiske forbruger eller efterkomme et reelt ikke eksisterende informationsbehov.

Ingen af de valgte perspektiver kan forklare supplerende beretninger og øvrige frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber alene, men perspektivernes ligheder indikerede andre forklaringer. Disse ligheder indikerede, at selv-opfattelse og opfattelse af andre var vigtige faktorer. Danske virksomheder kunne derfor konstruere supplerende beretninger og lignende eksterne ikke-finansielle regnskaber som et resultat af virksomhedens/ledelsens opfattelse af eksterne såvel som interne, herunder egne, behov, kombineret med de krav de opfatter, der stilles til dem.

For at undersøge ovennævnte yderligere, blev virksomheders beretninger gennem tid undersøgt, og møder med repræsentanter fra Coloplast, Novozymes og Spar Nord Bank afholdt, således at såvel officielle og bevidste som uofficielle og ubevidste forklaringer kunne undersøges yderligere.

Disse undersøgelser viste, at regnskaberne og beretningerne blev set som løsninger på ledelses-, styrings- og kommunikationsproblemer, men også muligheder. De viste samtidig, at aktører og begivenheder var afgørende for, at virksomhederne konstruerer beretningerne og regnskaberne, og virksomhederne ønsker at give beretningerne mere vægt, hvorfor de mener beretningerne bør placeres anderledes end efter årsregnskabslovens forskrifter.

I alle virksomheder har beretningerne og regnskaberne haft en vigtig intern funktion, med hensyn til at engagere egne ledere og/eller medarbejdere. De har derfor været konstrueret fra og til virksomheden, med det formål, at kommunikere med sig selv. Kun i en virksomhed, har det formål

ændret sig, så den supplerende beretning og det eksterne regnskab nu kun er rettet mod information af eksterne aktører.

Undersøgelserne viste endvidere, at virksomhederne har engagerede medarbejdere og ledere, der følger med i udviklingen på området, og beskriver sig selv som pionerer. Desuden fremgik det af virksomhedshistorierne, at eksisterende værdier danner en eller anden form for basis, som beretningerne og regnskaberne bygges op om. Ideer implementeres i regnskaberne, hvis de kan indpasses i virksomhedens selvopfattelse samt eksisterende og/eller ønskede værdier og identitet. Andre ideer indpasses kun i de tilfælde, hvor der er en opfattelse af, at der er et krav, behov eller ønske fra væsentlige eksterne aktører, om at de gør det. Der er derfor en form for filter, som betyder at forskellige ideer og dermed regnskabsformer eller forskellige typer ikke-finansielle informationer enten konstrueres eller ikke konstrueres af virksomhederne.

Det konkluderes derfor, at danske virksomheder overordnet konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, fordi de:

drives frem af engagerede interne aktører, passer ind i virksomhedens eksisterende eller ønskede værdier og selvopfattelse, til at løse egne interne ledelses- styrings- og kommunikationsbehov og/eller fordi de har en opfattelse af at eksterne aktører kræver, har behov for eller ønsker de afgiver informationerne.

Forklaringerne kan derfor være officielle og bevidste på et praktisk niveau, samt uofficielle og ubevidste på et mere bagvedliggende og overordnet niveau.

Gennem afhandlingen blev også fundet andre konklusioner, som særligt er interessante for forskningen på området. Den første er at legitimitetsteori alene langt fra kan forklare hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, den anden at beretningerne og regnskaberne i høj grad henvender sig til interne aktører. Værdier og identitet er i fokus, hvorfor auto-kommunikation og intern dialog er mindst lige så vigtig som f.eks. ekstern information og dialog. Den sidste er, at beretningerne og regnskaberne har udviklet sig således, at forskning i kun en eller få regnskabsformer og ledelsesfilosofier i forbindelse med forklaring af beretningerne og regnskaberne, har mistet sin værdi.

# 1 Afhandlingens fokus og bagvedliggende problemstillinger

Helt tilbage fra oldtiden har man kendt til regnskabsaflæggelse, men først fra begyndelsen af den industrielle udvikling, er der kommet lovgivning på regnskabsområdet i Danmark. Indtil 1972 kunne danske selskaber med under 10 aktionærer kræve deres regnskaber hemmeligholdt og først i 1981 kom den egentlige første selvstændige lov på regnskabsområdet i Danmark – årsregnskabsloven (Elkjær and Hjulsager 2001, s. 12).

Siden da har årsregnskabsloven til stadighed udviklet sig (Elkjær and Hjulsager 2001, s. 12, 18) og i 2001 fik vi det, der er blevet kaldt ”en meget visionær og progressiv regulering af årsrapporten. (Olsen 2003, s. 32)” Da Danmark med denne lov er kommet ”langt foran andre lande (Olsen 2003, s. 32)”, giver visse dele af loven ikke kun muligheder, men også en række interessante praktiske og forskningsmæssige problemstillinger.

## 1.1 Praktiske problemstillinger

Den 10. januar, 2001 fremsatte den daværende erhvervsminister Ole Stavad et forslag (Stavad 2001), som ændrede den eksisterende årsregnskabslov fra 1996 (Elkjær and Hjulsager 2001, s. 18), på flere interessante punkter.

Årsregnskabsloven skulle bygges op efter ”byggeklodsmodellen”, så den blev nemmere at anvende, særligt for mindre virksomheder. Samtidig skulle den i højere grad imødekomme investorers informationsbehov og orienteres mere mod værdibaserede regnskaber, hvilket var i tråd med den internationale udvikling (Elkjær and Hjulsager 2001, s. 18-19; Stavad 2001, s. 72).

I lovforslaget blev det desuden erkendt, at det finansielle regnskab ikke længere var tilstrækkeligt, til at dække alle relevante behov, end ikke investorernes. Af forslaget fremgik det derfor, at:

- etisk bevidste investorer i stigende grad har behov for at få oplysninger om, hvorledes virksomheder lever op til deres sociale ansvar,
- flere og flere virksomheder konstruerer frivillige særlige beretninger om aspekter af virksomhedens forhold, som ikke kan beskrives tilstrækkeligt i det finansielle regnskab og at
- visse virksomheder konstruerer grønne regnskaber, som det ville være hensigtsmæssigt, at kunne knytte til årsrapporten.

For derfor bedre at kunne dække relevante regnskabsbrugeres behov og undgå dobbeltrapportering, omfattede lovforslaget en ny frivillig del i årsrapporten – kaldet supplerende beretninger (Stavad 2001, s. 76).

Den 7. juni 2001 var den nye årsregnskabslov en kendsgerning (Årsregnskabsloven 2001), supplerende beretninger var en realitet, og ikke-finansielle former for rapportering, var for første gang en del af den danske årsregnskabslov (Elkjær and Hjulsager 2001, s. 18-20).



Det var ikke nok med, at grønne regnskaber blev implementeret i årsregnskabsloven, men med begrebet supplerende beretninger, var alle andre former, som danske virksomheder i praksis konstruerede og konstruerer, også en del af den (Hasselager, Johansen et al. 2001, s. 194). Det sidste er især interessant, da forskellige former for ikke-finansielle regnskaber i Danmark, havde tradition for at blive støttet af forskellige ressortområder (Schaarup and Pietras-Jensen 2003) og at være udviklet indenfor forskellige forskningstraditioner<sup>1</sup>. Alligevel implementeredes pludseligt et begreb i én lov, som var tæt knyttet til én forskningstradition (regnskab- og revision), og udviklet i ét ressortområde, som omfattede alle regnskabsformer. Det var derfor banebrydende, hvorfor udviklingen i årsregnskabsloven både gør begrebet supplerende beretninger interessant, men også gør det interessant at undersøge, hvorfor danske virksomheder vælger at konstruere dem.

Supplerende beretninger er dog stadig frivillige, og hvis en virksomhed vælger at konstruere dem, er de kun omfattet af få regler, hvilket også gælder i den nyeste udgave af årsregnskabsloven fra den 23. marts 2004 (Årsregnskabsloven 2004). Grunden til den sparsomme regulering var, at forskellige beretningstyper var under stadig udvikling, så tiden ikke var inde til at fastfryse dem (Stavad 2001, s. 76).

Når beretningstyperne udvikles, er det også sandsynligt, at virksomhedernes forklaringer på, hvorfor de konstruerer dem udvikles eller måske helt ændres. Udgangspunktet i forslaget var, at virksomhederne konstruerede regnskaberne pga. investorerne. Samtidig var man dog opmærksom på, at ikke-finansielle former for regnskaber typisk havde andre brugere end finansielle regnskaber, såsom medarbejdere og lokalsamfund (Stavad 2001, s. 76). Forklaringerne på, hvorfor virksomhederne udvikler regnskaberne, kan derfor være langt flere end blot for at dække investorers behov.

Hvis danske virksomheder derfor konstruerer beretningerne og lignende eksterne ikke-finansielle regnskaber for at opnå andre formål, vil yderligere regulering kunne betyde, at regnskaberne ikke behøver dække relevante regnskabsbrugeres behov, og at man ved loven ikke undgår dobbeltrapportering<sup>2</sup>.

For at få et bedre grundlag for eventuel yderligere regulering er det derfor vigtigt at få en større forståelse af beretningerne og regnskaberne, særligt med henblik på at finde ud af, hvorfor danske virksomheder konstruerer dem. Det har bl.a. været grunden til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ønsker det undersøgt, og derfor har valgt at medfinansiere denne afhandling.

Samtidig er det interessant at undersøge, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber af flere andre praktiske grunde.

- Virksomhederne forøger frivilligt deres egne udgifter
- Ændringer i årsregnskabsloven kan gøre supplerende beretninger uinteressante
- Kravene til supplerende beretninger gør det vanskeligere at konstruere beretningerne frem for særskilte ikke-finansielle regnskaber

<sup>1</sup> Uddybes i næste afsnit om forskningsrelaterede problemstillinger.

<sup>2</sup> Dobletrapportering undgås i forvejen ikke i forhold til grønne regnskaber, da de omhandler produktionssteder og derfor ofte ikke hele virksomheden.

- Supplerende beretninger begrænser ikke umiddelbart regnskaberne formål, målgruppe og indhold, og giver dermed virksomhederne nye muligheder

For det første er supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle rapporter regnskaber, der, når man ser bort fra grønne regnskaber, konstrueres frivilligt af virksomhederne. De virksomheder, der konstruerer dem, påfører dermed sig selv en række ekstra udgifter, der ikke er lovpligtige. Alligevel gør virksomheder det, selvom det samtidig er uklart, hvorvidt de stilles bedre økonomisk, eller opnår bedre finansiell ydeevne, end virksomheder, som ikke konstruerer beretningerne og regnskaberne. (f.eks. Zadek 2001, s. 68-70; Adams 2002, s. 226; Juhl 2004, s. 3)

For det andet medførte ændringerne i årsregnskabsloven, at ledelsesberetningen skulle indeholde flere oplysninger end hidtil (Elkjær and Hjulsager 2001, s. 19), som for de største virksomheder (C og D-virksomheder) omfatter informationer om miljø og viden (Årsregnskabsloven 2001). Et problem blev derfor, hvad der skal medtages i ledelsesberetningen i forhold til supplerende beretninger. En formodning er, at ledelsesberetningen, på grund af kravet om at den skal give et retvisende billede, kommer til at skulle omfatte alle væsentlige oplysninger, hvorfor konklusionen er, at supplerende beretninger må indeholde alle uvæsentlige oplysninger (Olsen 2003, s. 38). Set i dette lys, kan det undre, at nogle virksomheder overhovedet vælger at konstruere supplerende beretninger.

Selvom der stadig kun er begrænset regulering af ikke-finansielle regnskaber, når de placeres i årsrapporten som supplerende beretninger, gælder dog visse regler, selvom de er frivillige. F.eks. skal regnskabet placeres sidst i rapporten efter de obligatoriske dele og så vidt muligt leve op til de samme kvalitetskrav og grundlæggende forudsætninger som de finansielle regnskaber (Hasselager, Johansen et al. 2001; Årsregnskabsloven 2001; Årsregnskabsloven 2004). Da der, hvilket allerede fremgik af lovforslaget til årsregnskabsændringerne i 2001, er flere problemer i at leve op til kravene, når det drejer sig om ikke-finansielle regnskaber end finansielle (Stavad 2001, s. 77), kan det yderligere undre, at danske virksomheder konstruerer beretningerne.

Supplerende beretninger giver dog ikke kun begrænsninger, men også muligheder. Supplerende beretninger betyder, at alle ikke-finansielle regnskabsformer kan samles i ét regnskab, f.eks. under betegnelsen supplerende beretninger. Det kan få praktiske konsekvenser for, hvordan regnskaberne udvikler sig, da det åbner mulighed for at konstruere regnskaber, som ikke nødvendigvis begrænses af en bestemt regnskabsforms betegnelse f.eks. videnregnskab eller miljøregnskab. Derved åbnes samtidig mulighed for, at beretningerne kan konstrueres til flere forskellige formål og flere forskellige målgrupper på samme tid. Det sidste begrænses ikke i årsrapporten, da årsrapporten skal udarbejdes så den støtter regnskabsbrugerne, dvs. kreditorer, medarbejdere, kunder, lokalsamfund mv., i deres økonomiske beslutninger (Årsregnskabsloven 2001, begge § 12 stk. 2; Årsregnskabsloven 2004).

Supplerende beretninger kan derfor ikke kun give praktiske problemer, men også muligheder, som er interessante at undersøge.

## 1.2 Forskningsrelaterede problemstillinger

Selvom supplerende beretninger er et nyt udforsket begreb, har virksomheder konstrueret ikke-finansielle regnskaber, og aktører har udviklet vejledninger til regnskaberne i mere end 30 år (Dierkes 1979; Mathews 1997; Gray 2001; Gray 2002a), mens ikke-finansielle informationer i årsrapporten er sporet helt tilbage til sidst i 1800-tallet (Guthrie and Parker 1989, s. 344).

Samtidig har en lang række forskere i mange år studeret ikke-finansielle regnskaber, på forskellige måder, hvor ikke kun spørgsmål om, hvorfor virksomheder konstruerer regnskaberne (f.eks. Zadek, Pruzan et al. 1997; Adams 2002; Bukh, Johansen et al. 2003; Marr, Gray et al. 2003), men særligt ofte, hvilke forklaringer der kan være på, at virksomheder konstruerer dem, er blevet udforsket. (bl.a. via afprøvning og/eller diskussion af hovedsageligt teoretiske forklaringer (f.eks. Roberts 1992; Mangos and Lewis 1995; Buhr 1998; Campbell 2000; Wilmshurst and Frost 2000; Deegan 2002; Deegan, Rankin et al. 2002)).

Forskellen på ovenstående forskningsområder kan diskuteres, da de i forskningen somme tider overlapper hinanden (F.eks. O'Dwyer 2002, der både undersøger om legitimitet er forklaringen samtidig med at han undersøger virksomhedernes forklaringer). Men det vigtige i denne afhandling, er første spørgsmål, der tager udgangspunkt i virksomhedernes egne begrundelser for hvorfor. Dvs. omdrejningspunktet er forklaringer ud fra en virksomheds synsvinkel.

Via den eksisterende forskning er fremkommet en lang række forskellige bud på, hvorfor virksomheder konstruerer ikke-finansielle regnskaber, som måske også gælder for danske virksomheder. Nogle af undersøgelserne viser dog, at det selv i nyere tid er sandsynligt, at begrundelserne for at konstruere regnskaberne kan være forskellige fra land til land (f.eks. Williams 1999; Buhr and Freedman 2001; Adams 2002; Deegan 2002). Et problem er derfor, at resultaterne af undersøgelserne ikke nødvendigvis kan overføres til danske virksomheder.

En grund til det er sandsynligvis, at der er en særlig omfattende lovgivning på området i Danmark, også i forhold til andre Europæiske lande. I Europa er det kun Danmark, Frankrig, Norge, Spanien og Sverige, der har introduceret krav om særlige ikke-finansielle informationer i årsrapporten, og det er kun i Danmark, Belgien, Holland og Sverige, man har stillet krav til konstruktion af miljøinformation relateret til produktionssteder (Collison and Hibbitt 2004). I Danmark blev der som nævnt stillet krav til informationer om miljø og viden i ledelsesberetningen for C og D-virksomheder med årsregnskabsloven fra 2001 (Årsregnskabsloven 2001), og grønne regnskaber har været obligatoriske for visse særligt forurenende virksomheder siden 1996 (Miljøbeskyttelsesloven 1995; Grønne\_regnskaber 2002; Miljøstyrelsen 2003).

Ændringerne i Årsregnskabsloven fra 2001 medførte som nævnt også at supplerende beretninger blev indført, hvorfor vi i Danmark opererer med følgende fire forskellige kategorier af regnskaber og beretninger, som alle indeholder ikke-finansielle informationer.

	Obligatoriske	Frivillige
I årsrapporten	Ledelsesberetningen	Supplerende beretninger
Udenfor årsrapporten	Grønne regnskaber	Særskilte ikke-finansielle regnskaber

Afhandlingen her omhandler kun de sidste to kategorier, da de er frivillige. Den internationale regnskabsforskning beskæftiger sig også med de frivillige regnskaber, men giver flere problemer i forhold til, at kunne forklare hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne. Problemerne kan karakteriseres ved, at:

- Ingen forskere eksplicit har supplerende beretninger som empirisk grundlag
- Forskningen er fokuseret om forskellige former for ikke-finansielle regnskaber
- Forskningen er bygget op omkring forskellige metoder og koncepter så undersøgelser ikke direkte kan sammenlignes
- Det kan være svært at gennemskue, hvilke former for regnskaber der medtages i undersøgelserne, bl.a. fordi det kan være svært at gennemskue, hvad forskellige begreber dækker over
- Fundamentale teoretiske forklaringer er ikke empirisk forankrede eller har vist sig utilstrækkelige i flere empiriske undersøgelser

For det første findes ingen forskning, der eksplicit har supplerende beretninger som empirisk grundlag. En sådan betingelse behøver måske heller ikke at være en forudsætning for at kunne sige noget om, hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne. Grunden hertil er, at supplerende beretninger i forbindelse med årsregnskabsloven antages at være det samme som ikke-finansielle regnskaber. F.eks. fremgår det af kommentarerne til årsregnskabsloven, at der ikke sondres mellem videnregnskaber m.v., der medtages eller ikke medtages i årsrapporten (Hasselager, Johansen et al. 2001, s. 194). Samtidig har flere forskere taget udgangspunkt i ikke-finansielle informationer i årsrapporten, der i regnskabslitteraturen ofte kaldes Corporate Social Disclosure (CSD) (f.eks. af Cormier and Gordon 2001; O'Donovan 2002; O'Dwyer 2002). Forskning i ikke-finansielle regnskaber og CSD, kunne derfor være med til at give svar på, hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne.

For det andet er forskningen fokuseret omkring forskellige former for regnskaber på den måde, at forskere udvælger en eller få regnskabsformer, som grundlag for deres forskning. Mens nogle har fokuseret på etiske regnskaber (f.eks. Morsing 1991; Zadek, Pruzan et al. 1997; Holmström 2001) fokuserer andre på miljøregnskaber (f.eks. Rikhardsson and Young 1997; Buhr 1998; Wilmshurst and Frost 2000), sociale og etiske regnskaber (O'Dwyer 2001; Colle and Gonella 2002), sociale og miljø-mæssige regnskaber (f.eks. Campbell 2000; Cormier and Gordon 2001; Adams 2002; Deegan 2002) eller videnregnskaber, også kaldet intellektuel kapital statements (f.eks. Leon 2002; Mouritsen, Bukh et al. 2002; Marr, Gray et al. 2003).

Ud fra diverse tidsskrifter, konferencer og seminarer<sup>3</sup>, ser det ud til, at der primært har været forsket i etiske og sociale regnskaber indenfor traditioner, der beskæftiger sig med værdibaseret ledelse, virksomhedsetik, virksomhedens sociale ansvar o.l. (Pruzan 2000; O'Dwyer 2001; Owen and Swift 2001; f.eks. de Colle and Gonella 2002; Bordum 2003), mens der f.eks. er forsket i sociale regnskaber og/eller miljø-regnskaber indenfor regnskab (f.eks. Gray, Bebbington et al. 1993; Buhr 1998; Boyce 2000; Wilmshurst and Frost 2000) og andre tilgrænsende områder såsom virksomhedens sociale ansvar (f.eks. Zambon and Bello 2005) og i videnregnskaber indenfor

<sup>3</sup> I oversigten over referencer bagerst i afhandlingen kan det ses hvilke tidsskrifter udtalelsen primært bygger på, og i den supplerende beretning kan det ses, hvilke konferencer og seminarer jeg har deltaget på i afhandlingsforløbet.

videnledelsestraditionen (f.eks. Guthrie and Petty 2000; Joia 2000; Mouritsen, Larsen et al. 2001; Mouritsen, Bukh et al. 2002; Bukh, Johansen et al. 2003; Bukh and Johanson 2003), som kun sjældent relateres til de andre regnskabsområder, men f.eks. kædes sammen med Balanced Scorecard (f.eks. Petty and Guthrie 2000, s. 159; Marr, Gray et al. 2003, s. 445).

Hvis forskningen indenfor de forskellige regnskabsformer og traditioner blev samlet og diskuteret i forhold til hinanden, kunne den samlede forskning måske give svar. Men metoder og koncepter er forskellige, så undersøgelserne ikke direkte kan sammenlignes. F.eks. har Bukh, Johansen og Mouritsen via en spørgeskemaundersøgelse undersøgt, hvorfor danske virksomheder konstruerer videnregnskaber. Virksomhederne skulle indikere på en femtrins skala, hvorvidt de var enige i en række opstillede forslag til videnregnskabs interne og eksternt rettede formål (Bukh, Johansen et al. 2003, s. 110-111). Forslag, der ser ud til at tage udgangspunkt i videnledelseskonceptet. Adams har derimod via interviewes undersøgt, hvorfor virksomheder i to forskellige industrier konstruerer etiske regnskaber. Hun tager udgangspunkt i andres undersøgelser og ikke en bestemt teori eller et konkret koncept<sup>4</sup> (Adams 2002), mens O'Dwyer også anvender interviewmetoden, inddrager han aktieselskaber generelt og koncentrerer sig om, hvorfor de interviewede mener virksomheder rapporterer om sociale- og miljømæssige informationer i årsrapporten, samtidig med at han anvender legitimitetsteori (O'Dwyer 2002).

På baggrund af undersøgelserne, kan det også ofte være svært præcist at se, hvad regnskabsformerne og dermed undersøgelserne dækker over. På videnregnskabsområdet kritiseres det bl.a. af Petty og Guthrie, at der sjældent stilles spørgsmålstegn ved, hvad termen intellektuel kapital omfatter. Tit bruges den på en altomfattende måde, med risiko for at begrebets identitet bliver uklar (Petty and Guthrie 2000, s. 158). Lignende problemer hersker inden for den sociale- og miljømæssige tradition, hvor Mathews allerede i 1984, prøvede at "overcome confusion about what constitutes social accounting (Mathews 1984, s. 199)", ved "Explicating the confused area of research often referred to as social accounting (Mathews 1984, s. 199)." Forvirringen er dog ikke blevet mindre med tiden, da der er kommet nye begreber som f.eks. corporate social disclosure til, der ikke altid omfatter det samme (f.eks. Tilt 1994; O'Dwyer 2002). Samtidig kan det ofte være svært at se, hvorvidt forskerne inddrager interne og/eller eksterne regnskaber i deres undersøgelser (f.eks. Bukh, Johansen et al. 2003), eller hvorvidt undersøgelserne omhandler informationer i årsrapporten og/eller kun separate regnskaber (f.eks. Adams 2002).

I kommentarer til Årsregnskabsloven står der bl.a., at der i princippet ikke er grænser for, hvilke former der kan tages op i supplerende beretninger. Samtidig fastslås det, at flere former kan dukke op, og nogle måske vil forsvinde eller blive fusioneret med andre former. Hvilke typer, der derfor er omfattet, må afhænge af, hvad der faktisk er udviklet i praksis (f.eks. de danske videnregnskaber (Erhvervsfremmestyrelsen 2001)) eller i særlovgivning (f.eks. grønne regnskaber (Miljøbeskyttelsesloven 1995)) (Hasselager, Johansen et al. 2001, s. 194). Ser man på danske guidelines og regnskaber, er der udviklet en lang række andre former f.eks. kvalitetsregnskaber (f.eks. Copy-Dan 2002; SparNord 2002a), stakeholderregnskaber (Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998) og holistiske regnskaber (Rambøll 1997; Pedersen 1998), som har udgangspunkt i andre koncepter end de tidligere nævnte, og hvor f.eks. både miljøinformation og information om virksomhedens videnressourcer indgår (Pietras-Jensen 2002). For at kunne give svar på hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne, er det derfor nødvendigt at forskningen omfatter alle de forskellige former for regnskaber, der er udviklet i praksis.

<sup>4</sup> Noget tyder dog på, at organisationsteori kunne ligge bag, da hun centrerer spørgsmålene omkring den interne organisationskontekst, rapporteringsstrukturer og processer, se s. 231.

I den eksisterende forskning kritiseres endvidere ofte anvendte teorier, for ikke at være tilstrækkeligt forankret i den empiriske virkelighed og nyere undersøgelser viser, at disse teorier ikke længere er tilstrækkelige til at forklare, hvorfor virksomheder konstruerer regnskaberne. F.eks. skriver Bernard Marr, Dina Gray og Andy Neely, at artikler om videnregnskaber fokuserer på forskellige begrundelser for, hvorfor virksomheder skulle måle deres viden, og at feltet kan miste sin troværdighed, hvis ikke forskerne begynder at teste teorierne, frem for fortsat at bidrage til den i forvejen store mængde teoretiske diskussioner og teoriopbygning (Marr, Gray et al. 2003s. 456).

Når frivillige ikke-finansielle sociale og miljømæssige regnskaber diskuteres, argumenteres der ofte for, at de konstrueres for at legitimere sig selv (f.eks. Deegan 2002, s. 288; Deegan, Rankin et al. 2002). Antagelsen, om at virksomheder udarbejder ikke-finansielle regnskaber som et led i en legitimitetsstrategi, er dog ikke entydig (Guthrie and Parker 1989; Deegan 2002; O'Dwyer 2002). F.eks. skriver Guthrie og Parker, at de i deres analyse ikke har kunnet bekræfte legitimeringsteori som den primære forklaring (Guthrie and Parker 1989, s. 351). Senere finder O'Donovan, at hans undersøgelse af tre store Australske virksomheder støtter legitimitetsteorien som en forklarende faktor med hensyn til at rapportere om miljø (O'Donovan 2002, s. 344), mens O'Dwyer skriver, at hans undersøgelser viser legitimitet ofte ikke opnås, når de afgivne informationer indgår som del af en legitimitetsproces. Nogle af de virksomheder, som har konstrueret regnskaber af legitimitetsårsager, er derfor holdt op igen (O'Dwyer 2002, s. 426). Da Deegan mener O'Dwyers resultater kan være Irlands-specifikke, afviser han ikke legitimeringsteorien, men lægger i stedet op til, at der som tidligere nævnt kan være forskel på, hvorfor virksomheder i forskellige lande indarbejder supplerende informationer i deres årsregnskaber (Deegan 2002, s. 302).

Rent faktisk konkluderes det af forskere både indenfor videnregnskabstraditionen (f.eks. Petty and Guthrie 2000, s. 165; Mouritsen 2004, s. 264) samt social- og miljøregnskabstraditionen (Deegan 2002, s. 288), at der ikke findes generelt accepterede teorier, der kan forklare, hvorfor virksomheder konstruerer regnskaberne.

### 1.3 Problemformulering

På baggrund af ovenstående, er det derfor interessant i såvel et praktisk som et forskningsmæssigt perspektiv, at undersøge og dermed få en større forståelse af:

#### **Hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber**

”For selvfølgelig er en af de væsentligste opgaver for enhver videnskab, der som sin genstand har menneskets kulturliv: at gøre disse ”ideer”, som mennesker, nu som før, kæmper for eller mener at kæmpe for, tilgængelige for bevidst forståelse. (Weber 1988 (2003), s. 70)”

Inden det konkret undersøges præciseres det først, hvad der menes med en dansk virksomhed samt hvilke videnskabsteoretiske og metodiske overvejelser, der ligger til grund for valgte undersøgelser og undersøgelsesmetoder.

### 1.3.1 En dansk virksomhed

Som det ses af problemformuleringen omfatter denne afhandling danske virksomheder. Begrebet virksomhed er anvendt, fordi en virksomhed i denne afhandling ikke skal forstås som en organisation i bred forstand (se f.eks. eksempler på definitioner i Bakka and Fivelsdal 1999), men mere snævert, som det vil fremgå herunder.

Da problemstillingen tager udgangspunkt i årsregnskabslovens ændring fra 2001 og supplerende beretninger indgår i lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (Årsregnskabsloven 2004) og bekendtgørelse af lov om finansielle virksomheder (Erhvervsministeriet 2004, afsnit VI), tages udgangspunkt i danske regnskabslove, med henblik på at forklare, hvad der menes med en dansk virksomhed i afhandlingen.

Årsregnskabsloven gælder for alle erhvervsdrivende virksomheder (Årsregnskabsloven 2004, § 1, stk. 1). En virksomhed er erhvervsdrivende, ”hvis den yder varer, rettigheder, pengemidler, tjenester eller lignende, for hvilke den normalt modtager vederlag. En virksomhed anses dog altid for erhvervsdrivende, hvis den er omfattet af lov om aktieselskaber, lov om anpartsselskaber, lov om erhvervsdrivende fonde, lov om visse erhvervsdrivende virksomheder eller i øvrigt er erhvervsdrivende i henhold til lov. Det gælder, uanset om virksomhederne helt eller delvis er undtaget fra kravene i de nævnte love (Årsregnskabsloven 2004, § 1, stk. 2).” Så selvom der er en række undtagelser i de nævnte love, og afgørelsen om hvorvidt visse virksomheder er omfattet af lovene eller ej ligger hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (F.eks. i Fonde 2001; virksomheder 2002), er de omfattet alligevel.

Årsregnskabsloven gælder ikke for finansielle virksomheder, da de som nævnt har egen lovgivning. Den gælder dog heller ikke for virksomheder omfattet af lov om statens regnskabsvæsen, eller virksomheder omfattet af regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lov om kommunernes styrelse (Årsregnskabsloven 2004, § 1, stk. 3).

Endvidere behøver A-virksomheder, som regel små personligt ejede virksomheder, ikke konstruere årsregnskaber, men kan følge årsregnskabsloven hvis de ønsker det. (Årsregnskabsloven 2004, § 3, stk. 2). I Bekendtgørelse af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder fremgår det endvidere, at loven bl.a. finder anvendelse på filialer af tilsvarende udenlandske virksomheder (virksomheder 2002, § 1, stk. 1-2).

Ovenstående viser, at det ikke er entydigt, hvilke virksomheder der følger årsregnskabsloven, samtidig med at loven omfatter udenlandske filialer. Andre afgrænsninger må derfor foretages.

En dansk virksomhed afgrænses derfor i stedet geografisk/sprogligt og på sektorer/betingelser via nogle af årsregnskabslovens afgrænsninger. Den geografiske afgrænsning betyder, at en dansk virksomhed er en virksomhed, der har interesse i, at konstruere supplerende beretninger og eksterne ikke-finansielle regnskaber, der er rettet mod danske regnskabsbrugere. Kriteriet bliver derfor, at beretninger og regnskaber er konstrueret på dansk.

En virksomhed afgrænses til at være privat eller privatiseret, hvorfor erhvervsdrivende og finansielle virksomheder omfattes<sup>5</sup>. Det primære er, at virksomheden hovedsageligt selv skal kunne finansiere dens drift, og den ikke har et særligt formål, f.eks. samfundsøkonomiske eller sociale formål, som kan afspejles i forklaringerne bag deres beretninger og/eller regnskaber.

Primært offentlige virksomheder fravælges derfor, og dermed årsregnskabslovens afgrænsninger til virksomheder, der er omfattet af lov om statens regnskabsvæsen eller udelukkende omfattet af regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lov om kommunernes styrelse, selvom de i lovens terminologi også betegnes som virksomheder. Endvidere fravælges virksomheder, der ikke har et direkte erhvervsøkonomisk sigte. Det vil sige forskellige interesseorganisationer som f.eks. Kræftens Bekæmpelse.

Et argument mod fravalgene er, at alle virksomheder, også offentlige, er bundet af samme generelle krav til at agere såvel finansielt som ikke-finansielt ansvarligt, hvorfor den valgte afgrænsning kan diskuteres. Samtidig vil afgrænsningen alligevel aldrig blive helt klar, da det f.eks. altid vil kunne diskuteres, hvorvidt virksomheder som Dansk Standard burde fravælges eller ej. Dansk Standard har indtægter fra erhvervslivet via certificeringer og salg af standarder fra deres forlag. De servicerer dog primært offentlige myndigheder hovedsageligt gennem resultatkontrakter, finanslovsbevillinger og individuelle aftaler.

På baggrund af ovenstående karakteriseres en dansk virksomhed i denne afhandling, som en privat eller privatiseret virksomhed, med primært erhvervsøkonomisk sigte, der konstruerer supplerende beretninger og/eller frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber på dansk.

---

<sup>5</sup> Privatiseret organisation er ikke nødvendigvis en tidligere offentlig organisation, som f.eks. er blevet omdannet til et aktieselskab. Det kan i princippet også være en offentlig organisation, der primært har indtægtsgivende virksomhed, på lige vilkår med andre lignende virksomheder. Da mange virksomheder i dag er både offentlige og private på samme tid, eller er private med mere eller mindre faste offentlige kontrakter er grænserne mellem sektorerne flydende.



## 2 Videnskabsteoretisk tilgang og metode

Et problem kan undersøges, fortolkes og behandles på flere forskellige måder alt efter den enkelte forskers videnskabsteoretiske tilgang til problemet, og derfor syn på samt antagelser om, hvordan det bedst udforskes. Da forskellige syn og antagelser vil kunne lede til forskellige definitioner, valg af undersøgelser, undersøgelsesmetoder og dermed evt. forskellige konklusioner, er formålet med dette kapitel at anskueliggøre hvilket syn og begrundelser der ligger bag de valg, som foretages i denne afhandling. Endvidere er formålet at konkretisere valgte undersøgelser og undersøgelsesmetoder.

Dette kapitel omfatter derfor overvejelser fra den overordnede videnskabsteoretiske tilgang til konkret anvendte dataindsamlings- og analysemetoder. Disse overvejelser leder frem til afhandlingens struktur og forskningsbidrag, som beskrives i næste kapitel.

Kapitlet kommer derfor til at omhandle følgende:

1. Syn, antagelser og konsekvenser af videnskabsteoretisk tilgang
2. Undersøgelser og undersøgelsesmetoder

### 2.1 Syn, antagelser og konsekvenser af videnskabsteoretisk tilgang

Som det fremgik af indledningen, er et væsentligt element i denne afhandling, at eksisterende forskning ikke direkte kan overføres til danske virksomheders konstruktion af de nævnte beretninger og regnskaber. Samtidig antages det via problemformuleringen, at det kan afdækkes, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. Det i sig selv rejser en række væsentlige diskussioner, som har betydning for afhandlingen.

De diskussioner, som tages op herunder, er følgende:

- Hvilken videnskabsteoretisk tilgang der ligger bag denne afhandling,
- i hvilken udstrækning konstruktionsbegrebet har betydning i afhandlingen,
- hvorvidt en virksomhed kan konstruere, samt
- hvorvidt man kan afdække hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne.

## 2.1.1 Videnskabsteoretisk tilgang i afhandlingen

Til beskrivelse af den videnskabsteoretiske tilgang i afhandlingen, har jeg valgt at anvende Neumans fremstilling. Dette fordi den indeholder tre forskellige idealtyper eller idealiserede, simplificerede modeller af mere komplekse argumenter (Neuman 2000, s. 65), som er tilstrækkeligt simple og uddybede til en overordnet beskrivelse. Da jeg ikke er enig i alle dele af én enkeltstående tilgang, kan tilgangen i afhandlingen beskrives som et miks af elementer fra forskellige tilgange.

De tre tilgange Neuman beskriver, er:

- Positivism (positivism),
- Fortolkningsvidenskab (interpretive social science) og
- Kritisk socialvidenskab (critical social science) (Neuman 2000, s. 65).

Selvom standardiserede spørgeskemaer og statistikker kan være informative og anvendelige elementer i undersøgelsen, kan jeg ikke tilskrive mig den positivistiske tilgang, som Neuman beskriver den (Neuman 2000, s. 66-67). En grund til det er, at jeg mener metoder skal vælges ud fra problemformuleringen, hvilket betyder, at kvantitative tilgange alene ikke er tilstrækkelige (se f.eks. Webers diskussion af idealvidenskaberne, Weber 1988 (2003)). En anden grund er, at jeg ikke mener man kan opdage og dokumentere universelle love i forbindelse med menneskelige handlinger. Der vil altid findes afvigelser eller varianter, hvorfor man ikke kan afdække alle de faktorer, der påvirker bestemte handlinger. Man kan også diskutere, hvorvidt en positivistisk tilgang er hensigtsmæssig, når man som jeg mener, at den sociale virkelighed ændres over tid og sted, så love opdaget i dag vil være anderledes i fremtiden og kunne være forskellige fra kultur til kultur (se f.eks. Neuman 2000, s. 66-67).

Endvidere mener jeg ikke, at mennesker kun determineres af omgivelserne. De kan selv påvirke eller ændre den situation eller virkelighed, de befinder sig i, tage beslutninger og handle ud fra egne overbevisninger, hvis de ønsker det. Samtidig mener jeg andre forskere ikke kan replicere eller reproducere andre forskeres resultater (Neuman 2000, s. 67-68), bl.a. fordi der kan være forskel i tid og sted, at respondenter påvirkes af forskerne osv. Desuden vil forskere fortolke data forskelligt, ud fra egne erfaringer og teorier. Den positivistiske tilgang bliver derfor ikke mulig, fordi der ikke kan udøves værdi-fri forskning, som er objektiv i positivistisk forstand (Neuman 2000, s. 69). Efter min mening, kan man kun bestræbe sig på at eksplicitere sin tilgang og sine værdier, samt foretage så neutrale undersøgelser som muligt, ved bl.a. at undersøge det pågældende fænomen fra flere forskellige sider med forskellige metoder og teoretiske perspektiver.

Tilgangen i denne afhandling kan derfor beskrives mere som en blanding mellem den fortolkende og den kritiske videnskab. Fortolkende fordi jeg ønsker at gøre det uklare klart (Neuman 2000, s. 70). F.eks. er det uklart, hvad der ligger i de forskellige begreber der anvendes på fagområdet, samtidig med at det er uklart, hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne. I denne afhandlingen bliver det derfor nødvendigt at gøre det mere klart, hvad supplerende beretninger og frivillige ikke-finansielle regnskaber omfatter, for at kunne gøre det mere klart, hvorfor danske virksomheder konstruerer dem.

Neuman skriver også, at en forsker foretager ”en læsning” for at opdage mening indlejret i teksten. Egne subjektive erfaringer bringes ind i teksten, og forskeren prøver at absorbere eller komme ind i

det synspunkt, teksten præsenterer, som et hele og derefter udvikler en dyb forståelse af hvordan dets dele relaterer sig til helheden (Neuman 2000, s. 70-71). Det betyder, at den måde det uklare bliver klart på, påvirkes af de subjektive erfaringer, jeg bringer ind i teksten, men selvom om jeg relaterer forståelsen til et hele, vil det hele være afgrænset af min forståelse af, hvilke dele af helheden der er relevante. For derfor ikke at blive styret for meget af min egen forståelse, vil jeg relatere delene til en helhed, og dermed til den kontekst der udtrykkes i beretningerne og regnskaberne, i de teoretiske perspektiver, samt i andre forskeres undersøgelser.

Oftentimes er det vigtigt at lære, hvad der er meningsfuldt eller relevant for folk som studeres, eller hvordan individer oplever dagliglivet (Neuman 2000, s. 71). I denne afhandling er fokus dog mere på at lære, hvad der er meningsfuldt for virksomheder, hvorfor det er vigtigt at diskutere, hvorvidt virksomheder kan konstruere eller ej. I det fortolkende perspektiv deler forskeren følelser og fortolkninger med de mennesker, der studeres, og ser ting gennem deres øjne (Neuman 2000, s. 71). Det mener jeg både er urealistisk og upraktisk i denne afhandling. Upraktisk, fordi det er virksomheders forklaringer, jeg ønsker at studere og urealistisk, da jeg ikke mener det er muligt at se gennem andres øjne.

Til gengæld er jeg enig i, at handlinger er en indirekte og ofte uklar indikator for social mening og kan ændres over tid (Neuman 2000, s. 72). Som Weber skriver, står man i sociologien overfor den opgave at formidle sammenhæng og bestemme den gennem fortolkning, som om den ikke – eller oftest ikke fuldt ud – var den handlende bevidst som "ment" i det konkrete tilfælde. Han tilføjer, at der kan ligge højst forskellige meningssammenhænge til grund for handlingsforløb, som forekommer os ens (Weber 2003, s. 196), således kan der ligge vidt forskellige forklaringer bag virksomheders konstruktion af en bestemt regnskabsform og det er vigtigt at afdække mere eller mindre ubevidste forklaringer. Forklaringer kan dog også være uofficielle, da virksomheder må formodes at have forklaringer, som virksomheden anser for irrelevante for eksterne aktører. I afhandlingen bliver det derfor vigtigt at afdække officielle og bevidste såvel som uofficielle og ubevidste forklaringer.

Endvidere er jeg enig med fortolkningsvidenskaben i, at sandhedsværdien af det observerede til dels kan verificeres af de studerede og at social handling ikke kan isoleres fra den kontekst, den foretages i. Facts er flydende og indlejrede i meningssystemer, de er ikke upartiske, objektive og neutrale, men kontekst-specifikke handlinger som afhænger af bestemte folks fortolkninger i den sociale sammenhæng (Neuman 2000, s. 73-74). Elementer, der derfor må tages hensyn til, når nærmere metodeovervejelser foretages.

Selvom universelle forklaringer er problematiske, betyder graden af kontekstafhængighed dog ikke, at det er umuligt at sige noget om fænomenet generelt. Til gengæld deler jeg ikke den kritiske videnskabs mening om, at man skal have en stærk værdiposition, og dermed tage stilling til, hvilke værdier der er bedre end andre, kritisere forholdene og antyde en plan til forandring (Neuman 2000, s. 76-79). Ser man især på regnskabslitteraturen, omhandlende sociale og miljømæssige regnskaber, kan en stor del af den tilskrives den kritiske tilgang (Se f.eks. følgende reviews Mathews 1997; Gray 2002a). Disse bidrag (inkl. f.eks. artikler som Tinker and Neimark 1987; Gray 2002b) kan være vigtige i debatten, f.eks. omkring fremtidens beretninger og regnskaber. Men da jeg mener en del af det grundlag, man bør vurdere på, ikke er tilstrækkeligt afdækket, såsom hvorfor virksomhederne konstruerer beretningerne og regnskaberne, vil jeg tage en mere nysgerrig og læringsrettet (eksplorativ (Olsen and Pedersen 1999, s. 307)) tilgang i afhandlingen (som f.eks. Adams 2002). Samtidig er formålet i denne afhandling ikke at finde ud af, hvorvidt en forklaring er

bedre end en anden, hvorvidt det er godt eller skidt at konstruere beretningerne eller regnskaberne, eller hvorvidt nogle former for beretninger eller regnskaber, er bedre at konstruere end andre. Mine holdninger til det nævnte bliver derfor irrelevant i denne afhandling.

Problemformuleringen er dog ikke kun valgt pga. nysgerrighed, men også fordi jeg er kritisk i forhold til legitimitetsteoriens forklaringskraft. Afhandlingen kommer derfor indirekte til at afdække det, jeg i Neumanns termer vil betegne som en myte (Neuman 2000, s. 76). Det, at virksomheder konstruerer ikke-finansielle regnskaber eller indarbejder ikke-finansielle informationer i årsrapporten primært for at legitimere sig selv, og forskere derfor til stadighed forsøger at argumentere for og vise legitimitetsteoriens anvendelighed (f.eks. Deegan 2002; Deegan, Rankin et al. 2002; Tilling 2004), tror jeg er for snævert. Min holdning baseres bl.a. på den tidligere nævnte undersøgelse af, hvorfor danske virksomheder konstruerer videnregnskaber (Mouritsen, Larsen et al. 2001; Bukh, Johansen et al. 2003), samt en tidligere undersøgelse af, hvorfor danske affaldsproducenter vil være miljørigtige virksomheder<sup>6</sup> (Madsen and Knudsen 1997). Begge undersøgelser viser, at forklaringerne bag danske beretninger og regnskaber er langt mere komplekse.

Som tidligere nævnt mener jeg heller ikke, at svarene kan findes på overfladen, hvorfor der må anvendes forskellige metoder til at afdække fænomenet. For bedre at kunne afdække fænomenet kan anvendes en historisk orientering samt teori om, hvor vi skal se og hvordan vi skal fortolke det sete (Neuman 2000, s. 77-80). Derfor vil jeg anvende teori og historiefortælling på virksomhedsniveau som hjælpemidler til at komme under overfladen, og dermed bag de officielle og bevidste forklaringer, som findes i beretningerne og regnskaberne. Jeg mener derfor man både bør gå dybere i det generelle og det specifikke for at få afdækket fænomenet.

For derfor at komme bag de officielle og bevidste forklaringer, er det ikke nok kun at inddrage det Neuman kalder interpersonelle interaktioner på mikro-niveau, eller makro-niveauet i en historisk kontekst. Fokus i denne afhandling er på virksomhedernes forklaringer, hvorfor virksomheds- eller meso-niveauet er relevant (se f.eks. definitioner i Neuman 2000). Grænserne mellem disse niveauer er dog flydende, da jeg ser virksomheden som et åbent system, der påvirkes af og påvirker omgivelserne (for yderligere indsigt i perspektivet og diskussionen af påvirkning se f.eks. Mejlby, Nielsen et al. 1999; Scott 2003). En løsning kunne derfor være at analysere ud fra alle tre niveauer. Jeg har dog valgt kun at tage udgangspunkt i det niveau, jeg ønsker at undersøge – virksomhedsniveauet, samt den ikke-finansielle regnskabsmæssige kontekst, der direkte kan refereres til via beretninger, regnskaber, teoretiske perspektiver o.l., som tidligere nævnt.

I den kritiske videnskab påvirkes virksomheden også af dens omgivelser og omvendt (Neuman 2000, s. 79). Endvidere påpeger Neuman, at den kritiske tilgang mener, at forklaringer er værdifulde, når de hjælper folk til at forstå verden og tage handling til at forandre den (Neuman 2000, s. 80). Endnu et synspunkt jeg er enig i, da et mål med afhandlingen er at give indsigt i fagområdet, og dermed skabe forståelse af fænomenet og bidrage til andre forskeres, virksomheders og offentlige myndigheders videre diskussioner af beretningerne og regnskaberne.

På baggrund af ovenstående, kan tilgangen til denne afhandling sammenfattende siges at være præget overvejende af kritisk videnskab og fortolkningsvidenskab, dog uden f.eks. at være kritisk i kritisk socialvidenskabelig forstand eller kun sætte fokus på individers subjektive meninger.

---

<sup>6</sup> Selve undersøgelserne ser ud til at være foretaget umiddelbart inden det blev obligatorisk for særligt forurenende virksomheder at udarbejde grønne regnskaber.

## 2.1.2 Konstruktionsbegrebets betydning

Da en af de mange variationer indenfor den fortolkende videnskab er konstruktivismen (Neuman 2000, s. 70-71), konstruktionsbegrebet anvendes i problemformuleringen og konstruktivismen findes i mange afarter (f.eks. Kjølrup 1997, s. 49-51), vil jeg kort præcisere begrebets betydning i denne afhandling.

Konstruktionsbegrebet er anvendt i problemformuleringen, da beretningerne og regnskaberne ikke som udgangspunkt er, men konstrueres af virksomheder, ud fra deres verdensbilleder. Det hænger bl.a. sammen med den antagelse, at vi påvirkes af vores tidsalders opfattelse som Weber også argumenterer for (Weber 2003, s. 98). Det behøver ikke betyde, at vi alle påvirkes på samme måde, og at vi konstruerer de samme billeder af den verden, vi lever i. Derfor behøver vores egne billeder ikke være i overensstemmelse med andres billeder af, hvordan verden ser ud. Det vil sige, at forklaringer også påvirkes af den måde, hvorpå verdensbillederne er konstrueret.

I denne afhandling betyder konstruktionsbegrebet derfor ikke, at beretningerne og regnskaberne er konstruktioner, som reelt ikke eksisterer, men at en beretning eller et regnskab er konstrueret af mennesker i virksomheder, og konstrueret på baggrund af konstruerede verdensbilleder.

Konstruktionsbegrebet rækker dog ud over problemformuleringen, da det i denne afhandling også betyder, at afhandlingen er konstrueret ud fra de verdensbilleder jeg har og fortolker ud fra, på samme måde som andre forskere kan have andre verdensbilleder, de fortolker ud fra. For derfor at kunne forstå afhandlingen, har det fået to praktiske konsekvenser. Den ene er at argumentere ved bl.a. at redegøre for mit videnskabsteoretiske syn og mine antagelser, når jeg foretager valg i afhandlingen. Den anden er at inddrage andre forskeres forskning undervejs i afhandlingen, for at kunne kommunikere med og få en større forståelse af de billeder, etablerede forskere indenfor området opererer med. Dette velvidende, at jeg fortolker deres billeder, således at min fortolkning bliver en fortolkning af deres konstruerede billeder af, hvordan området ser ud.

Som tidligere nævnt, har jeg valgt at tage udgangspunkt i virksomhedsniveauet. Det kan dog være problematisk, da det kan diskuteres, hvorvidt det er virksomheder og ikke individer, der konstruerer beretningerne og regnskaberne.

## 2.1.3 Kan virksomheder konstruere?

En konstruktiv diskussion af dette spørgsmål kan kun foretages ved at definere, hvad der menes med udtrykket en virksomhed. Alt efter hvordan vi ser en virksomhed, vil vi også have en mening om, hvorvidt en virksomhed kan konstruere eller handle.

Hvis f.eks. en virksomhed antages ikke at være mere eller andet end de individer, der er en del af den, via ejerskab, ansættelse eller anden aftale, kan der argumenteres for, at det kun er individer, der kan konstruere.

Rent praktisk er det også individer i virksomhederne, der konstruerer beretningerne og regnskaberne. Men ser man på regnskaberne, fremgår det, at de er konstrueret af en virksomhed og ikke et individ, da virksomheden fremstår som forfatteren. Det eller de individer, der i praksis har konstrueret beretningerne eller regnskaberne, har gjort det på vegne af virksomheden.

Men som Weber skriver, kan de involverede ses som repræsentanter, hvor deres handlen tilregnes de øvrige involverede, så både muligheder og konsekvenser kommer de repræsenterede til gode, eller lægges dem til last (Weber 2003, s. 230). For at kunne komme bag virksomhedens officielle og bevidste forklaringer på supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber lægger jeg dermed også virksomhedsrepræsentanters udtalelser og handlinger virksomheden ”til last”.

Et andet væsentligt element angående virksomhedsbegrebet er, at jeg som tidligere nævnt, ser virksomhedens grænser til omverdenen som flydende. Det får betydning, når jeg skriver om eksterne regnskaber, som modsætning til interne, og går ned i det mere specifikke, for at komme bag de officielle og bevidste forklaringer. Problemet i denne afhandling er f.eks. at vurdere, hvorvidt målgrupper eller enkeltpersoner hører til den ene eller anden kategori, og samtidig hvorvidt de repræsenterer virksomheden eller ej. Et grænseeksempel er revisorer og konsulenter, som har konstrueret beretningerne og/eller regnskaberne for virksomheden.

Opfattelsen af virksomhedsbegrebet kan endvidere få den betydning, at når teorier o.l. inddrages, vælges disse ud fra egen opfattelse af virksomheden eller fortolkes ud fra eget syn. Det samme gælder udtalelser i regnskaber, kontekst der vælges, interviewpersoner, deres udtalelser osv. Det kan både lede til misforståelser og være hensigtsmæssigt på samme tid. Misforståelser, hvis teorierne og fortolkningerne kommer for langt fra virksomhedernes virkelighed, men hensigtsmæssigt, hvis vi påvirkes af vores tidsalder, da sandsynligheden for det første minimeres, fordi det er nutidens opfattelse (Scott 2003, s. 108). Teorier, udviklet i vores tidsalder, skulle derfor også være mere anvendelige i forhold til at forklare, hvorfor danske virksomheder konstruerer beretninger og regnskaber i dag.

Ud over ovennævnte har opfattelsen af virksomhedsbegrebet og ens syn på hvordan der bedst skabes viden også betydning for, hvorvidt man kan afdække, hvorfor virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne. Derfor diskuteres det herunder.

#### 2.1.4 Afdækning af hvorfor

Problemformuleringen lægger op til, at alle danske virksomheders forklaringer kan afdækkes. Det er dog hverken muligt eller hensigtsmæssigt, uanset om man ser virksomheden som individerne, eller antager at individer er repræsentanter for virksomhederne.

Grunden er, at det rent tidsmæssigt set er uhensigtsmæssigt at forsøge at få et præcist overblik over, hvilke danske virksomheder der konstruerer beretningerne og regnskaberne. I Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er registreret regnskaber fra mere end 120.000 danske aktie- og anpartsselskaber<sup>7</sup>, og af disse registre fremgår det ikke, hvilke virksomheder der udarbejder supplerende regnskaber og/eller lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, regnskaberne skal derfor gennemgås en for en. Samtidig indeholder registret ikke alle selskabsformer, hvorfor ikke alle danske virksomheders regnskaber er i registret.

<sup>7</sup> <http://www.publi-com.dk/index2.htm>. Aflæst 12. december 2003.

Selvom det var hensigtsmæssigt at få overblik over hele populationen af virksomheder, der konstruerer supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, vil man alligevel have et udvælgelsesproblem, for at få alle forklaringer med. Tre umiddelbare opdelinger kunne være branche, størrelse eller regnskabsform. F.eks. fandt Adams, Hill og Roberts, at virksomhedens størrelse og branche har indflydelse på virksomhedens regnskabsmønstre. De fandt, at der er større sandsynlighed for, at meget store virksomheder indarbejder alle former for ikke-finansielle informationer i deres årsrapporter end andre virksomheder. Samtidig fandt de, at beslutninger om at rapportere om miljø og nogle former for medarbejderinformationer, men ikke etiske informationer, var relateret til virksomhedens branche (Adams, Hill et al. 1998, s. 1). Disse iagttagelser, samt det at der forskes i ikke-finansielle regnskaber i forskellige traditioner indikerer, at virksomhederne nærmere bør opdeles, efter hvilken regnskabsform de konstruerer. Da danske virksomheders supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber i praksis er meget forskelligartede, og konstrueres under mange forskellige benævnelser, vil en sådan opdeling dog være meget problematisk, fordi de ikke kan placeres entydigt under forskellige kategorier.

Ved udvælgelse kan det alligevel være relevant at sikre, at beretninger og regnskaber er konstrueret af forskellige størrelse virksomheder, i forskellige brancher, og at så mange regnskabsformer som muligt, er repræsenteret. For at få indblik i, hvorvidt disse opdelinger kan have betydning i forbindelse med virksomhedernes forklaringer, og dermed vise visse mønstre, kan det endvidere være konstruktivt, at opdele resultater af undersøgelser i forskellige kategorier.

Selv hvis det var muligt og hensigtsmæssigt at afdække alle forklaringer, vil de ændres over tid, da supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber er et område i udvikling. Formuleringen skal derfor fortolkes således, at jeg ønsker at afdække, hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne, vel vidende at det i praksis kun kan lade sig gøre i et vist omfang. Der vil altid kunne findes andre forklaringer, og de vil udvikles eller ændres over tid.

Et andet problem er, at det kun er muligt at afdække officielle og bevidste forklaringer for mange virksomheder på en gang. For at afdække uofficielle og ubevidste forklaringer, må teoretiske perspektiver og/eller virksomhedsrepræsentanter som minimum inddrages i undersøgelsen. Hvis en teoretisk tilgang eller virksomhedsrepræsentant vælges, vil det kunne lede til en forklaring, mens andre teoretiske tilgange eller virksomhedsrepræsentanter vil kunne lede til andre. Udvælgelse af teoretiske tilgange og virksomhedsrepræsentanter bliver derfor vigtig for afhandlingens resultater.

Valg af teoretiske perspektiver vil endvidere altid være problematisk, da supplerende beretninger er et nyt begreb, som kun findes i de seneste danske regnskabslove for erhvervsdrivende og finansielle virksomheder (Årsregnskabsloven 2001; Erhvervsministeriet 2004; Årsregnskabsloven 2004). Afhandlingen handler imidlertid også om frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, og i et større perspektiv en forståelse af, hvorfor virksomheder indfører nye standarder, ledelsesfilosofier o.l.. Derfor handler afhandlingen grundlæggende også om, hvad der igangsætter den sociale forandring eller proces, der får virksomhederne til at indføre eller optage nye standarder som f.eks. sociale regnskaber, miljøregnskaber og videnregnskaber. Teoretiske perspektiver der kan afdække, hvad der igangsætter lignende forandringer, vil derfor kunne være relevante.

Sådanne teoretiske tilgange vil dog ofte være udviklet i en kontekst anderledes end danske virksomheders. Samtidig er de udviklet på et tidspunkt, som altid vil ligge før nutiden, så der kan have været en udvikling, som betyder at virksomhederne har haft andre betingelser. Selvom det kan være vanskeligt at vurdere, hvorvidt de forklaringer, der afdækkes via teoretiske tilgange, kan gælde

for danske virksomheder i dag, kan indikatorer for, hvorvidt de er anvendelige, dog afdækkes. Det kan f.eks. gøres ved forskellige former for empiriske undersøgelser, som afdækker virksomhedens kontekst og betingelser i Danmark i dag.

Sammenfattende leder ovennævnte overvejelser frem til, at for at finde ud af hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber må:

1. Officielle og bevidste samt
2. uofficielle og ubevidste forklaringer afdækkes

Konsekvenserne af ovenstående syn på, samt antagelser om, hvordan afhandlingens problem bør udforskes er, at der argumenteres for valg, andres forskeres forskning, virksomhedsrepræsentanters forklaringer, historiefortælling, kontekst samt teoretiske perspektiver inddrages. Endvidere kan ikke alle danske virksomheders forklaringer afdækkes, derfor afdækkes så varierede forklaringer som muligt og hensigtsmæssigt.

## **2.2 Undersøgelser og undersøgelsesmetoder**

For at afdække så varierede officielle og bevidste samt uofficielle og ubevidste forklaringer som muligt, diskuteres andre forskeres undersøgelser og undersøgelsesmetoder i lignende forskning. Det gøres også for at få en forståelse af argumenterne for de undersøgelser og undersøgelsesmoder, der konkret vælges i denne afhandling, samt argumenteres for og beskrives i denne del af dette kapitel.

Denne del omhandler derfor to dele:

1. Diskussion af andre forskeres undersøgelser og undersøgelsesmetoder i lignende forskning i forhold til at afdække så varierede officielle og bevidste samt uofficielle og ubevidste forklaringer som muligt
2. Valgte undersøgelser og undersøgelsesmetoder – fra undersøgelser til konkrete analyse- og dataindsamlingsmetoder.

### **2.2.1 Andre forskeres undersøgelser og undersøgelsesmetoder**

Som det fremgår af indledningen og dette kapitel, er der tidligere refereret til det, der kunne kaldes tværfaglig regnskabslitteratur, fordi den omfatter forskellige traditioner. Der er hovedsageligt lagt vægt på regnskab, selvom beretningerne og regnskaberne også kan ses fra en marketing, ledelses eller strategi-vinkel (Pietras-Jensen 2003a, s. 20-38). Da fokus er på regnskabslove, beretninger og regnskaber, og andre forskere har foretaget lignende undersøgelser inden for den tværfaglige regnskabslitteratur, har jeg valgt at fortsætte denne linie. Derfor diskuterer jeg det overordnede valg af undersøgelser og undersøgelsesmetoder, ud fra eksisterende tværfaglig regnskabsforskning. Den tværfaglige regnskabslitteratur er særligt velegnet til formålet, fordi den, som det fremgik af indledningen, er bygget op omkring forskellige metoder og koncepter. Forskere har taget



udgangspunkt i teoretiske perspektiver og empiriske undersøgelser, hvorfor eksempler på begge metoder diskuteres.

### 2.2.1.1 Teoretiske perspektiver

Af indledningen ses det, at flere forskere indenfor feltet, tager udgangspunkt i en bestemt teoretisk tilgang, nemlig legitimitetsteori. Andre regnskabsforskere tager udgangspunkt i andre teoretiske perspektiver, men det væsentligste i denne del er, at metoden typisk er den samme, nemlig den at teoretisk perspektiv vælges, og regnskaber med mere, analyseres med udgangspunkt i det teoretiske perspektiv (f.eks. Guthrie and Parker 1989; Deegan, Rankin et al. 2002).

En sådan metode er for begrænsende i denne afhandling, da den kun vil kunne be- eller afkræfte, hvorvidt et bestemt teoretisk perspektiv, kan ligge bag danske virksomheders konstruktion af beretningerne og regnskaberne.

Deegan anvender dog også legitimitetsteorien på anden måde. I en artikel tager han udgangspunkt i en kort oversigt over egne og andre forskeres resultater af såvel teoretiske som empiriske undersøgelser for derefter at udvælge en mulig forklaring – legitimitetsforklaringen. Derefter gennemgås legitimitetsteorien, som diskuteres i forhold til lignende teorier, hvorefter han gengiver og diskuterer resultater af nyere forskning, som har anvendt legitimitetsteori (Deegan 2002).

En sådan metode skaber mulighed for, at komme bag officielle og bevidste forklaringer, fordi teorien vælges ud fra resultater i såvel empirisk som teoretisk forskning. Det teoretiske perspektiv kan uddybe tidligere resultater, og derved skabe mulighed for, at forstå virksomhedernes konstruktion af beretningerne og regnskaberne på et højere niveau. Metoden vil dermed også kunne være anvendelig, med henblik på at undersøge danske virksomheders konstruktion af beretningerne og regnskaberne.

Selvom Deegans metode<sup>8</sup> tager udgangspunkt i empiriske og teoretiske undersøgelser, bærer artiklen alligevel præg af, at forskeren forsøger at underbygge legitimitetsteoriens anvendelighed. Det teoretiske perspektiv bliver styrende, hvorfor et lignende metodevalg vil kræve stor opmærksomhed i forhold til ikke at lade sig styre af det eller de teoretiske perspektiver, der vælges inddraget.

Samtidig har metoden det problem, at den ikke kan afdække danske virksomheders eventuelle særlige forklaringer, da den ved valg af kun et teoretisk perspektiv, kommer til at fokusere på bestemte slags forklaringer, selvom landespecifikke empiriske undersøgelser diskuteres. Da denne afhandlings sigte er at afdække variation frem for bestemte eller primære forklaringer, mener jeg ikke metoden kan stå alene. Der må indarbejdes mulighed for, at variationer i danske virksomheders forklaringerne kan inkluderes i resultatet.

Inspiration kan derfor hentes fra forskere, der hovedsageligt tager udgangspunkt i virksomhedernes egne forklaringer, hvorfor metoder til mere empiriske undersøgelser er interessante.

---

<sup>8</sup> Hvis det er udtryk for hans metode og ikke kun hans fremgangsmåde i præsentationen.

### 2.2.1.2 Empiriske Undersøgelser

Empiriske undersøgelser, som er baseret på virksomhedernes regnskaber, spørgeskemaundersøgelser samt forskellige former for interviews, har været anvendt i regnskabsforskningen, for at afdække virksomhedernes egne forklaringer.

F.eks. har Gray, Owen og Ball indsamlet konkrete miljøregnskaber fra udvalgte virksomheder, der bidrager til ”bedst praksis”, over en periode (Ball, Owen et al. 2000, s. 4-5). I regnskaberne indgår virksomhedernes egne forklaringer, men som tidligere nævnt, indgår kun virksomhedernes officielle og bevidste forklaringer. Et andet problem ved metoden er, at regnskaberne er udvalgt efter kriteriet om, at de bidrager med ”bedst praksis”, som ikke forklares i artiklen. Et sådan kriterium vil ikke kun bidrage med uigennemsigtighed i afhandlingen, men også hæmme variationen i de forklaringer, som afgives. Afgrænsningen vil derfor ikke være anvendelig og metoden ikke tilstrækkelig.

Et alternativ til virksomhedernes forklaringer i beretningerne og regnskaberne er udsendelse af spørgeskemaer til virksomheder, som konstruerer beretningerne og regnskaberne. Denne metode er anvendt af Bukh, Johansen og Mouritsen i deres undersøgelse af, hvorfor danske virksomheder konstruerer videnregnskaber (Bukh, Johansen et al. 2003, s. 110). En spørgeskemaundersøgelse vil derfor også kunne give et anvendeligt udtryk for virksomhedernes officielle og bevidste forklaringer i denne afhandling, men metoden i sig selv har dog flere problemer.

For det første vil en spørgeskemaundersøgelse med lukkede spørgsmål, sandsynligvis ikke kunne omfatte de adspurgte virksomheders forklaringer, fordi virksomhederne ikke kan prioritere forklaringer, som ikke er defineret af forskeren på forhånd. På den anden side vil spørgeskemaundersøgelser med åbne spørgsmål, være mindst lige så svære at administrere og bearbejde, som udtalelser i beretninger og regnskaber. Hvis en spørgeskemaundersøgelse derfor vælges, vil en kombination af lukkede og åbne spørgsmål være at foretrække.

For det andet er svarprocenten ved spørgeskemaundersøgelser typisk et problem i sig selv (Andersen and Gamdrup 1994, s. 73), og det er svært at vurdere, hvilken indflydelse bortfald (Andersen 1990, s. 146-147) har på resultaterne uden at undersøge bortfaldet f.eks. ved at undersøge virksomheders forklaringer i deres regnskaber. Nogle virksomheders regnskaber skal derfor indsamles og gennemlæses.

Da indsamling, læsning og analyse af beretninger samtidig vil kunne give en større forståelse af beretningerne og regnskaberne som helhed, har jeg valgt at indsamle beretninger og regnskaber, til afdækning af virksomhedernes officielle og bevidste forklaringer. Udvælgelsen af beretningerne og regnskaberne må dog foretages på anden måde, end Ball, Owen og Gray har valgt at gøre det.

Til gengæld rejser Ball, Owen og Gray's inddragelse af regnskaber over en længere tidsperiode, spørgsmålet om, hvorvidt det i denne afhandling er tilstrækkeligt kun at indhente beretninger og regnskaber fra et regnskabsår. Som det ses senere, vælges begge metoder, således at beretninger og regnskaber for et år analyseres for mange virksomheder, mens beretninger og regnskaber fra en længere årrække senere inddrages for få virksomheder.

En tredje undersøgelsesmetode, anvendt i forskningen er interviews. F.eks. har Adams foretaget interviews med en række medarbejdere fra syv store multinationale virksomheder i den kemiske- og farmaceutiske sektor i UK og Tyskland, med henblik på at identificere interne kontekstuelle

faktorer, som har indflydelse på beskaffenheden og omfanget af rapporteringen (Adams 2002, s. 223). Spørgsmålene i interviewene blev konstrueret ud fra en oversigt over andre forskeres resultater fra lignende undersøgelser, men byggede ikke på en bestemt teoretisk konstruktion, selvom organisatoriske elementer tydeligt fremgik.

Som Deegan vælger Adams at tage udgangspunkt i andres undersøgelser. Som tidligere nævnt i indledningen er det et problem i forhold til danske virksomheders kontekst. Til gengæld kan metoden anvendes som et supplement til at afdække, hvad der kan være af andre forklaringer, end forklaringer fundet i danske beretninger og regnskaber, og hvad der derfor eventuelt kan ligge bag danske virksomheders konstruktion af beretningerne og regnskaberne. Et problem ved interview-metoden efter indblik i andre forskeres undersøgelser er dog, at den farves af andres resultater. Et problem ved at interviewe først, vil på den anden side være at man kun påvirkes af egne teoretiske forestillinger. Uanset hvilken rækkefølge der derfor vælges, vil man aldrig kunne foretage værdi-fri forskning, derfor bliver udfordringen, som nævnt tidligere, at gøre den så værdi-fri som mulig. Rent praktisk tyder de nævnte undersøgelser på, at det kan gøres ved at foretage flere undersøgelser med anvendelse af flere metoder samt overveje rækkefølgen og være opmærksom på diverse ulemper.

F.eks. viste Adams's undersøgelse, at der var forskellige grunde til etisk rapportering og dens vækst, bl.a. offentligt pres (Adams 2002, s. 234), som dog ikke uddybes yderligere. For derfor at kunne afdække et sådan eventuelt pres, kan det være en fordel, at have en teoretisk vinkel, som kan være med til at afdække, hvad et sådan eventuelt pres kan bestå af, inden den enkelte virksomhed kontaktes.

Et andet empirisk eksempel, der er interessant i forhold til at kunne få afdækket forklaringer via anvendelse af interviewmetoder, er O'Dwyers undersøgelse af ledelsens opfattelse af "social disclosure" i årsrapporten. Han udførte personlige semi-strukturerede interviews med 29 ledere i 27 irske virksomheder (O'Dwyer 2002, s. 411). For ikke at påvirke den interviewede anvendte han åbne spørgsmål (O'Dwyer 2002, s. 412), alligevel fik han det problem, at lederne primært fortalte om, hvorfor de troede andre inkluderede sociale informationer i årsrapporten (O'Dwyer 2002, s. 418). Disse opfattelser kan ligge bag virksomheders uofficielle forklaringer, men måske er det kun fordomme. Undersøgelsen understreger derfor vigtigheden af at anvende interview strategier, som gør det muligt at afdække virksomhedernes egne forklaringer, hvis interviewmetoder vælges.

Som det fremgår af ovenstående, vil ikke kun en eller få metoder kunne afdække, hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne, der må derfor anvendes et miks af forskellige metoder, hvis strategier må overvejes. Samtidig vil nogle undersøgelser være mere hensigtsmæssige at udføre før andre, fordi viden opnået i en undersøgelse vil kunne påvirke resultaterne i den næste.

## 2.2.2 Valgte undersøgelser og undersøgelsesmetoder

På baggrund af ovenstående overvejelser vil denne afhandlings metodevalg kunne ses som triangulering (Neuman 2000, s. 125) eller en bricolage (Denzin and Lincoln 1998, s. 3), sammensat af forskellige undersøgelser og undersøgelsesmetoder.

Jeg har valgt at undersøge følgende i nævnte rækkefølge for at afdække:

Officielle og bevidste forklaringer:

1. Hvad supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter
2. Hvilke forklaringer der gives i danske virksomheders beretninger og regnskaber baseret på et års udgivelser

Uofficielle og ubevidste forklaringer:

1. Hvilke uofficielle og ubevidste forklaringer der kan ligge bag danske virksomheders konstruktion af beretninger og regnskaber, baseret på egne resultater sammenlignet med andre forskeres og afledte teoretiske perspektiver vurderet i dansk kontekst
2. Hvilke forklaringer danske virksomheder giver baseret på beretninger og regnskaber over en årrække samt på møder med virksomhedsrepræsentanter

Grunden til, at jeg har valgt at undersøge hvad supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter først er, at begreber der anvendes på fagområdet og i problemformuleringen som tidligere nævnt må gøres mere klare. Det må dog også undersøges, for at kunne afgrænse supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber fra andre former for dokumenter og/eller typer beretninger og regnskaber, så de kan indsamles for at undersøge hvilke forklaringer danske virksomheder selv giver i beretningerne og regnskaberne. Undersøgelsen er derfor en forudsætning for at den næste kan gennemføres.

Derefter har jeg valgt at undersøge hvilke forklaringer danske virksomheder selv giver i beretningerne og regnskaberne for at kunne få overblik over en stor gruppe forskellige virksomheders egne udtrykte forklaringer og dermed så varierede forklaringer som muligt. Et overblik over variationen kan endvidere give viden, som kan uddybes for at afdække mulige uofficielle og ubevidste forklaringer, f.eks. ved hjælp af teoretiske perspektiver. Samtidig giver undersøgelser af beretningerne og regnskaberne en indsigt i selve regnskaberne, som f.eks. ikke kan opnås ved hjælp af spørgeskemaundersøgelser e.l.. Grunden til at undersøge beretningerne og regnskaberne, inden teoretiske perspektiver behandles er, at teori kan have indflydelse på de registrerings- og målemetoder, man anvender og på fortolkningen af de indsamlede data (Andersen and Gamdrup 1994, s. 38). Det er derfor vigtigt at vælge analysemetoder, som så vidt muligt ikke lader sig påvirke af teoretiske forestillinger, men alligevel kan omfatte data, som senere er relevante.

I erkendelse af, at jeg ikke kan afdække alle danske virksomheders forklaringer, men kun så varierede forklaringer som muligt, har jeg valgt efterfølgende at sammenligne egne resultater med andre forskeres af lignende undersøgelser samt diskutere relaterede teoretiske perspektiver i forhold til danske virksomheders kontekst, for at afdække hvilke andre forklaringer – særligt uofficielle og ubevidste forklaringer – der kan ligge bag danske virksomheders konstruktion af beretningerne og regnskaberne. Denne undersøgelse er derfor vigtig forberedelse til næste undersøgelse, fordi den viden der opnås via undersøgelsen, kan anvendes til at identificere eventuelle uofficielle og ubevidste forklaringer i virksomhedernes beretninger og regnskaber over tid, som på møder med virksomhedsrepræsentanter kan konfronteres og/eller sammenholdes med deres forklaringer.

Kravet til teoretiske perspektiver er, at de kan karakteriseres ved det teoretiske niveau, som Llewelyn kalder for context-bound theorizing of settings på niveau 4 (Llewelyn 2003, s. 674), fordi teorier på dette niveau forklarer specifikke sociale, organisatoriske eller individuelle fænomener i deres miljø/ramme. Formålet med dem er at forstå eller forklare, hvordan brede rammer og baggrunde eller kontekster for aktiviteter er socialt organiserede (Llewelyn 2003, s. 674), hvilket gør teorierne på dette niveau særligt velegnede til formålet.

Da de teoretiske perspektiver skal afdække mulige uofficielle og ubevidste forklaringer på hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne, er de valgt ud fra en diskussion af resultaterne fra danske beretninger og regnskaber sammenlignet med resultaterne af andre forskeres undersøgelser og anvendte teoretiske perspektiver.

Mange forskeres empiriske og teoretiske bidrag er ofte foretaget og udviklet i andre lande end Danmark eller af andre forskere end danske. Derfor vurderes forklaringerne ud fra danske virksomheders kontekst, for at kunne udlede hvorvidt, eller i hvilken grad, de kan gælde for danske virksomheder.

Jeg kunne også have valgt at afholde møder med virksomhedsrepræsentanter inden andre forskeres resultater og teoretiske perspektiver inddrages. Men da eksisterende forskningsresultater samt teoretiske perspektiver kan øge fokus på mulige forklaringer, som ellers kunne være svære at opdage, har jeg fravalgt det.

Først til sidst har jeg valgt at undersøge, hvilke forklaringer danske virksomheder giver i beretninger og regnskaber over en årrække, samt virksomhedsrepræsentanter fortæller om på møder.

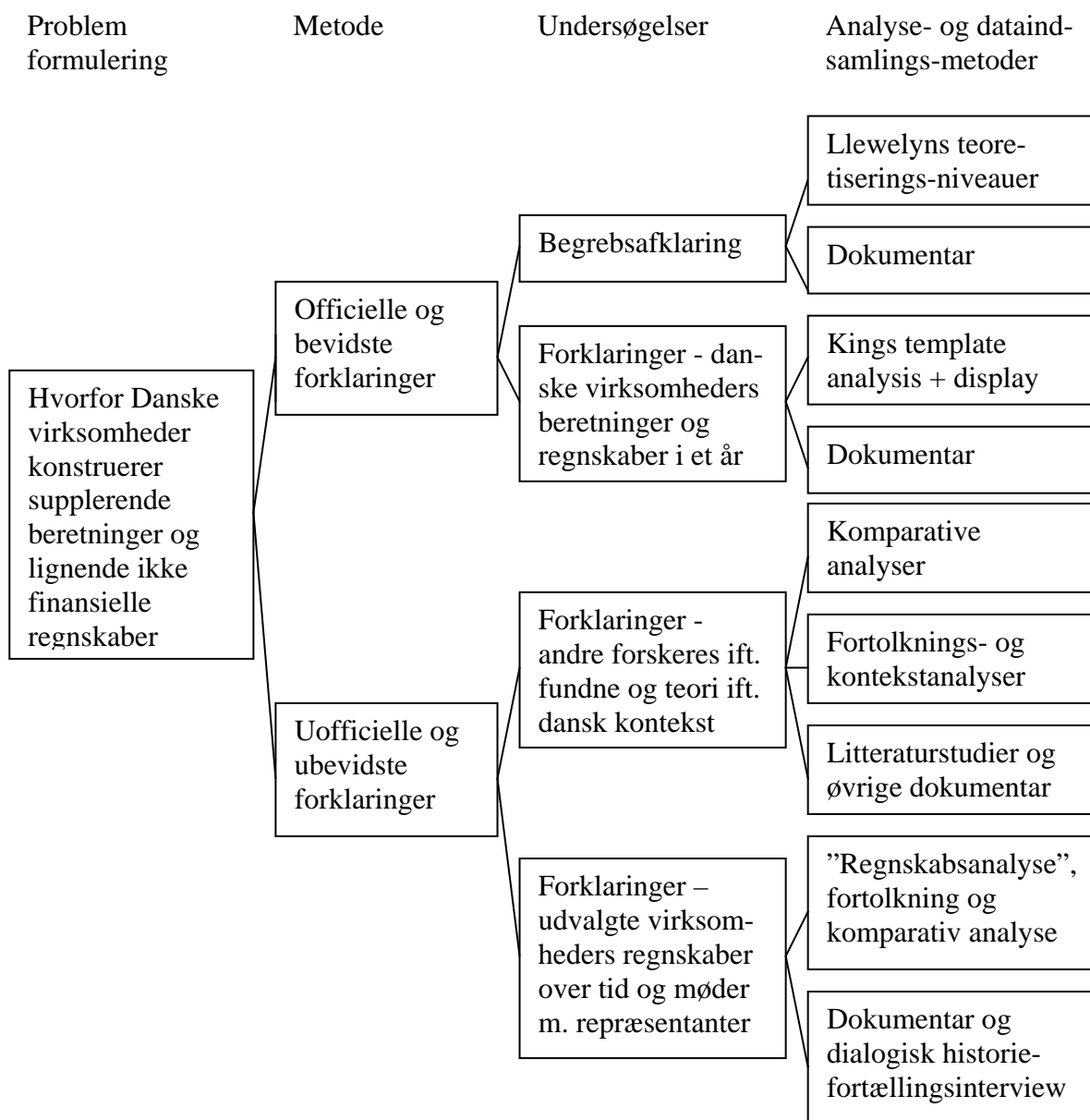
Den første undersøgelse af forklaringer i danske beretninger og regnskaber omfatter kun virksomhedernes udtalelser i beretninger og regnskaber for et år. Ved at undersøge virksomheders regnskaber for en længere periode samt mødes med virksomhedsrepræsentanter, kan forklaringer uddybes, og yderligere forklaringer sandsynligvis afdækkes. Det er vigtigt, da forklaringer fra mange regnskaber og dermed en større mængde data, må fortolkes og kategoriseres, for at få overblik og give mening. Samtidig er udtalelserne i beretningerne og regnskaberne ofte korte og flertydige, hvorfor det er vigtigt at få dem uddybet på møder med virksomhedsrepræsentanter.

For at udvælge virksomheder, der kan give indblik i så varierede forklaringer som muligt, har jeg valgt at tage udgangspunkt i den viden der opnås i begrebsafklaringen om supplerende beretninger og lignende frivillige ikke-finansielle regnskaber, samt den viden der opnås om danske virksomheder og deres regnskaber, når officielle og bevidste forklaringer afdækkes.

Som det ses af ovenstående, kan de valgte undersøgelsesmetoder karakteriseres ved at falde i to grupper. En der kun anvender indirekte teknikker, og en hvor danske virksomhedsrepræsentanter direkte involveres via møder (der kan beskrives som en form for informantinterviews (Andersen 1990, s. 142-152)).

I forbindelse med ovennævnte undersøgelser foretages derfor en række valg af konkrete analyse- og dataindsamlingsmetoder. Disse valg argumenteres der for, og beskrives, i det efterfølgende for hver undersøgelse.

De valg der er foretaget vises i oversigten herunder:



### 2.2.3 Begrebsafklaring - Hvad supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter

Denne undersøgelse skal fungere som begrebsafklaring, fordi den skal gøre begreberne på fagområdet mere klare og give en forståelse af, hvad supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber mere præcist omfatter i denne afhandling. Forståelsen skal anvendes til indsamling af beretninger og regnskaber for at undersøge officielle og bevidste forklaringer, samt anvendes til at udvælge virksomheder til undersøgelse af uofficielle og ubevidste forklaringer. Samtidig kan begrebsafklaringen være med til at give en forståelse af, hvilke formål

regnskaberne er udviklet til, og dermed også, hvilke forklaringer der kan ligge bag beretningerne og regnskaberne.

Da det ikke er muligt at definere præcist, hvad supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber konkret er eller indeholder, har jeg valgt at anvende begrebet ”omfatter” samt give et billede af, hvad supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter, hvori der bl.a. gives konkrete eksempler på vejledninger og standarder, som kan anvendes til at konstruere beretningerne og regnskaberne.

Til billedet har jeg valgt inspiration fra metodeforskningen indenfor regnskab, hvor Sue Llewelyn beskriver 5 teoretiserings-niveauer:

1. Metaphor;
2. Differentiation;
3. Conceptualization;
4. Context-bound theorizing of settings; and
5. Context-free “grand” theorizing (Llewelyn 2003, s. 663).

De tre første niveauer kan anvendes til at få en større forståelse af begreber, mens de to sidste fokuserer på forklaring (Llewelyn 2003).

På første niveau teoretiseres via metaforer, ved at linke det ukendte til det kendte. Metaforer skaber mening og betydning gennem at billedliggøre eller afbillede verden (Llewelyn 2003, s. 670). Dette niveau er særligt vigtigt i denne afhandling, da begrebet supplerende beretninger er nyt. For derfor at få et bedre indblik i begreberne supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, knyttes disse begreber til kendte begreber indenfor regnskabslitteraturen.

Andet niveau omhandler forståelse via differentiering, fordi tanker og erfaring er højt struktureret via parringer, kontraster, dualiteter eller dualismer som f.eks. nærværende/fraværende, op/ned, ind/ud (Llewelyn 2003, s. 670). Da begrebet frivillige ikke-finansielle regnskaber antyder, der findes obligatoriske finansielle regnskaber som modsætning, bliver distinktionerne mellem disse begreber væsentlige for at forstå, hvad begreberne indeholder. Samtidig består teoretiseringsniveauet i at dele verden op gennem kategorisering (Llewelyn 2003, s. 671). Da både supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber består af flere forskellige typer regnskaber, er en kategorisering med til at øge forståelsen. Teoretisering på dette niveau skaber mening og betydning gennem kontraster og kategoriseringer og derved ”orden” i verden (Llewelyn 2003, s. 672). Teoretisering på dette andet niveau er derfor også valgt.

Tredje niveau, Concepts theories, anvendes også. Dette gøres ikke for at udvikle eller introducere et nyt koncept, men for at skabe større forståelse af begreberne bl.a. ved kort at beskrive, hvilke koncepter der, i hvert fald i teorien, ligger bag de forskellige kategorier udviklet i niveau 2 teoretiseringen. Nye koncepter reflekterer forskellige måder at tænke på og handle i verden (Llewelyn 2003, s. 672), hvorfor det er med til at give indblik i de forskellige måder at tænke og handle på, som oprindeligt er tænkt med beretningerne og regnskaberne.

Som nævnt tidligere har historie og kontekst betydning, for at forstå forskellige fænomener. Da den lovgivningsmæssige kontekst allerede er inddraget, og anden kontekst inddrages senere i afhandlingen, lægges i denne del mere vægt på den historiske udvikling i regnskabsformerne.

Overordnet kan metoden for begrebsafklaringen på baggrund af ovenstående beskrives som teoriudvikling baseret på eksisterende metaforer, begreber og koncepter, med det formål at give et billede af centrale fænomener, som kan anvendes senere i afhandlingen.

### **2.2.3.1 Forståelsesniveauer, distinktioner og definitioner via metaforer, samt beskrivelser via koncepter**

De distinktioner, som er væsentlige for at forstå begreberne supplerende beretninger og eksterne frivillige ikke-finansielle regnskaber, er distinktionen mellem eksterne og interne regnskaber samt distinktionen mellem finansielle og ikke-finansielle regnskaber. Den sidste distinktion bliver ikke kun en distinktion mellem finansielle regnskaber og ikke-finansielle regnskaber, men mellem finansielle regnskaber og supplerende beretninger samt frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, således at der skabes et billede af alle væsentlige begreber. For dog at skabe den sidste distinktion, er det vigtigt at have fået et billede af distinktionen mellem supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber<sup>9</sup>.

For at konkretisere billedet beskrives supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber via de koncepter, der er tænkt bag dem, og det formål de er udviklet til. Det kan ikke kun øge forståelsen af beretningerne og regnskaberne, men også beskrive hvilke formål regnskabsformerne er konstrueret til at opfylde. Undersøgelsen afsluttes med en kategorisering for at give overblik over forskellige udviklede regnskabsformer.

Til afdækning af, hvordan væsentlige regnskabsbegreber defineres og adskiller sig fra hinanden, inddrages internationalt anerkendte forskeres definitioner samt udviklede og anvendte praksisrelaterede begreber og definitioner i dansk kontekst. Det sidste er væsentligt bl.a. fordi supplerende beretninger er et begreb, som kun anvendes i danske regnskabslove. Derfor har jeg også valgt at anvende teksten i årsregnskabsloven og bemærkningerne, få et bedre billede af hvad begrebet supplerende beretninger omfatter. Supplerende beretninger i lov om finansielle regnskaber er reguleret som i årsregnskabsloven, dog uden krav til placering (Erhvervsministeriet 2004; Årsregnskabsloven 2004). Da virksomheder i stigende omfang efterspørger rådgivning og assistance fra revisor i forbindelse med udarbejdelse af supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber, har Foreningen af Statsautoriserede Revisoreres bestyrelse nedsat udvalget vedrørende andre rapporterings- og ledelsesformer (RAPU), som har udarbejdet faglige notater om supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber til deres medlemmer (RAPU-1 2004, s. 3). Definitioner udarbejdet i disse notater inddrages også, da de må formodes enten af have eller få en vis udbredelse via revisorbranchen i Danmark.

Selvom ovennævnte giver en fornemmelse af distinktionen mellem finansielle og ikke-finansielle regnskaber, giver den kun et billede af, hvad et ikke-finansielt regnskab kan være eller ikke behøver være begrænset af. Men som det kort blev nævnt i problemstillingen, anvendes anderledes og langt flere benævnelser for ikke-finansielle regnskaber i den internationale regnskabsliteratur, hvilket gør forskningen langt mere kompliceret end det billede, RAPU giver. For derfor bedre at kunne sætte denne afhandlings begreber i relation til den internationale forskning, tages de op, for at give et billede af, hvad de omfatter i forhold de dem, der anvendes i denne afhandling. Et problem ved

<sup>9</sup> Distinktionen mellem frivillige og obligatoriske regnskaber foretages ikke, da den er foretaget i problemstillingen.



disse benævnelser er, at det langt fra altid beskrives konkret, hvad benævnelserne omfatter. Derfor er det i det hele taget væsentligt for forskningen på området at få konkretiseret disse benævnelser i forhold til hinanden, så man har en ramme der kan bygges videre på.

Da der ikke er konsensus om, hvad en konkret regnskabsform indeholder, bygger beskrivelserne og kategoriseringerne på sammenfatninger, vejledninger, standarder og lovgivning udarbejdet af forskere, virksomheder og/eller offentlige myndigheder og organisationer, så vidt muligt ud fra deres egne betingelser. Da denne afhandling endvidere er centreret om danske virksomheder, og der findes en lang række udenlandske vejledninger og standarder (se eksempler i Højensgård and Wahlberg 2003; Leipziger 2003), omfattes kun de vejledninger og standarder, som anvendes af danske virksomheder og/eller anbefales i dansk kontekst.

For at begrænse beskrivelsen af regnskabsformerne består den af formernes erklærede formål, det primære indhold samt koncepterne bag regnskaberne. Regnskabsformerne kan beskrives langt mere dybdegående og detaljeret, end det er muligt i denne afhandling, hvis overblikket skal bevares. Derfor er beskrivelserne korte (som f.eks. i Borch, Jørgensen et al. 1999; PriceWaterhouseCoopers 2001; Hansen, Engelschmidt et al. 2002). Diverse prioriteringer af indholdet i beskrivelserne, og dermed også kategoriseringerne, vil derfor altid kunne diskuteres. (For mere uddybede beskrivelser se f.eks. Pietras-Jensen 2002; for yderligere forslag til kategoriseringer se Pietras-Jensen 2003a).

På baggrund af ovenstående kommer undersøgelsen til at bestå af to dele. Den første hvor distinktioner mellem forskellige regnskabs begreber afdækkes, og den anden hvor billedet af supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber dannes, på baggrund af relaterede koncepter og kategoriseringer.

For at give et billede af, hvad supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter, gives indblik i følgende underspørgsmål:

1. Hvordan væsentlige regnskabsbegreber defineres og adskiller sig fra hinanden
2. Hvilke supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskabsformer der generelt beskrives i den tværfaglige regnskabsliteratur
3. Hvilke koncepter der ligger bag regnskabsformerne
4. Hvilke formål der er med regnskabsformerne
5. Hvordan regnskabsformerne kan kategoriseres

#### **2.2.4 Danske virksomheders officielle og bevidste forklaringer i beretninger og regnskaber**

Som ovennævnte undersøgelse vil vise, er der udviklet en del vejledninger og standarder til, hvordan virksomheder kan konstruere supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber, hver med sine formål. Men selvom nogle vejledninger er konstrueret på baggrund af konkrete virksomheders regnskaber, og den sidste videnregnskabsguide har inkluderet undersøgelse om, hvorfor danske virksomheder har konstrueret videnregnskaber (Mouritsen and Bukh 2002, s. 7), dækker eller afgrænses forklaringerne ikke nødvendigvis til, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.

Grunden er, som tidligere nævnt, at danske virksomheder konstruerer mange forskellige former for supplerende beretninger og eksterne ikke-finansielle regnskaber, og interne ikke-finansielle regnskaber sandsynligvis indgår i tidligere danske undersøgelser. Samtidig findes både officielle og bevidste samt uofficielle og ubevidste forklaringer. Formålet med denne undersøgelse, er dog kun i første omgang, at afdække danske virksomheders egne officielle og bevidste forklaringer på, hvorfor de konstruerer beretningerne og regnskaberne.

For at afdække ovennævnte forklaringer, har jeg valgt at indsamle danske supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, afgrænset efter hvad der opfattes som en dansk virksomhed i denne afhandling samt de afgrænsninger, der fremkommer i undersøgelsen af, hvad supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter.

Da undersøgelsen skal afdække virksomhedernes egne udtalelser om, hvorfor de konstruerer beretningerne og regnskaberne og give indblik i beretningerne og regnskaberne, som kan anvendes senere i afhandlingen, f.eks. til vurdering af teoretiske perspektiver, vælges en metode, som kan indfri begge formål på en gang.

En metode der ofte anvendes i forbindelse med analyser af ikke-finansielle regnskaber, er indholdsanalysen (se f.eks. Adams, Hill et al. 1998; Buhr 1998; Ball, Owen et al. 2000; Campbell 2000; Deegan, Rankin et al. 2000; Wilmshurst and Frost 2000; Buhr and Freedman 2001; Deegan, Rankin et al. 2002; Guthrie, Petty et al. 2004; Kuasirikun and Sherer 2004). Indholdsanalysen er en særlig form for analyse af ét indhold (Andersen and Gamdrup 1994, s. 64) og en teknik til at samle og analysere indholdet af en tekst (Neuman 2000, s. 292). Det væsentligste kendetegn er, at den er kvantitativ, og at man bryder indholdet ned i mindre enheder (Andersen and Gamdrup 1994, s. 65).

I indholdsanalyser bruger en forsker objektive og systematiske optællinger samt registreringsprocedurer til at producere en kvantitativ beskrivelse af det symbolske indhold i teksten (Neuman 2000s, 293). Indholdet refererer til ord, mening, billeder, symboler, ideer, temaer eller andre former for meddelelser, som kan kommunikeres, mens teksten er alt, hvad der er skrevet, synligt eller talt og fungerer som medium for kommunikation (Neuman 2000, s. 292).

Samtidig kan indholdsanalysernes indhold sammenlignes på tværs af mange tekster og bruges til at afsløre aspekter af testens indhold, som ellers er svære at se (Neuman 2000, s. 293).

Indholdsanalysen er dog problematisk at anvende i denne afhandling, da kravet til indholdsanalysen er, at det indhold, der skal undersøges, skal være defineret på forhånd (King 1998, s. 118). Det er en klar ulempe, da undersøgelsen vil blive præget af det, der vides i forvejen, frem for hvad beretningerne og regnskaberne reelt indeholder eller karakteriseres ved. Det er særligt et problem, fordi beretningerne og regnskaberne er under stadig udvikling.

En anden ulempe er, at formålet i denne afhandling ikke er at undersøge, hvad beretningerne og regnskaberne indeholder af forskellige typer informationer, selvom det kan være relevant i forhold til teoretiske perspektiver. Det er derfor heller ikke nok at udarbejde en analyse, som viser, at virksomhederne skriver om deres formål i deres beretninger og regnskaber.

Samtidig udvælges de teoretiske perspektiver i afhandlingen bl.a. ud fra resultaterne i denne undersøgelse, og det er derfor ikke muligt på nuværende tidspunkt, at udvikle en skabelon for, hvilke typer informationer i beretningerne og regnskaberne, der er vigtige at registrere.

Det der derfor er brug for, er en metode, hvor virksomhedernes forklaringer registreres, men som også kan afdække karakteristika, indhold eller emner, som ikke er bestemt på forhånd. For at opnå det, skal der være mulighed for løbende generering af forskellige former for informationer, samt generering af såvel kvalitative som kvantitative data.

En metode der kan anvendes til det formål er Kings ”Template Analysis” (King 1998), her kaldet skabelonanalyse. Essensen i denne metode er, at der produceres en liste af koder (skabelonen), der repræsenterer temaer, som identificeres i teksten. Nogle af disse koder vil være forudbestemt, men modificeres undervejs, samtidig med at der tilføjes og slettes koder, mens man læser og fortolker teksten (King 1998, s. 118 og 125).

Skabelonanalysen kan ses som en analyseform mellem indholdsanalysen og grundforskning. Imellem disse metoder er der frihed til mange variationer af analytiske teknikker, lige fra dem tæt på indholdsanalysen, som tillader statistiske såvel som kvalitative analyser, til mere fleksible måder at fortolke tekster med (King 1998, s. 118). Da det betyder, at skabelonanalysen kan tilpasses de behov, jeg har i afhandlingen, har jeg valgt den frem for indholdsanalysen.

### 2.2.4.1 Udvikling af skabelon

Når skabelonen udvikles, opnås det bedste resultat ved at samarbejde med en anden, som har viden indenfor forskningsområdet og erfaring i at analysere kvalitative data. Det begrundes i, at man derved skal retfærdiggøre hver kode og definere hvordan den bruges overfor en anden (King 1998, s. 122). For at opnå disse fordele har jeg samarbejdet med cand.merc.aud. og ph.d.-studerende Thomas Riise Johansen fra Handelshøjskolen i København om koderne. Han er forfatter og medforfatter til bøger og artikler om corporate governance samt medforfatter på bogen ”Ikke-finansiell regnskabspraksis – krav, vejledninger og eksempler” sammen med Ernst & Young’s Center for Stakeholder Reporting, der rådgiver og verificerer ikke-finansielle regnskaber (Hansen, Engelschmidt et al. 2002, s. 7). Dette samarbejde har betydet, at de foruddefinerede koder ikke kun omhandler forklaringer på, hvorfor danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne, men også koder som på baggrund af hans afhandling omhandler stakeholderdialog.

Sammen udviklede vi andre koder ud fra beretningerne og regnskaberne, som vi hver især argumenterede for og definerede. Til registreringerne blev udviklet et regneark, der kunne kodes og indskrives kvalitative og kvantitative data i, alt efter behov. Da vi begge ville registrere hovedsageligt ud fra beretningerne og regnskaberne, gav det ingen problemer at tilføje eller slette koder undervejs i forløbet. Første modificering af skabelonen foregik efter vi havde kodet 5 beretninger eller regnskaber hver, og anden modificering efter 5 til. Da alle beretninger og regnskaber var kodet blev skabelonen og de resultater vi fik ud af registreringerne diskuteret, samtidig med at nogle koder blev udbygget i nye regneark. F.eks. viste det sig, at der i mange beretninger og regnskaber var referencer til f.eks. vejledninger, codes, love o.l., som vi havde samlet under en kode. Den kode kunne derefter splittes op i underkoder, så der kunne fås et billede af, hvad der blev refereret til, hvor mange der refererede til hvad, samt hvor mange forskellige der blev refereret til, så man fik et indblik i mangfoldigheden. Løsningen blev valgt, da der ellers skulle udvikles så mange underkoder, at regnearket blev vanskeligt at registrere i, fordi der ville være alt for mange felter, der forblev tomme under registreringen.

Da formålet med vores undersøgelser ikke var at give et billede af indholdet i regnskaberne og beretningerne, blev selve indholdet ikke direkte registreret, f.eks. hvorvidt der var skrevet om medarbejdere, hvilke informationer der var om medarbejdere osv. Udover de to nævnte områder, virksomhedernes forklaringer og stakeholderdialog, blev de fleste registreringer foretaget på et mere overordnet niveau, som kan karakteriseres ved informationernes kontekst.

For senere at kunne undersøge om der f.eks. var sammenhæng mellem visse åbenlyse parametre, såsom størrelse og forklaring eller regnskabsform og forklaring, blev virksomhedens navn, beretningen eller regnskabsnavn, regnskabsform, produkter og antal ansatte registreret. Det viste sig dog hurtigt, at koden regnskabsform var problematisk, da beretningerne og regnskaberne gik under mange forskellige benævnelser og var så forskellige, at det var svært at vurdere, hvorvidt de skulle indplaceres under den ene eller anden kategori.

Selvom statslige og kommunale beretninger og regnskaber ikke er en del af denne afhandling, registrerede vi også dem, og gav koder for virksomhedstype, O for offentlig virksomhed, P for private og privatiserede virksomheder samt F for frivillige eller NGO'er såsom Kræftens Bekæmpelse. På den måde kunne vi se, om der var væsentlige forskelle mellem de forskellige virksomhedstyper. Koder for, hvorvidt det var en supplerende beretning (SB) eller et ikke-finansielt regnskab (IF), blev naturligvis også anvendt.

Derefter kom andre koder til, f.eks. havde vi et felt, hvor vi indskrev, hvis der var eksplicite målgrupper. Det var ikke alle, der havde det, hvorfor de sandsynligvis havde implicite målgrupper. Den sidste kode opgav vi dog, da graden af fortolkning hurtigt gjorde koden for intetsigende.

Af andre kategorier kan f.eks. nævnes målgruppeprioritering, temaudvælgelse, indikatorudvælgelse, referencer til standarder, vejledninger, initiativer og love mv., kundegrupper, bemærkninger om leverandører, verifikation, sidetal, vurderinger/erklæringer og struktur. Den sidste kategori, struktur, var bl.a. et resultat af, at vi fravalgte de mange koder, som indholdet ville kunne omfatte, og derved alligevel kunne opnå indblik i indholdet, via beretningens eller regnskabsstruktur.

Med hensyn til virksomhedernes forklaringer på hvorfor de konstruerede beretningen eller regnskabet, blev deres forklaringer skrevet ordret ind i regnearket, med efterfølgende sidereference. Ofte var forklaringerne skrevet på en af de første sider, men da nogle virksomheder har valgt at skrive forklaringer og uddybninger af forklaringerne flere steder i beretningen eller regnskabet, var sidetalsreferencerne vigtige for hurtigt at kunne genfinde forklaringerne, deres uddybninger samt kontrollere den kontekst, de var skrevet i.

Selvom der er taget hensyn til afhandlingens formål, kan ovenstående måde at udvikle skabelonen, og dermed undersøgelsen og dens resultater på, alligevel kritiseres for ikke at komme tæt nok på indholdet. F.eks. kunne det være interessant at vide, hvorvidt virksomhedens formål med at konstruere beretningen eller regnskabet hang sammen med indholdet. Hvis ikke der var sammenhæng, kunne det lede til ideer om, hvilke andre forklaringer der kunne ligge bag regnskabet. Derfor er det et område, der er gået mere i dybden med i de beretninger og regnskaber, som senere udvalgte virksomheder har konstrueret gennem tiden.

### 2.2.4.2 Udvælgelse af beretninger og regnskaber

Som det vil fremgå af undersøgelsen om, hvad supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter, er det ikke altid klart, hvornår et dokument er et ikke-finansielt regnskab, og da der ikke findes registre over virksomheder, der konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, må de findes på anden vis.

En gang om året præmierer Foreningen for Statsautoriserede Revisorer i Danmark (FSR) og Dagbladet Børsen de bedste danske ikke-finansielle regnskaber (FSR 2003, s. 2). Derfor sender en del danske virksomheder (både offentlige og private) supplerende beretninger, og det de selv anser for deres frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, til konkurrencen en gang om året. Konkurrencen omfatter alle former for regnskaber, og dermed også grønne regnskaber. I denne afhandling medtages dog kun regnskaber med betegnelsen grønne regnskaber, hvis de ikke er obligatoriske.

Da det tidligere har vist sig, at det primært er bestemte grupper af virksomheder, der indsender deres regnskaber til lignende konkurrencer (Deegan and Carroll 1993, s. 226-227), er der søgt efter beretninger og regnskaber, gennem en længere periode (ca. ½ år) andre steder, inden den endelige undersøgelse er foretaget. Beretninger og regnskaber er søgt på konferencer, til seminarer, via kolleger, revisorer og andre kontakter, som kunne have viden om virksomheder, der konstruerer dem. Endvidere er søgt på Internettet under forskellige regnskabsformer, i virksomheders årsregnskaber og under supplerende beretninger, mens andre er fundet via konsulenter o.l., som har skrevet om og assisteret med udformningen af beretninger og regnskaber. Virksomheder blev kontaktet, hvis ikke beretningen eller regnskabet var på Internettet.

Indsamlingsmetoden betyder, at de indsamlede regnskaber ikke kun passer ind i det billede af ikke-finansielle regnskaber, der blev tegnet i forrige undersøgelse, men også i andres forestilling om, hvad der defineres som ikke-finansielle regnskaber.

I alt blev indsamlet 83 danske beretninger og regnskaber, hvoraf 57 var konstrueret af den form for virksomheder, der i denne afhandling beskrives som danske virksomheder (se afsnittet efter problemformuleringen). Da afgrænsningen ikke kan være helt klar, indsamles beretninger og regnskaber for alle virksomhedstyper, for derefter at blive valgt eller valgt fra, efter en vurdering af hvorvidt virksomheden kan fortolkes til primært at have en form for erhvervsøkonomisk sigte. Tilvalg kan derfor også være et resultat af en ændret konkurrencesituation f.eks. privatisering af energiselskaber.

De fravalgte beretninger og regnskaber kan ses i bilag 1. 17 af de 26 fravalgte beretninger og regnskaber benævnes videnregnskaber, 4 etiske regnskaber, 3 sociale regnskaber, en et stakeholderregnskab og en et dialogregnskab. De valgte virksomheder samt deres beretninger og regnskaber kan ses i bilag 2. Af benævnelserne på de valgte beretninger og regnskaber kan det ses, at de er langt mere varierede end benævnelserne i de fravalgte og videnregnskaber er ikke repræsenteret i så stort omfang.

Da der derfor kun var 57 beretninger og regnskaber, der faldt ind under afhandlingens karakteristik af danske virksomheders supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, er ingen af disse regnskaber fravalgt. Beretningerne og regnskaberne i afhandlingen er

derfor i princippet ikke udvalgt, selvom de sandsynligvis ikke består af alle danske beretninger og regnskaber, består de af de beretninger og regnskaber, det indenfor en rimelig tidshorisont, var muligt at indsamle indenfor en hensigtsmæssig tidsramme.

### 2.2.4.3 Fremstilling af data

Da denne undersøgelse skal danne grundlag for afhandlingens videre undersøgelser i forbindelse med afdækning af uofficielle og ubevidste forklaringer, er det vigtigt at fremstille de fundne data på en overskuelig måde. Til det formål har jeg valgt at anvende et display, som er en systematisk opbygning af et datasæt på ét sted til fremstilling af kvalitative data i koncentreret form. (Dahler-Larsen 2002, s. 37).

Når et display konstrueres, skal der tages hensyn til flere ”regler”, som er tilknyttet visse problematikker i afhandlingen. Den første regel er autencitetsreglen, som betyder, at man så vidt muligt skal basere sit display på data i deres oprindelige form. Den næste er inklusionsreglen som betyder at alle data, der falder inden for den eller de kategoriske afgrænsninger man udtaler sig om, skal medtages på det pågældende sted i displayet. Da der ikke nødvendigvis er plads til at alle data inkluderes, kondenseres og koncentrerer data f.eks. i stikord. Den sidste er transparensreglen, der siger, at det skal være gennemskueligt, hvordan displayet er udarbejdet. Akser og dimensioner skal være klart bestemt og eventuelle sorteringsproblemer skal bearbejdes eksplicit (Dahler-Larsen 2002, s. 39-45).

Disse regler er problematiske at overholde i sin yderste konsekvens, idet alle virksomheder forklarer deres beretninger eller regnskaber mere eller mindre forskelligt. Der anvendes mange forskellige ord for forklaringer, der kan fortolkes i den samme kategori f.eks. informere om eller fortælle om. Samtidig må man for at give et overblik over forklaringerne kondensere og koncentrere udtalelserne, hvilket betyder, at der sker en fortolkning fra de autentiske data til displayet. Endvidere kan det være svært at vurdere, hvorvidt en udtalelse falder ind under en bestemt kategori, f.eks. kan det være, man vil informere bl.a. for at tiltrække medarbejdere. Det skal derfor besluttes, hvorvidt en sådan udtalelse skal falde i en eller to forklaringskategorier. Udtalelsen kan fortolkes til, at virksomheden med beretningen eller regnskabet både vil informere generelt, men også tiltrække medarbejdere. Det kan også fortolkes til, at virksomheden kun eksplicit udtaler sig om, at den konstruerer beretningen eller regnskabet for at tiltrække medarbejdere. Jeg har valgt at tage både informere og tiltrække medarbejdere ind som kategorier, når der skrives ”bl.a. for at...”. I tilfælde hvor der ikke står bl.a. eller lignende, vil det fortolkes til, at de gør det for at tiltrække medarbejdere.

På grund af ovenstående problemer med at konstruere et dækkende display, vil jeg give eksempler på udtalelser fra regnskaberne og beretningerne, således at det tydeligere fremgår, hvilke variationer der indgår i kategorierne, og dermed hvordan der fortolkes.

For at kunne afdække danske virksomheders officielle og bevidste forklaringer på, hvorfor de konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, samt give grundlag for valg og vurdering af teoretiske perspektiver i næste undersøgelse, undersøges følgende underspørgsmål:

1. Hvilke virksomheder, beretninger og regnskaber er med i undersøgelsen

2. Hvilke forklaringer giver virksomhederne selv på, hvorfor de konstruerer dem
3. Hvilke andre karakteristika er der ved de konstruerede beretninger og regnskaber

Da afhandlingen omfatter såvel supplerende beretninger som lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, sammenlignes de to typer kort, inden der samles op på undersøgelsens resultater.

## **2.2.5 Forklaringer - andre forskeres ift. fundne og teoretiske perspektiver i ift. dansk kontekst**

For at afdække eventuelle uofficielle og ubevidste forklaringer, sammenlignes de fundne resultater af ovennævnte undersøgelse med resultaterne af andre forskeres lignende undersøgelser – dvs. jeg har valgt at udarbejde en komparativ analyse. En komparative analyse er anvendelig fordi den sætter fokus på ligheder og forskelligheder mellem forklaringer (Neuman 2000, S. 427-428). Derefter diskuteres og vælges teoretiske perspektiver. Deres forklaringskraft undersøges nærmere ved at vurdere dem i forhold til danske virksomheders kontekst, eventuelt fremkommet tidligere i afhandlingen. Denne undersøgelse kan derfor karakteriseres som en form for kontekst-analyse, der viser, hvorvidt de teoretiske forestillinger i perspektiverne underbygges af danske virksomheders kontekst.

Undersøgelsen foretages bl.a. som forberedelse til møder med virksomhedsrepræsentanter, vel vidende det kan få indflydelse på mødernes indhold og egne fortolkninger. Derfor må der senere tages hensyn til det, når møder med virksomheder forberedes og behandles.

### **2.2.5.1 Andre forskeres undersøgelser**

Som det fremgik af problemstillingen, omfatter den tværfaglige regnskabsliteratur hovedsageligt undersøgelser foretaget i andre lande, der ikke er direkte sammenlignelige og ikke præcist omfatter det samme, som denne afhandling. Der kan derfor argumenteres for, at det er overflødigt at inddrage andre forskeres resultater.

På den anden side anvendes resultaterne fra undersøgelserne ikke til at afdække danske forklaringer. De anvendes kun til at give en ide om, hvilke andre forklaringer der kan være, udover dem jeg finder i regnskaberne. Det kan give indblik i, hvilke andre officielle og bevidste forklaringer der kan være i danske virksomheder, som ikke fremkommer i undersøgelsen af udtalelserne i beretningerne og regnskaberne. Samtidig kan det være med til at give indblik i, hvilke uofficielle og ubevidste forklaringer der kan være, netop fordi, de er fremkommet ved andre metoder end de danske officielle og bevidste forklaringer fra forrige undersøgelse.

Andre forskere har ment, at der kan være forskel på virksomheders forklaringer i forskellige lande også indenfor Europas grænser. Resultaterne i forrige undersøgelse viser dog, at danske virksomheder refererer til internationale initiativer hvilket indikerer, at forskellene ikke nødvendigvis behøver skyldes landegrænser. En anden grund kan derfor være, at virksomhederne f.eks. er begyndt at udarbejde beretningerne og regnskaberne på forskellige tidspunkter, eller

forskere kun har taget kontakt til få virksomheder<sup>10</sup> o.l. Derfor kan det ikke afvises, at der kan være ligheder eller forskelle mellem virksomheders begrundelser i forskellige lande, som kan give inspiration til teoretiske perspektiver, der kan være med til at forklare danske virksomheders beretninger og regnskaber.

For at tage højde for tid og sted, har jeg valgt primært at inddrage nyere undersøgelser foretaget i andre Europæiske eller Europæisk prægede lande. Da ældre undersøgelser dog kan interessante, fordi nogle danske virksomheder har konstrueret ikke-finansielle regnskaber gennem en længere årrække, inddrages endvidere nogle af disse undersøgelser, for at give ideer til, hvorfor disse virksomheder i sin tid begyndte at konstruere regnskaberne.

Inden forskning i andre lande end Danmark undersøges, vurderes det dog, hvorvidt den i problemstillingen nævnte undersøgelse af, hvorfor danske virksomheder konstruerer videnregnskaber, kan bidrage til andre forklaringer, end dem der fremkommer i forrige undersøgelse. Det gøres selvom nogle af undersøgelsens virksomheder sandsynligvis kun har konstrueret interne regnskaber. Viser undersøgelsen derfor nye forklaringer i forhold til de forklaringer der er fremkommet i sidste undersøgelse, kan det ikke afvises, at de kun ligger bag interne regnskaber. På den anden side kan det heller ikke afvises, at de kan ligge bag eksterne regnskaber, hvorfor de må inddrages i undersøgelsen.

Efter vurderingen af den danske undersøgelses resultater sammenlignes resultaterne med resultaterne af udenlandske undersøgelser, som er foretaget inden for de sidste par år, i lande som har forhold, der minder om de danske. De valgte undersøgelser er foretaget af Craig Deegan, Brendan O'Dwyer og Carol Adams. Deegan har som tidligere nævnt diskuteret teoretiske forklaringer baseret på andre forskeres forskning samt egne empiriske undersøgelser foretaget i Australien, mens O'Dwyer og Adams har baseret deres konklusioner primært på interviews med ledere og andre repræsentanter fra forskellige virksomheder i Irland, Storbritanien og Tyskland.

De tre forskeres undersøgelser supplerer undersøgelsen af danske videnregnskaber godt, da de omfatter etiske regnskaber, sociale- og miljø-mæssige regnskaber samt sociale- og miljømæssige informationer i årsrapporter (Adams 2002; Deegan 2002; O'Dwyer 2002).

Da forskningen imidlertid kan spores langt længere tilbage, og nogle danske virksomheder har konstrueret beretninger og regnskaber gennem en længere årrække, vil denne del indledes med nogle af de tidligere forskeres resultater.

I 70'erne og 80'erne blev der forsket en del i det, der allerede dengang blev kaldt social reporting (Brockhoff 1979), corporate social reporting (Lessem 1977; Dierkes 1979; Schreuder 1979; Ullmann 1979; Dierkes and Antal 1986; Guthrie and Parker 1989), social accounting (Gröjer and Stark 1977), corporate social accounting (Epstein, Flamholtz et al. 1976) eller corporate social accounting reporting (Dierkes and Preston 1977; Gray, Owen et al. 1987).

Flere af disse forskere, f.eks. de tyske, har udviklet forklaringer på, hvorfor virksomheder konstruerer regnskaberne på både samfunds- og virksomhedsniveau.

Denne del kommer derfor til at omfatte følgende:

---

<sup>10</sup> Adams interviewede ansatte i syv store multinationale virksomheder i den kemiske og farmaceutiske sektor (Adams 2002, s. 223 & 229) mens O'Dwyer interviewede 29 ledere i 27 aktieselskaber (O'Dwyer 2002, s. 411).



- Tidlige forskeres forklaringer
- Nye empiriske udenlandske forklaringer
- Nyere generelle og teoretiske forklaringer

### 2.2.5.2 Teoretiske perspektiver

I næste del diskuteres og undersøges forskellige teoretiske perspektiver og deres eventuelle forklaringskraft.

Et problem ved teoretiske perspektiver er, at der er en mangfoldighed at vælge ud fra. Jeg tager derfor udgangspunkt i perspektiver, som tidligere er omtalt i regnskabslitteraturen. Perspektiver vælges derefter ud fra egne såvel som andre forskeres resultater.

Da der kan vælges mange forskellige perspektiver, argumenteres der kun for få fravalg, fordi afhandlingens primære sigte ikke er at forkaste teorier. Argumentationen for og imod teoretiske perspektiver har jeg samtidig valgt at fremkomme med i forlængelse af de tidligere nævnte undersøgelser. Grunden til det er, at de teoretiske perspektiver udvælges ud fra resultaterne i undersøgelsen af virksomhedernes egne udtalelser i beretninger og regnskaber sammenlignet med andre forskeres resultater. Samtidig argumenteres for, hvorfor ikke kun et, men flere perspektiver diskuteres.

Da viden opnået i undersøgelsen af danske virksomheders udtalelser i beretninger og regnskaber endvidere ønskes anvendt til diskussion af de valgte teoretiske perspektiver, kommer valget af Kings skabelonanalyse frem for indholdsanalysen indirekte til at stå sin prøve. Udover resultaterne af disse undersøgelser, indsamles øvrige informationer, som undervejs i processen viser sig at være relevante for at kunne vurdere de teoretiske perspektivers forklaringskraft i forhold til danske virksomheder. Teoriene bliver derfor styrende for, hvilke andre informationer der inddrages i denne undersøgelse, hvorfor dataindsamlingsmetoderne bliver afhængige af, hvilke informationer der skal tilvejebringes. Hvis andre metoder end dokumentariske bliver nødvendige, vil der redegøres for dem, hvor det er relevant.

For at afdække hvilke uofficielle og ubevidste forklaringer der kan ligge bag danske virksomheders konstruktion af supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, undersøges på baggrund af ovenstående følgende underspørgsmål:

1. Hvilke forklaringer har andre forskere fundet på virksomheders konstruktion af beretninger og regnskaber
2. Hvilke forklaringer har andre forskere fundet i forhold til de forklaringer danske virksomheder har givet i deres beretninger og regnskaber
3. Hvilke teoretiske perspektiver kan forklare virksomheders konstruktion af beretninger og regnskaber

## 2.2.6 Udvalgte danske virksomheders forklaringer - beretninger og regnskaber over tid samt møder m. repræsentanter

Som det vil fremgå af undersøgelsen af danske virksomheders udtalelser i supplerende beretninger og lignende frivillige ikke-finansielle regnskaber, fremkommer virksomhederne kun med korte officielle og bevidste forklaringer, som ikke uddybes betydeligt. Derimod fremkommer der af forrige undersøgelse en række mere uddybede bud på, hvilke yderligere forklaringer der kan ligge bag danske virksomheders konstruktion af beretningerne og regnskaberne. Hvorvidt disse forklaringer ligger bag danske virksomheders beretninger og regnskaber kan dog kun formodes. F.eks. kan man formode, at der bag et ønske om kompetenceudvikling ligger et ønske om at anvende regnskabet som en bedre teknik end tidligere, til bedre at kunne udnytte sine ressourcer og dermed blive mere effektive. Forklaringen kan dog være en helt anden f.eks. et formelt pres, hvis man er C eller D virksomhed og vil beskrive virksomhedens videnressourcer i ledelsesberetningen. For derfor at få en bedre forståelse og afdække uofficielle og ubevidste forklaringer, har jeg valgt to metoder - en dokumentarisk der omfatter en analyse af udvalgte virksomhedernes beretninger og regnskaber over tid og en form for interviewmetode, som omfatter møder med repræsentanter for de udvalgte virksomheder.

Grunden til valget af den dokumentariske metode, der, som i de tidligere undersøgelser, er indirekte iagttagelse af sociale fænomener (Andersen and Gamdrup 1994, s. 63), er, at læsningen og analysen af den enkelte virksomheds beretninger og regnskaber giver et videngrundlag, som kan danne grundlag for dyberegående spørgsmål i forbindelse med møderne. Det giver et indblik i både virksomheden og i hvilke uofficielle og ubevidste forklaringer, der f.eks. ud fra teoretiske perspektiver i forrige undersøgelse vil være relevante at spørge ind til. En analyse af beretningerne og regnskaberne kan vise eventuelle gennemgående og/eller modstridende emneområder, indhold, holdninger, måder at konstruere beretningerne og regnskaberne på osv. Samtidig kan de være med til at afklare teoretiske perspektivers forklaringskraft, som evt. ikke har kunne afklares via tidligere valgte metoder. Den dokumentariske metode bliver dermed også et led i forberedelserne til møderne med virksomhedernes repræsentanter.

Møder, der kan betegnes som en form for interviews, er valgt med udvalgte virksomheders repræsentanter fordi interviewmetoden giver mulighed for at få mere uddybende svar på, hvorfor virksomhederne konstruerer beretningerne og regnskaberne (se f.eks. Andersen and Gamdrup 1994, for uddybning af undersøgelsesmetoder, fordele og ulemper mv.). Til analyse af virksomhedernes forklaringer har jeg valgt fortolkning og komparativ analyse. Virksomhedernes forklaringer fortolkes og sammenlignes hinanden imellem for at få variationer i forklaringerne frem. Derefter sammenlignes og diskuteres forklaringerne med de forklaringer, der er fundet via afhandlingens øvrige undersøgelser.

### 2.2.6.1 Udvalgte virksomheder og virksomhedsrepræsentanter

Både virksomheder og deres repræsentanter kan udvælges på flere forskellige måder. F.eks. kan virksomheder udvælges efter størrelse, omsætning e.l.. Men da jeg, som nævnt tidligere, vil anvende resultaterne fra undersøgelsen om hvad supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter samt den viden jeg opnår om virksomhederne, deres beretninger og regnskaber i undersøgelsen om hvilke officielle og bevidste forklaringer der gives i danske virksomheders beretninger og regnskaber, til udvælgelse af virksomheder, har jeg valgt at

argumentere for valg af virksomheder umiddelbart inden præsentationen af resultaterne fra undersøgelsen – dvs. i starten af kapitel 7. Til information er Coloplast, Novozymes og Spar Nord Bank udvalgt ud fra 12 kriterier fremkommet via de nævnte undersøgelser.

Til gengæld anvendes ikke så mange resultater fra øvrige undersøgelser til udvælgelse af virksomhedsrepræsentanter, hvorfor jeg vil argumentere for valg, som er foretaget i den forbindelse.

Som tidligere nævnt har Adams og O'Dwyer også anvendt interviews i deres undersøgelser. Mens O'Dwyer har valgt at interviewe en, højst to ledere (O'Dwyer 2002, s. 411), har Adams valgt at afholde interviews med enkeltindivider i britiske virksomheder og gruppeinterviews i tyske virksomheder, med medarbejdere som havde med regnskaberne at gøre (Adams 2002, s. 229).

Da jeg, som Adams, mener det er vigtigst at arrangere møder med medarbejdere, som har haft med regnskaberne at gøre, er det ikke givet på forhånd, om møderne skal være med ledere eller medarbejdere. Det vigtige er, at komme i kontakt med de medarbejdere der har viden, som dækker perioden fra virksomheden begyndte at udarbejde ikke-finansielle regnskaber eller supplerende beretninger, til i dag. Grunden er, at de kan fortælle, hvordan de er begyndt på det samt hvorfor. Endvidere kan de fortælle, hvordan forløbet har været siden, dvs. hvordan begrundelserne evt. har udviklet sig over tid, samt hvordan de fik ideen til at udarbejde supplerende beretninger frem for ikke-finansielle regnskaber osv.

Hvis en virksomhed har konstrueret beretninger og/eller regnskaber gennem en længere periode, er det endvidere sandsynligt, at der kan være flere forskellige personer, der skal interviewes i samme virksomhed, fordi det kan være forskellige personer, som har deltaget i beslutningstagningen og udarbejdelsen på forskellige tidspunkter. Endvidere kan der være forskel på, hvem der står for den sociale del af regnskabet, hvem der står for miljø-rapporteringen osv. Samtidig kan der være forskel på, hvorvidt de involverede er placeret i en funktion, som er internt eller eksternt rettet (f.eks. personaleafdeling og marketing), hvorfor der kan være flere relevante repræsentanter i virksomheden. I andre virksomheder kan det dog være tilfældet, at det kun er en person, der konstruerer og står for regnskaberne og/eller beretningerne. I disse virksomheder, vil det kun være den ene person, der tages kontakt til. Antal møder i hver virksomhed vil derfor afhænge af den enkelte virksomheds organisering i forhold til regnskaberne samt eventuelle tidligere organiseringer.

Som det vil fremgå af undersøgelsen om hvad supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter, kan revisorer eller andre former for konsulenter have haft indflydelse. En revisor eller konsulent kan dog kun fortælle, hvorfor de tror en given virksomhed konstruerer beretningerne og/eller regnskaberne. Møder med eventuelle revisorer og konsulenter fravælges derfor.

### **2.2.6.2 Interviewovervejelser – Dialogisk historiefortællingsinterview**

Undervejs i forløbet har jeg erfaret, at gruppeinterviews eller interviews med flere interviewere i forbindelse med enkelt interviews<sup>11</sup> har givet andre og mindre uddybende forklaringer end

---

<sup>11</sup> Både i forbindelse med afhandlingen og CSR-gruppens arbejde.

uformelle og tilfældige møder på f.eks. konferencer. De informationer jeg får afhænger derfor meget af, hvordan jeg planlægger møderne med virksomhedsrepræsentanterne.

Umiddelbart vil det derfor være en fordel at jeg er eneinterviewer og foretager interviews med en person fra virksomheden af gangen. Ulempen ved at være eneinterviewer er at sikre, at alt det fortalte registreres. Dette problem har jeg valgt at løse ved at optage mødet samt love repræsentanterne, at de får det behandlede møde til gennemlæsning. Ulempen ved kun at mødes med en repræsentant fra virksomheden af gangen, hvis flere vil være relevante er, at der er risiko for, at jeg får det enkelte individs forklaring og ikke virksomhedens. På den anden side vil relevante repræsentanter fra virksomheden typisk være dem, der præsenterer virksomhedens forklaringer på området såvel internt som eksternt.

Enkelte personer kan have været driveren bag regnskaberne i virksomheden fra starten, og derfor haft stor indflydelse på eller været meget i overensstemmelse med f.eks. ledelsens argumenter og forklaringer. Samtidig kan der være større mulighed for, at jeg vil kunne afdække uofficielle forklaringer i langt højere grad ved enkelt-interviews end gruppeinterviews, da jeg vil have repræsentanten på "to-mand-hånd". Hvis der er flere relevante repræsentanter vil eventuelle forskellige forklaringer i sig selv kunne være interessante, hvis f.eks. de forskellige repræsentanter repræsenterer forskellige afdelinger o.l..

Gennem forløbet har det også vist sig, at der er flere fordele end ulemper ved enkelt-interviews i forhold til gruppeinterviews<sup>12</sup>, hvorfor enkelt-interviews foretrækkes.

I O'Dwyers undersøgelse nævner han, at det var problematisk at få de interviewede til at fortælle om deres egne erfaringer (O'Dwyer 2002, s. 418). For at undgå det, har jeg, inden mødet aftales, gjort virksomhedsrepræsentanten opmærksom på, at det er deres erfaringer og forklaringer, jeg ønsker, de skal fortælle om, så de har mulighed for at sige fra, hvis de ikke ønsker det.

For at kunne anvende den viden jeg har opnået i de tidligere nævnte undersøgelser, kunne en interviewguide udarbejdes, indeholdende spørgsmål vedrørende de forskellige forklaringsmuligheder, som er fremkommet i undersøgelseerne. En sådan guide vil indeholde mange spørgsmål, blot til be- eller af-kræftelse af de forklaringer, som de teoretiske perspektiver giver som muligheder. Hvis en sådan interviewguide anvendes, vil der samtidig være stor risiko for, at den interviewede ledes i en bestemt retning, og forklaringer, som har været af stor betydning virksomhedens handlinger, derfor måske ikke uddybes tilstrækkeligt eller måske endda ikke omtales. For derfor at sikre, at virksomhedsrepræsentanten fortæller om de ting der har haft betydning for at virksomhedens beretninger og regnskaber konstrueres, er valgt en anden strategi. Strategien er at få virksomhedsrepræsentanten til at fortælle om beretningerne og regnskaberne, så tidligt som muligt under interviewet, uden først at stille spørgsmål, som direkte kan lede mod bestemte forklaringer. Bl.a. inspireret af Latour (Latour 1992; Latour årg. 25), har jeg valgt at lade fortællingen inklusiv historikken være det centrale, så der åbnes for så mange typer forklaringer som muligt.

At lade repræsentanterne fortælle historien om deres beretninger og/eller regnskaber er dog ikke uden problemer. Som Neuman skriver om den fortællende form, så har den visse karakteristika, som giver den visse styrker og svagheder. Den fortællende form fortæller en historie eller et eventyr

---

<sup>12</sup> I Novozymes blev afholdt et møde med to medarbejdere, mens øvrige møder har været med enkeltpersoner.

med handling og underhandling, vendinger og klimakser. Den følger en kronologisk orden og sekvens af handlinger, fokuserer på specifikke individer frem for strukturer eller abstrakte ideer, den er primært særlig og beskrivende, ikke analytisk og generel og den præsenterer begivenheder som unikke, uforudsigelige og tilfældige.

Styrkerne er bl.a., at det giver en generel følelse for livet på forskellige områder, så læseren får fornemmelsen af at være der. Der kommunikeres måder hvorpå folk i fortiden subjektivt erfarede virkeligheden og det hjælper læsere til at identificere sig med folk i fortiden. Den fortællende form omgiver individer og specifikke begivenheder med et miks af mange aspekter af social virkelighed.

Ulemperne er at sammenhængende teorier og koncepter gemmes eller efterlades implicit. Den fortællende form bruger retorik, ordinært sprog og sund fornuft, har tendens til at ignorere det normale eller ordinære for det unikke, dramatiske, ekstraordinære eller det usædvanlige, den bygger sjældent på tidligere viden og gør kun lidt for at skabe generel viden. Den tenderer mest til at være individualistisk, overvurderer bestemte folks rolle og deres evne til forsætligt at forme begivenheder (Neuman 2000, s. 399).

Mange af disse karakteristika og ulemper, der nævnes ved den fortællende form, er ikke meget anderledes, end de ulemper der generelt er ved indsamling af kvalitative data via ikke standardiserede interviews med åbne spørgsmål (Andersen and Gamdrup 1994, s. 61, 73). Et supplement med en fase, hvori der stilles mere eller mindre lukkede og mere facts-orienterede spørgsmål, kan derfor være hensigtsmæssigt.

Et andet forhold ved fortællinger generelt er, at fortællinger er i livet og ikke kun om livet. Vi lever inden i fortsættende historier, vi konstant må fortælle os selv som en betingelse for at kunne foretage tilsigtede handlinger (Fay 1998, s. 191). Det kan være en fordel, da historierne bedre huskes, fordi de konstant fortælles, men en ulempe hvis de fortolkes og omfortælles, så der til sidst kun fortælles en del af de specifikke begivenheder, som kan have igangsat processen.

Et helt møde, hvor repræsentanten derfor ikke konfronteres med spørgsmål, og derved får en meget lav grad af påvirkning undervejs gennem mødet, vil derfor ikke være holdbart. Derfor indskydes flere og flere spørgsmål undervejs i forløbet, og mødet afsluttes med en række strukturerede spørgsmål, som både relateres til det fortalte men i høj grad også til de beretninger og/eller regnskaber, virksomheden har konstrueret gennem tiden, samt til afhandlingens øvrige resultater.

Spørgsmålene kan få repræsentanterne til bedre at huske, samtidig med at interessante spørgsmål i relation til afhandlingens øvrige undersøgelser kan afdækkes, også selvom repræsentanten ikke kommer ind på dem i fortællingen. Det kan vise sig, at der ses mønstre ud fra de første møder, som kan være interessante at udforske ved senere møder, hvorfor spørgsmål kan tilføjes. Af andre emner som er relevante i forhold til afhandlingen er distinktionen mellem supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, hvorfor det er relevant at stille spørgsmål, som afdækker deres overvejelser omkring de konkrete valg, der er foretaget i den pågældende virksomhed.

Det er også interessant at vide, om nogle af de forklaringer, som gives via teorierne, gælder for de adspurgte, uden at de umiddelbart har tænkt på det. For dog at få be- eller afkræftet ved at spørge direkte, skal der som nævnt stilles mange spørgsmål, som kan virke alt for ledende, og alle teorierne vil måske derved kunne indpasses. Da det ikke er hensigten, vil jeg spørge overordnet, og løbe den

risiko, at der kan være begivenheder, der bliver glemt, også selvom de har haft en vis betydning. Analysen af virksomhedens regnskaber kan få betydning i den sammenhæng, da jeg vil kunne spørge ind til elementer, som ser ud til at kunne have haft betydning.

På baggrund af ovenstående kan interviewet karakteriseres som et dialogisk fortællingsinterview, der vil bestå af 3 faser: En dialogfase, en fortællende og uddybende fase samt en mere lukket spørge-fase.

### 2.2.6.3 Mødets faser

Den første fases formål er at igangsætte en dialog, som naturligt skal føre virksomhedens repræsentant frem til næste fase. Det vigtige i denne fase er, at igangsætte en samtale, som får virksomhedsrepræsentanten til at føle sig tryk ved situationen, så vedkommende kan fortælle så frit som muligt, til en fremmed med diktafon. Samtidig må samtalen ikke foregå så virksomhedsrepræsentanten ledes i en bestemt retning, f.eks. ved at give udtryk for at man synes noget er mere interessant, rigtigt, accepteret o.l. end andet. Problemet i denne fase er, at tale om noget, virksomhedsrepræsentanten synes er interessant, uden at påvirke hvordan historien fortælles.

Virksomhedsrepræsentanten har dog allerede inden mødet, i forbindelse aftalen, modtaget informationer om undersøgelsen og formålet med mødet. Derfor vil vedkommende allerede have en mening om undertegnede og projektet, som vil være med til at forme samtalerne, fortællingerne o.l. En mulighed er derfor i samtalen at lægge vægt på at give repræsentanten de informationer, som vedkommende har behov for at få, for at føle sig mere tryk ved situationen.

Fase 2 består af to dele som næsten har samme formål som fase 1, nemlig at få repræsentanten til at fortælle. Denne fase er delt i to dele, en del der handler om at få virksomhedens repræsentant til at fortælle, og en del der får repræsentanten til at fortælle mere eller uddybe det, der allerede er fortalt. 2. del afhænger derfor af, hvordan første forløber. Hvis fortællingen stopper, er det vigtigt at få igangsat fortællingen igen eller evt. få uddybet historierne, så baggrunden for beretningerne så vidt muligt afdækkes. Til denne fase er derfor forberedt igangsættende, igangholdende og uddybende spørgsmål, f.eks. ud fra virksomhedens regnskaber. Selvom spørgsmålene på den ene side ville kunne sætte gang i fortællingen hos repræsentanten, vil de på den anden side også kunne virke ledende. Det vigtigste er derfor at holde gang i fortællingen uden at være for ledende.

3. fase er mødets sidste fase, hvor der stilles mere eller mindre lukkede spørgsmål.

Disse spørgsmål skal sikre:

- At mødet kommer omkring spørgsmål og forklaringer, som har vist sig interessante i forhold til afhandlingens tidligere undersøgelser
- At misforståelser korrigeres
- Udtalelser m.m. fra tidligere udarbejdede beretninger og/eller regnskaber inddrages
- At de fungerer som kontrolspørgsmål

Derfor genereres spørgsmålene i praksis også ud fra det, der fortælleres om på mødet, tidligere undersøgelser samt virksomhedens beretninger og/eller regnskaber.

Som nævnt tidligere, består forberedelsen bl.a. af analyse af virksomhedernes regnskaber. Det kræver indsamling af så mange af virksomhedernes ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger som muligt. Da supplerende beretninger er en del af årsrapporterne, og årsrapporterne kan rekvireres via Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, er det ikke et problem at fremskaffe dem, med mindre de er fra før 1997. Derimod kan det være langt sværere at få adgang til ikke-finansielle regnskaber gennem årene, da de skal rekvireres via virksomheden, der ikke altid har flere eksemplarer.

#### **2.2.6.4 Kontakt samt information til og fra repræsentanten**

Deltagelse i konferencer, seminarer, erfa-grupper, Erhvervs- og Økonomiministeriets CSR-koncern-projekt-gruppe o.l. har givet mulighed for, at komme i kontakt med flere relevante repræsentanter. En direkte kontakt kan derfor hurtigt genskabes ved telefonopkald eller e-mail. Alle repræsentanter modtager et brev, hvori jeg forklarer mit ønske om og formål med at mødes med dem. Derefter kontaktes repræsentanten telefonisk, hvorefter møde aftales. Ud fra erfaringer i CSR-gruppen sættes mødets varighed til 1,5 time.

De første møder afholdes med de repræsentanter, som jeg i forvejen har fået god kontakt til via konferencer o.l.. De vil derfor også fungere som pilot-møder, hvorefter planlægning af øvrige møder korrigeres.

#### **2.2.6.5 Efter mødet**

Alle møder optages, hvorefter de transskriberes. Derefter bearbejdes resultaterne sammenholdt med regnskaberne og beretningerne. Denne bearbejdning sendes inden færdiggørelse af afhandlingen til virksomhedsrepræsentanten så misforståelser undgås, glemte begivenheder kan tilføjes og væsentlige begivenheder ikke udelades eller nedtones i behandlingen. Samtidig kan det give tryk hos repræsentanten, således at jeg har mulighed for bedre at komme bag officielle og bevidste forklaringer.

Det samlede antal møder aftales og afholdes i to omgange. I den første omgang afholdes to møder, hvorimellem metoden genovervejes. Møderne samt beretningerne og/eller regnskaberne behandles, så jeg kan lære så meget af dem som muligt, inden de næste møder afholdes.

#### **2.2.6.6 Fremstilling af data**

For at gengive virksomhedsrepræsentanternes historier så autentisk som muligt, har jeg valgt at fortælle deres historier, med deres egne ord, kombineret med udsagn, fra de beretninger og frivillige ikke-finansielle regnskaber, virksomhederne har konstrueret over tid.

Problemet med fortællingerne er dog, at de er lange, og de valgte virksomheder har konstrueret beretninger og regnskaber i flere år. For derfor ikke at drukne i detaljerede informationer eller lange udredninger, er jeg nødsaget til at gengive fortællingerne i forkortede udgaver. En stor del af dem, vil derfor alligevel gengives som korte referater, så vidt muligt kombineret med direkte citater fra repræsentanternes egne fortællinger. Derved bevares repræsentanternes egne måder at formulere på til en vis grad. Særligt der, hvor der gives rent faktuelle informationer, eller forklaringerne har været meget lange med mange gode eksempler, gives referat.

For at repræsentanternes fortællinger skal stå så ufortolkede som muligt for læseren, samles først op på ligheder og forskelle efter virksomhedshistorierne, med henblik på at kunne diskutere dem i forhold til de forklaringer, og dermed resultater, der er fremkommet af de tidligere undersøgelser.

For at give yderligere indblik i officielle og bevidste forklaringer, samt så vidt muligt afdække virksomhedernes uofficielle og ubevidste forklaringer, gengives og undersøges følgende:

1. Virksomhedshistorier om beretninger og regnskaber fortalt af virksomhedsrepræsentanter i Coloplast, Novozymes og Spar Nord Bank, suppleret med konstruerede beretninger og regnskaber
2. Historiernes ligheder og forskelligheder
3. Historiernes forklaringer i forhold til tidligere fundne forklaringer



### 3 Struktur og forskningsbidrag

Da jeg, som det fremgår af forrige kapitel, anvender viden opnået i en undersøgelse til f.eks. udvælgelse og vurdering i en anden, har jeg valgt at lade strukturen i afhandlingen følge den rækkefølge undersøgelseerne er udført og beskrevet i, i forrige kapitel.

Resten af afhandlingen struktureres derfor således, at det næste kapitel centrerer om forståelse af begreberne supplerende beretninger og frivillige ikke-finansielle regnskaber, mens det næste kapitel omhandler forklaringer i danske virksomheders beretninger og regnskaber. Derefter sammenlignes resultaterne med andre forskeres, med henblik på at inddrage teoretiske perspektiver, som kan bidrage til uofficielle og ubevidste forklaringer. De fremkomne forklaringer søges dermed uddybet og yderligere udforsket, ved at gå mere i dybden med få virksomheders forklaringer på, hvorfor de konstruerer beretninger og/eller regnskaber. Derefter konkluderes, pointer fra afhandlingen fremhæves og der perspektiveres til problemstillingen.

Afhandlingen er dermed ikke afsluttet. Da man, som tidligere nævnt, kan undersøge, fortolke og behandle problemer på flere forskellige måder, er det vigtigt som forsker, at kunne tage et kritisk tilbageblik på afhandlingen, samt diskutere forslag til yderligere forskning, med henblik på egen videre læring. Derfor indeholder afhandlingen også et kapitel om de overvejelser, jeg har haft i den henseende.

Afhandlingen struktureres derfor i følgende kapitler:

- Et billede af supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber
- Danske virksomheders forklaringer i beretninger og regnskaber
- Forklaringer i andre undersøgelser og teoretiske perspektiver
- Udvalgte virksomheders historier
- Konklusion
- Kritik og yderligere forskning

På baggrund af indledningens problemstillinger, videnskabsteoretiske og metodiske overvejelser samt ovennævnte undersøgelser, vil afhandlingens forskningsbidrag være følgende:

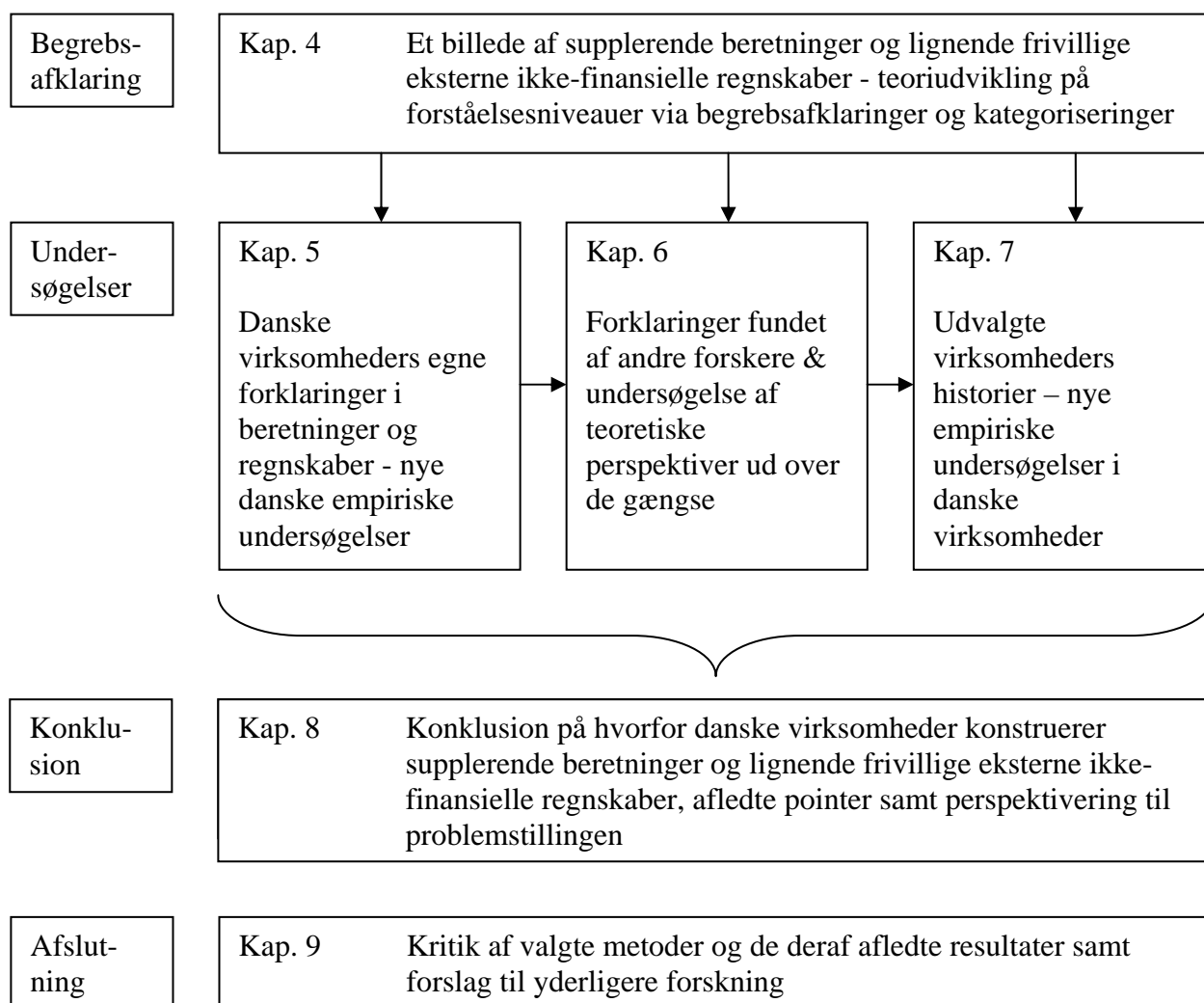
1. Teoriudvikling på forståelsesniveauer via begrebsafklaringer og kategoriseringer
2. Nye empiriske undersøgelser i Danmark baseret på et års supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber udgivet i år 2002
3. Diskussion af teoretiske perspektiver, som rækker længere end de gængse indenfor regnskabsforskningen (legitimitet) og kan ligge bag officielle og bevidste forklaringer
4. Nye empiriske undersøgelser i Danmark baseret på supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber over tid samt møder med repræsentanter for danske virksomheder
5. Forklaringer på hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber samt afledte pointer

Da teoriudviklingen på forståelsesniveauerne er en del af billedet af supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, foretages denne udvikling, som det fremgår herunder, i afhandlingens næste kapitel.

### 3.1 Oversigt over struktur og forskningsbidrag

Som det yderligere ses herunder, kommer afhandlingen til at bestå af 4 dele, hvor anden del, som indeholder selve afhandlingens undersøgelser, består af 3 dele.

Pilene mellem delene viser, at begrebsafklaringen anvendes som forståelsesgrundlag og afgrænsning for alle afhandlingens andre undersøgelser og anvendes til udvælgelse, samtidig med at viden opnået i en undersøgelse bevidst anvendes i de næste.



Samtidig er afhandlingen bygget således op, at officielle og bevidste forklaringer afdækkes først, hvorefter der søges at komme bag disse forklaringer med henblik på at afdække virksomhedernes uofficielle og ubevidste forklaringer.

## 4 Et billede af supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber

Som nævnt i forrige kapitler, konstrueres et billede af supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber med det formål at give en forståelse af, hvad disse begreber omfatter. Denne forståelse er vigtig for at kunne forstå hvad denne afhandling omfatter, men også fordi den skal anvendes i næste undersøgelse til indsamling af beretninger og regnskaber samt anvendes i senere undersøgelse til udvælgelse af virksomheder.

Til konstruktionen af billedet anvendes som nævnt i kapitel 2 Llewelyns forståelsesniveauer, distinktioner og definitioner via metaforer, samt beskrivelser via koncepter. Kapitlet består derfor af to dele – en hvor begreber afdækkes og en hvor billedet dannes på baggrund af relaterede koncepter og kategoriseringer. I det følgende gives derfor indblik i:

1. Hvordan væsentlige regnskabsbegreber defineres og adskiller sig fra hinanden
2. Hvilke supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskabsformer der generelt beskrives i den tværfaglige regnskabsliteratur
3. Hvilke koncepter der ligger bag regnskabsformerne
4. Hvilke formål der er med regnskabsformerne
5. Hvordan regnskabsformerne kan kategoriseres

### 4.1 Regnskabsbegreber og distinktioner

I dette afsnit inddrages definitioner af og distinktioner mellem regnskabsbegreber, som er væsentlige for at få en dybere forståelse af, hvad begreberne supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber omfatter.

Til det formål inddrages som nævnt tidligere internationalt anerkendte forskeres definitioner samt udviklede og anvendte praksisrelaterede begreber og definitioner i dansk kontekst. Først indledes dog med, hvad selve regnskabsbegrebet omfatter.

#### 4.1.1 Regnskab

Regnskabsbegrebet kan defineres via begrebet account, som både betyder beretning, redegørelse eller regnskab<sup>13</sup>. Det har en dobbelt oprindelse fra det latinske "accomputare", som betyder at beregne, udregne og/eller regne, og det franske "à conter" at fortælle en historie (Yakel 2001, s. 234). Regnskab kan dermed fortolkes til alt mellem "accounts" som historier, forklaringer og begrundelser for handlemåder på den ene side og "accounts" som kodede repræsentationer, kendsgerninger (records), ofte i form af tal, på den anden side (Munro 1996, s. 2). Det gør det på

<sup>13</sup> Ifølge Gyldendahls Røde Ordbøger, Bogskabet 3,2, Engelsk-Dansk

den ene side muligt at dække over alle former for finansielle og ikke-finansielle regnskaber, men samtidig svært at skelne mellem regnskaber, historier, beretninger, redegørelser og rapporter.

Beskrivelserne kan ses som ekstremerne eller yderpunkterne indenfor regnskab, men det, der adskiller regnskaber fra andre dokumenter, virksomheder udarbejder, kan også beskrives via begrebet *accountability*, der beskrives som tilhørsforhold (fortælling eller beretning) og identitetsarbejde (det selvportræt som tegnes, når folk giver og spørger efter regnskaber eller beretninger) (Yakel 2001, s. 234).

Regnskab kan derfor grundlæggende defineres som, en virksomheds beskrivelse af sig selv, en beskrivelse som kan fortælle en historie om virksomheden, forklare eller begrunde dens handlinger og bestå af opgørelser, beregninger o.l., som fortæller om virksomheden.

#### 4.1.2 Eksternt og internt regnskab

Regnskab eller regnskabsvæsen opdeles i eksternt og internt regnskabsvæsen, hvor forskellen kan beskrives ved, at eksternt regnskabsvæsen er centreret om udarbejdelse og analyse af årsrapport og lignende redegørelser, mens internt regnskabsvæsen drejer sig om de systemer, virksomheden anvender til økonomisk styring og planlægning (Elkjær and Hjulsager 2001, s. 14).

I eksternt regnskabsvæsen udarbejdes information om virksomhedens økonomi til personer og grupper, som investorer, kunder, kreditorer, samfundets interesseorganisationer og offentligheden, der som hovedregel ikke har direkte adgang til virksomhedens bogholderi og øvrige registreringer (Elkjær and Hjulsager 2001, s. 14).

Beskrivelsen minder om Andersson, Hedegaard og Lauritsens, som skriver, at det interne regnskab ikke egner sig til offentliggørelse, men anvendes af interne interessenter til den interne styring i virksomheden. De skriver dog også, at det eksterne regnskab både anvendes til interne og eksterne interessenter og er underlagt lovmæssige krav om opstillingsform, der sikrer interessenterne en ensartet og betryggende regnskabsfremlæggelse. De gør også opmærksom på, at virksomheder kan vælge at opstille andre eksterne regnskaber med ændret opstillingsform, f.eks. grønne regnskaber, sociale regnskaber eller etiske regnskaber (Andersson, Hedegaard et al. 2002, s. 39).

Eksterne regnskaber behøver derfor ikke kun være rettet mod eksterne interessenter og omfatter både obligatoriske og frivillige regnskaber, som det fremgik af problemstillingen.

Gray, Owen og Adams mener også, at det er nødvendigt at skelne mellem internt og eksternt regnskab inden for ikke-finansielle regnskaber, og de udvider distinktionen til at være mellem intern og ekstern forberedelse og forbrug (Gray, Owen et al. 1996, s. 89-90). Der konstrueres interne regnskaber til det formål at guide ledelsens beslutninger og eksterne regnskaber til andre med andre formål. Samtidig er det ikke altid virksomheden selv, der forbereder regnskaberne, men eksterne konsulenter. Spørgsmålet bliver derfor, hvorvidt konsulenterne har indflydelse på, hvorfor beretningerne og regnskaberne konstrueres.

I denne afhandling skelnes mellem interne og eksterne regnskaber på den måde, at eksterne regnskaber omfatter regnskaber, en virksomhed skal offentliggøre, samt regnskaber en virksomhed vælger at gøre tilgængelige for eksterne interessenter f.eks. ved at sætte dem på Internettet eller

trykke dem, med henblik på uddeling til bl.a. eksterne interessenter. Afgørelsen om, hvorvidt regnskabet er internt eller eksternt, ligger dermed hos offentlige myndigheder mht. regnskaber, der skal offentliggøres og hos virksomheden mht. øvrige regnskaber.

Skellet bliver derfor ikke, hvorvidt det eksterne regnskab kun er til eksterne interessenter eller ej, og om formålet er til intern styring eller ej, selvom det kan formodes, at eksterne beretninger og regnskaber ikke er til intern styring. Der kan dog være grund til at være opmærksom på, hvorvidt beretningerne og regnskaberne er konstrueret af interne eller eksterne konsulenter, da de evt. kan have indflydelse på, hvorfor de konstrueres. Endvidere omhandler denne afhandling eksterne regnskaber, uden at der tages stilling til, hvorvidt regnskabet er egnet til offentliggørelse eller ej.

### 4.1.3 Supplerende beretninger

Da supplerende beretninger i danske regnskabslove er en beretning i årsrapporten, skal supplerende beretninger offentliggøres, selvom de er frivillige. Supplerende beretninger er derfor på baggrund af ovenstående eksterne. Samtidig er supplerende beretninger reguleret af regnskabslovene. For derfor at få et bedre billede af hvad begrebet supplerende beretninger omfatter, har jeg valgt at tage udgangspunkt i årsregnskabsloven og bemærkningerne til den. Supplerende beretninger i lov om finansielle regnskaber er reguleret som i årsregnskabsloven, dog uden krav til placering (Erhvervsministeriet 2004; Årsregnskabsloven 2004).

I årsregnskabsloven står der om supplerende beretninger, at ”Supplerende beretninger om f.eks. virksomhedens sociale ansvar, viden og medarbejderforhold, miljøforhold samt etiske målsætning og opfølgning herpå skal give et retvisende billede inden for rammerne af almindeligt anerkendte retningslinjer for sådanne beretninger. De skal opfylde kvalitetskravene i § 12, stk. 3, og med de lempelser, der følger af forholdets natur, de grundlæggende forudsætninger i § 13, stk. 1 og 2.” (Årsregnskabsloven 2001, § 14; Årsregnskabsloven 2004, § 14)

Loven giver det, der i bemærkningerne betegnes som en ikke udtømmende opregning af hvad supplerende beretninger omfatter (Hasselager, Johansen et al. 2001, s. 194). Samtidig beskrives rammer af ”almindeligt anerkendte retningslinier” ikke, men der gives eksempler på regnskabsformer, som kan være supplerende beretninger. Eksempler er sociale regnskaber, videnregnskaber, miljøregnskaber, etiske regnskaber samt arbejdsmiljøregnskaber, der beskriver medarbejdernes psyko-sociale og fysiske arbejdsmiljø. Desuden er der i princippet ikke grænser for, hvilke former der kan tages op i supplerende beretninger, og det fastslås, at flere former kan dukke op og nogle måske vil forsvinde eller blive fusioneret med andre former. Hvilke typer der derfor er omfattet, må afhænge af, hvad der faktisk er udviklet i praksis (f.eks. de danske videnregnskaber (Erhvervsfremmestyrelsen 2001)) eller i særlovgivning (f.eks. grønne regnskaber (Miljøbeskyttelsesloven 1995)), og der sondres ikke mellem videnregnskaber m.v., der er medtaget eller ikke medtaget i en årsrapport (Hasselager, Johansen et al. 2001, s. 194).

Det fremgår endvidere, at § 14 omhandler såkaldte ”ikke-finansielle”, supplerende beretninger. Der sondres mellem finansielle og ikke-finansielle oplysninger, hvor finansielle informationer primært er af interesse for interessegrupperne omkring årsrapporten generelt, mens ikke-finansielle oplysninger og dermed supplerende beretninger også er af interesse for finansielle regnskabsbrugere herunder investorer, men ofte bestemt for andre målgrupper end de typiske finansielle

interessegrupper (Hasselager, Johansen et al. 2001, s. 192). Forskellen er derfor ikke kun informationernes art, men også informationernes målgrupper.

I kommentarernes sondring mellem det finansielle retvisende billede og det ikke-finansielt retvisende billede, gøres opmærksom på, at billederne er under konstant forandring, da forhold, der lige nu anses som "ikke-finansielle" på længere sigt vil blive inddraget som nødvendige, for at give et finansielt retvisende billede (Hasselager, Johansen et al. 2001, s. 193).

Hvis den supplerende beretning er nødvendig for et retvisende billede af det finansielle regnskab, skal oplysningerne gengives i de lovpligtige dele af årsrapporten og dermed ledelsesberetningen (Hasselager, Johansen et al. 2001, s. 193). Hvornår oplysninger derfor skal være både i supplerende beretninger og ledelsesberetningen kan dog være svært at vurdere, bl.a. fordi begrebet "et retvisende billede" har en uklar målsætning (Olsen 2003, s. 37) og fortolkes forskelligt i forskellige kulturelle kontekster (Alexander 1993, s. 59).

Kommentarerne til årsregnskabslovens bestemmelser om supplerende beretninger viser dermed, at supplerende beretninger omfatter ikke-finansielle former for regnskaber, som er under udvikling, og derfor afhænger af, hvad der faktisk udvikles i praksis. Samtidig ændres billedet af sondringen mellem finansielle og ikke-finansielle informationer konstant, da flere og flere informationer betragtes som finansielle. Selvom supplerende beretninger sidestilles med ikke-finansielle regnskaber generelt, skal de dog give et retvisende billede indenfor endnu ukendte rammer, leve op til finansielle kvalitetskrav og så vidt muligt grundlæggende forudsætninger for finansielle regnskaber. Hvis informationerne i beretningen er med til at give et retvisende finansielt billede er de obligatoriske og skal indgå i ledelsesberetningen. Hvad der skal indgå i ledelsesberetningen i forhold til den supplerende beretning er derfor, som også nævnt i kapitel 1, uklart, da både det retvisende finansielle billede og det retvisende ikke-finansielle billede er uklart.

Supplerende beretninger er dog altid en del af årsrapporten, omfattet af finansielle regnskabers kvalitetskrav og grundlæggende forudsætninger.

#### **4.1.4 Finansielle og ikke-finansielle regnskaber**

Som det direkte fremgår af ovenstående, er supplerende beretninger afhængige af, hvad finansielle regnskaber omfatter. Selvom denne afhandling ikke omhandler finansielle regnskaber, er det derfor alligevel nyttigt at undersøge, hvad finansielle regnskaber omfatter, for at få et indblik i hvad der adskiller ikke-finansielle regnskaber fra finansielle regnskaber.

En definition på et finansielt regnskab er, at det bruges til at rapportere til investorer, kreditorer og andre interesserede parter udenfor organisationen (McWatters, Morse et al. 2001, s. 26). Som nævnt tidligere anvendes supplerende beretninger og dermed ikke-finansielle regnskaber til det samme, hvorfor denne definition ikke kan anvendes til at adskille ikke-finansielle regnskaber fra finansielle regnskaber.

En anden definition, retter sig mod regnskabets natur, og er en service som gives til dem, der har brug for information om en organisations finansielle præstationer, dets aktiver og passiver (Dyson 2004, s. 3).

Restriktioner og begrænsninger på regnskaber er, at:

- Informationen relateres til fortiden, den er historisk
- Kun kvantificerbar information indgår
- Informationen må kunne konverteres til monetære termer
- Informationen relaterer sig kun til virksomhedens forhold (Dyson 2004, s. 3)

Denne definition og disse restriktioner og begrænsninger passer langt bedre til distinktionen mellem danske finansielle regnskaber og ikke-finansielle regnskaber, selvom der kan være overlap. Det ses bl.a. af de distinktioner, som nævnes af RAPU, der er udvalget vedrørende andre rapporterings- og ledelsesformer, nedsat af Foreningen af Statsautoriserede Revisorers (FSRs) bestyrelse i Danmark (RAPU-1 2004, s. 3).

Dette udvalg har fortolket årsregnskabsloven i forbindelse med supplerende beretninger og ledelsesberetningen, samtidig med at de har søgt at adskille finansielle regnskaber fra ikke-finansielle.

Begrebet "ikke-finansiel rapportering" defineres som alle andre rapporter end den finansielle (RAPU-1 2004, s. 7), eller "al den rapportering fra en virksomhed til dens omgivelser, der ikke er omfattet af den (lovpligtige) finansielle rapportering (RAPU-1 2004, s. 13)", og netop virksomhedens finansielle billede indeholdende balance med aktiver og passiver, samt resultatopgørelse, er omfattet af den lovpligtige finansielle rapportering (Årsregnskabsloven 2004, § 25, 28).

RAPU beskriver dog forskellene mere uddybende, hvor den ikke-finansielle rapportering beskrives som langt bredere og uden begrænsninger i de emner virksomheden ønsker at orientere interessegrupperne om. Rapporteringen behøver ikke følge bestemte perioder, kan være oplæg til dialog med interessenter, danne grundlag for beslutninger og vedrøre vurderingen af en virksomheds værdi og fremtid.

Ikke-finansiel rapportering kan være mere verbal og grafisk end finansiell rapportering og indeholder ikke store elementer af afstemninger. Den kan tendere reklameindslag, bestå af særskilte rapporter i papirformat, supplerende beretninger i årsrapporter og web-rapporter, og der ligger ikke nødvendigvis referencerammer, standarder eller kriterier bag rapporteringen. Rapporteringen er dels et ledelsesværktøj, dels et dialogværktøj og er en del af den samfundsansvarlige virksomheds orientering til samfundet. Den er interessegruppernes holdepunkt for vurderinger og dialog og kan medvirke til kursfastsættelse, medarbejdertiltrækning, leverandørvalg mv. (RAPU-1 2004, s. 13-14). (For yderligere beskrivelse og diskussion af forskellene se (RAPU-3 2004, s. 8-11), (RAPU-4 2004, s. 5) og (Pietras-Jensen 2002, s. 12-17).)

## 4.2 Frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber

Selvom ovennævnte giver en fornemmelse af distinktionen mellem finansielle og ikke-finansielle regnskaber, giver den kun et billede af, hvad et ikke-finansielt regnskab kan være eller ikke behøver være begrænset af. Derfor er det væsentligt at konkretisere benævnelseerne i forhold til hinanden, så man har en ramme der kan bygges videre på.

I problemstillingen nævnes en sådan ramme, udviklet af Mathews i 1984, hvor det ikke-finansielle regnskabsområde opdeles under fire begreber, Social Responsibility Accounting, Total Impact Accounting, Socio-Economic Accounting og Social Indicators Accounting. Disse begreber relateres til virksomhed, organisation, offentligt betalte aktiviteter og national politik (Mathews 1984, s. 201).

Det begreb Mathews særligt anvender i forbindelse med private virksomheder er Social Responsibility Accounting. Det referer til inddragelse af finansiell og ikke-finansiell, kvantitativ og kvalitativ information om virksomhedens aktiviteter (Mathews 1984, s. 201), og defineres som:

”Voluntary disclosure of information, both qualitative and quantitative, made by organisations to inform or influence a range of audiences. The quantitative disclosures may be in financial or nonfinancial terms. (Mathews 1984, s. 204)”

Begrebet omfatter Employees Reports og Human Resource Accounting og kaldes også Social Responsibility Disclosures samt Corporate Social Reporting (Mathews 1984, s. 201). Et andet begreb, han også anvender i relation til private virksomheder er Total Impact Accounting, som handler om at opgøre en organisations effekt på omgivelserne ved både at måle positive og negative externaliteter, for at få overblik over de totale omkostninger ved organisationen i dens eksisterende form. Et område han kalder Cost Benefit Analyser, Social Accounting og Social Audit (Mathews 1984, s. 201 & 209).

I ovennævnte definitioner indgår formålet som en del, nemlig at informere eller påvirke en række interessenter eller opgøre omkostninger. Som det fremgår herunder, kan disse formål have ændret sig med tiden, på samme måde som de anvendte begreber i regnskabslitteraturen og deres definitioner har ændret sig.

Det mest anvendte begreb indenfor regnskabsområdet i dag er sandsynligvis ”Social Reporting”. Af forskere som har markeret sig gennem de sidste 20 år, defineres Social Reporting således:

”Social reporting is the process of communicating the social and environmental effects on organisations’ economic actions to particular interest groups within society and to society at large. As such it involves extending the accountability of organizations (particularly companies), beyond the traditional role of providing a financial account to the owners of capital, in particular, shareholders. Such an extension is predicated upon an assumption that companies do have wider responsibilities than simply to make money for their shareholders (Gray, Owen et al. 1987, s. ix).”

I forbindelse med deres definition skriver de, at informationen kan inkluderes i årsrapporten, specielle publikationer, rapporter eller socialt orienteret reklame (Gray, Owen et al. 1987, s. 4). Endvidere inkluderes rapporter til såvel internt som eksternt forbrug (Gray, Owen et al. 1987, s. 8).

Samme definition anvendes som udgangspunkt af Rob Gray, Dave Owen og Carol Adams i 1996. De skriver, at Corporate Social Reporting (CSR) potentielt kan tage en uendelig række former, kan opfylde en lang række mål og dække myriader af forskellige emner, da CSR kan konstrueres omkring nærmest enhver type information. Samtidig er det ikke en systematisk, reguleret eller veletableret aktivitet (Gray, Owen et al. 1996, s. 3). Til gengæld skriver de senere, at det er upraktisk, at det er så altomfattende, og at CSR har tendens til at begrænse sig til formelle regnskaber, som er forberedt af organisationer enten til dem selv eller andre og typisk er forberedt



omkring aktiviteter, som har effekt på miljøet, medarbejdere og vidtspændende etiske problemer, koncentreret om forbrugere og produkter samt det lokale og internationale samfund. Emner som etiske holdninger, og handlinger i relation til race og køn anses dog også som vigtige (Gray, Owen et al. 1996, s. 11-12).

De konkluderer, at basiselementerne i CSR er, at det er et formelt regnskab forberedt af en ”organisation”, om organisationens sociale og miljø-mæssige aktiviteter og kommunikeret til organisationens interne og eksterne deltagere (Gray, Owen et al. 1996, s. 12). Informationerne i regnskabet kan endvidere både være frivillige og obligatoriske (Gray, Owen et al. 1996, s. 90).

Gray, Owen og Adams kalder også Social Reporting for Social Accounting (Gray, Owen et al. 1996, s. 11). Et begreb f.eks. Raji Reddy også anvender. Reddy skriver, at virksomheden skal rapportere til shareholders og samfundet, hvilke skridt den har taget i forbindelse med dens forpligtelser til samfundet i sin helhed. Han skriver endvidere, at denne udvidelse af det traditionelle regnskabsansvar overfor samfundet afvekslende er kaldt ”Social accounting, social responsibility reporting, social audit, socio-economic accounting, report on corporate social policies, social information system, societal accounting etc. (Reddy 2001, s. 48-49).”

Ifølge Reddy sigter social accounting mod at måle og evaluere sociale omkostninger og fordele for medarbejdere og samfundet. De vigtige mål med at rapportere om social information er:

- At skabe et positivt image
- At møde uformelle behov fra kunder og samfund
- At møde lovgivningskrav til rapportering (Reddy 2001, s. 50)

Forskellen på de to opfattelser er hovedsageligt, at Social Reporting, ifølge Gray, Owen, Adams og Maunders, inkluderer processen at kommunikere og retter sig mod interne og eksterne aktører, omfatter interne og eksterne rapporter, frivillige og obligatoriske, samtidig med at det kan have mange forskellige formål og konstrueres omkring enhver form for information. Mens Reddys opfattelse af Social Accounting er langt mere begrænset, da den kun omfatter selve regnskabet og handler om regnskabsansvar overfor shareholders og samfundet. Hvorvidt dette samfundsbegreb også omfatter interne aktører i virksomheden er ikke klart, men det kan antages at være eksternt, da målene også kan fortolkes til kun at omfatte eksterne aktører. Til gengæld omfattes også både frivillige og obligatoriske regnskaber.

En væsentlig forskel, der derfor kan være på anvendelsen af begreberne ”reporting” og ”accounting”, er den, at ”reporting” både anvendes om interne og eksterne regnskaber, mens ”accounting” kun omfatter eksterne regnskaber.

I dansk sammenhæng anvender RAPU begrebet ”rapport” frem for begrebet ”regnskab”, hvor de definerer et regnskab som: ”En oversigt over de indtægter og udgifter, som for eksempel en virksomhed har haft i en bestemt periode (RAPU-1 2004, s. 8).” En definition der tidligere er brugt i forbindelse med definition af CSR og social account af Ullmann (Ullmann 1979, s. 126) og Schreuder i 1979. Schreuder skriver, at Sozialbilanz (Corporate Social Reporting) i Tyskland blev defineret som bestående af tre elementer: The social report, som er den verbale præsentation af mål, aktiviteter, præstation og de opnåede effekter, The value-added statement, dvs. den ekstra værdi der var skabt af virksomheden i en specifik periode, og The social account, som er den kvantitative

præsentation af alle kvantificerbare social-relevante udgifter og indtægter i rapporteringsperioden (Schreuder 1979, s. 121).

RAPU skriver også, at der er en anden betydning nemlig den at "aflægge regnskab for noget" eller "gøre rede for sine handlinger". De definerer rapport som "en ofte længere redegørelse for eksempelvis en undersøgelse og et handlingsforløb, beskriver og gengiver fakta, men kan også indeholde kommentarer, diskussion og en eventuel vurdering af de indsamlede fakta". De mener derfor, at ordet rapport er noget bedre og bredere end ordet regnskab, og at der derfor er god mening i at tale om en årsrapport. (RAPU-1 2004, s. 8).

En del forskere anvender begreberne "social and environmental reporting", "social and environmental accounting" eller "social and environmental disclosures" (f.eks. Cormier and Gordon 2001; Adams 2002; Deegan 2002; Deegan, Rankin et al. 2002), hvilket indikerer, at der tilsyneladende er behov for i visse undersøgelser at skelne mellem sociale- og miljø-mæssige regnskaber og/eller informationer. Det giver det problem, at det er svært at gennemskue, hvad der ligger i begrebet social, fordi det i nogle definitioner dækker myriader af informationer, og i andre er forskellige fra miljørelaterede informationer. Begrebet sociale regnskaber anvendes i Danmark for det meste om regnskaber, som kun indeholder sociale informationer ((KPMG 1998; Bak 2001; ValueCreator 2002) undtaget er (Borch, Jørgensen et al. 1999), som indeholder alle regnskabsformer).

Endvidere arbejdes med andre former under andre betegnelser f.eks. videnregnskaber, kaldet "Intellectual capital statements" (f.eks. Guthrie and Petty 2000; Mouritsen, Larsen et al. 2001), og etiske regnskaber kaldet "ethical accounting" (f.eks. Holland and Gibbon 2001). På samme måde som man anvender betegnelsen miljø-regnskaber, kaldet "environmental reports" (Ball, Owen et al. 2000) eller "environmental disclosure" (Deegan and Rankin 1997).

I de seneste artikler ser det ud til, at begrebet "disclosure" ofte anvendes i forbindelse med undersøgelser, som omhandler ikke-finansielle informationer i årsrapporter, mens "statements", "accounts" og "reports" typisk anvendes om regnskaber eller regnskabsinformation udenfor årsrapportens kontekst. F.eks. er Cormier og Gordon interesseret i "Environmental disclosure" og dermed miljøinformation indarbejdet i den årlige rapport (annual report disclosures), (Cormier and Gordon 2001, s. 588), hvilket også gælder O'Donovan (O'Donovan 2002, f.eks. s. 354), mens O'Dwyer er interesseret i corporate social disclosure, som også kun omfatter informationer i årsrapporten (O'Dwyer 2002, s. 411).

Der er dog undtagelser som f.eks. Tilt, der undersøger virksomhedens "social disclosure" praksis, eller CSD (Corporate Social Disclosure). Tilt omfatter både fortællinger og kvantificerede rapporter i den årlige rapport, supplementet til den årlige rapport, brochurer, foldere, hæfter el.lign. produceret for at adressere virksomhedens sociale aktiviteter samt rubrikannoncer, eller artikler som omhandler detaljerede virksomhedsaktiviteter og etiketter på produkter for at fremme miljø og/eller andre sager (Tilt 1994, s. 47 og 52).

Selvom RAPU beskriver et videnregnskab som et "ikke-finansielt regnskab" (RAPU-4 2004, s. 5), anvendes fællesbetegnelsen "ikke-finansiell rapportering". Helst ville de dog "kalde det hele for "supplerende beretninger"", hvilket ikke kan lade sig gøre, da ikke-finansielle rapporteringer somme tider står alene, og man kun i relation til en årsrapport i Årsregnskabslovens forstand, kan tale om en supplerende beretning (RAPU-1 2004, s. 7).

I RAPU's begreb "ikke-finansiell rapportering" indgår interne og eksterne regnskaber, obligatoriske og frivillige regnskaber samt supplerende beretninger (RAPU-1 2004, s. 16). Endvidere indgår processen, der typisk omhandler opstart, datafangst og rapportering (RAPU-2 2004, s. 5-6). Samtidig er det uklart, hvorvidt ledelsesberetningen i C og D virksomheder er omfattet af begrebet, bl.a. fordi beskrivelsen af viden og miljø i ledelsesberetningen indgår som notat nr. 5 (se f.eks. RAPU-5 2004, s. 6-7, 13) i RAPUs 5 notater om ikke-finansielle rapportering (RAPU-1 2004; RAPU-2 2004; RAPU-3 2004; RAPU-4 2004; RAPU-5 2004), som tilsammen bidrager til en operationalisering af området ikke-finansiell rapportering (RAPU-1 2004, s. 4).

I forbindelse med ledelsesberetningen skriver RAPU at beskrivelsen af videnressourcer i ledelsesberetningen er et resumé af et bagvedliggende videnregnskab, som kan være supplerende beretning og vil være en form for noter til ledelsesberetningens beskrivelse af videnressourcer (RAPU-4 2004, s. 8). Om miljøoplysningerne skriver de, at det ikke må forveksles med grønt regnskab, da det i vid udstrækning er en udmøntning af EU-kommissionens fortolkningsmeddelelser og henstillinger til medlemslandene (RAPU-5 2004, s. 15), som bidrager til et finansielt retvisende billede. Beskrivelsen er derfor ikke en miljøredegørelse, som vil være henvist til en supplerende beretning (RAPU-5 2004, s. 16).

Der arbejdes som det fremgår med en del begreber, som defineres forskelligt. Der er overbegreber, som omhandler alle former for ikke-finansielle rapporteringer, og der skelnes ikke mellem interne og eksterne regnskaber samt frivillige og obligatoriske regnskaber, hvorfor et andet begreb anvendes i denne afhandling. Forskellige begreber anvendes endvidere både som overbegreber og om bestemte former for regnskaber. Samtidig er der tvivl om, hvilke typer dokumenter, der hører med til ikke-finansielle regnskaber. Det fremgår dog tydeligt, at en supplerende beretning er et ikke-finansielt regnskab i årsrapporten, og et ikke-finansielt regnskab ikke er en supplerende beretning.

Et ikke-finansielt regnskab må derfor afgrænses, hvilket kan gøres ud fra de medier Tilt anvendte i sin undersøgelse, og bestod af følgende:

- Fortællinger eller kvantificerede rapporter inkluderet i den årlige rapport
- Supplemeneter til den årlige rapport eller produceret imellem
- Brochurer, foldere, hæfter el.lign. produceret for at adressere virksomhedens sociale aktiviteter
- Rubrikannoncer eller artikler som omhandler detaljerede virksomhedsaktiviteter
- Etiketter på produkter for at fremme miljø og/eller andre sager (Tilt 1994, s. 52)

Da fortællinger eller kvantificerede rapporter i årsrapporten er supplerende beretninger, medregnes de jævnfør ovenstående ikke under begrebet ikke-finansielle regnskaber. Samtidig medtages ikke etiketter på produkter som ikke-finansielle regnskaber, da de, som Tilt selv gør opmærksom på, er en del af marketing frem for social accounting (Tilt 1994, s. 57). I denne afhandling medtages af samme grund ikke rubrikannoncer eller artikler som omhandler detaljerede virksomhedsaktiviteter.

Derimod omfattes brochurer, foldere, hæfter o.l., produceret for at adressere virksomhedens aktiviteter, også udover de sociale, da afhandlingen omfatter alle de former for ikke-finansielle regnskaber, som virksomhederne konstruerer.

Derfor afgrænses frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber til at omfatte ikke obligatoriske dokumenter, udenfor årsrapporten, tilgængeliggjort for eksterne interessenter i papirform eller på Internettet, som er:

- Supplemeneter til den årlige rapport evt. produceret på et andet tidspunkt
- Brochurer, foldere, hæfter el.lign. offentliggjort for at fortælle om virksomheden, forklare eller begrunde dens handlinger, som kan bestå af opgørelser, beregninger o.l.

Da disse regnskaber opdeles i forskellige former, vil jeg i næste afsnit nærmere beskrive og kategorisere dem. Beskrivelsen kan give yderligere indblik i, hvad der omfattes af begreberne, mens kategoriseringen både kan give overblik og et redskab til udvælgelse af virksomheder senere i afhandlingen.

### **4.3 Beskrivelse og kategorisering af ikke-finansielle regnskabsformer**

Da supplerende beretninger omfatter frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, og regnskabsformerne kan bruges internt og/eller eksternt, anvendes kun benævnelsen ikke-finansielle regnskaber i dette kapitel. Samtidig inkluderes det grønne regnskab, som er obligatorisk for visse særligt forurenende virksomheder (Grønne\_regnskaber 2002), men frivilligt kan konstrueres af andre.

Som tidligere nævnt er der ikke konsensus om, hvad en konkret regnskabsform indeholder, hvorfor beskrivelserne og kategoriseringerne bygger på sammenfatninger, vejledninger, standarder og lovgivning udarbejdet af forskere, virksomheder og/eller offentlige myndigheder og organisationer, som anvendes af danske virksomheder og/eller anbefales i dansk kontekst. Endvidere begrænses beskrivelsen af regnskabsformerne til formernes erklærede formål, det primære indhold samt koncepterne bag regnskaberne.

#### **4.3.1 Beskrivelser og kategoriseringer**

Forskellige ikke-finansielle regnskabsformer ser grundlæggende ud til at være udviklet til løsning af to forskellige problemstillinger. Den ene er som konkretisering af en ledelsesfilosofi, hvor selve regnskabet er et ledelsesværktøj i en ledelsesproces. F.eks. er videnregnskabet udviklet som et ledelsesværktøj i forbindelse med implementering af videnledelse og det etiske regnskab som et led i implementering af værdibaseret ledelse.

Det andet er relateret til samfundsmæssige problemstillinger, og har derfor fokus på virksomhedens påvirkning af omgivelserne f.eks. forurening, integration af særlige grupper på arbejdsmarkedet, det finansielle regnskabs utilstrækkelighed osv. Det handler derfor hovedsageligt om regnskaber, som knyttes til sociale forhold, miljø eller bæredygtighed.

Bag hver regnskabsform er et koncept, som reflekterer de forskellige måder at tænke og handle på, og dermed det som er tænkt i forbindelse med forskellige vejledninger og standarder, som virksomheder kan anvende, når de konstruerer og udvikler regnskaberne. Disse koncepter ser ud til at have udviklet sig i en bestemt tidsmæssig rækkefølge, for somme tider at smelte sammen til nye

og mere omfattende regnskabsformer og koncepter, hvor begreber og definitioner til stadighed udvikles.

I den tværfaglige regnskabsliteratur omtales etiske regnskaber, sociale regnskaber, miljøregnskaber og videnregnskaber ofte, hvorfor de tidligere har været kategoriseret af danske regnskabsforskere og revisorer (f.eks. Borch, Jørgensen et al. 1999; Bukh, Mouritsen et al. 2001, s. 34). Siden er dog kommet nye former til, og udviklingen viser, at der først er udviklet regnskabsformer, som har sat fokus på et bestemt emneområde eller en bestemt problemstilling, f.eks. etiske regnskaber (Morsing 1991; Bak 1996), sociale regnskaber (ValueCreator 2002), miljøregnskaber (Christensen 1997) eller videnregnskaber (Erhvervsfremmestyrelsen 2001; Mouritsen and Bukh 2002). Det man kan kalde grundlæggende en-dimensionelle regnskabsformer. De er derefter udviklet til regnskabsformer, der sætter fokus på flere emneområder på samme tid. F.eks. findes socialetiske regnskaber, som består af sociale og etiske regnskaber (Bak 2001), og GRI-standarden, som består af både økonomiske-, miljø- og sociale regnskaber i ét (GRI 2000; GRI 2002), dvs. regnskabsformer som indeholder flere dimensioner, og derfor her omtales som fler-dimensionelle. Endvidere er udviklet en gruppe af regnskaber, som indeholder alle de grundlæggende en-dimensionelle regnskabsformer i samme regnskabsform, disse betegnes her som helhedsorienterede (Pietras-Jensen 2002, s. 8-11).

Regnskabsformerne beskrives derfor som:

- En-dimensionelle,
- fler-dimensionelle eller
- helhedsorienterede

### **4.3.2 Grundlæggende ikke-finansielle en-dimensionelle regnskaber**

De grundlæggende ikke-finansielle regnskaber, der beskrives under kategorien en-dimensionelle, er etiske regnskaber, sociale regnskaber, miljøregnskaber og videnregnskaber. Som det er fremgået tidligere, er det også disse former, den tværfaglige internationale ikke-finansielle regnskabsforskning typisk beskæftiger sig med.

#### **4.3.2.1 Etiske regnskaber**

Beskrivelsen af det etiske regnskab er hovedsageligt baseret på Mette Morsings fremstilling, da den har været grundlæggende for etiske regnskaber og regnskabsvejledninger (f.eks. Bak 1996).

Det etiske regnskab bygger på diskursetikken – hvor der lægges vægt på dialog med virksomhedens interessenter og deres holdninger, som jævnligt undersøges via spørgemetoder. Pointen er, ud fra overvejelser af Russel Ackoff (1987), Jürgen Habermas (1985), Peter Pruzan og Ole Thyssen (1989), at der ikke eksisterer autoritative bud på, hvad der er rigtigt og forkert, hvorfor sagen må afgøres i en samtale de berørte parter imellem (Morsing 1991, s. 16).

Det etiske regnskab er udviklet som et middel til operationalisering af etisk og værdibaseret ledelse (Pruzan 2000, s. 4). Formålet med regnskabet er ”at aflægge regnskab om sine gerninger”, hvor virksomhedens interessenter aflægger regnskab om virksomhedens kulturelle og menneskelige

værdier. Det etiske regnskab skal udtrykke, i hvor høj grad virksomheden har været i stand til at leve op til de fælles værdier, som virksomhedens interessenter er blevet enige om. Det skulle derfor give virksomheden mulighed for løbende at vedligeholde en dialog med interessenterne om deres præferencer og opfattelse af virksomheden (Morsing 1991, s. 18-19).

Formålet med at inddrage etik som styringsredskab i en virksomhed er at medvirke til at skabe en samtalekultur. Det etiske regnskabs formål er at give et øjebliksbillede af virksomhedens arbejde med den moderne samtale-etik og dermed gøre det u håndgribelige mere konkret (Morsing 1991, s. 19).

I forhold til værdistyring eller værdiledelse er regnskabet ikke det centrale. Det centrale er den proces, der fører til enighed om, hvilke værdier og mål virksomheden skal arbejde efter. Grunden er, at der ikke er en endegyldig sandhed i forhold til, hvornår noget er etisk korrekt. For at finde ud af, hvad der i den pågældende virksomhed er etisk korrekt, må det derfor afgøres i samtale de berørte parter imellem - kommunikation og samtale kommer derfor i centrum (Morsing 1991, s. 16).

Regnskabet skal ifølge Mette Morsing bestå af følgende tre dele:

- Driftsregnskabet
- En status
- Et budget (Morsing 1991, s. 39)

Driftsregnskabet indeholder virksomhedens indsats for at fremme de fælles værdier beskrevet af virksomheden selv. Statusen indeholder interessentgruppernes vurdering af, hvor god virksomheden har været til at leve op til de fælles værdier (resultatet af spørgeskemaundersøgelsen) og budgettet indeholder virksomhedens forklaring og begrundelse for, hvilke værdier den har tænkt sig at satse på i det kommende år og evt. med hvilke midler (Morsing 1991, s. 39-46).

Når regnskabet er udarbejdet, skal resultaterne tolkes. Da regnskabet består af kvalitative data, findes ingen endegyldige svar på, hvad årsagerne til resultaterne er, derfor er samtaler og diskussioner om, hvad der menes med svarene en væsentlig del af processen. Såvel formel som uformel opfølgning på resultaterne er vigtigt. Den formelle opfølgning kan f.eks. foregå i ”dialog-cirkler” og/eller ”analytiske værksteder”. Formålet er at skabe debat og diskussion af resultaterne, samt skabe forbedringer eller give ideer til forbedringer i organisationen (Morsing 1991, s. 46-48).

### **4.3.2.2 Det sociale regnskab**

Vejledninger til sociale regnskaber i Danmark, er udviklet på opfordring af beskæftigelsesministeriet og socialministeriet af konsulenter (ValueCreator 2002), revisorer (KPMG 1998) og forskere (Bak 2001).

Sociale regnskaber handler om at systematisere og synliggøre virksomhedens sociale engagement, fordi det er et markedskrav og godt for virksomhedens omdømme (ValueCreator 2002, s. 4-5). Et socialt regnskab defineres, som en opgørelse der sætter mål og tal på en række værdirelaterede temaer virksomheden mener, belyser graden af dens sociale engagement (Bak 2001, s. 17).

Filosofien bag det sociale regnskab er, at man ikke ved om en virksomhed er socialt ansvarlig, før det er underbygget af målinger. For at kunne måle og sætte tal på virksomhedens sociale engagement benyttes indikatorer. En indikator kan være alt fra en simpel optælling til mere eller mindre komplicerede nøgletal eller resultater for tilfredshedsundersøgelser, finansielle regnskaber osv. (Bak 2001, s. 17).

Indikatorerne skal belyse de sociale temaer, virksomheden vælger at fokusere på. Disse temaer handler typisk om virksomhedens målsætninger, politikker og strategier for bl.a. ligestilling, ansøgere til job, fratrædelsesordninger, arbejdsulykker, handicappede medarbejdere, alkohol/rygning/vold/hiv/aids på arbejdspladsen, rekruttering af etniske grupper, uddannelse, familieansvar, pensionering, skånejobs, sygefravær, tilskud til aktiviteter i lokalsamfundet, fleksibilitet mht. arbejdstid, m.v. (Bak 2001, s. 17)

Sociale regnskaber kædes i Danmark sammen med offentlige tiltag som ”det rummelige arbejdsmarked” og ”socialt ansvar” (Bak 2001, s. 19). For at fremme disse tiltag blev det sociale indeks udviklet af Socialministeriet og videreudviklet i flere omgange siden, bl.a. på foranledning af Beskæftigelsesministeriet, som i forbindelse med omlægning af arbejdsopgaver ministerierne imellem har overtaget videreudviklingen af indekset (Socialministeriet 2000; Indeks 2001; Navigent 2003).

Formålet med det sociale indeks er også at kunne måle, i hvilket omfang virksomheden lever op til sit sociale ansvar. Det er et selvevalueringsværktøj, hvis mål er at tvinge virksomheden til at reflektere over dens sociale indsats og resultater, så virksomheden får en anledning til at drøfte, hvad der er dens stærke og svage sociale sider. Endvidere er det tænkt som et ledelsesværktøj, kommunikationsmiddel, fremme til læring i organisationen samt værktøj for virksomheden med sammenligning i forhold til tidligere års indsats, resultater og mål for kommende år (Socialministeriet 2000, s. 1). Ønsker virksomheder endvidere at profilere sig på deres sociale ansvar, kan de søge om certificering og anvende logoet for socialt ansvar til imagepleje (Navigent 2003, s. 4-5).

### 4.3.2.3 Miljøregnskaber

Hvor etiske regnskaber er et ledelsesværktøj til løsning af ledelsesproblemer og sociale regnskaber har udgangspunkt i samfundsproblemer, er miljøregnskaber udviklet til løsning af begge former for problemstillinger.

Vejledninger for udarbejdelse af miljøregnskaber har været udviklet inden Lov om Grønne Regnskaber (Miljøbeskyttelsesloven 1995) blev offentliggjort. Bl.a. blev Miljøprojekt nr. 370, Miljøregnskabet, igangsat kort tid forinden, og udviklet i et samarbejde mellem folk fra revisorvirksomhed, Danmarks Tekniske Universitet, virksomheder, miljøstyrelsen og miljøtilsynet (Jørgensen, Mogensen et al. 1997, s. 7, 12-13). Senest har Miljøstyrelsen udviklet en vejledning, som dog primært retter sig mod grønne regnskaber (Miljøstyrelsen 2003).

En anden konkret vejledning er udviklet af Green Network, som er et miljøsamarbejde, der ved indgangen til 2002 består af ca. 250 private virksomheder, Horsens, Vejle, Fredericia, Kolding og Middelfart kommuner samt Vejle Amt og Arbejdstilsynet kreds Vejle Amt. Green Network

samarbejdet handler om at fremme renere teknologi og miljøstyring i regionen ved at kommuner og amt, tilbyder virksomhederne gratis vejledning om ideer, erfaringer og metoder (Network 2002, s. 3).

Miljøprojekt nr. 370 startede i 1993 med det formål at udvikle en reviderbar miljøregnskabsmodel, som objektivt kunne give eksterne interessegrupper oplysninger om virksomhedens miljømæssige status og resultater (Jørgensen, Mogensen et al. 1997, s. 7).

Filosofien bag Green Networks arbejde var derimod, at få ”mest miljø for pengene”. Det skal opnås via anvendelse af deres manual, fordi den kan hjælpe dem til at spare på ressourcerne og styrke deres markedsposition. Green Network lægger også vægt på, at samfundet opnår reelle miljøresultater (Network 2002, s. 2).

En anden, der tidligere har beskrevet miljøregnskaber generelt, er Hanne Christensen. Hun skriver bl.a., at miljøregnskaber ikke kun dækker over virksomhedens materielle miljø såsom udledning af forskellige materialer i spildevandet eller i luften, men også det immaterielle miljø såsom det psykiske arbejdsmiljø. Miljøregnskabet kan derfor både ses som en måling af virksomhedens miljøpræstation og som et led i virksomhedens generelle miljøledelse. Ideen bag miljøledelse er, at gøre enhver beslutningstager i virksomheden, organisationen og samfundet aktivt ansvarlig for de påvirkninger beslutningstagernes system påfører miljøet (Christensen 1997, s. 53-58).

Måling af virksomhedens miljøpræstation er en metode til øget fokus på virksomhedens miljømæssige resultat. For at kunne udføre en effektiv miljøstyring etableres et målesystem, som kan fastlægge og opgøre virksomhedens miljøpræstation, hvilket ikke nødvendigvis kræver et miljøledelsessystem. Miljøledelsessystemet har til formål at formalisere fremgangsmåden ved planlægning og udførelse af forbedringstiltag og handlinger ud fra de resultater, som målingerne af virksomhedens miljøpræstation viser. Miljøregnskabet kan derfor understøtte et miljøledelsessystem og anvendes alene (Christensen 1997, s. 54).

Måling af virksomhedens miljøpræstation består af opgørelse, analyse og vurdering af virksomhedens miljømæssige resultat ved hjælp af en række fastlagte målestokke – også kaldet miljøindikatorer. Ved en miljøindikator forstås en målestok, der kvantitativt eller kvalitativt kan opgøre virksomhedens miljøpræstation inden for udvalgte ledelses- og miljørelationer (Christensen 1997, s. 55-56).

De elementer, der indgår i rapporteringen, kan være forskellige fra virksomhed til virksomhed. Men ifølge Rikhardsson og Young er virksomhedens miljøpolitik, -ledelse, -data, -mål, økonomi, love og regler, arbejdsmiljø, risiko, miljøredskaber, brug af miljøværktøjer og metoder virksomheden bruger i sin miljøledelse – som f.eks. miljøaudits, livscyklusvurderinger og miljøgennemgange samt virksomhedens relationer til andre interessenter såsom miljømyndigheder, kunder mv. i miljømæssigt perspektiv, de elementer, der hyppigst har været medtaget i de eksterne miljøregnskaber (Rikhardsson 1997, s. 109-110).

Miljørapporten kan anvendes til at vise, at man lever op til miljømæssige krav og forventninger, men den kan også anvendes som et led i en certificering, f.eks. den internationale standardiseringsorganisation ISO's miljøstandarder (ISO 14000-serien) (Christensen 1997; Rikhardsson and Young 1997).



#### 4.3.2.4 Videnregnskaber

I modsætning til etiske regnskaber er videnregnskaber som sociale- og miljø-regnskaber rettet mod et bestemt emneområde, der behandles i regnskabet. Samtidig er de, som det etiske regnskab, primært udviklet som et ledelsesredskab.

I Danmark er udviklet to vejledninger til videnregnskaber, hvor den ene er en videreudvikling af den anden. Begge udspringer af projekter, finansieret af offentlige institutioner, og udviklet i et samarbejde mellem bl.a. virksomheder, konsulenter, revisorer og forskere (Erhvervsfremmestyrelsen 2001; Mouritsen and Bukh 2002).

Videnregnskabet beskrives som en del af virksomhedens arbejde med videnledelse (Erhvervsfremmestyrelsen 2001, s. 13), og kan ses som en videreudvikling af videnledelseslitteraturen (bl.a. (Nonaka 1994)), hvor fokus flyttes mod at sætte tal på videnledelsesindsatsen og effekterne af den (Larsen and Mouritsen 2001, s. 8).

Samtidig er videnregnskabet inspireret af Edvinson, Malone og Stewarts arbejde med intellektuel kapital også kaldet videnkapital (se Edvinsson and Malone 1998; Stewart 1998), hvor formålet er, at kunne forklare forskellen mellem markedsværdien og den bogførte værdi og derved vise, hvor virksomhedens intellektuelle kapital er gemt (f.eks. Mouritsen, Larsen et al. 2001, s. 735).

Kapitalen beskrives som humankapital og strukturkapital. Humankapital er en kombination af viden, færdigheder, nytænkning og kvalifikationer hos virksomhedens enkelte medarbejdere samt virksomhedens værdigrundlag, kultur og filosofi. Humankapital er i øvrigt karakteriseret ved, at den ikke kan ejes af virksomheden. Strukturkapital er derimod f.eks. hardware, software, database, organisationsstruktur, patenter, varemærker, og alt andet i organisationen, der påvirker medarbejdernes produktivitet positivt, dvs. organisationskapitalen, som opdeles i en innovations- og procesdel. Strukturkapitalen omfatter også kundekapital, dvs. relationer til centrale kunder. I modsætning til humankapital kan strukturkapitalen ejes af virksomheden (Edvinsson and Malone 1998, s. 47-52, 65).

Videnregnskabet blev derfor også beskrevet som ”En systematisk opgørelse af videnkapital, baseret på statistik. Det kan være meget detaljeret eller indeholde enkelte undersøgelser af f.eks. medarbejdertilfredshed og brugen af informationsteknologi. Videnregnskabet indeholder ofte en tolkning af de statistiske oplysninger. Videnkapital også kaldet intellektuel kapital omfatter de værdier i et selskab, som ikke fremgår af et traditionelt regnskab. Videnkapitalen består af to dele, individkapital og strukturkapital, som tilsammen kan forklare potentialet for virksomhedens vækst (Erhvervsudviklingsrådet, s. 2).”

I den sidste vejledning fremgår det, at der lægges langt mere vægt på videnregnskabet som en del af virksomhedens videnledelse. Det eksterne videnregnskab er derfor både et ledelsesværktøj, der er med til at skabe virksomhedens værdi og et kommunikationsværktøj, da det kommunikerer virksomhedens strategi for videnledelse til virksomheden og dens omverden (Mouritsen and Bukh 2002, s. 7).

Videnregnskabet i den sidste vejledning, består derfor af fire elementer, som udtryk for virksomhedens videnledelse, videnfortælling inkl. brugsværdi, ledelsesudfordringer, indsatser og indikatorer (Mouritsen and Bukh 2002, s. 12-13).

### 4.3.3 Kombinerede fler-dimensionelle og helhedsorienterede regnskabsformer

Som det ses ovenfor, adskiller regnskaberne sig fra hinanden på forskellig måde. De etiske regnskaber adskiller sig fra de andre, ved ikke konkret at have et indhold, der kun relateres til et bestemt emneområde. Det etiske regnskab defineres derfor også som ”et bogholderi over en række andre faktorer, der karakteriserer organisationens adfærd. Det kunne f.eks. være miljøforhold, forholdet til medarbejdere og forholdet til kunderne (Hauen, Kastbjerg et al. 1997, s. 21).”

Selvom miljøregnskaber også ses som et redskab til miljøledelse, kommer det alligevel i samme gruppe som sociale regnskaber. Grunden til det er, at de hovedsageligt beskrives som udviklet til løsning af samfundsmæssige problemstillinger. Derimod er de nuværende videnregnskaber udviklet som redskab til løsning af videnledelsesproblemer, hvorfor denne form for regnskab, kan siges at være i en kategori for sig selv.

Efterhånden er dog udviklet vejledninger og standarder, som kombinerer flere af de nævnte regnskabsformer i et. Nogle af disse regnskaber bygger på andre ledelsesfilosofier, eller mere sammenhængende samfundsmæssige problemstillinger. Som eksempler på redskaber til ledelsesfilosofier kan nævnes kvalitetsregnskaber og Balanced Scorecard (f.eks. BRF 2002; Copy-Dan 2002), områder der dog ikke er præget af regnskabsvejledninger, men anvendes som benævnelser for nogle af de danske ikke-finansielle regnskaber. Konceptet bag kvalitetsregnskabet er kvalitetsudviklingsteorien (f.eks. Deming 1986), som fokuserer på kundens forventninger, ønsker og behov samt løbende forbedringer, træning og uddannelse. Samtidig er det vigtigt, at opnå kvalitet til lave omkostninger (Dahlgaard and Kristensen 1992, s. 14-15, 18, 111; Skyum 1993, s. 9).

Deming nævner ikke eksplicit kvalitetsregnskabet som et redskab, men understreger vigtigheden af løbende målinger af kvaliteten. Disse målinger indgår som en del af en procesmodel, udviklet til kontinuerlige forbedringer. Procesmodellen hed oprindeligt The Shewhart Cycle (Deming 1986, s. 88-89), men omtales i Danmark som PDCA<sup>14</sup> cirklen (Dahlgaard and Kristensen 1992, s. 31). På samme måde, som virksomheder kan vise de arbejder seriøst med miljøforhold, kan virksomheder vise, de arbejder med kvalitet ved at blive kvalitets-certificeret efter forskellige standarder (Skyum 1993, s. 216).

Balanced Scorecard sætter fokus på læring og vækst, interne forretningsprocesser, kunder og finansielle forhold. Det beskrives som et redskab til virksomheder, der har behov for at mobilisere og udnytte deres intellektuelle og u håndgribelige værdier. Grundideen er at skabe balance i virksomhedens fokusområder, hvorfor rapporteringen skal repræsentere en balance mellem finansielle og ikke finansielle mål, eksterne mål for shareholders og kunder og interne målinger for kritiske forretningsprocesser innovation, læring og vækst, resultater fra fortidens anstrengelser og det, der driver fremtidig performance (resultat, præstation, ydeevne) samt objektive og nemt kvantificerede output mål og subjektive, diskutabile performanceindikatorer (Atkinson, Banker et al. 2001, s. 408-409).

---

<sup>14</sup> Plan-Do-Check-Act

Kaplan og Norton har selv videreudviklet deres Scorecard gennem tiden (Larsen 2000, s. 84-86), men i praksis har det vist sig at være en metode, som kan tilrettes den enkelte institutions/virksomheds behov. Endvidere er det en metode, der har inspireret Økonomistyrelsen til at udarbejde en særlig udgave, som de anbefaler statens institutioner at anvende som et supplement til økonomistyringen (Økonomistyrelsen 2000, s. 73).

Fælles for koncepter som kvalitetsudvikling og Balanced Scorecard er, at de som videnregnskabet mere eller mindre direkte er centreret om udvikling, og derfor omhandler viden og læring.

Udover disse regnskaber er udviklet en dansk kombination af etiske og sociale regnskaber, de sociale regnskaber (Bak 2001). Bak, der har udviklet regnskabet for Socialministeriet, har tidligere udviklet en guideline for etiske regnskaber (Bak 1996) og anvender stadig de grundlæggende principper fra det etiske regnskab i det sociale regnskab (Bak 2001, s. 8-59). Det, de derfor har tilfælles, er ideen om, at arbejde mod fælles værdier.

I forbindelse med løsning af samfundsmæssige problemstillinger er endvidere udviklet kombinationer af sociale, miljø-mæssige og økonomiske regnskaber, der omtales som bæredygtighedsregnskaber eller triple bottom line-regnskaber (Miljøstyrelsen 2003, s. 88). I den forbindelse nævnes især GRI-standarden for alle virksomheder (GRI 2002), som bl.a. anbefales af miljøstyrelsen i deres nyeste vejledning (Miljøstyrelsen 2003, s. 88).

Da bæredygtighed netop drejer sig om at opretholde naturens økonomiske, økologiske og sociale ressourcer, så de kan stå til rådighed for fremtidige generationer (Rendtorff 2001, s. 14), kan regnskabsformerne i realiteten have samme formål – dog med hvert sit hovedmål og dermed også hvert sit fokus på indholdet. Selv indenfor den enkelte regnskabsform kan der være forskellige fokusområder – f.eks. kan man i miljøregnskaber nøjes med at lægge vægt på virksomhedens ”hårde” fysiske miljøpåvirkninger i forholdet til vand, luft og jord, som kan måles og vejes, eller man kan lægge vægt det ”bløde” psykiske arbejdsmiljø.

I Danmark er endvidere udviklet vejledninger, til det man kunne kalde helhedsorienterede regnskabsformer, som kombinerer indholdet fra de grundlæggende regnskabsformer. Det drejer sig f.eks. om stakeholderregnskaber (Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998), holistiske regnskaber (Rambøll 1997) og det der er blevet kaldt den nye tredobbelte bundlinie, hvor den sidste bunder i en ambition om at opstille den model for rapportering, som kan anvendes af alle virksomhedstyper og organisationer, uanset formål og mål. Den nye tredobbelte bundlinie består derfor af ansvar, immaterielle værdier og økonomiske faktorer. Ansvar består af de sociale/etiske- og miljømæssige forhold, de immaterielle værdier består af immaterielle aktiver og andre værdiskabende faktorer, mens de økonomiske består af det finansielle resultat (Wivel and Sperling 2001, s. 212-214).

Ser man på det primære indhold samt koncepterne bag regnskabsformerne, kan de derfor deles op under følgende overskrifter:

- Fælles værdier
- Bæredygtighed
- Udvikling – viden og læring samt
- Relationer og helhed (Pietras-Jensen 2002, s. 21-22)

Fordeles regnskabsformerne under disse grupper, relateret til dimensioner, kan regnskabsformerne kategoriseres på følgende måde:

	Fælles værdier	Bæredygtighed	Udvikling, viden og læring	Relationer og helhed
<b>En-dimensionelle</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ethiske regnskaber</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sociale regnskaber</li> <li>• Miljøregnskaber</li> <li>• Økonomiske regnskaber</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Videnregnskaber</li> </ul>	
<b>Fler-dimensionelle</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Socialetiske regnskaber</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GRI's standard</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Balanced Scorecard</li> </ul>	
<b>Helhedsorienterede</b>			<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kvalitetsregnskaber</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stakeholderregnskaber</li> <li>• Holistiske regnskaber</li> <li>• Den nye tredobbelte bundlinie</li> </ul>

Ovenstående betyder dog ikke, at f.eks. viden kun indgår i de regnskabsformer der omtales under denne overskrift, men at det er de regnskabsformer der fokuserer mest på det. F.eks. fokuserer stakeholder- og holistiske regnskaber også på viden (Pietras-Jensen 2002, s. 22).

Ses på kategorierne, kan det diskuteres, hvorvidt Balanced Scorecard kan betegnes som et fler-dimensionelt regnskab eller som et helhedsorienteret regnskab. Da en del af fokusområderne i de en-dimensionelle ikke direkte indgår i Scorecardet, er de placeret under fler-dimensionelle regnskaber. Samme diskussion kan foretages i relation til GRI's standard, som derfor også indgår i de fler-dimensionelle regnskaber (Pietras-Jensen 2002, s. 8).

#### 4.4 Sammenfattende billede

Som det ses af ovenstående, er supplerende beretninger sammenhængende ikke-finansielle regnskaber i årsrapporten afgrænset af årsregnskabsloven samt lov om finansielle virksomheder, og omfattet af lovenes kvalitetskrav og forudsætninger.

Et frivilligt eksternt ikke-finansielt regnskab er derimod langt vanskeligere at definere. I regnskabslitteraturen anvendes forskellige begreber, som langt fra altid omfatter alle former for ikke-finansielle regnskaber eller har et klart indhold.

Da en afgrænsning imidlertid er nødvendig, bl.a. for at kunne indsamle regnskaber til behandling i næste kapitel, har jeg valgt at afgrænse frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, til at omfatte ikke obligatoriske dokumenter, udenfor årsrapporten, tilgængelige for eksterne interessenter i papirform eller på Internettet som kan være:

- Supplemeneter til den årlige rapport evt. produceret på et andet tidspunkt

- Brochurer, foldere, hæfter el.lign. offentliggjort for at fortælle om virksomheden, forklare eller begrunde dens handlinger, som kan bestå af opgørelser, beregninger o.l.

Det vil sige, at frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter dokumenter, hvori virksomheder beskriver sig selv. En sådan beskrivelse kan fortælle en historie om virksomheden, forklare eller begrunde dens handlinger, bestå af opgørelser, beregninger o.l., som viser noget om virksomheden. Regnskaberne i denne afhandling kan dog ikke være fortællinger eller kvantificerede rapporter inkluderet i den årlige rapport, da de derved ville være det, der betegnes som supplerende beretninger. Derimod kan de være supplementet til den årlige rapport, der kan være konstrueret på et andet tidspunkt end årsrapporten, eller kan være en form for brochurer, foldere, hæfter el.lign., f.eks. om virksomhedens sociale forhold, miljø, viden, kvalitet mv.

Udover distinktionerne viser ovenstående kapitel et billede af forskellige former for ikke-finansielle regnskaber, der er udviklet i forbindelse med en ledelsesfilosofi som et ledelsesværktøj i en ledelsesproces, og/eller relateret til samfundsmæssige problemstillinger, og udviklet i forbindelse med koncepter som er knyttet til sociale forhold, miljø eller bæredygtighed.

Da disse regnskabsformer til stadighed udvikler sig, kan der komme mange nye former til. Fælles for eksisterende (og sandsynligvis også fremtidige) regnskabsformer er, at nogle kan beskrives som grundlæggende en-dimensionelle, da fokus er på et emneområde, mens andre er en kombination af to eller flere emneområder i et og derfor kan beskrives som fler-dimensionelle. Samtidig findes regnskabsformer, som dækker alle de grundlæggende dimensioners emneområder, hvorfor de kan betegnes som helhedsorienterede.

Ser man lidt mere generelt på formålene for de forskellige former for ikke-finansielle regnskaber, kan de karakteriseres ved, at være ledelsesredskaber til løsning af virksomhedernes ledelses-, kontrol- og kommunikationsproblemer.

F.eks. anbefales de til at blive anvendt som løsninger på videnledelsesproblemer, kvalitetsproblemer o.l., de giver virksomheden overblik over forskellige områder, som er vigtige at lede og/eller kontrollere. Samtidig løser de kommunikationsproblemer, da de kan anvendes af ledelsen til at kommunikere deres sociale og/eller miljømæssige ansvar ud til forskellige stakeholdergrupper, og endvidere skulle de kunne anvendes som grundlag for dialog, såvel med interne som eksterne stakeholdere.

Et andet karakteristika er, at ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger kan ses som redskaber til kommunikation af andre værdier end kun de finansielle. Det betyder ikke, at finansielle og/eller økonomiske former for nøgletal er irrelevante. F.eks. kan udgifter til kurser pr. medarbejder, miljøomkostninger o.l. være væsentlige elementer i regnskaberne. Men da regnskaberne også kan karakteriseres som supplementet til virksomhedens finansielle billede, sættes fokus på andre problemområder og værdier end de rent finansielle.

## 5 Danske virksomheders forklaringer i beretninger og regnskaber

Som det fremgik af forrige kapitel, er udviklet en del vejledninger og standarder til, hvordan virksomhederne kan konstruere supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber, hver med sine formål. Men selvom nogle vejledninger er konstrueret på baggrund af konkrete virksomheders regnskaber, dækker eller afgrænses forklaringerne ikke nødvendigvis til, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. Derfor er formålet med undersøgelsen i dette kapitel at afdække danske virksomheders egne officielle og bevidste forklaringer på, hvorfor de konstruerer beretningerne og regnskaberne.

Til det formål er indsamlet danske supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber ud fra den afgrænsning, som fremkom i forrige kapitel. Da undersøgelsen imidlertid også skal kunne afdække forskellige karakteristika, som kan anvendes til vurdering af teoretiske perspektiver, undersøges følgende:

1. Hvilke virksomheder, beretninger og regnskaber er med i undersøgelsen
2. Hvilke forklaringer virksomhederne selv giver på, hvorfor de konstruerer dem
3. Hvilke andre karakteristika er der ved de konstruerede beretninger og regnskaber

Da afhandlingen omfatter såvel supplerende beretninger som lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, sammenlignes de to typer kort, inden der samles op på kapitlets resultater.

### 5.1 Undersøgelsens resultater

Som det ses af bilag 2, er undersøgelsens 57 supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber konstrueret af virksomheder, der hovedsageligt kan karakteriseres som miljø- og videntunge produktionsvirksomheder samt videntunge salgs- og servicevirksomheder, der sælger viden via rådgivning, IT-løsninger eller driver bankvirksomhed.

Der ses ingen entydig forbindelse mellem antal ansatte og størrelsen eller benævnelsen på beretningen eller regnskabet. Den mindste virksomhed i undersøgelsen er FC Plast A/S med 8 ansatte. Deres sociale regnskab fylder 8 sider<sup>15</sup> (ValueCreator 2002), mens den største er SAS med mere end 25.000 ansatte. Deres miljørapport fylder 16 sider (SAS 2002). Beretningernes og regnskabernes omfang er også meget varieret. Den mindste er en social profil på 2 sider, konstrueret af MiljøPrint A/S med 46 ansatte (ValueCreator 2002), mens den største er en bæredygtighedsrapport på 68 sider, konstrueret af Novo Nordisk med 16.693 ansatte (Nordisk 2002).

De benævnelser, virksomhederne selv giver regnskaberne, er også meget varierede, 20 er kaldt videnregnskaber, 13 en eller anden form for miljøregnskab, -beretning, -redegørelse e.l. og 6 for socialt regnskab eller social profil. Samtidig benævnes de etiske regnskaber, balanced scorecard,

<sup>15</sup> Det skal bemærkes, at antal sider er det antal virksomhederne selv har konstrueret. Det er derfor ikke normal-sider, men sider med en blanding af billeder, tekst, diagrammer o.l. Siderne er endvidere i forskellige formater, de fleste er i A4-format, mens nogle er mindre og en enkelt bredere og lavere.

kvalitetsregnskab, bæredygtighedsrapporter, miljø- og sikkerhedsrapport, grønt regnskab samt holistisk beretning mv.

Som det ses af bilag 2, er der ikke kun stor variation i benævnelser fra vejledninger, standarder og lovgivning, men også stor opfindsomhed. Som eksempler kan nævnes BDO, der kalder deres regnskab et "Vækstregnskab" (BDO 2002), Bergsøe4 der kalder deres "Det udtryksfulde regnskab" (Bergsøe4 2002) og Effektiv Reklamebureau der kalder deres regnskab et "Effekt-regnskab" (Reklamebureau 2002). Et andet eksempel er Phønix-Trykkeriet as, som har udgivet et "Stakeholder-tillæg" (Phønix-Trykkeriet 2002). Tillægget er en opfølgning på det regnskab de konstruerede året før og kaldte "Fakta, pral og indrømmelser" (Phønix-Trykkeriet 2001).

Videnregnskaberne er typisk konstrueret af videntunge virksomheder f.eks. rådgivere som advokater, arkitekter, IT-leverandører, konsulenter o.l., men også produktionsvirksomheder som McDonald Danmark, Coloplast og Forsyningsvirksomhederne Ålborg, mens miljø-regnskaber typisk konstrueres af produktionsvirksomheder. Banker og realkreditinstitutionerne konstruerer kvalitetsregnskaber, etiske regnskaber, videnregnskaber og balanced scorecard.

Af de 57 beretninger og regnskaber er 42 ikke-finansielle regnskaber, 12 er supplerende beretninger der er placeret i årsrapporten<sup>16</sup>, mens 3 andre beskrives af virksomhederne selv, som en del af årsrapporten dvs. en supplerende beretning, selvom den supplerende beretning rent fysisk er i et dokument for sig selv. Endvidere kan det konstateres, at de supplerende beretninger kun i halvdelen af årsrapporterne dvs. 6 er placeret efter forskrifterne i årsregnskabsloven, nemlig bagerst i rapporten efter de lovpligtige dele, selvom de er omfattet af årsregnskabsloven (Årsregnskabsloven 2001, § 17 stk. 3). I 2 tilfælde er den supplerende beretning placeret forrest i rapporten og i de sidste 4 er den placeret i forlængelse af ledelsesberetningen. Pharmexa er en af de virksomheder, der har valgt at placere den supplerende beretning forrest i rapporten, om hvilket de skriver:

"Formålet hermed er at gøre det lettere for læsere at finde oplysninger om videnskabelige fremskridt og status på projekter mv., der i år er placeret under de supplerende beretninger. Denne fravigelse af årsregnskabslovens krav om placering af supplerende beretninger bagerst i årsrapporten er valgt, idet disse oplysninger er helt centrale for selskabets aktivitet og det retvisende billede. (Pharmexa 2002, s. 3)"

### 5.1.1 Virksomhedernes egne udtalelser

Undersøgelsen af de 57 danske frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger viser, at virksomhederne har interne og eksterne formål, som er rettet mod interne og eksterne målgrupper – ofte på samme tid.

De forskellige formål kan ikke altid karakteriseres som rettet mod enten interne eller eksterne målgrupper. For at give et overblik over virksomhedernes egne udtrykte formål, er det alligevel valgt at udarbejde en oversigt, hvor formålene er sat i forhold til målgrupper. Disse målgrupper kan udtrykkes som eksterne f.eks. kunder, lokalsamfundet, offentlige myndigheder, potentielle medarbejdere o.l., eller interne dvs. ledere og medarbejdere. Endvidere er indsat en gruppe, som

<sup>16</sup> Spar Nord Bank har dog både et separat kvalitetsregnskab samt kvalitetsregnskab som supplerende beretning. Kun det separate regnskab er medtaget, da begge har samme formål. Forskellen på regnskabet og beretningen er, at regnskabet er mere uddybet end beretningen.

både består af eksterne og interne målgrupper, fordi information (beskrivelser o.l.), regnskabsaflæggelse, indtjening mv. ofte rettes mod, eller antages at være rettet mod interne og eksterne målgrupper på samme tid. Antagelser er taget, fordi det ikke altid fremgår eksplicit af regnskaberne, hvilke formål der rettes mod hvilke målgrupper, eller hvilke målgrupper regnskaberne i det hele taget er rettet mod.

<b>Formål</b>	<b>Rettet mod</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tiltrække nye og kvalificerede medarbejdere</li> <li>• Vise samfundsansvar og –værdi (herunder bæredygtighed)</li> <li>• Markedsføring, brand og omdømme</li> </ul>	Eksterne målgrupper
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Regnskabsaflæggelse/ dokumentation (bl.a. leve op til lovkrav)</li> <li>• Information, forståelse og dialog</li> <li>• Sikre indtjening, øge værdi og vækst</li> </ul>	Eksterne og interne målgrupper
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forbedring, udvikling og refleksion (ofte kvalitet)</li> <li>• Strategi, styring og ledelse (mest fokus på viden- og værdiledelse)</li> <li>• Spejl</li> </ul>	Interne målgrupper

Ser man på virksomhedernes formål, er de, som tidligere nævnt, formuleret langt mere forskelligartet, end displayet herover viser. Det at konstruere regnskabet for at informere, dækker over varianterne at fortælle om, berette, oplyse om, synliggøre eller give et billede af, og begrebet samfundsansvar og –værdi dækker over udsagn, som både indeholder sociale og miljømæssige formål, der kan fortolkes som samfundsansvar eller ideologiske formål (Mac 2000, s. 450)<sup>17</sup>. Disse formål er, som det fremgår senere, ofte sat sammen med et økonomisk eller konkurrencemæssigt formål, hvorfor værdi-aspektet er økonomisk.

Da alle former for formål er medtaget i displayet, er antal virksomheder med de nævnte formål meget spredt. Det fremgår dog af beretningerne og regnskaberne, at mange af virksomhederne lægger vægt på at konstruere regnskaberne for at informere, eller skabe forståelse og dialog. Somme tider skal regnskabet samtidig danne baggrund for dialog mellem medarbejdere og ledelse.

F.eks. vil Hvalsø Apotek ”synliggøre” (Apotek 2002, s. 2), hvad de arbejder med, Elsam vil ”berette om de aktuelle miljøforhold ved el- og varmeproduktion på de Elsam-ejede

<sup>17</sup> Anita Mac deler begrundelser for at konstruerer beretninger fra konferencen om AccountAbility 1000 i år 2000 op i to dele – konkurrence- og ideologiske begrundelser. De ideologiske er at virksomhederne kan og bør bære ansvar for, at samfundets velfærd udvikles, ikke bare materielt, men også socialt, mens konkurrencebegrundelserne er at omdømmet er en af virksomhedernes vigtigste konkurrenceparametre og omdømmet hurtigt kan spoles, hvis ikke virksomheden lever op til de samfundsmæssige udfordringer.



produktionsanlæg. (Elsam 2002, s. 2)”, og Pharmexa vil ”give oplysninger om videnskabelige fremskridt og status på projekter mv. (Pharmexa 2002, s. 3)”.

<p>”Hvalsø Apotek er mere end 100 Kodimagnyl: 62,20 kr. tak!”</p>
---

18

Brødrene Hillers skriver, at ”det sociale regnskab vil skabe en større dialog og debat medarbejdere og ledelse imellem (ValueCreator 2002, s 79)”, og HTH at rapporten ikke blot skal ”være en flot farvelagt rapport, som vi har stående på hylden. Den skal være et værktøj - en metode til at synliggøre holdninger og værdier og være med til at skabe dialog med alle medarbejdere. (HTH 2002, s. 19)”

En del virksomheder lægger også vægt på at forbedre, udvikle og anvende regnskabet som et grundlag for refleksion. F.eks. vil Rambøll ”Sikre fortsat succes og udvikling (Rambøll 2002, s. 22)”, og Spar Nord Banks kvalitetsregnskab skal bruges til ”blandet andet at belyse udviklingen i de immaterielle aktiver, medarbejdernes viden og kompetence, kundernes tillid til Spar Nord Bank og aktionærernes tilfredshed. (SparNord 2002a, s. 2)”.

Disse formål og andre kædes i nogle regnskaber sammen med, at regnskaberne konstrueres som et ledelsesværktøj, og er et redskab hvor strategi, styring og ledelse er nøgleord. F.eks. skriver Ementor ”I Ementor har vi nu i to år arbejdet intensivt med videnregnskabet som et centralt værktøj til videnledelse og kommunikation.”, men nu skal det sikre, ”at styringen og udviklingen af vores videnressourcer og kompetencer er strategisk forankret og foregår systematisk og koordineret”, samtidig fungerer det, ”som et solidt fundament for dialogen mellem ledelse og medarbejdere om udviklingen i virksomheden”(Ementor 2002, s. 3). I andre regnskaber adskilles de to områder, da nogle virksomheder typisk anvender regnskabet som led i relation til kvalitetsudvikling (forbedring o.l.), mens andre anvender det i relation til viden- og værdiledelse (strategi o.l.). F.eks. skriver KMD, at deres videnregnskab er ”blevet et internt styringsværktøj, der er integreret i ledelsesprocessen fra de overordnede forretningsmål, over direktionens fastlæggelse af udfordringer, indsatser og mål til ledelsens målaftaler og dermed organisationens interne målings- og belønningsstruktur (KMD 2002, s. 12).”

I virksomheders regnskaber nævnes bæredygtighed eller bæredygtig vækst og værdi også som et formål i sig selv, f.eks. af Grundfos (Grundfos 2002, s. 3 og 4), Novo Nordisk (Nordisk 2002, s. 2), Novozymes (Novozymes 2002a, s. 6) og Aalborg Portland (Portland 2002, s. 1). Men hvorvidt det også er formålet med at konstruere regnskabet, er ofte uklart. En klar udmelding kommer dog fra Elsam, som skriver i ledelsesberetningen i deres regnskab: ”Alle faser af Elsams produktion skal foregå på et bæredygtigt grundlag. Denne holdning har længe været grundlæggende for Elsam. Nu er den også blevet en vigtig del af forretningsgrundlaget. Når vi fremover skal arbejde med bæredygtighed i Elsam, er det en forudsætning, at vi skaber os et godt overblik over konsekvenserne af energiproduktionen og de valg, vi træffer i den forbindelse. (Elsam 2002, s. 3)”

Andre virksomheder ønsker at vise deres samfundsmæssige engagement som f.eks. Brøndby IF, der skriver, at ”Formålet med samfundsregnskabet er at give et indtryk af den økonomiske værdi, en idrætsklub kan have for samfundet (BIF 2002, s. 17)”, og Gentex, der bl.a. med regnskabet vil

<sup>18</sup> Hvalsø Apotek, Videnregnskab 2001, s. 2 og bagsiden.

”bidrage til inspiration til andre virksomheder, som enten er i gang med – eller overvejer at gå i gang med privat aktivering” (ValueCreator 2002, s 57).

Disse virksomheder har ofte flere formål, som kan karakteriseres ved, at nogle af dem er økonomiske, mens andre er ideologiske. Københavns Energi vil gøre noget for miljøet og konkurrere på miljøet, de skriver: ”Med fusionen mellem Københavns Energi og Københavns Vand udnytter vi ressourcerne bedst muligt – både økonomisk og miljømæssigt. Vi kan sikre konkurrencedygtige priser, beskytte forbrugernes interesser og prioritere de langsigtede miljøløsninger” (Energi 2002, s. 1), og Danfoss som skriver, at ”Miljøberetningen for 2001 giver et grundigt billede af, hvordan Danfoss Koncernen har forvaltet sin miljø-politik, og hvordan en miljømæssig forsvarlig udvikling bidrager til økonomisk vækst, som er med til at skabe værdi for alle vores interessenter.” (Danfoss 2002, s. 3). Året efter udtrykkes det endnu mere præcist i Danfoss’s regnskab, hvor de skriver: ”Vi vil samtidig gerne vise, at et miljømæssigt hensyn ikke alene er et spørgsmål om idealisme. Vi mener reelt, at et ansvarligt forhold til miljøet skaber øget værdi for vores interessenter” og senere i samme sætning ”der er også ofte god økonomi i en bæredygtig og miljøforsvarlig produktion” (Danfoss 2003, s. 1).

Af andre eksempler kan nævnes Dong, som skriver, at ”Sikkerhed og miljøansvarlighed er vigtig – også af forretningsmæssige årsager.” (Dong 2002, i omslag) og Rambøll som skriver, at ”I RAMBØLL Gruppen er vi af den opfattelse, at virksomhedens fortsatte succes og udvikling i væsentlig grad bygger på loyale og tilfredse kunder og medarbejdere samt ansvarlighed over for det omgivende samfund. Med det formål at sikre, at vi til stadighed lever op til denne grundlæggende viden, har vi siden 1995 aflagt holistiske regnskaber.” (Rambøll 2002, s. 22). Karakteristisk for disse virksomheder er, at de konstruerer miljø- og sociale regnskaber, eller kombinerede (flerdimensionelle og helhedsorienterede) regnskaber. Som undtagelse kan dog nævnes Carl Bro, der i deres videnregnskab kombinerer viden med socialt ansvarlighed og arbejdsmiljø, for at sikre fremtidig indtjening (Bro 2002, s. 12).

Selvom ovennævnte kan fortolkes til, at virksomhederne viser samfundsansvar som et led i deres markedsføring, forbedring af deres omdømme el.lign., er der en del virksomheder, som direkte skriver, at de gør det for at markedsføre virksomheden. F.eks. SAS som skriver, ”at vi ønsker at forsyne investorer og andre aktører på kapitalmarkederne med for dem relevant miljøinformation. De får herved bedre forudsætninger for at forstå, hvordan et offensivt og effektivt miljøarbejde i SAS koncernen kan bidrage til en positiv udvikling af aktiens værdi (SAS 2002, s. 103).”, og senere at ”miljøarbejdet skal desuden være med til at styrke SAS’ varemærke” (SAS 2002, s. 112).

Andre virksomheder vil tiltrække flere kunder, eller øge kendskabet til deres virksomhed, både overfor kunder og potentielle medarbejdere, som Brødrene Hillers der skriver, at deres sociale regnskab skal ”være med til at markedsføre virksomheden over for samarbejdspartnere, kunder, medarbejdere, kommende medarbejdere m.v.”...”Ligeledes skal det medvirke til, at virksomhederne vælger os som leverandør, frem for en af vore konkurrenter” (ValueCreator 2002, s. 79). Mange virksomheder bekender sig endnu mere direkte til det økonomiske formål, som at sikre indtjeningen, øge væksten og/eller værdien af virksomheden. F.eks. skriver Carl Bro, at ”Med det årlige videnregnskab vil vi belyse i hvor høj grad vi besidder og udvikler forudsætningerne for at levere intelligente løsninger til vores kunder – og dermed sikre virksomhedens fremtidige indtjening. (Bro 2002, s. 3)”.

Virksomhederne lægger endvidere vægt på at aflægge regnskab. De vil kunne dokumentere det traditionelle regnskab, viden indsatser, at de tager hensyn til miljøet e.l.. F.eks. skriver Bergsøe4, at formålet med regnskabet er at sigte mod at "aflægge regnskab for navneværdien. (Bergsøe4 2002, s. 3)" og Nord Data, at formålet med deres videnregnskab er, at: "Videnregnskabet skal bruges som et supplement til det traditionelle regnskab og udkommer derfor fremover samtidig med dette. Videnregnskabet skal opfattes som dokumentation for det traditionelle regnskab og som vigtigt baggrundsmateriale for forståelse af tallene. (NordData 2002, s. 3)". Systematic skriver, at "Med dette tredje videnregnskab ønsker vi at give vores interessenter et indblik i virksomheden, herunder hvad der er de væsentligste strategiske udfordringer inden for videnledelse i Systematic. Der er lagt vægt på at beskrive og dokumentere indsatser og resultater. (Systematic 2002, s. 3)" og Vestas skriver, at de: "finder det naturligt at tage hensyn til miljø- og arbejdsmiljøforhold og vil derfor gerne dokumentere indsatsen på området i forbindelse med den årlige miljøreddegørelse. (Vestas 2002, s. 64)"

Helt eksplicit fokuserer virksomheder også på at tiltrække nye kvalificerede medarbejdere, som Byggecentrum, der skriver, at "Det er vores ønske, at dette videnregnskab skal være med til at sætte fokus på de områder, der skal satses på, så vi til stadighed kan tiltrække kunder og kvalificerede medarbejdere" (Byggecentrum 2002, s. 3). Virksomheders beretninger og regnskaber har også potentielle medarbejdere som målgruppe, hvilket bl.a. gælder KMD's videnregnskab i årsrapporten (KMD 2002, s. 12), DIEU's videnregnskab (DIEU 2002, s. 3) og Tholstrup Cheese's miljøregnskab (Tholstrup\_Cheese 2002, s. 3). Det skal dog bemærkes, at hverken KMD eller Tholstrup Cheese har som eksplicit formål at tiltrække nye medarbejdere.

Til gengæld er der kun få, der direkte skriver, at de vil kunne anvende beretningen eller regnskabet som et spejl for medarbejderne. Arkitektgruppen Aarhus skriver det kun indirekte, da de skriver, at "denne første udgave af videnregnskabet har først og fremmest været en erkendelsesproces, som har øget bevidstheden om vores rolle som arkitekter og den balancegang, vi som rådgivere må lære at beherske", og "Med videnregnskabet ønsker vi at give et mere nuanceret billede af, hvem vi er, og hvordan vi tænker. Vi ønsker at skabe forståelse for, hvordan vi betragter vores rolle som arkitekter, og hvilke forventninger der kan stilles til resultatet af vores arbejde." (Aarhus 2002, s. 3). Eterra skriver det derimod direkte, da de skriver at: "Målet med videnregnskabet er, at alle medarbejdere skal kunne spejle sig i det. De skal kunne genkende de målsætninger, som vi har til fremtiden, og hvordan vi kommer derhen. (Eterra 2002, s. 2)" Selvom det kun er få virksomheder, der skriver de anvender regnskabet som et spejl, har 60 % af de virksomheder, der har angivet målgruppe, medarbejdere og/eller egen ledelse som eksplicit målgruppe og ca. 30 % har interessenter generelt. Dvs. at kun 10 % er rettet mod eksterne interessenter alene. Langt de fleste af beretningerne og regnskaberne er derfor fra virksomhederne til deres egne ledere og medarbejdere.

Går man dybere i regnskaberne end blot deres direkte eksplicite formål og målgrupper, udtrykkes flere eksempler på, at virksomhederne kan have flere grunde til at konstruere regnskaberne, og flere målgrupper end først antaget. F.eks. har McDonald Danmark ikke præciseret en eksplicit målgruppe, og deres formål beskrives som, at samle viden om indsatsområder og målinger, udbrede kendskab så de får en fælles platform at agere ud fra, samt evaluere med overordnede visioner (McDonald\_Danmark 2002, s. 2). Senere skriver McDonald Danmark endvidere, at deres "håb er, at videnregnskabet får den effekt, at vi:

- skaber en samlet historie og et fælles sprog om virksomhedens udviklingsretning, som på dynamisk vis påvirker alle.

- bliver en attraktiv arbejdsplads for nye medarbejdere samt udvikler og fastholder eksisterende medarbejdere.
- udvikler vores forhold til eksisterende kunder samt tiltrækker nye kunder.
- bidrager til at fremme og udvikle et godt image som arbejdsplads og ansvarlig virksomhed gennem formidling af værdier samt vores brug og udvikling af de menneskelige kompetencer og ressourcer. (McDonald\_Danmark 2002, s. 2)”

Som det fremgår herover, nævner virksomhederne ofte ikke kun et formål, men mange formål med det samme regnskab, hvilket Advokataktieselskab Lindh Stabell Horten (LSH) også er et eksempel på. De skriver i deres videnregnskab, at "Videnregnskabet skal styrke LSH ved fastlæggelsen af forretningsplan, herunder ved fokusering på stærke og mindre stærke områder. Der er efterspørgsel efter de bedste unge jurister, og LSH var opmærksom på, at udarbejdelsen af et videnregnskab ville øge interessen for ansættelse i firmaet. Med den nye årsregnskabslov er der ingen tvivl om, at rådgivende virksomheder skal beskrive deres videnressourcer. Det foreliggende projekt er et relevant værktøj til igangsætning af processen. (LSH 2002, s. 3)"

Samtidig viser undersøgelsen, at forskellige virksomheder har forskellige formål med samme form for regnskab. Carl Bro vil med deres videnregnskab belyse i hvor høj grad de besidder og udvikler forudsætningerne for at levere intelligente løsninger og dermed sikre fremtidig indtjening (Bro 2002, s. 3), mens Byggecentrum vil sætte fokus på de områder, der skal satses på, så de til stadighed kan tiltrække kunder og kvalificerede medarbejdere, og samtidig synliggøre "ånden" og værdigrundlaget i deres virksomhed (Byggecentrum 2002, s. 3). Arkitektgruppen Aarhus har brugt det som en intern proces og vil give et nuanceret billede af, hvem de er, hvordan de tænker, samt skabe forståelse for hvordan de betragter deres rolle som arkitekter, og for at igangsætte en proces der er relevant i forhold til årsregnskabsloven (Aarhus 2002, s. 3).

Videnregnskabet har dermed både til formål at blive anvendt i strategiarbejde, til rekruttering af nye medarbejdere, til at forberede virksomheden på den nye årsregnskabslov (regnskabsaflæggelse), til at sikre fremtidig indtjening, tiltrække kunder, skabe forståelse osv.

Forskellige formål med sociale regnskaber overlapper med videnregnskabers formål. F.eks. skriver Brødrene Hillers, at de konstruerer dem for at være på forkant med udviklingen, tiltrække de bedste medarbejdere, arbejde mere målrettet med deres sociale engagement overfor medarbejderne og omverden, de vil blive mere bevidste om hvad de gør, skabe større dialog og debat samt markedsføre virksomheden over for samarbejdspartnere, kunder, medarbejdere, kommende medarbejdere mv. (ValueCreator 2002, s. 72, 79), mens SkandiaLink Livsforsikring A/S vil opnå større sammenhæng mellem forskellige aktiviteter, synliggøre HR-funktionen og deres sociale engagement samt skabe bedre omdømme hos kunderne (Livsforsikring A/S 2002, s. 105-106).

Som eksempler på andre regnskabsformers formål kan nævnes Brøndby IF, som skriver, at: "Formålet med samfundsregnskabet er at give et indtryk af den økonomiske værdi, en idrætsklub kan have for samfundet. (BIF 2002, s. 17)". Brøndby IF skriver dog ikke kun om deres formål generelt, men tilføjer formål i forhold til hver målgruppe:

"Beskrivelsen af Brøndby IF's samfundsengagement henvender sig til flere interessenter:

- For aktionærene er det hensigten at dokumentere, at Brøndby IF indeholder en række ”værdier”, som vil sikre klubben også i de perioder, hvor de sportslige resultater måtte skuffe.
- For sponsorer synliggøres noget af baggrunden for de sportslige resultater og bekræftes, at klubben er en stærk samarbejdspartner. Klubbens samfundsengagement dokumenteres, så sponsorer for Brøndby IF også kan blive forbundet med disse værdier.
- For spillere, trænere, frivillige ledere, forældre, tilskuere, fans m.v. er det målet at synliggøre det engagement og store arbejde, der lægges i klubben, og den betydning det har og dermed give et ”skulderklap” til alle dem, der gør en uundværlig indsats for Brøndby IF.
- For lokalpolitikere og øvrige myndigheder illustreres, at Brøndby IF bidrager med andet end sportslige resultater til kommunen ved at dokumentere, at klubbens aktiviteter samfundsmæssigt har en stor værdi.
- For de store sportslige paraplyorganisationer, for eksempel Danmarks Idræts Forbund og Dansk boldspil Union, kan beskrivelsen fungere som et dokumenteret eksempel på værdien af hele frivillighedsområdet. Det synliggøres, at det frivillige arbejde bidrager til livskvalitet og velfærd for den enkelte, de mange og samfundet. (BIF 2002, s. 15)”

Selvom virksomhederne ofte har blandinger af interne og eksterne formål, henvendt til interne og eksterne målgrupper, findes dog eksterne regnskaber, som kun har interne formål og primært interne målgrupper. F.eks. skriver Effektiv Reklamebureau:

”Formålet, med at deltage i et forskningsprojekt omkring udvikling af videnregnskaber, har fra vores side været at få igangsat udviklingen af et enkelt og systematisk ledelsesværktøj. Et værktøj, som kan sikre en kontinuerlig kvalitetsproces, for at skabe optimal sammenhæng mellem mission og hverdag. Vores første videnregnskab er således et resultat af vores arbejde med videnledelse. (Reklamebureau 2002, s. 3)”

Om deres målgruppe skriver de:

”Målgruppen for vores EFFEKT-regnskab er primært os selv, til internt brug for opfølgning på indsatsområder, men for nuværende og kommende kunder må det også være interessant at vide, at vi faktisk løbende gør en aktiv indsats for at blive en endnu bedre og effektiv samarbejdspartner. (Reklamebureau 2002, s. 3)”

### **5.1.2 Andre karakteristika ved de danske beretninger og regnskaber**

Som det antydes i afsnittet herover, er virksomhedernes formål med regnskaberne ikke altid klare i forhold til, hvad der ellers gives udtryk for i beretningerne og regnskaberne, f.eks. deres målgrupper. Andre karakteristika kan derfor være med at afdække yderligere forklaringer.

Målet med dette kapitel er også at afdække andet i regnskaberne, der kan karakterisere beretningerne og regnskaberne, til senere diskussion af teoretiske perspektiver. I dette afsnit afdækkes derfor andre karakteristika end formål og målgrupper.

### 5.1.2.1 Referencer til andres initiativer

Karakteristisk for de fleste beretninger og regnskaber er, at der generelt refereres til andres initiativer. Kun i 17 beretninger og regnskaber refereres ikke til andres initiativer. Ingen af de 17 er miljø- eller bæredygtighedsregnskaber men en blanding af videnregnskaber, kvalitetsregnskaber, sociale regnskaber og forskellige supplerende beretninger. 3 af de sociale regnskaber er konstrueret af virksomheder, som via Beskæftigelsesministeriets regnskabsprojekt har fået assistance og rådgivning fra ValueCreator (ValueCreator 2002, s. 1), og en del af de virksomheder, der har konstrueret videnregnskaber, har været tilknyttet et af de to videnregnskabsprojekter, som er nævnt i forrige kapitel (Mouritsen and Bukh 2002, s. 4).

I de andre 40 beretninger og regnskaber er der referencer til såvel nationale som internationale initiativer af forskellig karakter.

En form for initiativer, der refereres en del til, er vejledninger og standarder til ikke-finansielle regnskaber. Særligt refereres til de danske videnregnskabsvejledninger og de dertilhørende videnregnskabsprojekter (f.eks. Amtssparekassen\_Fyn 2002, s. 3; BDO 2002, s. 5; Danske\_Invest 2002, s. 165; Aarhus 2002, s. 3). Af andre vejledninger og standarder refereres til GRI (f.eks. Nordisk 2002, s. 7), Deloitte & Touches "Checklista for oprettede og utvärdering af frivilliga redovisningar" (SAS 2002, s. 106) samt Green Networks miljø-regnskabsmanual og tilhørende miljø-diplom (Tholstrup\_Cheese 2002, s. 2).

En anden form for initiativer kan karakteriseres mere som ledelsesinitiativer eller koncepter end konkrete vejledninger til, hvordan regnskabet skal udformes. Som eksempler på referencer til den slags initiativer kan nævnes Balanced Scorecard (bl.a. BRF 2002, s. 1; Eterra 2002, s. 7; Nordisk 2002, s. 15), forskellige udgaver af kvalitetsudviklingsmodeller f.eks. EFQM-modellen (DIEU 2002, s. 2 og 12), TQM og den lærende organisation (Grundfos 2002, s. 7), EQM (Ementor 2002, s. 18) samt den holistiske virksomhedsmodel, som tager udgangspunkt i EFQM Excellence modellen (Rambøll 2002, s. 22). Der refereres også til Corporate Governance (Danske\_Invest 2002, s. 172; Nordisk 2002, s. 15) af Nørby udvalget, værdibaseret ledelse (Phønix-Trykkeriet 2002, s. 1), videnledelse (Systematic 2002, bl.a. s. 3 og 10) samt bæredygtighed og samfundsansvar (f.eks. BIF 2002, s. 17; Grundfos 2002, s. 3-4; Nordisk 2002, s. 2; Portland 2002, s. 1; Novozymes 2002a, s. 6).

Referencer til forskellige former for certificeringer og mærkningsordninger er også ofte anvendt. Særligt refereres til ISO's miljø- og kvalitetscertificeringer (bl.a. Apotek 2002, s. 5; Danisco 2002, s. 24; DIEU 2002, s. 2 og 12; Nordisk 2002, s. 7; Systematic 2002, s. 4; Tholstrup\_Cheese 2002, s. 2; Vestas 2002, s. 7 og 64; Novozymes 2002a, s. 13). Der refereres dog også til en række andre standarder såsom EN 46001 (Coloplast 2002a, s. 38), OHSAS 18001 (Danisco 2002, s. 24), AQAP 110 og 150 (Systematic 2002, s. 4), International Safety Management (Portland 2002, s. 4) og EMAS-registrering (Coloplast 2002, s. 8; Portland 2002, s. 4; Vestas 2002, s. 64). Der nævnes dog også mærkningsordninger som Svanemærket (Phønix-Trykkeriet 2002, s. 4) og Det sociale indeks's (Univers 2002, s. 1). Endvidere er livscyklusvurderinger ofte nævnt i beretningerne og regnskaberne (bl.a. Coloplast 2002, s. 10; Energi 2002, s. 10; Grundfos 2002, s. 16).

Der refereres desuden til internationale organisationers værdier, konventioner og forskrifter, som virksomhederne viser de går ind for. Det drejer sig f.eks. om FN's Global Compact (Nordisk 2002, s. 7; Coloplast 2002a, s. 46; Novozymes 2002a, s. 6), FN's menneskerettigheder, FN's

Biodiversitetskonvention, Det Internationale Handelskammers (ICC) Charter for Bæredygtig Udvikling (Nordisk 2002, s. 14; Novozymes 2002a, s. 13), Den Internationale Arbejdsorganisations (ILO) grundlæggende principper på beskæftigelsesområdet og Rio-princippet for miljø og udvikling (Novozymes 2002a, s. 17) samt EU's forskrifter om sporbarhed og mærkning af fødevarer og foderstoffer fremstillet på basis af genmodificerede organismer (Danisco 2002, s. 17).

Samtidig refereres til nationale politiske tiltag, som "Det rummelige arbejdsmarked" (ValueCreator 2002, FC Plast A/S, s. 102 og Gentex, s. 56), Arbejdspladsvurdering (Grundfos 2002, s. 15; Danfoss 2002a, s. 13), Lov om grønne regnskaber (Elsam 2002, s. 2), og Årsregnskabsloven (Coloplast 2002a, s. 52).

Udover disse former for referencer, referer nogle virksomheder til, at de er blevet optaget i forskellige bæredygtighedsindeks for aktier. F.eks. skriver Coloplast, at de er optaget i Dow Jones Sustainability World Indexes (DJSI World), Dow Jones STOXX Sustainability Indexes (DJSI STOXX) og FTSE4Good (Coloplast 2002a, s. 46).

Selvom der i ovennævnte kun gives eksempler på, hvem der referer til hvad, fremgår det alligevel, at flere virksomheder refererer til forskellige initiativer på samme tid. Generelt for beretningerne og regnskaberne er, at det er svært at gennemskue, hvorvidt der lægges mere vægt på nogle initiativer eller initiativers værdier frem for andre, når der f.eks. både refereres til kvalitet, miljø, menneskerettigheder o.l. på samme tid.

### 5.1.2.2 Fokus på værdier

Da det på baggrund af ovenstående er svært at gennemskue hvilke værdier, virksomhederne har lagt vægt på i beretningerne og regnskaberne, er det undersøgt i hvor mange regnskaber, virksomhedernes værdier er beskrevet, således at det måske er muligt at se en prioritering af værdierne.

I 18 regnskaber har virksomheder beskrevet, hvilke værdier de har f.eks. Byggecentrum (Byggecentrum 2002, s. 4), Copy-Dan (Copy-Dan 2002, s. 4-6), Danisco (Danisco 2002, s. 4), Ementor (Ementor 2002, s. 11), Gentex (ValueCreator 2002, s. 57), HTH (HTH 2002, s. 3) og Middelfart Sparekasse (Sparekasse 2002, s. 2) mens Hvalsø Apotek viser, hvilke etiske normer de har vedtaget (Apotek 2002, s. 8).

Nogle virksomheder f.eks. Vestas og Tholstrup Cheese giver kun indirekte indblik i deres værdier, via de ting der fokuseres på i beretningerne og regnskaberne. Mens andre virksomheder som Novozymes, Coloplast og Danfoss skriver om værdier, men ikke gør værdierne eksplicitte for læseren. F.eks. skriver Coloplast, at værdier skaber værdi (Coloplast 2002a, s. 35), men hvilke værdier, det er, fremgår ikke tydeligt i en særskilt værdibeskrivelse.

Som eksempel på en virksomhed der beskriver deres værdier særskilt i deres regnskab kan nævnes Ementor, der skriver:

"For at sikre de bedst mulige betingelser for at skabe udviklingsmuligheder for os selv og vores kunder stræber vi i Ementor efter en kultur båret af hovedværdierne.

### Kundefokus

- Vi sætter kundens behov og tilfredshed i centrum i alle de valg, vi foretager.
- Vi er kundens konstruktive og kritiske partner.

### Stolthed

- Vi går ikke på kompromis med professionalisme, og vi leverer kvalitet til tiden.
- Vi vil levere et godt resultat og udviser altid rettidig omhu.

### Teamwork

- Vi er åbne overfor nye opgaver og løsninger samt hinandens styrker og forslag.
- Vi er sammen om at løse vores opgaver og deler viden og erfaringer.
- Vi møder hinanden i gensidig respekt for vores forskellighed og berettigede forventninger om at have et spændende og godt job samt have det sjovt.

### Nytænkning

- Vi er idé-skabende og problemløsende og foretrækker at tage en chance frem for at risikere at gå i stå.
- Vi søger hele tiden nye måder at udnytte hinandens kompetencer på.
- Vi stræber efter at være ledelsens innovative forandringspartner. (Ementor 2002, s. 11)”

Et andet eksempel er Grundfos, der på samme måde som Ementor uddyber, hvad de enkelte værdier betyder. I Grundfos er det dog andre værdier, nemlig ”Be-Think-Innovate” (Grundfos 2002, s. 6), der lægges vægt på, og også fremgår af regnskabet forside.

Værdierne er ofte beskrevet i forlængelse af virksomhedens vision og mission, f.eks. i HTH’s regnskab (HTH 2002, s. 3), mens de af andre, som Carl Bro, kun er beskrevet i deres tidligere regnskab (Bro 2001, s. 16), fordi deres mission og vision er under revision (Bro 2002, s. 22).

Endvidere er Copy-Dans regnskab, et regnskab over hvordan interessenterne mener, de lever op til hver enkelt værdi i værdigrundlaget (Copy-Dan 2002, s. 3) og Novo Nordisk skriver i et lille afsnit kaldet ”Værdier i praksis”, at ”Tre nye indikatorer viser, hvordan vi lever op til vores værdier, og i hvilket omfang medarbejderne ser miljømæssige og sociale spørgsmål som vigtige for virksomhedens fremtidige succes (Nordisk 2002, s. 10).” På den følgende side vises de tre indikatorer med procenttal, som f.eks. viser hvor mange procent af medarbejderne, som er enige eller meget enige i, at sociale og miljømæssige spørgsmål er givtige for virksomhedens fremtid (Nordisk 2002, s. 11). Senere nævnes værdierne kort (Nordisk 2002, s. 14).

Som det ses af eksemplerne herover, er det derfor meget forskelligt, hvordan virksomhedernes egne værdier indgår i regnskaberne.

Generelt om regnskaberne og beretningerne kan det dog siges, at de kommunikerer forskellige ikke-finansielle værdier eller værdisæt. Disse værdier eller værdisæt kan både være virksomhedens egne, eventuelt forhandlede værdier, men også andres ved at referere til (eller tilslutte sig) forskellige værdier og initiativer som f.eks. Global Compact og menneskerettighedskonventioner (for mere om værdier og danske ikke-finansielle regnskaber se (Pietras-Jensen 2003)).



### 5.1.2.3 Samarbejde og stakeholderdialog

I beretningerne og regnskaberne beskrives ikke kun hvilke værdier, virksomhederne lægger vægt på, men også hvilke samarbejdspartnere de lægger vægt på og søger dialog med.

F.eks. vil Brødrene Hillers vise deres involvering i lokalsamfundet og skriver, at de inden for de sidste fire år har ”haft en voksende kontakt til – og samarbejde med lokalsamfundets skoler. Samarbejdet med Slagelse Handelsskole (nu Selandia Center for Erhvervsudvikling), var i første omgang for at profilere virksomheden over for de unge, for således at tiltrække flere kvalificerede elever. I dag har vi kontakt til handelsskoler, tekniske skoler og folkeskoler (8.-10. klasse). Samarbejdet med uddannelsesinstitutionerne består bl.a. i at vi deltager i erhvervsmesser, afholder virksomhedsbesøg, tager ud på skolerne som gæsteforelæsere samt fungerer som praktikvirksomhed (ValueCreator 2002, s. 91).”

Danfoss beskriver også deres samarbejdsprojekter. Bl.a. skriver de, at ”Et af de nyeste udviklingsprojekter er et samarbejde med Greenpeace, UNICEF, UNIE og WHO om et solcelledrevet medicinkøleskab med naturligt kølemiddel (Danfoss 2002, s. 7).”

Mens Brødrene Hillers og Danfoss fokuserer på samarbejde, fokuserer f.eks. Novo Nordisk og Novozymes på dialog. Underoverskriften på Novo Nordisk’s regnskab er Dialog om dilemmaer, hvilket også er overskriften på den administrerende direktør Lars Rebie Sørensens beretning i regnskabet (Nordisk 2002, s. 2). I regnskabet skriver de endvidere, at de gennem mange år har baseret deres virksomhed ”på samspil med mange interessenter. Vi indgår i dialog med NGO’ere, naboer, myndigheder, læger, sygeplejersker og patienter (Nordisk 2002, s. 16).”

Novozymes nævner også dialog som vigtig for virksomheden, f.eks. ”Dialog med stakeholdere om genteknologi, dyreforsøg og bioetik vil fortsat stå højt på Novozymes’ prioriteringsliste. (Novozymes 2002a, s. 6)” Administrerende direktør Steen Riisgaard skriver under overskriften ”Vi lærer af vores stakeholdere”, at ”Vi lagde op til dialog og dermed også til kritik. Jeg deltog i nogle af diskussionerne, og jeg husker, at nogle af vores eksperter blev overraskede. Jeg blev opmærksom på miljøaspekter, som jeg slet ikke havde tænkt på før, f.eks. biodiversitet – og i den forbindelse udnyttelsen og tabet af genetiske ressourcer. Siden da har vi arbejdet med dette problem (Novozymes 2002a, s. 2).”

Samarbejde, samtaler og/eller dialog med leverandører og medarbejdere beskrives også i flere beretninger og regnskaber. F.eks. har Novo Nordisk og Novozymes haft workshops/seminarer med de vigtigste leverandører, hvor de bl.a. diskuterede menneskerettigheder (Nordisk 2002, s. 39; Novozymes 2002a, s. 34), mens Coloplast, Ementor og Systematic har lagt vægt på medarbejderudviklingssamtaler (Ementor 2002, s. 26; Systematic 2002, s. 28; Coloplast 2002a, s. 41).

Generelt er der ingen direkte sammenkædning mellem det samarbejde eller den dialog virksomhederne omtaler, og den beretning eller det regnskab de konstruerer, selvom mange virksomheder har information, forståelse og dialog som formål med regnskaberne. Af undtagelser kan dog nævnes Ementor, der skriver at videnregnskabet fungerer ”som et solidt fundament for dialogen mellem ledelse og medarbejdere om udviklingen i virksomheden.(Ementor 2002, s. 3)”. Samtidig skriver de, at ”Ved udgangen af 2001 har vi igangsat et pilotprojekt omkring udarbejdelse

af personlige videnregnskaber (Ementor 2002, s. 28).” Hvordan relationen helt præcist er mellem det eksterne og de personlige videnregnskaber er dog uklart.

Coloplast og Middelfart Sparekasse har sammenhæng på en anden måde, da de direkte kæder dialogen med deres interessenter sammen med den måde regnskabet er konstrueret og struktureret på. Coloplasts beretning sætter fokus på værdiskabelse for interessenter, kunder, medarbejdere, samfund og aktionærer og er struktureret i fire dele under netop disse overskrifter – kunder, medarbejdere, samfund og aktionærer. I indledningen skriver de bl.a.: ”Det er vores mål at samarbejde med interessenterne om at synliggøre værdiskabelsen for den enkelte interessent, samtidig med at vi øger den samlede værdiskabelse år for år. (Coloplast 2002a, s. 34)”, hvorefter de søger at synliggøre værdiskabelsen for hver interessentgruppe, og vise dialogen med dem.

Middelfart Sparekasse beskriver helt konkret sammenhængen mellem regnskabet og dialogen, der er direkte konkretiseret via angivelse af svar fra interessenterne, samt beskrivelse af den proces, som regnskabet indgår i (Sparekasse 2002, beskrivelse af proces s. 17).

På trods af ovennævnte eksempler er det ofte uklart, hvilke konsekvenser dialogen eller samarbejdet har, hvordan den foregår osv. Dog tyder det på, at dialogen anvendes i forbindelse med forbedring og udvikling og/eller markedsføring. Et element der støtter denne antagelse er, at der i 21 beretninger og regnskaber vises resultater af medarbejdertilfredshedsundersøgelser (også kaldet klimaundersøgelser o.l.), i 16 vises kundertilfredshedsundersøgelser og i 7 imageundersøgelser.

#### **5.1.2.4 Kunder og leverandører**

Både medarbejdere og kunder fremgår som vigtige i beretningerne og regnskaberne, men hvor der direkte eller indirekte stilles krav til, at medarbejdere lever op til virksomhedens værdier, stilles der ikke krav til kunder. Dog skriver Grundfos, ”Samtidig vil vi også påvirke vore kunder, leverandører og andre interessegrupper til at tænke i miljørigtige løsninger. For først når alle involverede arbejder sammen om det, bliver miljøeffekten optimal. (Grundfos 2002, s. 11)”, og Stibo Graphic skriver, at de rådgiver kunder om miljørigtigt valg af papir og mulighederne for at miljømærke deres tryksager (Graphic 2002, s. 3).

Til gengæld er der flere virksomheder, der begynder at stille krav og ønsker til deres leverandører. Et eksempel er H.J.Hansen, der stiller krav til underleverandører om, at de skal forpligte sig til at leve op til H.J.Hansens miljøregelsæt (H.J.Hansen 2002, s. 11). Et andet er Danisco, der vil integrere bæredygtighed i alle deres aktiviteter f.eks. leverandørkæden. De har derfor nedsat en aktionsgruppe for at vurdere deres leverandørkriterier og indarbejde sociale forhold i dem. I den forbindelse skulle leverandørerne svare på, hvorvidt de havde en social politik, og hvad den dækkede. Hvis ikke de havde det, anmodede de om oplysninger om holdningen til børnearbejde, tvangsarbejde, chikane og ligestilling, emner som nu indgår i deres leverandørkriterier (Danisco 2002, s. 20).

Et tredje eksempel er Novozymes, der anvender værktøjer til miljøvurdering af råvarer, har udviklet retningslinier samt værktøjer til måling og rapportering for transportører og arbejder med at vurdere leverandører i forhold til, hvordan de lever op til menneske- og arbejdstagerrettigheder (Novozymes 2002a, s. 22, 26 og 34).

Karakteristisk for beskrivelserne af kravene til leverandørerne er dog, at det ikke fremgår, hvad der sker, hvis ikke leverandørerne lever op til de krav, der stilles til dem. Til gengæld indikerer Systematic, hvad der kan ske, hvis de ikke lever op til de krav kunderne stiller til dem. De skriver f.eks. om en ordre til NATO: ”Vi har bl.a. vundet ordren, fordi vi gennem mange år har arbejdet med videnledelse. Samtidig understreger den nye udviklingsopgave for NATO behovet for at fastholde denne fokusering. (Systematic 2002, s. 10)”

### 5.1.2.5 Verifikation

Et andet karakteristika, der kan ses ud af beretningerne og regnskaberne er, at 21 er verificerede hvoraf 4 er supplerende beretninger. Der er dog ingen krav til, at hverken supplerende beretninger eller frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber skal revideres. Det gælder kun for supplerende beretninger, hvis virksomheden er underlagt årsregnskabslovens krav, og beretningen samtidig er placeret andet sted i rapporten end efter årsregnskabslovens krav<sup>19</sup>. Som nævnt tidligere, er det dog langt fra alle supplerende beretninger, der er placeret efter kravene, og derfor burde være revideret. I visse tilfælde er det dog ikke gjort, f.eks. skriver Ernst & Young samt PricewaterhouseCoopers i revisionspåtegningen: ”Revisionen har ikke omfattet de supplerende beretninger, vist på siderne 3-16. Redegørelsen for den udførte revision og vor konklusion dækker derfor ikke disse sider. (Pharmexa 2002, s. 61)”. Til gengæld står der i ledelsespåtegningen, at ”De supplerende beretninger, siderne 3-16, for Pharmexa giver et retvisende billede indenfor rammerne af almindeligt anerkendte retningslinier herfor. (Pharmexa 2002, s. 60)” Men som bl.a. Ernst & Young bemærker i deres erklæring i Ementors regnskab, er der ikke generelt accepterede standarder for rapportering og verifikation af videnregnskaber. Derfor henvises der til anvendt regnskabspraksis, hvor der refereres til ”Guideline for videnregnskaber” udarbejdet af Erhvervsfremme Styrelsen (Ementor 2002, s. 39).

Beretningerne og regnskaberne er hovedsageligt verificeret (eller revideret) af Deloitte & Touche, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young samt KPMG. Dog er enkelte ikke-finansielle regnskaber verificeret af Audicon, Simon Zadek, Det Norske Veritas eller studerende fra Roskilde Universitetscenter.

Årsagen til verificeringen nævnes ofte ikke, en undtagelse er dog Amtssparekassen Fyn, som skriver, at deres videnregnskab er forankret i Amtssparekassen som en naturlig del af dens samlede ledelses- og styringsinformation. For at forstærke denne forankring og øge troværdigheden er videnregnskabet gennemgået af deres eksterne revisorer fra KPMG (Amtssparekassen\_Fyn 2002, s. 3). Årsagen til verificeringen er derfor ikke kun ekstern troværdighed, men også hensyn til intern forankring.

### 5.1.2.6 Lighed og forskellighed

Beretningerne og regnskaberne bærer både præg af at være forskellige og have ligheder. En påfaldende lighed findes mellem videnregnskaberne, som ofte refererer til danske videnregnskabsvejledninger. Vejledningerne afspejles dog ikke kun via referencer, men også ved, at der i mange af videnregnskaberne anvendes samme struktur og sprog som i vejledningerne. F.eks.

<sup>19</sup> Chefkonsulent Jan-Christian Nielsen, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

konstruerer virksomhederne videnfortælling, brugsværdi, ledelsesudfordringer, indsatsområder og indikatorer, som i vejledningerne. Det er dog ikke altid alle elementer indgår i videnregnskaberne, f.eks. konstrueres ingen videnfortælling og brugsværdi i Advokataktieselskabet Lindh Stabell Hortens videnregnskab (LSH 2002).

Selvom betegnelsen for regnskabet ikke nødvendigvis behøver afspejle indholdet præcist, og der er en lang række overlap mellem de forskellige regnskabsformer, er det karakteristisk, at forskellige miljø-indikatorer eller -målinger hovedsageligt forekommer i forskellige former for miljøregnskaber. Forskellige former for miljø-indikatorer og/eller målinger<sup>20</sup> forekommer i 19 regnskaber, hvor kun 4 regnskaber ikke benævnes som en eller anden form for miljøregnskab nemlig Effektiv Reklamebureaus Effektrengnskab, Phønix-Trykkeriets Stakeholder-tillæg, HTH's HTH rapport samt Rambølls Supplerende holistiske beretning.

Regnskaberne og beretningerne bærer også præg af forskellighed. Hvert regnskab har sine unikke træk, som f.eks. Brøndby IF's samfundsregnskab, med mål for hver interessent (BIF 2002, s. 15) og virksomhedernes mange forskellige benævnelser for beretningerne og regnskaberne. Samtidig findes ikke to regnskaber, som har fuldstændig samme struktur og indhold, selv ikke selvom de er indenfor samme gruppe – f.eks. Novo Nordisk og Novozymes. Da forskellighederne derfor er karakteristiske for de indsamlede danske beretninger og regnskaber, har jeg valgt et række eksempler, som viser at regnskaberne er unikke på mange forskellige måder.

Som eksempler på, hvad virksomhederne har skrevet om, kan nævnes, at de har:

- gjort opmærksom på, at de har vundet prisen for bedste ikke-finansielle regnskab i 2000 (Grundfos 2002, s. 3)
- indarbejdet små historier om uheld, mysterier og påvirkning på dyreliv (EnergE2 2002, 35-37)
- opstillet "et såkaldt "lysegrønt regnskab". (Junchers 2002, s. 8)"
- skrevet om stress og manglende balance mellem arbejds- og privatliv (Novozymes 2002a, s. 7 og 33)
- skrevet om organisationsændringer (SAS 2002, s. 106)
- skrevet om at 9 ud af 24 mål ikke nået (Portland 2002, s. 6),
- skrevet om medarbejderansvar – hvor man må søge at minimere overarbejdet af hensyn til egen disponering af fritid og arbejdsliv (ValueCreator 2002, s. 78),
- skrevet, at konsulentvirksomheden EKL Consult har ansvaret for behandlingen af tallene og formuleringerne i regnskabet (Copy-Dan 2002, s. 2).
- diskuteret CO2 kvoter, og kommer med deres uforbeholdne meninger om dem i regnskaberne (Elsam 2002, s. 14; EnergiE2 2002, s. 29-31).

Den måde regnskaberne præsenteres på i tekst, billeder, farver mv. er også meget forskellig. F.eks. anvender Novo Nordisk afdæmpede farver og megen tekst med relativt små bogstaver (Nordisk

<sup>20</sup> Det kan dog diskuteres hvad der hører til miljø-indikatorer og hvad der kan kaldes sociale indikatorer eller indikatorer for medarbejderforhold. F.eks. er forskellige former for arbejdsmiljø-indikatorer ofte overlappende, hvorfor der kan siges at være langt flere beretninger og regnskaber med miljø-indikatorer end angivet.

2002), mens Novozymes bruger stærke farver og mange billeder (Novozymes 2002a). Også Danfoss anvender billeder og stærke farver, f.eks. har Administrerende direktør Jørgen M. Clausen udvalgt en række illustrationer fra dyrenes rige til hvert element i visionen, for at medarbejderne nemmere skal kunne huske og forstå den. Illustrationerne er vist i regnskabet sammen med teksten om Danfoss's vision (Danfoss 2002a, s. 4-5). Værdier vises også på forskellig måde, f.eks. har Cowi sat værdier og udfordringer sammen i bokse, og fordelt dem i regnskabet, så de passer til strukturen – kunder, organisation og medarbejdere (COWI 2002, s. 18-21).

Af andre bemærkelsesværdige elementer i regnskaberne, har Eterra konstrueret et regnskab, hvori de forklarer og argumenterer for de valg de foretager, samtidig med at de har konstrueret en strategistjerne og sat hvert emne op, på hver sin side med hver sit layout (Eterra 2002), og Carl Bro der anvender Videnkapitalmodellen i deres videnregnskab, hvori de har indarbejdet elementer fra GRI, således at der også sættes fokus på ansvar, miljø og økonomi (Bro 2002, s. 4).

Af andre regnskaber, som har meget anderledes struktur og indhold, kan nævnes Pharmexa, som har skrevet om videnskabelige fremskridt og status på projekter, indledende med de forskellige programmer de har (Pharmexa 2002, s. 3-7) og DSB, som f.eks. fokuserer på rettidighed og for hver del, har en henvisning til en Internets-side, hvor man kan læse mere, f.eks. om udviklingen i passagertrafikken, køreplaner og gode tog til alle (DSB 2002, s. 72-75), mens MiljøPrint fokuserer på grundlæggeren Alan Skriver, hans værdier og hans måde at drive forretning på (ValueCreator 2002, s. 120-121).

### **5.1.2.7 Supplerende beretninger i forhold til lignende eksterne ikke-finansielle regnskaber**

Ses supplerende beretninger i forhold til ikke-finansielle regnskaber, ser det ud til, at supplerende beretninger konstrueres mere frit i strukturen i forhold til forskellige vejledninger og standarder. Det gælder ikke kun Pharmexa og DSB som er nævnt ovenfor, men i høj grad også Barvarian Nordic, der fokuserer på deres forsknings- og udviklingsprojekter (Nordic 2002, s. 7-18) samt Coloplast, der i deres videnregnskab fokuserer på stakeholdergrupper og kvalitet via EFQM-modellen (Coloplast 2002a, s. 34-35). COWIs videnregnskab afviger dog i lige så høj grad fra mange andre videnregnskaber, da der lægges op til videnregnskabet i årsrapporten, med 11 sider under overskriften "COWI på arbejde" og efter videnregnskabet er indsat et "Portræt" af en "Diplomat på metroen" (COWI 2002, s. 7-24). Rambølls holistiske regnskab er også anderledes. De har selv udviklet deres egen regnskabsmodel, det holistiske regnskab (Rambøll 1997), og er den eneste virksomhed, der tager udgangspunkt i modellen og ledelsesfilosofien bag den (for uddybning se f.eks. Pedersen 1998). Sidst men ikke mindst har Experimentarium konstrueret et videnregnskab i årsrapporten, der bl.a. omhandler personale velfærd, og i samme publikation er oversat til engelsk (Experimentarium 2002, s. 14 og 12). Kun supplerende beretninger, der fokuserer på miljø, afviger ikke åbenlyst fra ikke-finansielle regnskaber, der også fokuserer på miljø.

Af andre forskelle på beretningerne og regnskaberne kan nævnes, at supplerende beretninger ikke nødvendigvis behøver være mindre end ikke-finansielle regnskaber, men gennemsnitligt er det i denne undersøgelse.

	Supplerende beretninger	Ikke-finansielle regnskaber
Gennemsnitlige antal sider	14,5	21,8
Mindste antal sider	4,0	2,0
Største antal sider	27,0	68,0

Ellers er de supplerende beretninger ligeså varierede i deres benævnelser som de ikke-finansielle regnskaber, kun en virksomhed vælger at lade beretningen gå under benævnelsen supplerende beretning, mens andre virksomheder kombinerer den med en regnskabsform el.lign. f.eks. Rambøll der har kaldt deres en supplerende holistisk beretning (Rambøll 2002).

Med hensyn til formål og målgruppe er der kun meget få forskelle på supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber. Forskellen består i, at ingen supplerende beretninger nævner direkte, at deres formål er at tiltrække nye og kvalificerede medarbejdere eller er et spejl for virksomhedens medarbejdere. Men som i mange af de ikke-finansielle regnskaber har beretningerne også potentielle nye medarbejdere og egne medarbejdere som eksplicite målgrupper.

## 5.2 Sammenfatning

Som det fremgår af kapitlet, består undersøgelsen af 57 danske supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, konstrueret under forskelligartede benævnelser, som ikke entydigt er udtryk for, hvorfor de konstrueres. Virksomhederne der konstruerer dem er også meget forskellige, men kan mest karakteriseres som miljø- og videntunge produktionsvirksomheder, eller videntunge salgs- og servicevirksomheder.

Selvom de forklaringer virksomhederne selv giver i beretningerne og regnskaberne på, hvorfor de konstruerer dem, er meget forskelligartet formuleret, kan de alligevel beskrives under følgende punkter:

- Tiltrække nye og kvalificerede medarbejdere
- Vise samfundsansvar og –værdi (herunder bæredygtighed)
- Markedsføring, brand og omdømme
- Regnskabsaflæggelse/ dokumentation (bl.a. leve op til lovkrav)
- Information, forståelse og dialog
- Sikre indtjening, øge værdi og vækst
- Forbedring, udvikling og refleksion (ofte kvalitet)
- Strategi, styring og ledelse (mest fokus på viden- og værdiledelse)
- Spejl

Virksomhederne har både interne og eksterne formål, som er rettet mod interne og eksterne målgrupper – ofte på samme tid.

Selvom et karakteristika ved beretningerne og regnskaberne er, at hvert regnskab har sine unikke træk og dermed forskelligheder, findes også visse karakteristiske ligheder. Beretningerne og regnskaberne giver generelt udtryk for egne og andres værdier eller værdisæt, som virksomhederne signalerer de går ind for og arbejder efter. Endvidere er ca. 1/3 del af beretningerne og regnskaberne

verificeret eller revideret. Et faktum der kan være udtryk for mange ting, men ud fra et regnskab viser sig både at skulle skabe troværdighed samt forstærke intern forankring. Ud over værdier og verificeringer lægges vægt på at beskrive samarbejder, dialog og vise resultater af forskellige opinionsundersøgelser.

Sidst men ikke mindst er det karakteristisk for halvdelen af de virksomheder, der konstruerer supplerende beretninger, at de ikke følger årsregnskabslovens forskrifter. Det gælder både med hensyn til placering og revision, hvis beretningen har anden placering end den forskrevne. Samtidig bærer de fleste præg af at virke frigjorte af standarder og vejledninger på hver sin unikke måde.

Virksomhedernes egne udtalelser i deres beretninger og regnskaber bekræfter dermed, at virksomhederne konstruerer regnskaberne med de samme formål, som beskrives i vejledninger og standarder. Formålet med videnregnskaber er dog ikke altid videnledelse eller kun videnledelse, og virksomhedernes beretninger og regnskaber er langt mere varierede, end de tidligere beskrevne regnskabsformer viser. Beretningerne og regnskaberne konstrueres derfor, fordi de er ledelsesredskaber til løsning af virksomhedernes ledelses-, kontrol- og kommunikationsproblemer.

Beretningerne konstrueres som ledelsesredskaber i forbindelse med videnledelse, værdibaseret ledelse, kvalitetsledelse o.l. De konstrueres for at løse ledelsesproblemer som strategi og udvikling, samt bruges for at dokumentere deres fremskridt mv. og anvendes som løsning af kommunikationsproblemer f.eks. i forbindelse med at kunne tiltrække nye og kvalificerede medarbejdere, markedsføre sig selv, informere om deres sociale og/eller miljømæssige ansvar og anvendes som grundlag for dialog, med såvel interne som eksterne stakeholdere.

Beretningerne og regnskaberne viser dog også andre mulige forklaringer, som at virksomhederne konstruerer dem for at vise egne værdier og/eller vise, at de går ind for de værdier, der ellers lægges vægt på andre steder i samfundet, ved at referere til politiske tiltag, certificeringsordninger, internationale konventioner osv. Samtidig tyder referencer til regnskabsprojekter og lovgivning på, at danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne, fordi de opfordres af forskere eller offentlige institutioner til at være med, eller mener de bør gøre det af hensyn til lovgivningsændringer. Forklaringer kan også være, at virksomheder føler det er et krav fra kunder, at de kan dokumentere deres indsats.

Desuden viser undersøgelsen, at danske virksomheder referer til en dansk lovgivnings- og anbefalingskontekst, som både omfatter årsregnskabsloven, grønne regnskaber, Corporate Governance der også anbefaler at virksomheder konstruerer supplerende beretninger (Nørby-udvalget 2001, f.eks. s. 86 & 128; Fondsbørs 2003, s. 21 & 28), danske vejledninger, mærkningsordninger og politiske initiativer i øvrigt. De danske virksomheder referer dog også i høj grad til internationale initiativer, hvilket både gælder internationale vejledninger, ledelsesfilosofier og modeller, certificeringsordninger, værdier, konventioner og anvisninger samt internationale bæredygtigheds indeks (for yderligere uddybning af konteksten se f.eks. Pietras-Jensen 2003a, s. 14-22).

Denne internationale orientering er især interessant i forhold til næste kapitel, da det indikerer, at internationale forskeres resultater ikke nødvendigvis behøver være så langt fra de danske som først antaget. Dette gælder særligt, hvis den internationale orientering er generel for virksomheder, der vælger at konstruere forskellige former for ikke-finansielle regnskaber.

## 6 Forklaringer i andre undersøgelser og teoretiske perspektiver

Som det fremgik af forrige kapitel, findes mange forskellige officielle og bevidste forklaringer, bag danske virksomheders konstruktion af supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. Samtidig er det sandsynligt, at der ligger andre forklaringer bag beretningerne og regnskaberne, som ikke umiddelbart ses af deres formål. For derfor at komme så langt bag virksomhedernes forklaringer som muligt og dermed afdække uofficielle og ubevidste forklaringer foretages yderligere undersøgelser, inden danske virksomheder kontaktes.

På baggrund af ovenstående er formålet med dette kapitel at undersøge hvilke uofficielle og ubevidste forklaringer, der kan ligge bag danske virksomheders konstruktion af supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. For at opnå det, har jeg, som nævnt i kapitel 2, valgt at sammenligne de forklaringer jeg fandt i sidste kapitel, med resultater fra andre forskeres lignende undersøgelser. Udfra disse forklaringer vælges teoretiske perspektiver, hvis forklaringskraft undersøges nærmere. Dette kapitel kommer derfor til at afdække følgende:

4. Hvilke forklaringer andre forskere har fundet på virksomheders konstruktion af beretninger og regnskaber
5. Hvilke forklaringer andre forskere har fundet i forhold til de forklaringer danske virksomheder har givet i deres beretninger og regnskaber
6. Hvilke teoretiske perspektiver der kan forklare danske virksomheders konstruktion af beretninger og regnskaber

### 6.1.1 Andre forskeres resultater

Inden forskning i andre lande end Danmark diskuteres, er det vigtigt at vurdere, hvorvidt den tidligere undersøgelse af, hvorfor danske virksomheder konstruerer videnregnskaber, kan bidrage til andre forklaringer, end dem der er fremkommet i forrige kapitel.

Den danske undersøgelse blev foretaget i 2002, dvs. det år beretningerne og regnskaberne i forrige kapitel er udgivet i. Resultaterne af undersøgelsen er opdelt i interne og eksterne formål. De interne formål viser, at virksomhederne prioriterer videnregnskaber til videnledelsesstrategi omkring medarbejdere og organisatoriske procedurer som f.eks. videndeling og innovation. Det pointeres at videndeling ikke kun er et spørgsmål om kompetente medarbejder, men også virksomhedens evne til at være innovativ og strategisk orienteret. Samtidig indikerer de eksterne formål, at virksomhederne bruger regnskaberne til at kommunikation med kunder, samarbejdspartnere og potentielle medarbejdere, så de kan opnå større forståelse for virksomheden, dens ydelser og måde at arbejde på (Bukh, Johansen et al. 2003, s. 110).

Da forrige kapitels undersøgelse viste samme resultater om virksomhedernes officielle og bevidste forklaringer, styrker ovennævnte undersøgelse forklaringerne. Samtidig bekræftes tidligere metodeovervejelser om spørgeskemaundersøgelser forklaringskraft i forhold til undersøgelser af virksomhedernes egne forklaringer i beretninger og regnskaber.



For derfor at finde eventuelle andre forklaringer, må udenlandske undersøgelser inddrages. Som nævnt i kapitel 2 inddrages såvel resultater af tidligere såvel som nutidige undersøgelser og kapitlet vil omhandle følgende:

- Tidlige forskeres forklaringer
- Nye empiriske udenlandske forklaringer
- Nyere generelle og teoretiske forklaringer

## 6.2 Tidlige forskeres forklaringer

Bl.a. Dierkes m.fl. (Dierkes and Preston 1977; Dierkes 1979; Dierkes and Antal 1986) beskriver samfundsmæssige ændringer, de mente forklarede regnskaberne dengang. Særligt beskyttelse af det fysiske miljø og formindskelse af specifikke forureningsproblemer blev anset som større aspekter af virksomheds-samfundsrelationen (Dierkes and Preston 1977, s. 3).

I alle udviklede markedsøkonomier i den vestlige verden blev virksomheders aktiviteter og deraf følgende skader på kvaliteten af menneskeligt og socialt liv samt det levende miljø et vigtigt debattemne. Denne udvikling skete hovedsageligt fordi, sociale omkostninger ved økonomisk udvikling blev erkendt, og værdierne hos den intellektuelle og politiske elite grundlæggende forandrede sig, hvilket i stigende grad også gjaldt hos den almindelige befolkning. Efter en periode med økonomisk vækst og høj grad af konsensus om almindelige økonomiske interesser i samfundet sidst i 60'erne og først i 70'erne blev der sat fokus på andre prioriteter som f.eks. "livskvalitet" (Dierkes 1979, s. 86).

Dierkes skriver endvidere, at videnskaben om social forandring anser 4 følgende udviklinger som årsager til disse basale forandringer:

1. Den kolossale volumen i publikationer, der diskuterer nødvendigheden af samfundets re-orientering, den økologiske byrde af bjergindustri-produktion og den voksende udtømming af naturlige ressourcer
2. Den hurtige vækst i befolkningsgrupper, som kræver deltagelse i beslutninger som industriel placering og atomkraft
3. Re-orienteringen af større foreninger, væk fra kun at kræve højere lønninger og reducerede arbejdstimer, til at lægge vægt på det menneskelige arbejdsmiljø, helbred samt intellektuel og personlig udvikling
4. Den stadigt stigende opmærksomhed på ovenstående i de generelle medier (Dierkes 1979, s. 87)

Forandringerne stimulerede en søgning efter et nyt paradigme, og forskningen begyndte at fokusere på "sociale indikatorer" og "social rapportering" som udvidelse af den traditionelle rapportering. (Dierkes 1979, s. 87).

Dertil kom en stærk bevægelse, som kritiserede det kapitalistiske system, som en ukontrollerbar eksplosiv super-magt i samfundet. Det blev stimuleret af studenterrevolutionen sidst i 60'erne, som

medførte en overvældende mængde litteratur på området, der igen stimulerede diskussioner specielt blandt den intellektuelle elite. Udviklingerne pegede mod en syndebuk, nemlig virksomhederne, der blev anset som hovedårsagen til mis-allokering af naturlige og humane ressourcer. Rygende skorstene og industrielle komplekser som tidligere var indikation for fremskridt, fremgang og rigdom, blev nu symboler på forkerte perspektiver og mål (Dierkes 1979, s. 87-88).

Virksomhederne som institution blev ansvarlig og kom til stadighed under alvorligt politisk pres. Som konsekvens begyndte 2 udviklinger, som determinerede virksomheds- og samfundsrelationerne siden starten af 70'erne i Europa:

1. Et stigende krav og pres på virksomhederne til at integrere mere sociale hensyn i deres beslutningstagen
2. En betydelig frustration og fremmedgørelse i virksomhedssamfundet samt en stigende forvirring om virksomhedens fremtidige rolle i samfundet (Dierkes 1979, s. 88).

Frustrationen, fremmedgørelsen og den manglende vejledning om fremtidig udvikling forstærkedes af politiske diskussioner og akademisk forskning, hvilket medførte, at man forsøgte at udvikle koncepter, som skulle tvinge virksomheder til at integrere sociale hensyn i beslutningsprocessen (Dierkes 1979, s. 88).

Virksomhedsledere så også et behov for at genoverveje deres rolle og opgaver i samfundet og udvikle derfor nye koncepter, som kunne lede den fremtidige udvikling. Baseret på filosofien om virksomhedens ansvar, kom der større opmærksomhed på muligheder for at udvide virksomhedernes ansvar, hvilket resulterede i udvikling af ledelseskoncepter, som integrerede sociale og økonomiske mål (Dierkes 1979, s. 89).

Rapporteringsplaner, indikatorer om social performance, og vurderingskriterier blev designet af virksomheder og det akademiske samfund og eksperimenteret med af innovative virksomheder. Intensionen var at udvikle et instrument til interne ledelsesinformationsformål og få et middel til kommunikation af virksomhedens sociale involvering (Dierkes and Antal 1986, s. 106).

Disse forandringer underbygges af Ullmann, der konkluderer at virksomhederne nu, pga. større opmærksomhed og deres kapacitet i forhold til staten og samfundet, skal tage hensyn til sociale omkostninger og deres socio-politiske legitimitet (Ullmann 1979, s. 123-124).

Ullmann kommer endvidere med en hypotese om, at niveauet af kravene varierer med fremgang og arbejdsløshed. I tider med fremgang og fuld beskæftigelse, tiltrækker virksomhedens optræden sig opmærksomhed, mens i tider med arbejdsløshed og stagnation, er det virksomhedens legitimitet, der stilles spørgsmål ved, f.eks. i relation til investeringsplaner og beskæftigelsessikkerhed. Det betyder, at regnskaberne både kan være et instrument til pacificering af socio-politiske krav og give virksomhederne opbakning fra vigtige interessenter (Ullmann 1979, s. 124).

### 6.3 Nyere empiriske udenlandske forklaringer

Som nævnt, har andre forskere også i nyere tid søgt at forklare, hvorfor virksomheder konstruerer ikke-finansielle regnskaber eller inkluderer social og miljømæssig information i årsrapporten. Særligt er resultaterne af Brendan O'Dwyers undersøgelse i Irske virksomheder (O'Dwyer 2002), Carol A. Adams undersøgelse af virksomheder i UK og Tyskland (Adams 2002), samt Craig Deegans undersøgelse af egne og andres empiriske og teoretiske undersøgelser (Deegan 2002), interessante.

Mens O'Dwyer giver indsigt i ledernes opfattelse af, hvorfor ikke-finansielle informationer inkluderes i årsrapporten (corporate social disclosure (CSD)) i Irske organisationer (O'Dwyer 2002) giver Adams indsigt i ledernes egne begrundelser for, hvorfor de konstruerer ethical reporting<sup>21</sup>, der efter eget udsagn omfatter separate regnskaber<sup>22</sup>, samt hvilke fordele virksomhedsrepræsentanter ser, der er ved regnskaberne i virksomheder i UK og Tyskland (Adams 2002). Da Deegan inkluderer andre forskeres undersøgelser, er resultaterne fra forskellige lande. Hans egne undersøgelser fokuserer dog på Australske virksomheder (f.eks. Deegan and Carroll 1993; Deegan, Rankin et al. 2000; Deegan, Rankin et al. 2002).

---

<sup>21</sup> Med udtrykket ethical skriver Adams, at hun mener faktorer, som bruges af etiske investeringsfonde, hvorfor også sager, der kan ses som social rapportering, er inkluderet i undersøgelsen (Adams 2002, s. 247).

<sup>22</sup> På 15th International Conference on Social and Environmental Accounting Research (3rd Australasian CSEAR Conference), Macquarie University, Sidney, 15.-17. april, 2004.

## Oversigt over fundne forklaringer

O'Dwyer (O'Dwyer 2002, p. 436)	Adams (Adams 2002, s. 234-236)	Deegan (Deegan 2002, s 290-291)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Styrke image, PR og marketing via demonstration af godt borgerskab og dæmpelse af virksomheders "store stygge ulv" image</li> <li>• Som reaktion på forøget opmærksomhed fra industri og offentlighed</li> <li>• Mulighed for at adressere medarbejdere. Kan hjælpe til at forbedre moralen</li> <li>• Kan tilfredsstille etiske investorer og opnå investeringer fra flere kilder</li> <li>• Få økonomiske fordele ved at se ud, som om de er socialt ansvarlige og økonomisk succesfulde</li> <li>• Den administrerende direktør eller bestyrelsesformanden kan udtrykke ønske om at inddrage sociale informationer</li> <li>• Kan gøre det muligt for en virksomhed at få indflydelse i "noget for noget"-arrangementer med regeringen</li> <li>• Det er moderne og kan gøres på baggrund af diskret pres</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Minimere risiko</li> <li>• Bedre forståelse af virksomhedens aktiviteter reducerer kritik</li> <li>• Influere eller forsinke lovgivning</li> <li>• Tiltrække og fastholde de dygtigste mennesker</li> <li>• Medregnes i etiske investerings-fonde</li> <li>• Bedre interne systemer og kontrol til bedre beslutningstagning og omkostningsbesparelser</li> <li>• Kommunikere gruppens værdier og mål til alle grupper/virksomheder</li> <li>• Offentligt pres</li> <li>• Forbedre virksomhedens image i lyset af det offentlige pres</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Efterkomme lov-betingelser (Deegan 2000)</li> <li>• Økonomisk rationalitet (Friedman 1962)</li> <li>• Vil stå til regnskab eller vise ansvar (Hasnas 98, Donaldson og Preston 95 Freeman og Reed 83)</li> <li>• Imødekomme långiveres behov</li> <li>• Imødekomme samfundsforventninger – licence to operate (Deegan 2002)</li> <li>• Trusler mod organisations legitimitet (Deegan et al 2000, 2002, Patten 92)</li> <li>• For at lede særlige stakeholder grupper (Ullman 85, Roberts 92, Evan og Freeman 88, Neu et al 98)</li> <li>• Tiltrække investerings-midler og etiske investeringsfonde.</li> <li>• Imødekomme industriens krav eller bestemte codes of conduct (Deegan og Blomquist 2001)</li> <li>• For at komme mere byrdefuld regulering i forkøbet (Deegan og Blomquist 2001)</li> <li>• For at vinde bestemte regnskabspriser (Deegan og Carrol 93)</li> </ul>

Som et supplement til tabellen herover, fandt Adams, at interessen i Tyskland ikke mere var på, om man publicerede en HSE report<sup>23</sup>, men hvilken information man publicerede, mens man stadig i UK var fokuseret på, hvorvidt en virksomhed publicerede en separat rapport eller ej (Adams 2002, s. 234). En anden forskel var, at Tyske virksomheder mente, de gennem information til stakeholdere opnåede bedre forståelse for virksomhedens aktiviteter, undgik kritik og forbedrede troværdigheden, mens man i UK mere lagde vægt på regnskaberne som interne ledelsesværktøjer. Generelt startede virksomhederne dog med at rapportere pga. offentligt pres, som nogen brugte til at forbedre virksomhedens image med (Adams 2002, s. 234). Undersøgelsen viste samtidig, at

<sup>23</sup> Her refereret af Adams som en environmental or responsible care report (Adams 2002, s. 229).

virksomhederne begyndte at rapportere om bestemte sager som svar på offentligt pres, men at de ikke rapporterede i lande, hvor de ikke følte et pres (Adams 2002, s. 235). Endvidere var de interviewede virksomheder engagerede i regnskaberne og på trods af manglende stakeholder-interesse, så de alligevel en lang række fordele ved social reporting<sup>24</sup> (Adams 2002, s. 235-236).

Mens ovenstående refererer til forklaringer, som omhandler virksomhedernes egne forklaringer på hvorfor de konstruerer regnskaberne eller tror andre konstruerer dem, har Deegan samlet forklaringer fra egne og andres empiriske og teoretiske undersøgelser.

I artiklen tager Deegan generelt temaer op omkring social og environmental reporting (SAR)<sup>25</sup> og dets rolle i forhold til at bevare og skabe organisatorisk legitimitet. Deegan diskuterer derfor også teorier, der kan forklare SAR.

Deegan skriver endvidere, at der naturligvis kan være flere motivationer samtidigt som driver organisationerne til at rapportere om social og miljømæssig information og at det er urealistisk at forvente, at en motivation måske dominerer alle andre (Deegan 2002, s. 291). Alligevel konkluderer han til sidst, at legitimitetsteori giver et fundament for at forstå hvordan og hvorfor, ledere bruger eksternt fokuserede rapporter til gavn for en organisation (Deegan 2002, s. 302).

Ser man på ovennævnte forklaringer, er der flere forklaringer, der går igen. En af de markante, som bl.a. Dierkes allerede nævnte i 1979, er pres på virksomhederne. Dierkes nævner ændrede opfattelser i samfundet om virksomheden som grundlæggende årsag, der har medført, at der er større fokus på virksomheden og dens ansvar, såvel i befolkningen generelt som politisk og i medierne. Både O'Dwyer, Adams og Deegan omtaler også pres på virksomhederne som forklaring, dog på flere forskellige måder, og ikke så uddybet.

F.eks. nævner O'Dwyer en forklaring om at forbedre virksomhedens image, ved at demonstrere at virksomheden er en god "borger" eller som svar på øget opmærksomhed, mens Adams direkte går ind og omtaler et offentligt pres, som betyder at virksomhederne begynder at konstruere regnskaberne og rapportere om bestemte sager, begynder at bekymre sig om hvordan virksomheden påvirker omgivelserne, og hvilke følger det kan have for virksomhedens image. Samtidig fandt Adams at bedre forståelse af virksomhedens aktiviteter reducerede kritik af virksomheden.

Af Deegans undersøgelser fremgår også en form for pres på virksomhederne, som f.eks. får virksomhederne til at føle ansvar for at rapportere. Endvidere vil virksomhederne imødekomme samfundsforventninger så de kan fortsætte deres virke. De gør det, fordi de føler deres legitimitet er truet, eller fordi de vil efterleve bestemte krav eller codes of conduct og lede særlige stakeholdergrupper.

Både Deegan og Adams skriver om, at virksomhederne gør det for at influere, forsinke eller komme lovgivning i forkøbet, som også kan være afledt af, at man føler et pres, der kan lede til lovgivning, hvis ikke virksomheden selv agerer. Samtidig skriver O'Dwyer, at virksomheden måske kan få indflydelse ved at gøre noget for noget i arrangementer med regeringen.

En anden form for forklaring alle undersøgelserne viser, er dem der kan karakteriseres som økonomisk rationelle forklaringer. F.eks. nævner både O'Dwyer, Adams og Deegan ønsket om at

<sup>24</sup> Her burger Adams både begrebet ethical reporting og begrebet social reporting som om det var det samme.

<sup>25</sup> Et begreb, Deegan han ikke definerer yderligere.

tilfredsstille og tiltrække etiske investorer, mens Deegan tilføjer økonomiske rationalitets- overvejelse, samt ønske om at imødekomme långiveres behov. Af andre økonomiske forklaringer finder O'Dwyer endvidere den, at virksomheden kan få økonomiske fordele ved at se ud som om den er socialt ansvarlig, mens Adams nævner minimering af risiko, det at kunne tiltrække og fastholde de dygtigste mennesker, eller få bedre interne systemer og kontrol som leder til bedre beslutningstagning og omkostningsbesparelser.

Resten af forklaringerne er sværere at placere under ovennævnte kategorier. Det, at kommunikere gruppens værdier og mål til alle grupper/virksomheder (Adams), få mulighed for at adressere ansatte, for at forbedre moralen, eller ledelses ønske om at engagere sig i socialt ansvar (O'Dwyer), kan både begrundes i bedre økonomi eller være forårsaget af pres.

I forklaringer afledt af pres, blev presset brugt til at forbedre virksomhedens image (Adams). Samtidig viser undersøgelserne, at virksomhedsledere mener, informationerne kan styrke virksomhedens image, PR og marketing via demonstration af godt borgerskab og dæmpelse af virksomheders "store stygge ulv" image (O'Dwyer). Samtidig viser O'Dwyers undersøgelse, at virksomhederne tror andre rapporterer, fordi det er på mode.

Desuden nævner Deegan to andre forklaringer, hvor den ene er at vinde bestemte regnskabspriser, som også kan relateres til virksomhedens image, mens den anden, er ønsket om at efterkomme lov- betingelserne. Umiddelbart virker den sidste forklaring irrelevant, når det drejer sig om frivillige beretninger og regnskaber. Men som vi så i sidste kapitel, kan der være virksomheder, der fortolker Årsregnskabslovens krav i ledelsesberetningen til C og D virksomheder, som om der bør lægge miljø- og videnregnskaber til grund for de informationer, der stilles krav til.

Ses på forklaringerne fandt Adams og O'Dwyer endvidere, at regnskaberne ikke kun konstrueres til eksternt, men også internt brug.

### **6.3.1 Andre forskeres forklaringer i forhold til danske officielle og bevidste forklaringer**

Sammenlignes ovennævnte forklaringer med danske virksomheders forklaringer i forrige kapitel, er også mange af disse forklaringer ens. Det gælder virksomheders ønske om at vise samfundsansvar og værdi, forbedre omdømme, informere, skabe dialog og forståelse, som derfor også kan være afledt af en eller anden form for pres på virksomheden. Enslydende er også forklaringerne om at tiltrække nye og kvalificerede medarbejdere, sikre indtjening, øge værdi og vækst, forbedre, udvikle og reflektere, samt anvende det som strategi-, styrings og ledelsesredskab, der kan fortolkes som økonomisk rationelle forklaringer. Det ses, som nævnt ovenfor, at danske virksomheder også ønsker at aflægge regnskab eller dokumentere, bl.a. for at vise, at man lever op til lovgivningsmæssige krav.

For dog at komme yderligere bag disse forklaringer, er det særligt afvigelse der har interesse. Ingen af de udenlandske undersøgelser viste direkte, som undersøgelserne af danske beretninger og regnskaber, at regnskaber konstrueres med det formål, at fungere som et spejl for virksomheders medarbejdere. Men observationen er interessant, særligt fordi undersøgelserne kun omfatter eksterne beretninger og regnskaber, hvorfor det er vigtigt at komme længere bag forklaringen.

En anden afvigelse er, at de danske undersøgelser ikke direkte gav udtryk for, at virksomhederne konstruerede beretningerne og regnskaberne, fordi der blev lagt pres på dem, eller fordi de er på mode. Disse forklaringer vil derfor også blive undersøgt nærmere.

## 6.4 Teoretiske perspektiver

Da flere forskere i nyere tid har anvendt legitimitetsteori (Deegan 2002, s. 288), og Deegan støtter legitimitetsteorien og diskuterer den i forhold til stakeholderteori og ny institutionel teori af DiMaggio og Powell, har jeg valgt at tage udgangspunkt i Deegans overvejelser om de nævnte teoretiske perspektiver. Deegan beskriver stakeholderteori som overlappende med legitimitetsteori, hvor det vil være ukorrekt at se de to teoretiske perspektiver som totalt adskilte. Stakeholderteori afvises dog som forklaringsgivende teori, da stakeholderteori, i det han kalder den etiske del (eller normative), ikke giver forklaringer men forskrifter i form af, hvordan organisationer burde behandle deres stakeholdere. I den anden del ledelsesdelen er det dog anderledes, da den lægger vægt på behovet for at lede særlige stakeholdergrupper, særligt dem der anses for magtfulde, fordi de har evnen til at kontrollere ressourcer, som er nødvendige for virksomheden (Deegan 2002, s. 294). Information inkluderes derfor af strategiske grunde frem for på basis af et eller andet opfattet ansvar. Forklaringen bliver derfor, at lederne har en stærk motivation til at inkludere informationerne for at indikere, at de lever op til stakeholderens forventninger. Stakeholderteori accepterer, at forskellige grupper har forskellige syn på, hvordan organisationen skal agere og forskellige muligheder for at påvirke organisationen, stakeholderteori giver derfor brugbar indsigt til legitimitetsteorien, da den hjælper til at identificere, hvilke grupper der måske bliver relevante i forbindelse med bestemte ledelsesbeslutninger, og måske hvilke forventninger organisationen skal sætte mere fokus på og tilpasse sig (Deegan 2002, s. 295).

I sin teoridiskussion nævner Deegan også DiMaggio og Powells institutionelle teori fra 1983. Institutionel teori beskrives også som en teori, der overlapper legitimitetsteorien, og legitimitet er centralt, fordi organisationer vil ændre eller tilpasse sig eksterne forventninger om, hvilke former eller strukturer der er acceptable eller legitime. Hvis organisationerne ikke ændrer eller tilpasser sig presset, kan det have direkte betydning for deres overlevelse.

DiMaggio og Powells teori afvises dog af Deegan, fordi han mener, den er i modstrid med legitimitetsteorien. Han skriver, at ledere i legitimitetsteorien kan ændre opfattelsen af legitimitet (f.eks. via regnskaberne), mens ledere i DiMaggio og Powells institutionelle teori må forventes at tilpasse sig de normer, der pålægges dem (Deegan 2002, s. 293-294). Hvorvidt dette er en reel modsætning og/eller et tilstrækkeligt argument til at afvise teorien kan altid diskuteres, særligt da Deegan selv anvender Lindbloms definition på legitimitet, der beskrives som en betingelse eller status, der eksisterer når en virksomheds værdisystem er i overensstemmelse med det større sociale værdisystem, virksomheden er en del af. Når der er aktuelle eller potentielle forskelle mellem de to værdisystemer, er det en trussel mod virksomhedens legitimitet (Deegan 2002, s. 293). En definition der antyder, at virksomheden og dens ledere må tilpasse sig det større sociale værdisystem for at eksistere.

Som det fremgik af problemstillingen, understøttes legitimitetsteorien heller ikke af alle forskere. Der kan argumenteres for, at de danske empiriske forklaringer fra forrige kapitel, samt Adams forklaringer også kun til dels kan forstås ved hjælp af legitimitetsteori, mens O'Dwyer endte med at

konkludere, at rapporteringen fejlede, hvis den blev anvendt som led i en legitimitetsproces (O'Dwyer 2002, s. 426).

Da legitimitetsteorien derfor er for snæver, har jeg valgt at søge andre teoretiske perspektiver, som evt. kan bidrage med forklaringer, der kan komme bag de fundne officielle og bevidste forklaringer.

Selvom Deegan afviser ny-institutionel teori af Walter W. Powell and Paul J. DiMaggio (Deegan 2002, s. 294), undersøger jeg den alligevel. Det gør jeg fordi den ny-institutionelle teori både inddrager legitimitetsperspektivet direkte, stakeholderperspektivet indirekte og andre former for mekanismer, som også forårsager ændringer (DiMaggio and Powell 1991, f.eks. s. 13). Endvidere viste Adams undersøgelse, at virksomheder føler et pres, som får dem til at konstruere regnskaberne. Da det ikke fremgår, hvad presset mere konkret består i, kan det være givtigt at inddrage et teoretisk perspektiv, som kan afdække, hvorvidt danske virksomheder presses til at konstruere beretninger og regnskaber, samt hvorfra og hvordan et sådan eventuelt pres er i Danmark. Institutionel teori lægger netop vægt på, at organisationer påvirkes meget af deres omgivelser (Scott 2003, s. 119), og DiMaggio og Powells ny-institutionelle teori kan derfor anvendes til at give bedre indsigt ved at se på den bagvedliggende mekanisme for påvirkning (Mejlby, Nielsen et al. 1999, s. 95), og dermed bidrage til at forklare hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.

Selvom jeg ikke er enig med Deegan i, at ledere i den ny-institutionelle teori ikke kan ændre opfattelser af, hvad der er legitimt, har teorien et problem, fordi DiMaggio and Powell fokuserer mere på homogenitet end forandring (DiMaggio and Powell 1991, s. 64). Et problem andre på det seneste også har fremført i regnskabslitteraturen (f.eks. Dillard, Rigsby et al. 2004, s. 534). For derfor at sætte mere fokus på forandring og eventuelt andre forklaringer har jeg valgt at supplere DiMaggio og Powells ny-institutionelle teori med en videreudvikling af den institutionelle teori, nemlig Kjell Arne Røviks teori om deinstitutionalisering. Deinstitutionalisering har fokus på forandring, både med hensyn til hvad der forårsager forandringsprocessen, og hvad der sker med virkningsløse løsninger og malplacerede forskrifter (Røvik 1996). Røvik videreudvikler den institutionelle teori med andre teoretiske perspektiver, som evt. kan gå bag forklaringer såsom bedre interne systemer og kontrol, bedre måder at tiltrække medarbejdere osv. Samtidig diskuterer Røvik en forklaring, som kun er fundet af O'Dwyer, nemlig mode. Røvik mener ny-institutionalister især burde interessere sig mere for modeperspektivet, fordi det tilbyder den bedste illustration af den primære indsigt, al institutionel teori er baseret på. Den om den socialt konstruerede virkelighed (Røvik 1996, s. 153).

En diskussion af begge perspektivers relevans understøttes dog ikke kun af Adams og O'Dwyers undersøgelser, men også af Anita Mac's om danske virksomhedens organisering af miljøarbejdet. I den undersøgelse fandt hun, at miljøarbejdets funktion både var at opnå troværdighed i forhold til omverdenen og være moderne (Mac 1999, s. 284).

Ovennævnte perspektiver kan måske umiddelbart også forklare, hvorfor nogle danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og eksterne frivillige ikke-finansielle regnskaber fra og til dem selv. Det kan f.eks. forklares via modeperspektivet, et institutionelt pres eller som en del af en legitimeringsproces overfor virksomhedens medarbejdere. Men de empiriske undersøgelser viser, at regnskaberne også skal fungere som et spejl til virksomhedens medarbejdere, forbedre virksomhedens image samt adressere medarbejdere og derved forbedre deres moral. Derfor har jeg valgt at inddrage auto-kommunikation i denne afhandling, et perspektiv der handler om at



kommunikere med sig selv. Samtidig er det et systemperspektiv indenfor det samme koncept som de to forrige.

Det Auto-kommunikative perspektiv jeg har valgt at inddrage, er udviklet af George Cheney og Lars Thøger Christensen. Grunden er, at de diskuterer årsrapporter og inddrager danske ikke-finansielle regnskaber (Cheney and Christensen 2000; Christensen and Cheney 2000).

Hvorvidt, de øvrige perspektiver omfatter årsrapporter, kan diskuteres. DiMaggio og Powell anvender begrebet *organizational forms and practices* (DiMaggio and Powell 1991, f.eks. s. 64), når de beskriver, hvad de undersøger uden helt at gøre det klart, hvad begrebet omfatter. I perspektivet omtales dog lovmæssige efterspørgsler samt regnskabspraksiser og præstationsevalueringer (DiMaggio and Powell 1991, s. 67-68), som kan sidestilles med obligatoriske og frivillige ikke-finansielle regnskaber.

Røvik anvender begrebet *institutionalized standards* om sit hovedfokus. Det beskrives kort som udbredte up-to-date forskrifter (eller recepter) for, hvordan man skal organisere succesfuldt (Røvik 1996, s. 139). Han refererer bl.a. til *Balanced Scorecard* og *kvalitetsledelse* (Røvik 1996; Røvik 2002), hvilket der også refereres til i danske virksomheders beretninger og regnskaber. *Kvalitetsledelse* kan i denne sammenhæng endvidere sidestilles med andre ledelsesfilosofier på området såsom *videnledelse*, *værdibaseret ledelse* og *miljøledelse*, der også refereres til i danske virksomheders beretninger og regnskaber.

Selvom nogle af de typer forklaringer, der fremkommer i ovennævnte teoretiske perspektiver, ikke altid er empirisk tydeligt adskilte, vil de alligevel behandles som om herunder, fordi hovedproblemet ikke er, hvorvidt en forklaring placeres under den ene eller anden kategori, men at undersøge perspektiver, som kan afdække uofficielle og ubevidste forklaringer på, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og/eller frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.

## 6.5 De valgte teoretiske perspektivers bagvedliggende forklaringer

Undersøges de tre valgte teoretiske perspektiver nærmere, afdækkes nedenstående forklaringer.

Teoretisk perspektiv	DiMaggio og Powells ny-institutionelle teori	Røviks deinstitutionaliserings-perspektiv	Cheney og Christensens auto-kommunikative perspektiv
<b>Hovedfokus</b>	Stor vægt på organisationers indflydelse og pres på andre organisationer	Mere vægt på forklaringer indenfor virksomhedens rammer end dens omgivelser	Tager udgangspunkt i virksomhedens interesse for sig selv, eller selvoptagedhed
<b>Bagvedliggende forklaringer</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Formelt eller uformelt politisk pres og legitimitet</li> <li>• Efterligning som resultat af usikkerhed</li> <li>• Professionalisering</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ressourcer/effektivitet – bedre administrative teknikker</li> <li>• Læring, normer og værdier</li> <li>• Mode – være unik (differentiering) eller være som de andre (høre til)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fælles identitet, afgrænsning fra omverdenen og koordinering af handlinger</li> <li>• Selv-bedrag, bygget på fordomme som den politiske forbruger</li> <li>• Selv-forførelse, tror stakeholdere er interesserede</li> </ul>

Da disse forklaringer ikke nødvendigvis behøver ligge bag danske virksomheders forklaringer, diskuteres forklaringerne bl.a. i forhold til resultaterne af afhandlingens tidligere undersøgelser. Samtidig inddrages danske virksomheders regnskabskontekst m.v., hvor det er nødvendigt, for at afdække perspektivernes forklaringskraft i forhold til danske virksomheder.

### 6.5.1 Den Ny-institutionelle teori og dens forklaringer

I den Ny-institutionelle teori argumenteres for, at bureaukrati og andre former for organisatorisk forandring opstår som et resultat af processer, der gør organisationerne mere ens, uden at de nødvendigvis bliver mere effektive (DiMaggio and Powell 1991, s. 64). Et fænomen som heller ikke har kunnet påvises ved ikke-finansielle regnskaber. F.eks. konkluderes det, at det endnu ikke er dokumenteret, at virksomheder, der udarbejder disse regnskaber, stilles bedre økonomisk eller opnår bedre finansiel ydeevne (Zadek 2001, s. 68-70). Et argument der dog modsiges af andre, som mener det f.eks. kan betale sig at udvise social ansvarlighed (Juhl 2004, s. 3). Der argumenteres endvidere for, at bureaukratiseringen og andre former for homogenisering påvirkes meget af staten, professionerne og det liberale erhverv, der beskrives som de store rationalister i 2. halvdel af det 20. århundrede (DiMaggio and Powell 1991, s. 64).

Filosofien er, at når et nyt fænomen opstår, vil der i starten være diversitet i tilgang og form, men så snart et område bliver veletableret, er der et ubønhørligt pres mod homogenitet. Dette institutionelle pres foregår indenfor rammerne af et organisatorisk felt, som består af de organisationer, der sammenlagt konstituerer et anerkendt/erkendt område af institutionelt liv, dvs. nogle leverandører,

ressource- og produkt-kunder, regulatoriske agenter og andre organisationer som producerer lignende services og produkter (DiMaggio and Powell 1991, s. 64-65).

Fænomenet spredes, som når en innovation spredes. Der nås en tærskel, hvor anvendelse giver legitimitet frem for forbedrede præstationer, fordi strategier, der er rationelle for individuelle organisationer, ikke altid er rationelle, hvis de anvendes af et stort antal. Organisationer i et struktureret felt reagerer på andre, som igen reagerer på andre osv. (DiMaggio and Powell 1991, s. 65). Det koncept, DiMaggio og Powell mener, der bedst fanger den nævnte homogeniseringsproces, er isomorphisme. En isomorphisme er en begrænsende proces, som tvinger en del enheder i en population til at ligne andre enheder/dele, som står overfor samme slags omverdensbetingelser. Isomorphismer kan forekomme, fordi ikke optimale former vælges, eller fordi organisatoriske beslutningstagere lærer passende svar og justerer deres adfærd efter det (DiMaggio and Powell 1991, s. 67).

En faktor, organisationerne må tage hensyn til, er andre organisationer. Organisationerne konkurrerer ikke kun om ressourcer og kunder men også om politisk magt og institutionel legitimitet, samt social og økonomisk egnethed. Derfor er isomorphismer et vigtigt redskab for at forstå den politik og ceremoni, der præger moderne organisationers liv (DiMaggio and Powell 1991, s. 66).

Isomorphistiske ændringer opstår gennem 3 forskellige mekanismer:

1. "Coercive" - Tvingende isomorfisme der stammer fra politisk indflydelse og legitimitetsproblematikken
2. "Mimetic" - Efterlignende isomorfisme der er et resultat af standardsvar på usikkerhed
3. "Normative" - Normativ isomorfisme der forenes med professionalisering (DiMaggio and Powell 1991, s. 67).

Coercive isomorphisme er et resultatet af formelt og uformelt pres fra organisationer, virksomheden er afhængig af samt kulturelle forventninger fra det samfund, organisationerne fungerer i. (DiMaggio and Powell 1991, s. 67). Et pres som også udøves i Danmark for at få danske virksomheder til at udarbejde supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber.

Som det fremgik af kapitel 4, har flere offentlige myndigheder, konsulenter, revisorer, forskere og private virksomheder bidraget med ressourcer til udvikling af regnskabsvejledninger. Desuden er der åbnet op for ikke-finansielle regnskaber i årsrapporten (supplerende beretninger), og sat krav til visse virksomheder om grønne regnskaber, samt miljø- og videninformation i ledelsesberetninger.

Endvidere er afholdt en lang række seminarer og konferencer for og af virksomheder, forskere, offentlige myndigheder, revisorer o.l. på såvel nationalt som internationalt niveau, som har skullet være med til at sælge vejledningerne og koncepterne til virksomhederne. Som eksempler kan nævnes EU-konferencen i Helsingør om CSR, Beskæftigelsesministeriets årlige netværksdag, FSR's årlige konference om ikke-finansielle regnskaber og de årlige EABIS konferencer (afholdt af the European Academy of Business i in Society og Videnskabsministeriets videnregnskabskonference)<sup>26</sup>. Samtidig organiserer danske virksomheder sig i netværksgrupper

---

<sup>26</sup> For yderligere informationer om seminarer og konferencer, er flere opremset i afhandlingens supplerende beretning.

eller erfa-grupper som f.eks. Green Network (Network 2002), NVIR (Funch 2004) og KPMG's erfa-gruppe ROSA (KPMG 2002, s. 6) og CSR-Forum (KPMG 2005).

Danske virksomheder, forskere mv. er endvidere inddraget i diskussioner om ikke-finansielle regnskaber på internationalt niveau. Det gælder særligt på EU-niveau, hvor videnregnskaberne er diskuteret i flere fora (PRISM<sup>27</sup> og MERITUM<sup>28</sup>), mens øvrige regnskaber diskuteres i EU's multi-stakeholder forum om CSR<sup>29</sup>. En del danske virksomheder har også organiseret sig i nordiske partnerskaber som f.eks. Nordic Partnership (Campos and Rasmussen 2003, s. 12).

Ifølge den ny-institutionelle teori er det endvidere almindeligt, at underordnede virksomheder såsom dattervirksomheder, bliver subjekt for standardiserede rapporteringsmekanismer i større virksomheder. De tvinges til at tilpasse regnskabspraksis, præstationsevalueringer og budget planer, til den politik forældreorganisationen har. På samme måde udøver monopolistiske virksomheder ofte pres overfor organisationer, som bruger dem. (DiMaggio and Powell 1991, s. 68).

Undersøgelserne af de danske ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger viser også eksempler på, at nogle regnskabspraksiser udarbejdes på grund af ovennævnte former for pålæg eller pres. F.eks. skriver administrerende direktør Steen Riisgaard i Novozymes årsberetning følgende:

"Vi er stadig en del af Novo Gruppen, der har stærke traditioner for åbenhed og rapportering om miljømæssige, bioetiske og sociale spørgsmål. Novo Gruppen er, hvad man kunne kalde et værdifællesskab, og vi har alle en vision om bæredygtig udvikling. Det fælles Charter for virksomhederne i Novo Gruppen indeholder en forpligtelse til at arbejde med den tredelte bundlinje, dvs. økonomiske rentabilitet, miljøbevidsthed og social ansvarlighed. (Novozymes 2002, s. 2)"

Undersøgelserne viste endvidere, at Systematic tilsyneladende følte sig presset af krav fra NATO, og at andre danske virksomheder selv stiller krav til deres leverandører om at dokumentere miljøkrav, krav til sociale forhold samt menneskerettigheder og arbejdstagerrettigheder. En anden undersøgelse udarbejdet af PricewaterhouseCoopers om Codes of Conducts tyder endvidere på, at der i fremtiden også stilles krav til danske virksomheder fra multinationale virksomheder om dokumentation af deres sociale ansvar (PricewaterhouseCoopers 2003).

Det er dog ikke al institutionel isomorphisme, der er drevet af coercive autoritet, men også af mimetic/efterlignende isomorphisme. Imitation foregår, hvis f.eks. virksomheder føler sig usikre f.eks. overfor dårligt forståede teknologier, flertydige mål, eller når omverdenen skaber symbolsk usikkerhed. Virksomheder kan også vælge at efterligne eller modellere sig selv efter andre virksomheder, fordi det kan give løsninger med få omkostninger, når en organisation ser et problem med uklare grunde eller uklare løsninger (DiMaggio and Powell 1991, s. 69).

Hvorvidt danske virksomheder har modeleret andre virksomheder på grund af usikkerhed eller som løsninger med lave omkostninger, kan kun indirekte læses ud fra beretningerne og regnskaberne.

<sup>27</sup> [http://www.euintangibles.net/about/building\\_prism\\_community\\_html](http://www.euintangibles.net/about/building_prism_community_html), "Building the PRISM community", udskrevet 3. marts 2003.

<sup>28</sup> <http://www.fek.su.se/home/bic/meritum/>, "MERITUM measuring intangibles to understand and improve innovation management" udskrevet 20. oktober 2003.

<sup>29</sup> [http://forum.europa.eu.int/irc/empl/csr\\_eu\\_multi\\_stakeholder\\_forum/info/data/en/csr%20ems%20forum.htm](http://forum.europa.eu.int/irc/empl/csr_eu_multi_stakeholder_forum/info/data/en/csr%20ems%20forum.htm), "EU MULTI STAKEHOLDER FORUM ON CSR", udskrevet 20. oktober 2003.

F.eks. kan de mange referencer til andres initiativer være udtryk for usikkerhed, eller valg af løsning på et kommunikationsproblem.

Ser man på den tværfaglige regnskabslitteratur, giver den om ikke andet udtryk for, at især to virksomheder og deres regnskaber siden slutningen af 80'erne og starten af 90'erne har været modeller for etiske regnskaber og bæredygtighedsregnskaber. Spar Nord Bank har været model for etiske regnskaber (f.eks. Morsing 1991; Zadek 1997), Novo Nordisk har været det for bæredygtighedsregnskaber (senest i forbindelse med EABIS konferencen i København 2003, Nordisk 2003). Siden sidst i 90'erne, hvor videnregnskaberne kom til, har Carl Bro m.fl. været modeller, og er derfor også anvendt som gode eksempler såvel i litteraturen (f.eks. Mouritsen, Larsen et al. 2001, s. 752-756) som på seminarer og konferencer (f.eks. VR 2002).

Modeller kan spredes ufrivilligt f.eks. gennem medarbejderskift eller medarbejderomsætning, eller frivilligt af konsulenter eller industriorganisationer. (DiMaggio and Powell 1991, s. 69). Ses på konsulentområdet indenfor ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger, er det især revisionsvirksomheder og andre typer konsulenter, som vejleder virksomheder i, hvordan de skal udarbejde regnskaberne. Revisorerne og konsulenterne vejleder dog ikke kun, men udarbejder som det fremgik af kapitel 4 også regnskabsvejledninger (F.eks. Rambøll 1997; Ernst&Young, Kunde&Co et al. 1998; KPMG 1998; KPMG 2001) og som det fremgik af kapitel 5, reviderer de både danske virksomheders supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. Endvidere indgår Dansk Industri i samarbejde med Økonomi- og Erhvervsministeriets CSR-koncerngruppe, om udviklingen af redskaber, som især skal kunne hjælpe små og mellemstore danske virksomheder, til nemmere at kunne leve op til CSR krav fra deres kunder<sup>30</sup>.

I den ny-institutionelle teori optages innovationer også af hensyn til virksomhedernes legitimitet f.eks. ved at demonstrere, at de i det mindste prøver på at forbedre arbejdsforhold o.l.. (DiMaggio and Powell 1991, s. 69). Hvorvidt, det er af legitimitetsårsager, er ikke klart, men det fremgår alligevel af danske virksomheders beretninger og regnskaber, at de prøver at vise, at de forbedrer forskellige former for forhold herunder bl.a. arbejdsforhold f.eks. ved at vise resultaterne af deres medarbejdertilfredshedsundersøgelser. Samtidig har organisationer ifølge den ny-institutionelle teori tendens til at modellere dem selv efter lignende organisationer i deres felt, organisationer de opfatter som mere legitime eller succesfulde. (DiMaggio and Powell 1991, s. 70). Et forhold der ikke kan vises ud fra de foretagne undersøgelser, men det kan derimod heller ikke afvises, at visse virksomheder har deltaget i forskellige regnskabsprojekter, som f.eks. videnregnskabsprojekterne, fordi andre virksomheder også deltog i dem.

Modellering kan også være et udtryk for, at der kun er få konsulentfirmaer til at sprede få modeller (DiMaggio and Powell 1991, s. 70). Ses generelt på danske virksomheders supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber, er et af deres karakteristika dog, at der er stor forskellighed både med hensyn til benævnelser, formål, referencer, strukturer, farvevalg, indhold og meget mere. Når man kommer dybere i de danske beretninger og regnskaber, kan derfor ikke siges, at bære præg af, at virksomhederne imiterer hinanden nærmest tvært imod. Også selvom flere virksomheder har deltaget i samme regnskabsprojekter.

En tredje kilde til isomorphistisk organisatorisk forandring er normative ressourcer, som primært stammer fra professionalisering. Særligt to aspekter af professionalisering er vigtige, nemlig formel

---

<sup>30</sup> Fuldmægtig Kirstine Olsson, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, d. 4. januar 2005.

uddannelse og legitimering i en kognitiv base produceret af universiteters specialister, samt væksten og udformningen af professionelle netværk der spænder over organisationer, hvor nye modeller hurtigt spredtes (DiMaggio and Powell 1991, s. 70-71).

Siden slutningen af 80'erne begyndte forskere fra Handelshøjskolen i København at beskæftige sig med etiske regnskaber (Morsing 1991), mens de i 90'erne begyndte at beskæftige sig med sociale regnskaber (Bak 1996) og senere videnregnskaber i samarbejde med bl.a. forskere fra Handelshøjskolen i Århus (Bukh, Gormsen et al. 2000; Bukh, Mouritsen et al. 2001; Mouritsen and Bukh 2002). Siden starten af dette årti har også forskere på Roskilde Universitetscenter været aktive aktører, særligt i forhold til ikke-finansielle regnskaber relateret til værdibaseret ledelse og virksomhedens sociale ansvar (se f.eks. Mac 2000; Holmström 2001; Mac 2001; Rendtorff 2001; Pietras-Jensen 2002; Pietras-Jensen 2003)

Arbejdet med de forskellige regnskabsformer og de ledelsesfilosofier, der ligger bag, har bredt sig over hele landet, samtidig er der nu en tendens til, at regnskabsformerne inddrages i undervisningen på flere forskellige uddannelser f.eks. i relation til økonomi og organisation, hvor det ofte er en del af CSR-konceptet<sup>31</sup> forstået som virksomhedens sociale ansvar. Uddannelserne foregår ikke kun indenfor landets grænser. På Europæisk niveau er oprettet et akademi, som afholder ph.d.-seminarer og konferencer for både forskere, virksomheder, konsulenter og andre, som er interesserede i CSR-forskning, udvikling og træning. Et mål er bl.a. at sprede CSR-konceptet til undervisning i Europa på forskellige uddannelsesniveauer (EABIS 2003).

En vigtig mekanisme ved normativ isomorfisme er filtreringen af personale, der opstår ved at folk indenfor samme industri ansættes i hinandens virksomheder fra få træningsinstitutioner. Herved undergår individer indenfor samme organisatoriske felt en socialisering, som betyder, at de har samme fælles forventninger, samtidig med, at de har tendens til at se problemer på samme måde, se de samme politikker, procedurer og strukturer, som normalt sanktioneres og er legitimerede. Derfor angriber de beslutninger på meget den samme måde. Dem der falder udenfor bliver socialiseret på jobbet og socialiseringen virker som en isomorphisk kraft (DiMaggio and Powell 1991, s. 71-72).

Samtidig anerkendes nøgle-virksomheder af regeringen f.eks. ved tilskud eller kontrakter, som kan give dem legitimitet og synlighed, og ledere i meget synlige organisationer kan forstærke deres status ved at få repræsentation i andre organisationers bestyrelser, deltage i råd og blive konsulteret af regeringsmedlemmer (DiMaggio and Powell 1991, s. 72). Igen er Novo Nordisk et godt eksempel, de er f.eks. blevet konsulteret af Økonomi- og Erhvervsministeriets CSR-gruppe, deres bestyrelsesformand Mads Øvlisen var med i CG-gruppen (Nørby-udvalget 2001), deltager i det Europæiske akademi (EABIS 2003) samt i Multistakeholderforum on CSR i EU-regi<sup>32</sup> osv.

Ifølge den ny-institutionelle teori, bliver sådanne organisationer aktive og passive modeller, der kopieres, samtidig sikrer medarbejdere og ledere deres positioner og styrker deres egne karrierer, f.eks. ved bedre stillinger i andre organisationer (DiMaggio and Powell 1991, s. 73). Derfor kan forklaringer på beretninger og ikke-finansielle regnskaber måske være, at de konstrueres af enkeltpersoner for at øge deres karriere muligheder.

<sup>31</sup> Bygger på bl.a. på egne erfaringer f.eks. RUC og samtaler med undervisere fra andre universiteter og handelshøjskoler i landet.

<sup>32</sup> EU Multi-Stakeholder Forum on Corporate Social Responsibility (CSR EMS Forum), [www.europa.eu.int/comm/enterprise/csr/index.htm](http://www.europa.eu.int/comm/enterprise/csr/index.htm), udskrevet d. 24. februar 2005.

Endvidere kan ensartethed gøre det nemmere for organisationer at samarbejde med andre organisationer, tiltrække karriere-mindet personale, blive anset som legitime og anerkendte mv. (DiMaggio and Powell 1991, s. 73).

Ser man på den ny-institutionelle teoris forklaringer, understøttes den generelt af tendenser i samfundet herunder det danske, samt tendenser i danske virksomheder og deres beretninger og regnskaber. Ud fra ovenstående, ser det i hvert fald umiddelbart ud til at danske virksomheder særligt udsættes for coerciv og normativ isomorphisme, som ubevidst eller uofficielt er med til at få dem til at udarbejde supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.

Uofficielle og ubevidste formål eller drivkræfter kan derfor tilskrives et formelt og uformelt pres, som lægges på organisationerne via normer, værdier, standarder og regulering fra offentlige myndigheder, offentlige institutioner, virksomheder m.fl., som de er afhængige af. Endvidere kan de forøge virksomhedernes legitimitet, være et udtryk for usikkerhed og/eller omkostningsbevidsthed, hvilket betyder, at de udarbejder ikke-finansielle regnskaber, fordi det ser ud til at være løsningen for andre virksomheder. Sidst men ikke mindst påvirkes virksomhederne af professionaliseringen indenfor feltet, som understøttes af flere danske universiteter og handelshøjskoler i hele landet. Harmoniseringen af området kan ikke udelukkes at give status samt større karriere- og samarbejds muligheder.

### 6.5.2 Forklaringer i et deinstitutionaliserings-perspektiv

Selvom ny-institutionel teori kan være med til at forklare, hvorfor danske virksomheder udarbejder ikke-finansielle regnskaber, lægges som nævnt vægt på harmonisering frem for forandring. Men da det er i forandringstider, hvor gamle praksisser nedbrydes og nye konstrueres (Czarniawska and Sevón 1996, s. 1-2), sættes fokus på et mere forandringsorienteret perspektiv.

Røvik undersøger, hvad der sker med gamle praksisser, når de mister deres status som legitime modeller eller prototyper (det han kalder for deinstitutionaliseringsprocessen (Røvik 1996, s. 141)), og hvad der sker, når nye praksisser kommer til. Han undersøger også, hvad der igangsætter processen (Røvik 1996, s. 145), hvilket særligt er interessant i denne afhandling, da det kan give forklaringer på, hvorfor danske virksomheder begynder at konstruere supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.

Ovennævnte tre hovedspørgsmål afdækkes ud fra tre forskellige perspektiver, der karakteriseres som tilpasnings- og udvælgelses-perspektivet (som består af ressourceafhængigheds-perspektivet og befolkningsøkologi-perspektivet), det naturlige afvisnings-perspektiv (som er det rent institutionelle perspektiv) og mode-perspektivet (Røvik 1996, s. 145-146). Selvom Røvik inddrager alle tre perspektiver, skriver han, at han som udgangspunkt er inspireret af den institutionelle teori, og at mode-perspektivet er en specifik institutionel forklaring, da mode er en ægte institutionel mekanisme (Røvik 1996, f.eks. s. 143-144). Røvik skriver endvidere, at de to første er de to mest almindelige forklaringer i organisationsteorien, mens den sidste er en alternativ teori, han har udviklet i kontrast til de to andre, nemlig mode-perspektivet (Røvik 1996, s. 145-146). Hvorvidt perspektiverne bør adskilles og reelt er i kontrast til hinanden kan derfor diskuteres. Men da de giver hvert sit indblik i, hvad der kan være forklaringen på, at danske virksomheder optager det, han kalder nye standarder, har jeg valgt at inddrage alle tre perspektiver.

Da afhandlingen fokuserer på at forstå, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, centrerer følgende primært om, hvad der igangsætter processen indenfor de tre perspektiver.

### **Tilpasnings- og udvælgelsesperspektivet**

Hovedargumentet i Røviks første perspektiv er, at virksomheder påvirkes af forandringer i det tekniske miljø, som den må handle ud fra. Det tekniske miljø defineres ofte som modpart til det institutionelle miljø, hvor vigtige aktører er leverandører, modtagere af det organisatoriske output, politiske autoriteter og konkurrenter. Krav om, at virksomheden skal være effektiv, produkterne skal produceres til lavest mulige pris og bedst mulige kvalitet kommer fra disse aktører i det tekniske miljø. Da ændringer i det tekniske miljø kræver organisatoriske tilpasninger bliver konsekvensen den, at en institutionaliseret standard vil blive en administrativ teknik, som har vist sig at være overlegen i forhold til andre mulige teknikker på et givent tidspunkt i en bestemt kontekst (Røvik 1996, s. 146).

Processen igangsættes af to situationer. Den første opstår, når det tekniske miljø ændres, og derved reducerer eller helt udsletter en standards relative fordele. Den anden opstår, når organisationen bliver bevidst om nye og bedre administrative teknikker, som leder til erkendelse af, at en etableret institutionaliseret standard har mistet sine relative fordele (Røvik 1996, s. 146-147).

Da ikke-finansielle regnskaber, som det fremgik af kapitel 4, i vejledningerne beskrives som effektive redskaber til videnledelse, miljøledelse, værdibaseret ledelse m.m., kan de ses som mere effektive teknikker end andre ledelsesredskaber på det givne tidspunkt. Et faktum der også blev underbygget af virksomhedernes egne forklaringer i såvel beretninger som regnskaber.

Kvalitetsledelse sætter f.eks. fokus på lavest pris til bedst kvalitet. Argumentet om bedre ressourceudnyttelse går endvidere igen i vejledningerne men også i de politiske aktørers argumenter for, at danske virksomheder f.eks. skal arbejde med sociale regnskaber eller det sociale indeks. F.eks. skriver beskæftigelsesminister Claus Hjort Frederiksen bl.a. i problemstillingen til det sociale indeks, "At påtage sig et socialt ansvar er altså ikke kun godt for samfundet men også sund fornuft for den enkelte virksomhed. Det kan betale sig at forebygge og at fastholde medarbejdere med langt sygefravær eller personer som ikke kan fungere på normale vilkår. (Navigent 2003, s. 2)"

Endvidere kan det ses ud fra danske sociale regnskaber og videnregnskaber, at de indeholder stor grad af personaleinformation, der tyder på, at regnskaberne anvendes som nye teknikker til bedre personaleledelse. Videnledelse er også et udtryk for, at virksomheder ønsker bedre anvendelse og udvikling af deres videnressourcer (Mouritsen and Bukh 2002, s. 7).

Røvik skriver endvidere, at virksomheder ud fra ressourceafhængighedsperspektivet ikke er fanget af deres miljø, hvorfor de relativt frit kan vælge mellem alternativer, baseret på et rationelt valg, fordi forandringer i det tekniske miljø, som vil kræve forandringer, normalt vil opdages af ledelsen, som derefter udskifter de gamle med de nye. I befolkningsøkologi-perspektivet sker udvælgelse derimod baseret på naturlig udvælgelse, så organisationer, der er begrænsede i at tilpasse sig nye former, vil dø. Begge perspektiver fokuserer på komparative tekniske eller økonomiske fordele (Røvik 1996, s. 147). De nye standarder spreder sig ikke pga. pres om at tilpasse sig men er mere en proces drevet af rationelle kalkulationer og læring, en proces hvor fordele og ulemper af en løsning evalueres i lyset af andres opnåede erfaringer (Røvik 1996, s. 148).



Da ovenstående er det, virksomhederne selv, ud fra forrige kapitel, giver udtryk for, i deres beretninger og regnskaber, tilføjer perspektivet ikke nyt, til afdækning af eventuelle uofficielle eller ubevidste forklaringer.

### **Det naturlige afvisningsperspektiv**

Det naturlige afvisningsperspektiv kombinerer gammel- og ny-institutionel teori. Institutioner ses som værdi-tilførte og -gennemtrængte organisationer, hver med deres forskellige karakter, som er i stand til at løse ekstremt komplekse opgaver rutinemæssigt. Institutionaliserede stander er derimod ofte vage, simple, populære udefrakommende reform ideer, der trænger ind i og somme tider truer rigtige institutioner. Alligevel presses institutioner af andre institutionelle miljøer til at indføre forskrifterne, men finder ofte ud af at de enten konflikter med deres basisværdier og normer eller er for simple til at koordinere komplekse organisatoriske aktiviteter (Røvik 1996, s. 148-149).

I dette perspektiv er basismekanismen og den drivende kraft i deinstitutionaliseringsprocessen eksperimentel læring. Det antages, at organisationer, der forsøger at gøre brug af institutionaliserede standarder, vil gennemgå en form for læringsproces fra simpel første-ordens-læring til mere fundamental anden-ordens læring. Det sker når organisationen ser, forskriften er for simpel eller konflikter med de fundamentale værdier og normer i organisationen. Konsekvensen er, at den ikke kan bruges, og derfor kasseres. En sideeffekt af den slags læringsprocesser kan være, at organisationens aktører i processen opdager kompleksiteten af de opgaver de rutinemæssigt klarer, og derved bliver mere bevidste om fundamentale karakteristika ved deres institution (Røvik 1996, s. 151).

Selvom institutionaliseringsteorien også i Røviks fremstilling er et resultat af institutionelt pres, kan den også fortolkes anderledes end den DiMaggio og Powells ny-institutionelle teori. Da danske virksomheder anvender beretningerne og regnskaberne til intern udvikling, kan det fortolkes til, at de indføres for f.eks. at blive mere bevidste om, hvad de gør - som Brødrene Hillers - eller vil belyse i hvor høj grad de besidder og udvikler forudsætninger for at levere intelligente løsninger som Carl Bro. Et skifte fra en regnskabsform til en anden kan, som f.eks. Spar Nord Bank, der har skiftet fra et etisk regnskab til et kvalitetsregnskab, være udtryk for, at virksomheden mente, de havde lært det de skulle om værdibaseret ledelse og deres værdigrundlag (Bordum 2003, s. 127). Hvis en virksomhed er bevidst om, at regnskabsformerne er for simple, men alligevel kan anvendes som et led i en lærings- eller bevidstheds-proces, kan det være forklaring på at de konstruerer dem, eller som minimum diskuterer dem i virksomheden og eventuelt anvender dem som inspiration, hvilket forrige kapitel viste, flere danske virksomheder har gjort med de danske videnregnskabs-vejledninger.

Ovennævnte kan fortolkes til, at de ikke-finansielle regnskabsformer er et resultat af en læringsproces, hvori f.eks. finansielle regnskaber eller anden praksis ikke har været tilstrækkelig til at styre virksomhedens kompleksitet eller været i uoverensstemmelse med virksomhedernes normer og værdier. Da danske supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber omhandler andre værdier end de rent finansielle, kan de være udtryk for et ønske om at kunne vise virksomhedernes ikke-finansielle værdier. Hvis en virksomhed skifter fra én regnskabsform til en anden, kan det være udtryk for, at den første regnskabsform konfliktede med eksisterende værdier og normer. Det samme kan være tilfældet, hvis en virksomhed vælger ikke længere at konstruere beretningerne og/eller regnskaberne.

På baggrund af ovenstående kan Røviks institutionaliseringsperspektiv derfor være med til at uddybe og forklare nogle af de officielle og bevidste forklaringer, som allerede var fundet i danske virksomheders beretninger og regnskaber.

### **Mode-perspektivet**

I dette perspektiv ses en institutionaliseret standard som en organisatorisk mode, der har sin tid (Røvik 1996, s. 166). Det, der ifølge Røvik gør det interessant, er, at det er et universelt, dynamisk og socialt fænomen. Selvom mange anser mode, som noget der kun vedrører visse dele af det menneskelige udtryk, er det et langt mere universelt socialt fænomen, som kan forklare distributionen af et stort antal af ideer og former i tid og rum. Det er dynamisk, da det forklarer, hvordan former af menneskeligt udtryk kan opnå popularitet, blive udbredt og derefter senere blive umoderne. Der fokuseres derfor på nye, ikke nødvendigvis fordi de gamle ikke var anvendelige, men simpelt hen fordi de ikke længere anses som up-to-date. Endvidere er mode et socialt fænomen, fordi det handler om vores evne som sociale væsener til at konstruere og dekonstruere, hvad vi opfatter som autentisk realitet (Røvik 1996, s. 153).

Gennem interaktion og diskurs skabes fælles adfærds-standarder, der opfattes som en ekstern given objektiv realitet. Disse socialt konstruerede standarder konfronteres som regler for hvordan man skal opføre sig og tages med tiden for givet (Røvik 1996, s. 153). Når en mode er internaliseret påvirker den kollektive og individuelle værdier, så opfattelser, af hvad der er godt, effektivt og smukt, ændres med moden. Samtidig etableres ubevidste vaner, som påvirker aktørernes opfattelse af, hvad der er autentisk (Røvik 1996, s. 154-155).

Et individs forsøg på at følge med moden fortolkes som en manifestation af et paradoks – nemlig spændingen mellem motivet at signalere man hører til et socialt samfund - et ønske om at være som andre, og motivet om individualitet, at stille sig ud og tiltrække opmærksomhed – et ønske om at være unik. Motiverne konflikter åbenlyst med hinanden, hvilket giver det mest essentielle dynamiske element i socialt liv, nemlig spændingen mellem det individuelle og det kollektive. Ændringer i mode opstår fra modsætningen mellem motiverne og er udtrykt ved det individuelle i deres handlinger, som en vedvarende vaklen mellem imitation af og differentiering fra den fremherskende mode. Forandring består derfor af imitationsprocesser, som provokerer differentieringsprocesser og vise versa (Røvik 1996, s. 155-156).

Imitation og differentieringsprocesser kan sammenflettes, for selvom man ønsker at imitere, behøver man ikke kopiere hver detalje. Dem, som imiterer, opnår ofte en vis mængde personlig udtryk indenfor den fremherskende mode. Handlinger, som primært sigter mod differentiering og kontrast, imiterer samtidig ofte ting, som er fremherskende mode. Mode passerer i en bølgelignende bevægelse over en bestemt periode, fordi den forældede mode ikke afvises på nøjagtigt samme tidspunkt (Røvik 1996, s. 156).

En mode skaber størst opmærksomhed, når den er ny og kun få har optaget den. Derfor er tidlig optagelse ofte motiveret af ønsket om at differentiere sig fra resten med et distinkt træk, også kaldet snob-effekt. Som moden gradvist spredes, tabes den opmærksomhedsskabende kapacitet og energi, hvorefter den degenererer. De sidste der optager moden, når den har tabt, anses for umoderne og ude. Moden imiteres derfor for at undgå negativ respons, det Røvik kalder mob-effekt. Tidlig tilpasning

til moden motiveres dermed af ønsket om en snob-effekt, mens sen tilpasning delvist motiveres af et ønske om at undgå mob-effekt (Røvik 1996, s. 156-157).

Når mode bliver fælleseje, vil den have tabt sin opmærksomhedsskabende kapacitet, hvilket igen vil igangsætte en søgen efter nye træk. Mode undergraver derfor sig selv, når den spredes. Mode har tendens til at falme og blive forældet i en periode for senere at genoplives og igen sætte standard for, hvad der betragtes som værende in (Røvik 1996, s. 157-158). Historien har vist, at det samme har været tilfældet med ikke-finansielle regnskaber. Ikke-finansielle regnskaber<sup>33</sup> var allerede en del fremme i 70'erne, hvorefter de næsten forsvandt i 80'erne, men er kommet igen i 90'erne (Gray 2001, s. 9). Ser man på de forskellige former for ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger i forrige kapitel, kan det ikke konkluderes, at en type regnskaber frem for en anden er i fremgang eller tilbagegang, fordi der kun er set på års beretninger og regnskaber. Det kan dog undre, at der kun er få etiske regnskaber og kvalitetsregnskaber, mens der er relativt mange videnregnskaber og former for miljøregnskaber.

Ændringer i moden beskrives dog ikke som en lineær progression, men en ”udvikling uden bestemmelsessted”. Et skisma kan nemt opstå, når der kun er et begrænset antal former, der kan cirkulere mellem at være moderne og umoderne. Det problem takles ved konstant at udvikle nye lingvistiske kategorier, med hvilke man beskriver de samme gamle former, som bare er genoplivet. Derfor mener Røvik, at det nye primært er en lingvistisk fornyelse (Røvik 1996, s. 158). Det kan måske være en af forklaringerne på, at der findes så mange forskellige begreber omkring ikke-finansielle regnskaber, som tidligere set i kapitel 4. Samtidig kan det være grunden til, at danske virksomheder giver beretningerne og regnskaberne så mange forskellige betegnelser, som det er set af kapitel 5.

Det underliggende princip i perspektivet er, at moderne organisationer er begrænsede i deres handlinger af sociale normer, og derfor splittet mellem motivet at signalere fælles identitet og følelse af at høre til en gruppe af organisationer og motivet af at adskille sig fra andre og tiltrække opmærksomhed (Røvik 1996, s. 159). I forhold til danske supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber kan det forklare, at mange virksomheder der konstruerer f.eks. videnregnskaber, anvender benævnelsen på regnskabet, sproget og til dels strukturen fra de danske videnregnskabsvejledninger, dog uden at regnskaberne ellers er ens. Visse virksomheder anvender endog andre navne, selvom de referer til videnregnskabsvejledninger (f.eks. BDO 2002, s. 5; Reklamebureau 2002, s. 3), eller anvender benævnelsen videnregnskab og referer til GRI-standarden (Bro 2002, s. 4).

I modeperspektivet bliver standarder umoderne, fordi de spredes til de fleste organisationer indenfor et organisatorisk felt. Det er dog ikke nok at forklare deinstitutionalisering alene som et resultat af fremkomsten af noget nyt, der tiltrækker opmærksomhed. Det nye vil kun blive opfattet som sådan, hvis andet kan defineres som gammelt (Røvik 1996, s. 159). Som tidligere nævnt, er det ikke muligt på baggrund af afhandlingens tidligere undersøgelser at afgøre, hvorvidt nogle regnskabsformer er ved at blive defineret som gamle, mens andre er moderne. Til det formål må indhentes beretninger og regnskaber over en længere årrække.

Til gengæld konstruerer nogle virksomheder flere former for regnskaber på samme tid (f.eks. Coloplast (Coloplast 2002; Coloplast 2002a)). Det kan i mode-perspektivet forklares ved, at

---

<sup>33</sup> Af Gray kaldet social accounting.

deinstitutionaliserede standarder ikke forsvinder med det samme, fordi moderne organisationer står med et dilemma, når de vil skille sig af med umoderne standarder. For det første er normen, at de skal skaffe sig af med standarderne under forhold, som skaber så lidt modstand som muligt, og for det andet er de dikteret af den norm, at man ikke skal skaffe sig af med administrative teknikker, før det bliver tydeligt, at de ikke længere fungerer effektivt, eller andre bedre teknikker opdages (Røvik 1996, s. 162). Ofte er dem, der udarbejder regnskaberne fastansatte, og afdelinger er etablerede. Selvom ledige stillinger omdefineres til at være mere i linie med de moderne teknikker, oplagres de forældede standarder ofte i organisationen, hvilket kan være praktisk, når de bliver moderne igen (Røvik 1996, s. 163-164). Denne opbevarings samt differentierings- og imiteringstrang kan derfor være årsagen til, at udviklingen af standarder og vejledninger, som vi så i kapitel 4, går mod at samle flere typer af regnskaber i ét, f.eks. holistiskeregnskaber, stakeholderregnskaber og den nye tredobbelte bundlinie.

Røvik skriver endvidere, at i formelle organisationer bliver retorikken umoderne og indflettet i rationalistisk terminologi. Nyt defineres som regel som tekniske forbedringer og beslutninger om at indføre standarderne. Det fortolkes og retfærdiggøres derfor ofte med teknologiske eller økonomiske begrundelser (Røvik 1996, s. 160). Officielle begrundelser kan derfor være relateret til økonomi, effektivitet, styring osv., selvom det uofficielle kan være at differentiere eller imitere, så det kan være et spørgsmål om at skabe opmærksomhed og opnå snob-effekt eller undgå mob-effekt (Røvik 1996, s. 157).

Som det kunne ses i forrige kapitel, forklares danske beretninger og regnskaber også hyppigt med ovennævnte begrundelser. Nogle af beretningerne og regnskaberne forklares dog også officielt af virksomhederne med, at de skal skabe opmærksomhed f.eks. at markedsføre virksomheden for samarbejdspartnere, vise hvor god en arbejdsplads de er, tiltrække kunder samt blive kendt for deres sociale engagement. Disse udtalelser kan også fortolkes omvendt som undgåelse af mob-effekt, f.eks. at undgå virksomheden anses for umoderne, da det f.eks. kan skabe problemer med at tiltrække nødvendige medarbejdere og kunder.

Deinstitutionalisering kan, som det fremgår herover, både forklare virksomhedernes egne officielle og bevidste forklaringer, men også bidrage med andre forklaringer, som kan være mere ubevidste eller blot uofficielle. Røviks deinstitutionaliseringsteori afdækker både teknisk og økonomisk effektivitet, læring, tilpasning til virksomhedernes egne normer og værdier samt ønske om at differentiere sig eller undgå mob-effekten.

Selvom ovennævnte perspektiver ikke direkte giver forklaringer på, hvorfor visse virksomheder udarbejder offentligt tilgængelige og dermed eksterne ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger, som kun eller hovedsageligt har interne mål og henvender sig til interne aktører – primært medarbejdere og ledelse, kan mode-perspektivet dog være med til at forklare det. Ved at offentliggøre interne regnskaber som eksterne regnskaber kan virksomheden vise andre, at de er moderne virksomheder, som arbejder med væsentlige forhold og derved følger med tidsånden. For at komme endnu tættere på fænomenet, diskuteres det herunder i forhold til begrebet autokommunikation.

### 6.5.3 Autokommunikation

I det valgte auto-kommunikative perspektiv kritiseres virksomheder for sjældent at stille spørgsmålstejn ved relevansen af deres kommunikation udenfor deres egne formelle grænser. Som konsekvens er virksomhedskommunikationen typisk en en-vejs-affære. Selvom markeds-relateret kommunikation traditionelt foreslår en eller anden form for interaktion og relation med omverdenen, er organisationer i dag alligevel optaget af eller absorberet i deres egne symbolske konstruktioner. Virksomhedens selvoptagethed er manifesteret i voksende beskæftigelse med ritualistiske udtryk af identitet samt tidligere uset forfængelighed med respekt for den betydning, som organisationerne selv vælger at frembringe (Christensen and Cheney 2000, s. 250-251).

Mens denne tilbagevendende artikulering af identitet og sammenhørighed er essentiel for organisationen selv, behøver omverdenen ikke nødvendigvis dele den. Det der anses for et vigtigt ritual af sammenhørighed for organisationen, kan ses af eksterne som intet andet end en overdreven gentagelse af det åbenlyse (Christensen and Cheney 2000, s. 251).

For organisationen går kommunikationens funktion ud over viden. Rituelle udtryk af identitet er ikke meddelelser i traditionel forstand men mere meta-meddelelser, som kommunikerer via deres eksistens. På den måde bliver meddelelsen typisk mere relevant for senderen end for modtageren.

Markedskommunikation herunder årsrapporter taler lige så meget til afsenderorganisationen som til den eksterne verden. Ved at være synlige i de rigtige eksterne medier kommunikerer organisationerne ikke kun med dens omverden men demonstrerer for sig selv, at dens identitet er autentisk og baseret på noget reelt og respekteret i omverdenen. Kommunikation er eksistens, selvom meddelelsen kun er relevant for afsenderen. Meget markeds-kommunikation kan beskrives som auto-kommunikation, dvs. kommunikation gennem hvilken organisationen etablerer og bekræfter dens egne billeder af den selv eller dens egen kultur. Gennem den auto-kommunikative proces bevares kultur samtidig med at den konstruerer eller udvikler. Faktisk er det nødvendigt for sociale systemer at gøre det for at afgrænse dem selv og omverdenen. Selvom denne konstruktion ofte er en selv-centreret aktivitet, er den eksterne verdens rolle ikke ubetydelig. Ved at give medierne en højere grad af status i samfundet end traditionelle interne medier udruster den eksterne verden meddelelserne, som organisationen kommer med til dem selv, med autoritet og supplerende værdi. I denne proces af auto-kommunikation bliver den eksterne verden et referencepunkt frem for en modtager – et spejl frem for et publikum (Christensen and Cheney 2000, s. 252).

Selvom disse antagelser sandsynligvis vil være ubevidste eller uofficielle for nogle virksomheder, er de mere eller mindre bevidste hos andre. Det underbygges bl.a. af Eterra, der i deres ikke-finansielle regnskab skrev, at målet med regnskabet var, at deres medarbejdere skulle kunne spejle sig i det.

Perspektivet uddybes yderligere med, at selv hvis vi godtager, at brand loyalitet og fremkomsten af den politiske kunde indikerer dybere involvering i organisationer, er det en fejl at tro, at specifikationer af virksomheders identitet opfattes af folk som vigtige generelt. Grunden til det er, at en af de knappest ressourcer i dag er opmærksomhed og interesse (Christensen and Cheney 2000, s. 253). På trods af manglende involvering og interesse fra kunder bekymrer organisationerne sig ikke mindre om sig selv. Et større antal organisationer er derfor ved at blive absorberet i deres egne symbolske udtryk og deres eget udseende (Christensen and Cheney 2000, s. 254).

Det stigende fokus på virksomhedens identitet viser en ny form for virksomhedsforfængelighed en narcissistisk trofasthed i forhold til ens egne tegn og ens egen formel. Men den organisatoriske formel eller identitet er ikke foruddefineret eller given for altid. Identiteter i organisationer er narrativer, hvilket vil sige idealiserede regnskaber eller historier om organisationen og dens selvopfattede rolle i markedet i dag (Christensen and Cheney 2000, s. 256).

Mange organisationer håber deres medlemmer vil internalisere deres narrativer, gøre dem til deres egne og måske endda blive ambassadører for deres organisation. Men for at få medarbejdere til at internalisere virksomhedens narrativer kræves en mere direkte involvering af dem i artikuleringen af organisationens identitet (Christensen and Cheney 2000, s. 256). Få ledere tillader dog relativt uflatterede kommunikation fra medarbejdere til eksterne stakeholdere, selvom de ofte er vidende om deres mangeartede identitet. Forsøg på at skabe, kontrollere og projektere virksomhedens identiteter tages ofte meget seriøst for at få stakeholdere til at prise organisationen (Christensen and Cheney 2000, s. 257-258).

Selvoptagetheden indskrænkes dog til en relativt lille gruppe beslutningstagere, der taler på vegne af resten af organisationen. Lederskab beskrives sommetider som evnen til at lede og reorganisere symboler på vegne af andre. Ledere tror ofte, det er deres rolle at komme med og bevare et system af mere eller mindre delte meninger, så koordineret handling kan opstå (Christensen and Cheney 2000, s. 260-261). I de danske ikke-finansielle regnskaber udtrykkes disse delte meninger via virksomhedens værdier eller etiske grundlag, og der refereres til generelt accepterede værdier såsom menneskerettigheder, kvalitet, viden, miljø o.l.

Koordineret handling er dog ikke altid en indikator for delte meninger, da der inden for identitetsledelse er et stort potentiale for selv-bedrag og selv-forførelse for afsenderen. Fascineret af egne ideer, egen kommunikation og bestræbelser på at dele deres fascination med deres omgivelser glemmer ledere ofte, at det, de anser for relevant, er forskelligt både fra det de andre organisationsmedlemmer og det eksterne publikum anser som relevant.

For at støtte antagelsen om, at verden er involveret i, hvad organisationer har at sige, fortælles om kritiske og nysgerrige stakeholdere, uforudsigelige efterspørgsler, politiske forbrugere, nyhedshungrene medier og opportune politikere, som er villige til at forfølge ethvert populært emne. Mange organisationer har indset, at de ikke længere kan gemme sig bag indbildte billeder eller velpolerede facader, og deres aktiviteter er blevet transparente for kritik. Denne kritiske gaze er dog ofte forvekslet med en generel interesse eller endda involvering i organisationen og dens kommunikation (Christensen and Cheney 2000, s. 261).

Nogle organisationer giver udtryk for at tale til alle, selvom de ved de har forskellige publikums. Samtidig ses en tendens til, at organisationen forføres af sine egne symbolske konstruktioner, fordi den tror publikum er interesseret i, hvad den har at sige. Publikum involveres derfor i undersøgelser og forskning for at teste organisationens identitet i omgivelserne. Kunder spørges ofte, men som socialpsykologien har lært os, så skifter folk ofte handling, når de undersøges eller på anden måde engageres af sociale forskere. Nogle bliver bærede, mens andre udvikler en slags kynisme overfor den informationsindsamlende institution (Christensen and Cheney 2000, s. 261-262).

Deltagelse reflekterer hverken interesse eller involvering, men repræsenterer måske den forførendes villighed til at spille spillet. Alle forventes at deltage i spillet og være i stand til at producere en

slags meddelelse, der viser man er opmærksom, involveres og bekymrer sig. Mange opinionsundersøgelser kan derfor ses som simulation, der vedtager den mening, den er sat i verden for at afdække (Christensen and Cheney 2000, s. 263).

Som det ses af danske beretninger og regnskaber, er der ingen tvivl om, at de kommunikerer med sig selv også på det bevidste plan. Dette kan ses som en nødvendig handling, da virksomheden har behov for at afgrænse sig fra omverdenen samt skabe og udvikle kultur og identitet. At gøre det via supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber kan ifølge ovenstående fortolkes som en metode, der måske i højere grad afgrænser og afsondrer organisationen fra sine omgivelser end integrerer. Indenfor stort set alle ikke-finansielle regnskabsformer lægges vægt på stakeholderdialog – såvel intern som ekstern. Hvis stakeholderdialogen derfor er et udtryk for spillet frem for dialogen, vil den ikke have den ønskede eller nødvendige funktion ifølge vejledningerne. En af de ting, der netop viste sig bemærkelsesværdige i undersøgelsen i forrige kapitel var, at virksomheder inddrager opinionsundersøgelser som deres ”stakeholderdialog”, hvor særligt medarbejder- og kunde-tilfredshedsundersøgelser hyppigt udarbejdes.

Information, der ikke har relevans for modtagergrupperne, eller som blot er en gentagelse af det åbenlyse, mindsker interessen for regnskabet og kan i værste fald mindske tilliden til virksomheden, hvis hverken medarbejdere, kunder, leverandører mv. kan genkende dem selv eller virksomheden i regnskabet. En metode, der anvendes af en del virksomheder, er at få regnskaberne verificerede.

Det autokommunikative perspektiv indikerer derfor på baggrund af ovenstående, at virksomheder, der konstruerer supplerende beretninger og frivillige ikke-finansielle regnskaber for at opnå interne formål, risikerer at modarbejde andre egne eksterne formål med regnskaberne. Endvidere risikerer de at bedrage sig selv, hvis de vælger opinionsundersøgelser som deres stakeholderinddragelsesmetoder og beslutningsgrundlag.

Det autokommunikative perspektiv giver således ikke kun større forståelse af, hvorfor virksomheder udarbejder ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger, samt hvorfor regnskaberne er eksterne med interne formål og målgrupper, men også anledning til at reflektere over hvilke konsekvenser virksomhedernes valg kan få.

## 6.6 Opsamling

Samlet viser kapitlets diskussioner og undersøgelser, at de forklaringer, forrige kapitels undersøgelser kom frem til, stort set er de samme, som andre forskere både herhjemme og i udlandet er kommet frem til. Dog tilføjes forklaringer, som ikke er fundet i de danske regnskaber, men som eventuelt også kan ligge bag danske beretninger og regnskaber. Disse forklaringer centrerer omkring ændrede samfundsopfattelser om virksomheden, et offentligt pres, legitimitet og mode. For at kunne komme længere bag de fundne forklaringer og afdække hvilke uofficielle og ubevidste forklaringer, der kan ligge bag danske virksomheders konstruktion af beretningerne og regnskaberne, blev teoretiske perspektiver valgt ud fra de fundne forklaringer.

Ses på de teoretiske perspektiver, er det dog ikke alle dele af dem, der kan bidrage med eventuelle uofficielle og ubevidste forklaringer, og ikke alle dele kan underbygges ud fra afhandlingens tidligere undersøgelser m.m.

Dog viser undersøgelserne, at den ny-institutionelle teori bidrager med antagelser om, at danske virksomheder presses til at konstruere beretningerne og regnskaberne, hovedsageligt ud fra formelt eller uformelt politisk pres som pålægges virksomhederne via normer, værdier, standarder og regulering fra offentlige myndigheder, offentlige institutioner, virksomheder m.fl., som de er afhængige af. Endvidere kan forklaringen være, at beretningerne og regnskaberne forøger virksomhedernes legitimitet, ved at de deltager i forskellige regnskabsprojekter, netværk mv. Beretningerne og regnskaberne kan endvidere være et udtryk for en stigende professionalisering indenfor området, som understøttes af danske universiteter og handelshøjskoler, og give status samt større karriere- og samarbejds muligheder.

Undersøgelserne viser endvidere, at deinstitutionaliseringsperspektivet lægger mere vægt på forklaringer indenfor virksomhedens rammer end det ny-institutionelle perspektiv. Dette perspektiv består af tre delperspektiver, hvor det første – ressourceperspektivet - kun understreger virksomhedernes officielle og bevidste forklaringer, da det indikerer, at beretningerne og regnskaberne konstrueres, fordi de har relativt større fordele end tidligere teknikker.

Derimod bidrager det institutionelle perspektiv, selvom det overlapper ovennævnte ny-institutionelle teori med fortolkninger, der kan forklare virksomhedernes konstruktion af beretningerne og regnskaberne som et led i en lærings- og udviklingsproces. Ifølge perspektivet kan de også forklares ved, at finansielle regnskaber eller andre tidligere praksisser, ikke har været tilstrækkelige til at vise virksomhedens værdier.

Deinstitutioniseringens sidste perspektiv – modeperspektivet - understøtter også tidligere fundne forklaringer men bidrager også med mere uddybende forklaringer. Modeperspektivet bidrager ikke kun med ønsket om at differentiere sig fra andre men også at imitere andre, for ikke at fremstå som umoderne. Formålet med ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger kan derfor i den forståelse fortolkes på to måder, alt efter hvornår virksomhederne begynder at udarbejde regnskaberne i forhold til andre virksomheder. De virksomheder, der først udarbejder regnskaberne kan motiveres af ønsket om en opmærksomhedssøgende snob-effekt, mens de virksomheder, der begynder senere, delvist motiveres af et ønske om at undgå mob-effekt.

Selvom ovennævnte perspektiver ikke direkte forklarer, hvorfor visse virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne for og til sig selv, kan det forklares ved mode-perspektivet, som grundlæggende er et institutionelt perspektiv. Det kan det fordi virksomhederne ved offentliggøre af interne regnskaber, kan vise de er moderne, eller føler at de presses til at gøre det, for ikke at blive opfattet som umoderne. Det auto-kommunikative perspektiv forklarer dog fænomenet nærmere.

Som modeperspektivet kan fortolkes som en manifestation af et paradoks, kan konstruktionen af ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger i et autokommunikativt perspektiv også fortolkes som et paradoks. På den ene side kan regnskaberne fortolkes som en nødvendig handling, da virksomheden har behov for at afgrænse sig fra omverdenen, føler et behov for koordinering af handlinger samt udvikling af deres kultur og identitet. En sådan handling kan dog lede til, at organisationen måske afgrænser og afsondrer sig fra sine omgivelser frem for at integrere dem. Det gøres via intetsigende ”stakeholderdialog” i form af veltilrettelagte opinionsundersøgelser og irrelevant information, som evt. kan skabe mistillid frem for øget tillid, og måske være årsag til, at visse regnskaber verificeres.



Det auto-kommunikative perspektiv kan bidrage med forklaringer, som bunder i et ønske om at styrke organisationens identitet og kultur, opbygge systemer af delte meninger til koordinationsformål, efterkomme fordomme f.eks. om den politiske forbruger eller efterkomme et reelt ikke eksisterende informationsbehov. Intet tyder på, at disse forklaringer er begrænset til virksomheder, som primært udarbejder regnskaber til interne formål og målgrupper, men de kan også ligge bag regnskaberne generelt. Forklaringerne er ikke kun ubevidste og uofficielle, selvom om de ofte kun bekræftes indirekte i regnskaberne bl.a. via opinionsundersøgelser, fælles værdier m.m..

Som det ses, kan både legitimitetsteori, ny-institutionalisering, deinstitutionalisering og auto-kommunikation være med til at forklare, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber.

Ligesom de empiriske undersøgelser er de teoretiske perspektiver hovedsageligt centreret om eksternt pres, mode, økonomiske begrundelser eller effektivitet ofte relateret til interne ledelse- og kontrolproblemer bl.a. konstrueret til fremtidige og nuværende medarbejdere. Men set fra de teoretiske perspektiver kan et pres også komme fra individer i virksomheden, både professionelle som ønsker at skabe en karriere og ledere, som har bestemte opfattelser af, hvordan "verden" ser ud. Desuden kan skabelse og kommunikation af virksomhedens identitet, evt. bygget på fordomme o.l., være mulige forklaringer.

Som det fremgår af ovenstående, ser det ud som om ingen af perspektiverne kan forklare supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber alene. Hvert perspektiv har sit begyndelsespunkt, er udviklet i forskellige kontekster og fokuserer på forskellige kerneforklaringer. Selvom DiMaggio og Powell også implementerer individers evne til at få indflydelse på andre, er hovedfokus på eksternt institutionelt pres på virksomheden. Det perspektiv er særligt anvendeligt til at afdække, hvilken form for pres f.eks. Adams refererer til i sine empiriske undersøgelser.

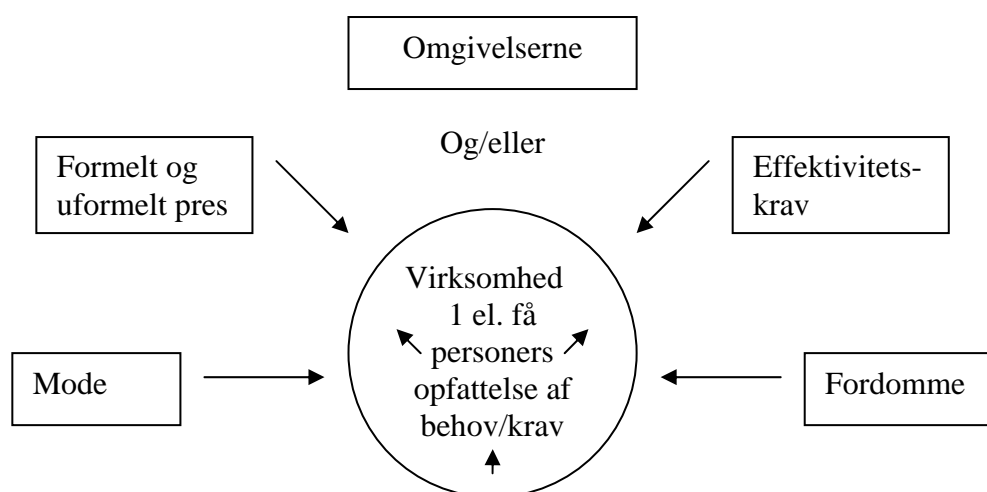
Røvik fokuserer også på eksternt institutionelt pres, men han involverer også ressource og effektivitetsperspektivet og udvikler et interessant perspektiv, som kan fortolkes som en slags eksternt pres nemlig mode perspektivet. Røviks perspektiv kan give brugbar indsigt i, hvorfor virksomheder fokuserer på forskellige former for regnskaber, finansielle eller ikke-finansielle og måske endda sociale, miljømæssige eller videnregnskaber, på bestemte tidspunkter. Det sætter også fokus på virksomhedens identitet og signalerer værdien af at konstruere regnskaberne. Samtidig giver Røvik mulighed for til en vis grad at kunne forudsige, hvad der muligvis kan ske med regnskaberne i fremtiden og hvorfor, hvis de fortsætter med at være frivillige.

Det sidste perspektiv auto-kommunikation fokuserer også på identitet, og særligt på virksomhedernes stigende selv-centrerethed. Dermed henledes opmærksomheden på nogle af de problemer og begrænsninger, der kan være med de supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, der konstrueres i dag.

De tre perspektiver kan derfor til sammen bruges til at give en bredere forståelse af, hvilke grunde der kan være til, at danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne end f.eks. en enkeltstående teori. Samtidig kan de være med til at afdække forskellige problemområder indenfor området. Men hver for sig giver perspektiverne hver sin form for indsigt.

Selvom perspektiverne har visse forskelligheder, har de også visse ligheder. Legitimitetsteori, ny-institutionel teori og auto-kommunikation er alle perspektiver, der er baseret på et systemperspektiv indenfor den socialkonstruktivistiske virkelighed. Alle perspektiver inddrager mere eller mindre direkte begrebet perception, her oversat ved opfattelse, som en vigtig faktor. I legitimitetsteorien refererer Deegan til opfattede legitimitetsgabs, i ny-institutionalismen refererer DiMaggio og Powell til organisationer, der har tendens til at modellere dem selv efter organisationer, de opfatter som værende mere legitime eller succesfulde. Røvik beskriver vores evne til at konstruere og dekonstruere, hvad vi opfatter som værende den autentiske virkelighed, mens Christensen og Cheney skriver om den generelle offentligheds opfattelse og virksomhedens selv-opfattede rolle. Implikationen kunne være, at fokus måske skulle være på ledelsens opfattelse, f.eks. ledelsens opfattelse af det eksterne pres, effektivitetskrav, behov for at vise at virksomheden eller de selv er moderne, behov for at skabe fælles identitet osv. i stedet for kun det opfattede legitimitetsgab, som truer organisationen.

Samlet kan det ses som vist i modellen herunder<sup>34</sup>, at danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende eksterne ikke-finansielle regnskaber som et resultat af virksomhedens/ledelsens opfattelse af eksterne såvel som interne, herunder egne, behov, kombineret med de krav, de opfatter, der stilles til dem. Regnskaberne determineres dermed ikke af omgivelserne, men derimod af aktører i virksomhederne og deres egne behov kombineret med deres opfattelser af omgivelsernes og virksomhedens krav og behov.



Generelt kan det konkluderes, at andre forskeres undersøgelser og teoretiske perspektiver i første omgang bekræfter de officielle og bevidste forklaringer, som danske virksomheder allerede har udtrykt i deres beretninger og regnskaber. Dvs. forklaringer om, at beretningerne og regnskaberne konstrueres, fordi de er ledelsværktøjer, som giver dem løsninger på diverse ledelses-, kontrol- og kommunikationsproblemer.

Andre forskeres undersøgelser, og de valgte teoretiske perspektivers forskelligheder og ligheder antyder dog, at der er flere forklaringer, som kan være relevante når det drejer sig om danske virksomheders konstruktion af supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle

<sup>34</sup> Modellen er min fortolkning af de forklaringer, de teoretiske perspektiver viser.

regnskaber. Da det dog kun er sandsynligt, men ikke direkte bekræftet, at forklaringerne også gælder danske virksomheder, undersøges det nærmere i næste kapitel.

Samtidig fremgik det i undersøgelserne af, hvorvidt de valgte teoretiske perspektiver kunne bidrage til uofficielle eller ubevidste forklaringer, at forklaringerne ikke altid er underbygget tilstrækkeligt via relevante undersøgelser, fordi de har krævet, at der er indsamlet beretninger og regnskaber over en længere årrække. Da dette bl.a. gøres i relation til undersøgelserne i næste kapitel, kan de kommende undersøgelser kompensere for de undersøgelser der mangler for at kunne afgøre, hvorvidt de fundne forklaringer reelt ligger bag danske virksomheders konstruktion af supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.

## 7 Udvalgte virksomheders historier

Som det fremgik af kapitel 5, hvor udtalelser i danske virksomheders supplerende beretninger og lignende frivillige ikke-finansielle regnskaber blev undersøgt, fremkom kun korte officielle og bevidste forklaringer, som ikke blev uddybet betydeligt. Derimod fremkom der af forrige kapitels undersøgelser en række mere uddybede bud på, hvilke yderligere forklaringer der kan ligge bag danske virksomheders konstruktion af beretningerne og regnskaberne. Hvorvidt disse forklaringer ligger bag danske virksomheders beretninger og regnskaber kan dog kun formodes. Derfor er formålet med dette kapitel at undersøge det nærmere, ved at få uddybet de officielle og bevidste forklaringer, samt afdække virksomhedernes uofficielle og ubevidste forklaringer.

Som det fremgik af kapitel 2, har jeg valgt to metoder, som rent tidsmæssigt følger hinanden. Den ene er dokumentarisk og omfatter analyse af virksomhedernes beretninger og regnskaber over tid for visse udvalgte virksomheder. Den anden er en form for interviewmetode, som jeg har valgt at kalde et dialogisk historiefortællingsinterview med repræsentanter for virksomheder, som har viden om de forskellige former for beretninger og/eller regnskaber der konstrueres, og som dækker perioden fra virksomheden begyndte at udarbejde ikke-finansielle regnskaber og/eller supplerende beretninger, til i dag.

### 7.1 Udvalgte virksomheder

Til udvælgelse af virksomheder, har jeg valgt at anvende de resultater og den viden jeg har opnået i afhandlingens øvrige undersøgelser. Det gøres under hensyn til, at afdække så varierede forklaringer som muligt.

Udvælgelse kunne ske efter størrelse, omsætning e.l., men da undersøgelsen af danske virksomheders beretninger og regnskaber ikke tydede på, at der er sammenhæng mellem størrelse og beretning eller regnskab, har jeg valgt at udvælge virksomhederne efter deres supplerende beretning og/eller frivillige eksterne ikke-finansielle regnskab. I den forbindelse kan der argumenteres for, at det er vigtigt at vælge miljø- og videntunge produktionsvirksomheder samt videntunge salgs- og servicevirksomheder, da der kan være forskelle. Forskellene ligger dog hovedsageligt i, at de ofte konstruerer forskellige former for beretninger.

Virksomhedernes beretninger og ikke-finansielle regnskaber kan, som det fremgik af kapitel 4, kategoriseres på forskellig måde. F.eks. efter dimensioner eller overordnede emneområder, hvortil der er knyttet forskellige koncepter, som kan ligge bag virksomhedernes valg af regnskabsform og dermed også betyde, at virksomheder med forskellige former for beretninger og regnskaber kan have forskellige forklaringer.

Virksomhedernes regnskaber udvikles over tid, hvorfor dette element også inddrages i udvælgelsen. F.eks. ved at udvælge virksomheder som har valgt at konstruere samme form for beretning år for år, samt virksomheder, der gennem årene har valgt at ændre deres måde at konstruere beretningerne og regnskaberne på f.eks. via andre former.

Da der i afhandlingen sondres mellem supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, vil jeg også inddrage denne sondring i udvælgelsen, således at begge former

for regnskaber repræsenteres. Gennem analysen af beretningerne og regnskaberne udgivet i år 2002 har det vist sig at denne sontring, kan opdeles yderligere.

De fleste virksomheder udarbejder årsrapporten som foreskrevet i årsregnskabsloven med hensyn til placering, hvor den supplerende beretning ifølge § 17 skal placeres særskilt efter de lovpligtige bestanddele. Visse virksomheder har dog valgt at placere den supplerende beretning et andet sted i årsrapporten. Det gælder f.eks. Novozymes<sup>35</sup>, Barvarian og Pharmexa. Hvor Novozymes for år 2002 har placeret beretningen i Ledelsesberetningen og Barvarian og Pharmexa for år 2001 har placeret den før de lovpligtige bestanddele, forrest i årsrapporten. Da der, som det fremgik af kapitel 5, kan ligge en del interessante overvejelser bag en sådan ændret placering, har jeg valgt at kontakte mindst en virksomhed i denne kategori.

Udvælgelseskriterierne er derfor, at der vælges virksomheder, der konstruerer beretninger og/eller regnskaber der:

- Har forskelligt antal dimensioner (En-dimensionelle, Fler-dimensionelle eller Helhedsorienterede)
- Repræsenterer forskellige overordnede emneområder (Fælles værdier, Bæredygtighed, Udvikling, viden og læring samt Relationer og helhed)
- Ændres/udvikles og ikke ændres/udvikles f.eks. i form over tid
- Er placeret forskellige steder, såvel i årsrapporten som udenfor (Supplerende beretninger placeret efter loven, Supplerende beretninger placeret anderledes end efter loven, frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber)

For at dække disse 12 kriterier er udvalgt følgende virksomheder:

- Coloplast
- Novozymes
- Spar Nord Bank

## Coloplast

Coloplast er valgt, fordi de har udviklet to en-dimensionelle regnskaber, en miljøberetning under kategorien bæredygtighed og et videnregnskab under kategorien udvikling, viden og læring. Selvom f.eks. videnregnskabet har udviklet sig over tid, har det ikke ændret form. Coloplasts videnregnskab er en supplerende beretning, som er placeret efter årsregnskabslovens forskrifter, mens deres miljøberetning er et frivilligt eksternt ikke-finansielt regnskab. Coloplasts beretninger og regnskaber lever dermed op til 6 af de 12 udvælgelseskriterier.

Coloplast har 5515 ansatte<sup>36</sup> (Coloplast 2002a, s. 26), de udvikler, producerer og markedsfører medicinske engangsprodukter, der hjælper mennesker med et fysisk handicap. Virksomheden har hovedsæde i Humlebæk, den blev grundlagt i 1957 og er noteret på Københavns Fondsbørs i 1983 (Coloplast 1999, s. 0). I 2003 vandt Coloplast FSRs (Foreningen af Statsautoriserede Revisorers)

<sup>35</sup> Novozymes har dog ikke konstrueret en beretning i årsrapporten for år 2001, som kan adskilles på samme måde, som den de har konstrueret for år 2002. Derfor indgår kun det ikke-finansielle regnskab de konstruerede for år 2001 i undersøgelsen af de 53 danske supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber.

<sup>36</sup> Antal ansatte pr. 30.9.2002 omregnet til fuld tid.

pris for bedste videnregnskab, en kategori som omfattede både etiske rapporter, regnskaber efter videnregnskabsguidelinien fra VTU samt supplerende beretninger til årsrapporten (FSR 2003, s. 5).

### **Novozymes**

Novozymes er udvalgt, fordi det er en virksomhed, der har udviklet og ændret deres beretninger og regnskaber en del over tid. Inden de blev et selvstændigt selskab, var de en del af Novo Nordisk, som har en lang tradition med konstruering af frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. Novozymes har dog konstrueret deres regnskaber og beretninger væsentligt anderledes end Novo, både i valg af udseende (f.eks. farvevalg) og form. I 2002 udgav de en fler-dimensionel miljø- og socialrapport (Novozymes 2002a), samtidig med at de konstruerede en omfattende ledelsesberetning i deres årsrapport, indeholdende en lang række ikke-finansielle informationer om bl.a. miljø, strategi og medarbejdere (Novozymes 2002b). I 2003 udgav de det, de selv i årsrapporten omtaler som "en samlet beretning om viden" (Novozymes 2003, s. 40). Beretningen er i ledelsesberetningen i årsrapporten, som de kalder en "Integreret årsrapport, miljø- og socialrapport" (Novozymes 2003).

Novozymes lever dermed op til 7 af de 12 kriterier, hvoraf 3 afviger fra Coloplast. De tre er ændringen i form, placering i årsrapporten og udarbejdelsen af et fler-dimensionelt regnskab.

Novozymes har over 3400 ansatte (Novozymes 2002a, s. 5) og er en bioteknologisk virksomhed inden for enzymer og mikroorganismer til industriel anvendelse, med hovedsæde i Bagsværd (Novozymes 2003, 1. side).

For at dække kriteriet, helhedsorienterede regnskaber, som omhandler relationer og helhed, var det nærliggende at vælge Rambøll eller Phønix-Trykkeriet A/S. Rambøll, fordi de har udviklet det holistiske regnskab (Rambøll 1997), som bl.a. er fulgt op af artikler (Pedersen 1998) og egne holistiske regnskaber. Regnskaber der gennem årene er blevet en del af årsrapporten som en supplerende holistisk beretning (Rambøll 2004, s. 53). Phønix-Trykkeriet var interessant, da de havde konstrueret en række helhedsorienterede regnskaber under forskellige overskrifter, som nogle år var opfølgning på tidligere år, således at de ikke konstruerede et helt nyt regnskab hvert år, men derimod konstruerede et stakeholder-tillæg imellem de "store" ikke-finansielle regnskaber (Phønix-Trykkeriet 2001; Phønix-Trykkeriet 2002; Phønix-Trykkeriet 2003; Phønix-Trykkeriet 2004). Da det viste sig at være problematisk at komme i kontakt med medarbejdere, som kunne fortælle historien om deres beretninger og regnskaber fra starten, og Spar Nord Bank kunne dække kriteriet og de øvrige manglende kriterier, blev Spar Nord Bank valgt.

### **Spar Nord Bank**

For at dække kriteriet fælles værdier er Spar Nord Bank oplagt, da de var med til at udvikle nogle af de første danske etiske regnskaber i samarbejde med forskere fra Handelshøjskolen i København. Ifølge Peter Pruzan har udviklingen af dette regnskab dannet grundlaget for etiske regnskaber i en lang række andre danske virksomheder samt været brugt som inspiration internationalt i forbindelse med udvikling af nye, alternative regnskabsformer m.m. (Pruzan 2000, s. 5). Virksomheden er dog ikke kun interessant, fordi den dækker kriteriet fælles værdier. Fra 1996 er virksomheden begyndt at konstruere kvalitetsregnskaber i stedet for etiske regnskaber. Regnskabet er derfor gået fra at være en-dimensionelt til at være fler-dimensionelt, indeholdende elementer fra alle de en-dimensionelle

emneområder (Fælles værdier, Bæredygtighed, Udvikling, viden og læring), hvilket derfor kan kvalificere regnskabet, som et helhedsorienteret regnskab.

Samtidig med at virksomheden har ændret form over tid, har Spar Nord Bank også placeret regnskabet flere forskellige steder. Det etiske regnskab var først kun et separat frivilligt eksternt ikke-finansielt regnskab, for senere at blive suppleret med et internt. Da det etiske regnskab blev ændret til et kvalitetsregnskab blev disse to regnskaber bibeholdt, og kvalitetsregnskabet blev en supplerende beretning. Årsregnskabsloven, dvs. Bekendtgørelse af lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v., gælder som nævnt tidligere ikke for finansielle virksomheder, og supplerende beretninger implementeres først i den seneste ændring af lov om finansielle virksomheder, der er sat i kraft med virkning for regnskabsår, der begynder 1. januar 2005 eller senere<sup>37</sup>. I lovændringen kan supplerende beretninger i finansielle virksomheder placeres hvor virksomheden ønsker det, også uden at skulle revideres (Erhvervsministeriet 2004, kap. 13).

Spar Nord Bank har 1110 ansatte (SparNord 2002a, s. 3) med hovedsæde i Ålborg (SparNord 2002b, s. 74). Banken er oprindeligt en fusions mellem to sparekasser, der blev til Sparekassen Nordjylland i 1967. I 1990 blev den et aktieselskab og gik på børsen (Flensborg 2002, s. 68).

For derfor at give yderligere indblik i officielle og bevidste forklaringer, samt så vidt muligt afdække virksomhedernes uofficielle og ubevidste forklaringer, gengives og undersøges følgende i dette kapitel:

1. Virksomhedshistorier om beretninger og regnskaber fortalt af virksomhedsrepræsentanter i Coloplast, Novozymes og Spar Nord Bank, suppleret med konstruerede beretninger og regnskaber
2. Historiernes ligheder og forskelligheder
3. Historiernes forklaringer i forhold til tidligere fundne forklaringer

## 7.2 Virksomhedshistorier

I det følgende fortæller virksomhedsrepræsentanter om supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber i Coloplast, Novozymes og Spar Nord Bank, underbygget med eksempler fra deres regnskaber.

Hver virksomhed har deres historie, som alle udvikler sig over tid. Hvor formålet var et da de startede, er formålet et andet i dag, eller har udviklet sig til at være mere end tidligere.

I Coloplast fortælles om miljø-begivenheder, en engageret miljøminister og divisionsdirektør, der ledte til eksterne miljø-regnskaber, som havde til formål at engagere ledere og medarbejdere til forbedringer på miljø-området. Senere har regnskaberne udviklet sig til også at omfatte videnregnskab som supplerende beretning, hvor formålet er, at være "spejl" for medarbejderne, forsyne aktionærer med information, tiltrække kvalificerede medarbejdere og være platform for dialog.

---

<sup>37</sup> Henrik Ullersted, Finanstilsynet, d. 7. januar 2005.

I Novozymes fortælles en historie, som er tæt knyttet til Novo Nordisk, da de i sin tid var en del af samme virksomhed. Her fortælles også om regnskaber, der startede på baggrund af miljøbegivenheder, men samtidig et følt pres der betød, at de konstruerede regnskaberne for at bibeholde virksomhedens "license to operate". I dag konstrueres endvidere beretninger afledt af årsregnskabslovens krav om miljø og viden i årsrapporten. Samtidig konstrueres beretningerne og regnskaberne bl.a. for at engagere egne medarbejdere og differentieres sig, særligt fra Novo Nordisk, efter de blev udskilt fra dem som selvstændig virksomhed.

I Spar Nord Bank fortælles om en visionær direktør, der med inspiration fra andre aktører, engagerer sig i et forskningsprojekt om udvikling af værdibaseret ledelse og etiske regnskaber. Direktøren forpligtede sig selv til at konstruere regnskabet via det finansielle regnskab, for derefter at forpligte resten af ledelsen og bankens medarbejdere via det etiske regnskab. Det etiske regnskab har undervejs ændret navn til kvalitetsregnskab, hvor formålet i dag er at informere virksomhedens eksterne interessenter.

Ovenstående er dog kun et meget lille udsnit af historierne. For derfor at give indsigt i hvad der mere præcist har påvirket virksomhedernes konstruktion samt diverse udviklinger og ændringer undervejs, fortælles herunder de forskellige virksomheders egne historier, så vidt muligt med deres egne ord. Som det vil ses af historierne, er de ikke kun præget af forskelligheder, men også visse ligheder, som kan give større forståelse af, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.



## 7.3 Coloplasts historie

Coloplasts historie fortælles af én medarbejder, Torben Steen Nielsen, som er Project Co-ordinator, i Group Management/Corporate Communications i Coloplast. Torben Steen Nielsen er ingeniør og har været ansat i Coloplast siden 1987. Først på en fabrik i Kokkedal hvor han primært koncentrerede sig om kvalitet og miljø, og siden hen som den der konstruerer virksomhedens ikke-finansielle regnskaber<sup>38</sup>.

Torben Steen Nielsen starter med at fortælle om det grundlag regnskaberne i sin tid blev bygget på. Et grundlag, der går igennem hele fortællingen og stadig har stor betydning for virksomheden, hvilket også afspejles i virksomhedens nuværende regnskaber. Derfor starter fortællingen med grundlaget og dets udvikling, selvom det betyder, at der senere springes tilbage i tiden igen.

### 7.3.1 Grundlaget – kvalitet og dialog

Torben Steen Nielsen starter sin historie om regnskaberne med at fortælle, at de udspringer af virksomhedens kultur, den måde den ledes på og er ”et samspil af forskellige omstændigheder.<sup>39</sup> Særligt betones den åbne ledelseskultur, idet han fortæller, at ”hvis der er nogen der har haft nogle gode ideer og modet på at føre dem ud i livet, har de fået lov, hvis der har været ræson i det.<sup>40</sup> Samtidig fortæller han, at de har ”meget stor selvstændighed og stort råderum i arbejdet<sup>41</sup>”, og hvis nogen får anvendelige ideer, bliver de belønnet<sup>42</sup>.

Selve historien starter i skiftet mellem firserne og halvfemserne, hvor Coloplast udviklede deres mission statement og fik skrevet et forretningsgrundlag. Der lå meget arbejde og mange diskussioner bag f.eks. hvad de var her for, hvem de skulle tilgodese og hvordan det skulle gøres. De udviklede management charter som kunne understøtte mission, strategier, forretningsmålsætning osv. Men fælles for programmet var, at det var meget inspireret af den japanske just-in-time tankegang, som var godt i gang med at blive implementeret i virksomheden, allerede da Torben Steen Nielsen blev ansat. Han blev ansat på en fabrik, der skulle bygges op fra bunden af efter ”top moderne japanske just-in-time-principper.<sup>43</sup>”

I just-in-time skal spild undgås, og der skal skabes konstante forbedringer. Særligt konceptet med konstante forbedringer tog de til sig i Coloplast, ”vi skulle forbedre os i alle leder og kanter, i alt vi foretog os.<sup>44</sup>” Diskussionen om de konstante forbedringer førte dog hurtigt til, at de begyndte at diskutere, hvad der var virksomhedens væsentligste forretningsprocesser. Derefter var det dem de fokuserede indsatsen om og derfor skulle forbedre mest<sup>45</sup>.

<sup>38</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>39</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>40</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>41</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>42</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>43</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>44</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>45</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

Som redskab begyndte de at anvende benchmarking, og i starten af halvfemserne 92/93 var der nogen i organisationen, der satte sig grundigt ind i TQM-konceptet, et koncept der ligger ret tæt op af just-in-time<sup>46</sup>. Om det fortæller Torben Steen Nielsen ”Der var nogle amerikanere, der var meget langt fremme og japanere selvfølgelig. Der var EFQM-modellen. Jeg kan tydeligt huske, hvordan diskussionen gik, vi havde udviklet vores eget koncept med konstante forbedringer. Der var et blad med konstante forbedringer man kunne lære af, det kørte sådan helt som et koncept her i firmaet dengang. Så kom det med TQM, det ville direktionen ikke høre tale om, de havde rigeligt i just-in-time princippet. Det lykkedes alligevel nogen at få dem overtalt til, at vi afholdte en managementkonference. Der kom en konsulent ud, Henrik von Bülow hed han, som talte om hvad det egentligt var for noget det koncept med Excellence modellen.”...”Det var fuldstændigt en model af vores virksomhed, og den selvopfattelse vi selv havde. Det var en meget skæg oplevelse.<sup>47</sup>”

Konceptet blev derefter indført og førte til en selvevaluering af 100 ledere, som bl.a. viste virksomhedens svage punkter. Resultatet af arbejdet var, ”et kæmpe antal forbedringsforslag,<sup>48</sup>” der var en fortsat dialog om. ”Det at vi kom ind i det og fik struktureret det arbejde, fik sat noget på tryk om den selvforståelse og kultur, vi alle sammen gik rundt med. Det var sådan en løftestang som bar i retning af hvor vi er endt nu.<sup>49</sup>”

Ideerne om TQM kom fra faglitteratur, læreranstalter og INSEAD og TQM blev ”en af de meget væsentlige byggestene.<sup>50</sup>” Det førte til, at systematiske målinger af medarbejdertilfredshed samt dialog om, hvad folk synes, der er vigtigt for Coloplast, hvordan det fungerede, hvor de kunne forbedre sig osv., blev igangsat. I forhold til ideerne i EFQM var det vigtigt, at de kunne føre bevis for, at der var en eller anden sammenhæng, derfor blev kvalitetsmålinger opbygget i starten af 90’erne<sup>51</sup>.

### 7.3.2 Miljøregnskabet

Samtidig med udviklingen på kvalitetsområdet opstod miljøregnskabet, som ellers havde sin helt egen historie. Torben Steen Niensens gamle chef, Otto Valentin, der på daværende tidspunkt var divisionsdirektør i Kokkedal, interesserede sig meget for interaktion med omverdenen, samfundsmæssige problemstillinger osv. Han sad bl.a. i bestyrelsen i plastindustrien i slutningen af 80’erne, hvor miljødebatten startede. Debatten startede i forbindelse med en pvc-fabrik, der skulle oprettes ved Stignæs. Debatten blev startet af Lone Dybkjær, som var miljøminister<sup>52</sup>, og ”I forbindelse med det, var Lone Dybkjær rundt og besøge virksomheder i plastindustrien blandt andet hos os. Jeg tænker det har været i 86/87 deromkring.<sup>53</sup>” I Coloplast blev det derfor drøftet frem og tilbage, hvad det betød, og hvad de mente, og Valentin fik besøg af miljøministeren. Bagefter blev de enige om, at det nok var en god ide at ”få kikket på det der med miljø<sup>54</sup>” for som Torben Steen Nielsen fortalte, så var det ”lidt et modeord - en lille smule ude på nogle bestemte fløje.<sup>55</sup>”

<sup>46</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>47</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>48</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>49</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>50</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>51</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>52</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>53</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>54</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>55</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

Valentin formulerede derfor et forslag til, at firmaet fik en miljøpolitik. Det tog et års tid at få det op i direktionen, hvor det blev besluttet<sup>56</sup>, at ”der var nok nogle hensyn man burde tage. Den politiske forbruger og alle de her ting kom jo frem der også på det tidspunkt.<sup>57</sup>”

Derefter begyndte man i Coloplast at arbejde med en række ”non-finansielle performance indikatorer<sup>58</sup>”, som bl.a. omhandlede ”miljø, samfundseffekt og alle mulige andre ting.<sup>59</sup>” Da EMAS kom frem, sad Torben Steen Nielsen med miljø, og ”det var jo helt klart, at det skulle vi rapportere om, fordi det er noget, der er vigtigt for sådan et firma som os. Det var forretningsmæssigt ogagemæssigt vigtigt for os.<sup>60</sup>” Samtidig var der økonomi i det, for som Torben Steen Nielsen fortæller ”Vi havde jo et kæmpespild af råvarer på den tid, hvis du ser på den tonnage vi købte ind, 60 % af det endte i vores egen skraldespand. Vi køber jo halvfabrikata, plastic film f.eks. på ruller. Der er også noget spild i processerne førend det. Tilmed sker der det med vores type af produkter, at de ender i skraldespanden hjemme hos folk. Det gør de jo, lige efter de har fået dem. Så vi fandt ud af, at vi var en stor skraldefabrik. Der var en bunke spild, det mente vi ikke var smart af finansielle årsager eller af imagemæssige årsager – det var ikke godt. Så satte vi os til at arbejde med det og rapportere om det til omverdenen. Så lavede vi en kommitment om at forbedre os. Jeg tror vi tjente 20 millioner om året på spildreduktioner de første år. Det var mange penge.<sup>61</sup>”

Overvejelserne medførte, at deres første miljøregnskab udkom inden det blev ved lov. Men som nævnt tidligere konstruerede Coloplast en EMAS rapport<sup>62</sup>, ”og når man lavede det, så behøvede man ikke at lave det grønne regnskab. Det udgjorde det grønne regnskab. Der har vi i øvrigt været med i udformningen af lovgivningen, været høringspartnere og sådan noget.”... ”Så vi har sådan set selv været med til at træffe beslutningerne om, at når man lavede sådan et (EMAS-regnskab) så behøvede man ikke lave mere. Men EMAS-rapport er også væsentligt mere omfattende end et grønt regnskab. Det er vi så i øvrigt gået bort fra igen.<sup>63</sup>”

### 7.3.3 Videnregnskabet

I Coloplast er der særligt fire personer, som har haft stor indflydelse på de ikke-finansielle regnskaber og deres udvikling. Den første var Otto Valentin, der fik igangsat grundlaget omkring miljø-regnskaberne, den anden var Carsten Fogsgaard, som var informationschef, den tredje var direktør Carsten Lønfeldt og den sidste var dengang miljøchef, Torben Steen Nielsen<sup>64</sup>.

Torben Steen Nielsen fortæller om Carsten Fogsgaard, at ”han arbejdede meget holistisk, det var ikke sådan lige på mode den gang der. Allerede inden bæredygtighedsbegrebet slog an, der tænkte han allerede i de baner.<sup>65</sup>” Carsten Fogsgaard og Otto Valentin allierede sig, og kom med i Erhvervsfremmestyrelsens videnregnskabsprojekt. Torben Steen Nielsen fortæller videre, at Carsten

<sup>56</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>57</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>58</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>59</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>60</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>61</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>62</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>63</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>64</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>65</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

Fogsgaard og Otto Valentin ”fik støtte hos Carsten Lønfeldt, som er vores CFO (Chief Financial Officer), koncernens økonomi-direktør, også chef for IT og sådan nogle andre ting, invester relations. Det var pga. den dialog, han havde med de interessenter, han nu kom i forbindelse med. Det var ret meget det finansielle marked, analytikere og investorer, institutionelle investorer o.l. Han havde fået et spørgsmål, der gik lidt i den der boldgade. Hvis nu vi kunne lave et videnregnskab, så var det måske ikke så dårligt. Det kunne han godt bruge som et instrument i sin dialog.<sup>66,</sup>

Efter at have konstrueret 2-3 videnregnskaber rejste Carsten Fogsgaard og Otto Valentin blev koncern IT-direktør. Da Torben Steen Nielsen var miljøchef og havde udarbejdet flere miljøredegerelser, samtidig med at han havde sat sig ind i etiske regnskaber, Skandia-modellen og PWC's valuereporting-model, blev det ham, der overtog videnregnskaberne<sup>67</sup>.

Torben Steen Nielsen begyndte derefter at samarbejde med PWC<sup>68</sup>, ”PWC, som dengang troede de skulle til at opbygge en gevaldig forretning på at revidere miljøregnskaber.”, og som derfor ”var meget aktive dengang og havde investeret en del midler.<sup>69,</sup>

Særligt PWC's valuereporting-model gav i samarbejde med Helle Bang Jørgensen fra PWC Torben Steen Nielsen inspiration til det videre arbejde. PWC's valuereporting er en modelramme som EFQM. EFQM modellen går meget på indsatser og resultater overfor de fire udvalgte stakeholdergrupper<sup>70</sup>, som Coloplast stadig har fokus på i videnregnskabet i dag (Coloplast 2003). PWC modellen indeholder de samme elementer men på en anden måde. Ifølge modellen skulle der vælges indsatsområder, som førte til forudbestemte resultater, en del af deres strategi. Da PWC var gode til at beskrive, hvordan det blev konkretiseret, blev PWC's model videreudviklet til Coloplasts eget formål<sup>71</sup>.

I sin opsummering af hvad der har haft indvirkning på videnregnskabet, fortalte Torben Steen Nielsen, at det havde det etiske regnskab og miljø-regnskabet, men EFQM havde haft det, han beskrev som ”kæmpe betydning<sup>72,</sup>”. Derefter kom Erhvervsfremmestyrelsen og PWC, som har haft lige stor betydning. Alle de nævnte havde den betydning, at da de skulle konstruere videnregnskabet, skulle de ikke opfinde det hele fra bunden, fordi de havde rapporteret på det meste internt i mange år. Før 1998 hed det dog ikke videnregnskaber men FQM-rapporter<sup>73</sup>.

En anden ting, der havde haft stor betydning, var som tidligere nævnt deres mission statement. Den beskrives som omdrejningspunktet for alt, hvad de foretager sig i Coloplast. Den bruges konstant i dagligdagen og er jævnlige til debat. Samtidig har de udviklet et værdisæt, som har niveauer under sig, i form af standarder og politiker. Mellem standarder og politiker, har de det niveau, de kalder codes of business conduct, som de arbejder med for tiden. Det gør de, fordi det kan være med til at understøtte de forretningsmæssige mål og de har følt, at der manglede et niveau mellem værdier og

<sup>66</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>67</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>68</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>69</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>70</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>71</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>72</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>73</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

standarder, som bl.a. handler om, hvordan de skal interagere med forskellige kulturer f.eks. i relation til børnearbejde eller korrupsion<sup>74</sup>.

Niveauet er indarbejdet i videnregnskabet for år 2002/2003, hvor der er tilføjet en tabel, som viser ”Rapportering på FN’s ”Global Compact”. (Coloplast 2003, s. 72)” Det har de gjort fordi det efterspørges af forskellige bæredygtighedsaktieindeks, som har kritiseret dem for ikke at have det. Samtidig er Coloplast medlem af Advamed i USA og Eucomed i Europa, som har codes of business conduct, som Coloplast er forpligtede af, på samme måde, som de er forpligtede af plastindustriens miljøpolitik og ikke ønsker at blive ekskluderet. Torben Steen Nielsen pointerer dog, at en anden grund er, at der har været en vis frustration i firmaet over, at niveauet manglede<sup>75</sup>.

En anden ting, Torben Steen Nielsen fortæller om, der også har fyldt meget i Coloplast, er det han kalder stories og anecdotes eller corporate storytelling. Det er noget, de altid har brugt også overfor det finansielle marked, da det er godt til at opbygge brand med og er i god tråd med guidelinen for videnregnskaber - videnfortællingen. Der, hvor Torben Steen Nielsen mener, at Coloplast havde taget en drejning i forhold til andre videnregnskaber, er med hensyn til værdiskabelsen overfor interessenterne, hvor de følger EFQM-modellen<sup>76</sup>.

Af andre ting, der har inspireret Coloplast, er det de kalder issues, varme eller hotte emner. De opstår, når der kommer en debat i pressen, en samfundsdebat eller andet f.eks. om prioritering indenfor sygehusvæsenet eller embargo. Disse issues indarbejdes i EFQM-modellen, hvor de får en eller anden plads, som bliver mindre for til sidst at glide helt ud<sup>77</sup>.

Torben Steen Nielsen arbejder derfor med 3 forskellige slags indikatorer. De første er dem, der har strategisk betydning for forretningen, key indicators (nøgleindikatorer). De næste er dem, de måler på med mere løs hånd. Bliver de for svære at måle på, fravælges de, da de ikke har den store betydning. Mens de sidste er dem, der kun måles på i 2 eller 3 år. Det er indikatorer, der omhandler ting, der ”er oppe i tiden og debatten<sup>78</sup>”, men som ikke har langsigtet betydning<sup>79</sup>.

Coloplast har i øvrigt været med i udformningen af Copenhagen Charter, som de også anvender i deres egen udgave. I forbindelse med Charteret og stakeholderregnskabet fandt de ud af, at stakeholderdialog var vigtig, da det var det de brugte. Bevidst eller ubevidst var dialog et nøgleord, også i forbindelse med videnregnskabet, som de bruger som dialogplatform<sup>80</sup>.

For yderligere at give et overblik over inspirationskilderne, tegnede Torben Steen Nielsen modellen, som er vist herunder. Den viser kilderne i et tidsmæssigt perspektiv, startende med de etiske regnskaber i slutningen af 80’erne efterfulgt af miljø osv.

<sup>74</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>75</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

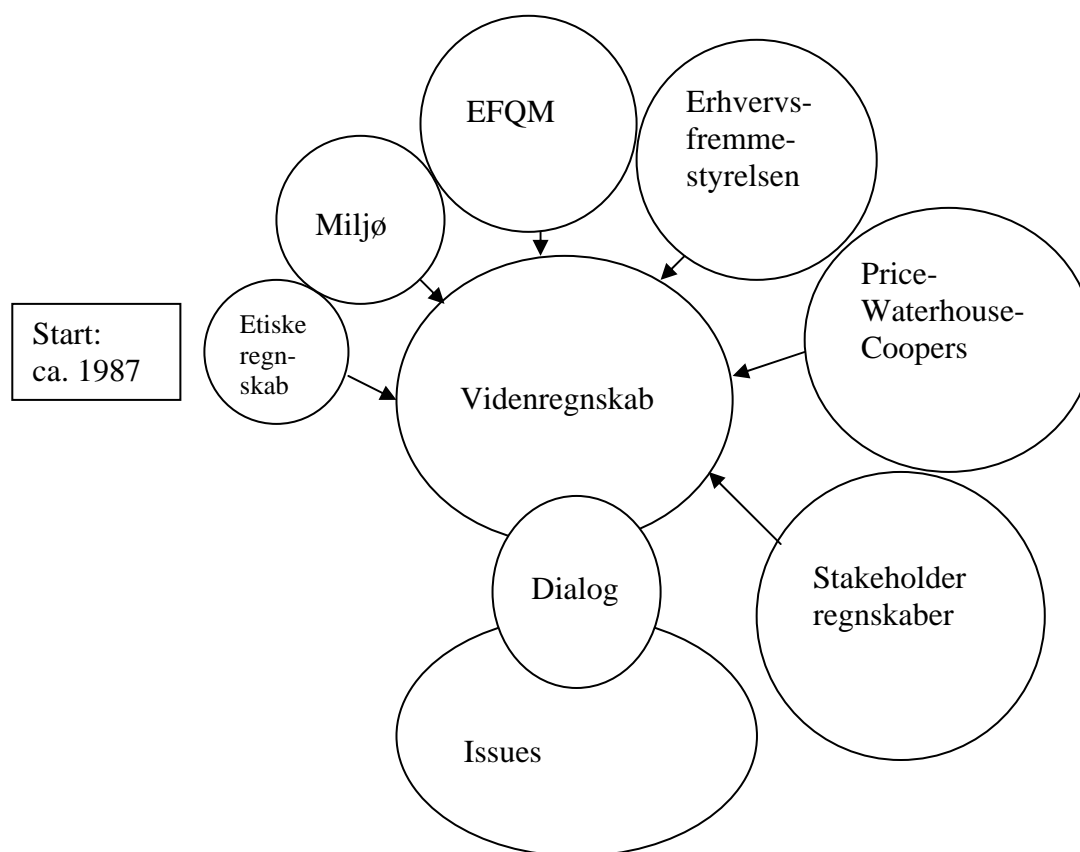
<sup>76</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>77</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>78</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>79</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>80</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.



Som det fremgår af fortællingen, har EFQM-modellen været det mest gennemgående og indflydelsesrige element i historien, hvilket også kan ses af de supplerende beretninger. I årsberetningen for 1996/97, hvori de har konstrueret en supplerende beretning før de lovpligtige dele, beskrives konstante forbedringer som vigtige i bestyrelsens beretning (Coloplast 1997, s. 4). Den supplerende beretning omhandler f.eks. partnerskaber, erfaringsudveksling, dialog mv., hvorefter der er et afsnit om medarbejdere og et om miljø, hvor brugerbehov, medarbejderværdier (hvad medarbejderne skal arbejde for, stræbe efter at efterleve samt hvad der lægges vægt på) og mest miljø for pengene er i centrum (Coloplast 1997, s. 8-18). Coloplast vinder den danske kvalitetspris i 1996, og i årsrapporten for 1997/98 indgår deres egen TQM-model i det, de for første gang kalder et videnregnskab og er en supplerende beretning placeret bagerst i regnskabet (Coloplast 1998, s. 38). Året efter vises EFQM modellen (Coloplast 1999, s. 38) i starten af videnregnskabet, hvilket fortsætter de følgende år til og med årsrapporten for 2001/2002 (Coloplast 2000, s. 12; Coloplast 2001, s. 32; Coloplast 2002a, s. 35). EFQM Modellen vises dog ikke i årsrapporten for 2002/2003, selvom videnregnskabet har samme struktur som tidligere, hvor der er fokus på kunder, medarbejdere, samfund og aktionærer. Derimod vises en model med værdikæden for de enkelte områder, som omfatter mission og værdisæt, indsatser og resultater for hvert område (Coloplast 2003, s. 61-69). Her afspejles relationen til kvalitetskonceptet gennem rapporten og under regnskabspraksis, hvor Coloplast skriver om valg af indikatorer: ”Vi sætter mål for og følger op på indsatser og resultater ved hjælp af indikatorer, Disse er grupperet i henhold til EFQM Excellence Modellen, som Coloplast har arbejdet med siden 1995. (Coloplast 2003, s. 73)”.

Både igennem regnskaberne og fortællingerne sættes, som det også fremgår af ovenstående, fokus på stakeholderdialog, eller det der også kunne karakteriseres som samarbejde. I årsberetningen for 1996/97 fremgår det allerede, at de samarbejder med stomisygeplejersker om at udvikle en særlig

servicepakke bestående af et edb-program skræddersyet til administration af stomicentre (Coloplast 1997, s. 8). De går i dialog med nøglekunder, hvor de støtter behandlere, der hjælper paraplegikerne i deres daglige arbejde med et klinisk rådgivningsorgan bestående af sygeplejersker og læger. De mødes og drøfter produkter og ideer til forbedringer (Coloplast 1997, s. 9).

Coloplasts Project Co-ordinator Torben Steen Nielsen påpeger flere gange, at regnskaberne er blevet en dialogplatform, selvom det er vidt forskelligt, hvad de forskellige interessenter får ud af det. Han fortæller, at kunderne ikke får det store udbytte ud af det. ”De læser det faktisk ikke. Men de mærker jo udkommet af de aktiviteter, der ligger bag. For kunderne er det ikke det at læse rapporten - den eksterne rapport - der er den store oplevelse. Det er interaktionen med den Coloplastmedarbejder, der lever efter nogle af de værdier, der står i den.<sup>81</sup>” Når det gælder kundesegmentet, drejer det sig derfor om imageopbygning<sup>82</sup>.

Med medarbejderne er det anderledes. Coloplast har fået foretaget undersøgelser, der viser at medarbejdernes forståelse af virksomheden, hvor de selv hører til, og hvad de bidrager med, øges markant som følge af at de konstruerer beretningerne. ”Så kan de genkende nogle af de ting, som de selv er med til at foretage sig i hverdagen, og se der så er en forklaring på, i hvert fald nogen gange, hvad det fører til, hvad der er indsats, og hvad der er resultater.<sup>83</sup>” Samtidig fortæller Torben Steen Nielsen, at Coloplast får ”tonsvis af uopfordrede ansøgninger<sup>84</sup>” fra potentielle medarbejdere, hvor langt de fleste har læst den supplerende beretning<sup>85</sup>.

Torben Steen Nielsen mener samtidig, at en af betingelserne, for at kunne have det godt som erhvervsvirksomhed i Danmark, er, at man er i positiv dialog med myndighederne. Da myndighederne samtidig er deres kunder, er det vigtigt for dem at promote sig overfor samfundets aktører. Torben Steen Nielsen fortæller, at de i Coloplast ikke er i tvivl om, at regnskabet har en eller anden påvirkning af deres generelle udvikling<sup>86</sup>.

Den sidste gruppe Coloplast henvender sig til i regnskaberne er investorerne, der betegnes som ”meget mere interessant<sup>87</sup>”. I Coloplast har de gennemført adskillige undersøgelser af, hvad investorer og analytikere mente om videnregnskabet. Især de første år blev det set som et modefænomen, der ville forsvinde igen. Så det kunne investorerne ikke bruge til noget. I Coloplast fandt de dog ud af, at ca. 60-70 % af de informationer investorerne efterspørger, faktisk var informationer, de kunne finde i Coloplasts supplerende beretning<sup>88</sup>.

Som Torben Steen Nielsen også fortæller, så arbejder Coloplast med andre folks penge, hvorfor deres fornemste pligt er at forsyne dem med tilstrækkelig præcis information til, at de kan træffe beslutning om, hvorvidt de vil bibeholde, øge eller reducere deres aktiepost og dermed deres investering i Coloplast. ”Vi har næsten ikke nogen højere opgaver, udover at opføre os pænt og sådan noget. Det har vi altså ikke. Det er vigtigt.”... ”Hvis det (videnregnskabet) tjener det formål, i så udpræget grad, som det her godt kunne indikere, så er det jo et formål i sig selv, så kan vi tage alt andet væk, og det er et formål i sig selv. Altså nøgleinteressenterne dem der har udbytte af det,

<sup>81</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>82</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>83</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>84</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>85</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>86</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>87</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>88</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

sådan som vi oplever det, det er altså finansmarkedet, og medarbejdere, og specielt måske potentielle medarbejdere, det er også kolossalt vigtigt for os, det er faktisk vigtigere end med de medarbejdere vi har, fordi de skal nok klare sig, det er det faktisk en tilstrækkelig spændende virksomhed til, det kan vi se af vores medarbejdertilfredshedsmålinger osv. og på en række andre leder og kanter ikke. En virksomhed i vækst, især med den vækst vi har, vi har brug for en stadig strøm af kvalificerede medarbejdere, og vi vil helst have blomsten af Danmarks ungdom, og dem får vi også. Det er det også med til.<sup>89</sup>”

Torben Steen Nielsen pointerede også forskellen fra tidligere til i dag. I dag er regnskabet platform for dialog, ”det er dialogen, der er det centrale, det er der mange der ikke kan forstå.<sup>90</sup>” I gamle dage sad de i Coloplast og udviklede produkter, som de prøvede at overbevise sygeplejersker, ude på hospitalerne, om at bruge. I dag er der ”bygget så meget dialog ind i produkterne, så du drømmer ikke om det<sup>91</sup>”, med brugsnytte og krav til bortskaffelse, miljø i frembringelsen, arbejdsmiljø, branding, myndighedsgodkendelse, serviceydelser osv.<sup>92</sup>.

Da videnregnskabet er konstrueret som en supplerende beretning, fortæller Torben Steen Nielsen, at årsregnskabsloven også haft indflydelse på, hvordan videnregnskabet er kommet til at se ud. Torben Steen Nielsen er dog ikke tilfreds med lovens udformning på tre områder. For det første mener han ikke, at regnskabet skal hedde en supplerende beretning, da det lyder som om, det er ”mindre fint end resten.<sup>93</sup>” For det andet mener han, at videnressourcer altid er af betydningen for forretningen, hvorfor det altid bør beskrives i ledelsesberetningen og for det tredje mener han, at der ikke skulle være krav til, at videnregnskabet skal placeres bagerst i rapporten<sup>94</sup>.

Til gengæld er Torben Steen Nielsen tilfreds med, at revision er frivillig. Han fortæller dog, at de meget gerne vil integrere videnregnskabet i årsrapporten, men det er dyrt, da eneste mulighed er at integrere det i ledelsesberetningen, og regnskabet derfor skal revideres. Den mulighed er dog begrænset pga. andre formkrav til ledelsesberetningen om, at den skal være kort og koncis, hvilket betyder, at de må ”skære ned på stoffet.<sup>95</sup>” Da de dog mener, at det er spild af tid at få videnregnskabet revideret, har de valgt at indskrænke videnregnskabet i årsrapporten, føre noget af substansen over i ledelsesberetningen og udbygge rapporteringen på Internettet i stedet for, formentligt med kvartalsvise opdateringer i fremtiden<sup>96</sup>.

Sammenfattende viser Coloplasts historie, at begivenheder samt engagerede medarbejdere og ledere har været afgørende for, at virksomheden er begyndt at konstruere regnskaberne og beretningerne. Selvom man i Coloplast følger meget med i, hvad der kommer af nye regnskabsformer og ledelsesfilosofier, er regnskaberne og beretningernes formål og indhold tilpasset virksomhedens eksisterende værdier og selvforståelse, der derfor virker som en slags filter. Kun hvis vigtige eksterne aktører stiller krav om det, optages andre ideer i beretningerne og regnskaberne. Regnskaberne og beretningerne konstrueres endvidere for at være et ”spejl” for medarbejderne, forsyne aktionærer med information, tiltrække kvalificerede medarbejdere og være platform for dialog.

<sup>89</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>90</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>91</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>92</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>93</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>94</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>95</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.

<sup>96</sup> Torben Steen Nielsen, Coloplast, d. 3. marts 2004.



## 7.4 Novozymes's historie

Novozymes har i sin korte historie som selvstændig virksomhed (siden år 2000), konstrueret beretninger og regnskaber af flere forskellige medarbejdere. Selvom Novozymes nu er begyndt at samle deres regnskaber i årsrapporten, har medarbejderne stadig deres forskellige specialeområder. I årsrapporten for 2002 hvori regnskaberne integreres første gang, stod Claus Frier for Miljø og Bioetik, Pia Carlé Bayer for Social ansvarlighed og Den tredje bundlinje mens Thomas Kudsk Larsen stod for Viden, Bestyrelsen og Aktionærer (Novozymes 2003, under "Ordliste"). Da Thomas Kudsk er rejst til USA, har det desværre ikke været muligt at afholde personligt møde med ham. Da Claus Frier og Pia Carlé Bayer imidlertid har deltaget i processen omkring beslutninger vedrørende konstrueringen af videnregnskaberne, og derfor også har kunnet fortælle historien om baggrunden for dem, fortælles historien af disse to medarbejdere.

Pia Carlé Bayer har arbejdet for det danske center for menneskerettigheder og blev ansat i Novozymes i 1999. Hun startede med arbejdsmarkedsjura, hvor hun havde overenskomstforhandlinger med virksomhedens klubber og tog sig af diverse personale spørgsmål. Siden Novozymes første regnskab, hvor de samarbejdede med Novo, har hun taget sig af den del af regnskaberne, der har omhandlet social ansvarlighed.

Claus Frier er uddannet biolog og har arbejdet i miljøministeriet med bæredygtig udvikling, inden han i år 2000 kom til Novo i holdingselskabet, hvor han arbejdede med miljøside af bæredygtig udvikling og rapportering. Da aktiviteterne fra holdingselskaberne blev lagt ud i forretningerne Novo Nordisk og Novozymes, kom han til Novozymes, hvor han fortsatte arbejdet med miljørapporteringen.

### 7.4.1 Arven fra Novo – bæredygtighedsregnskaber

Novozymes blev udskilt fra Novo Nordisk i år 2000<sup>97</sup>. Da Novo Nordisk er en af de virksomheder herhjemme, der har længst tradition for rapportering om bæredygtighed, har Novozymes derfor også indirekte en lang tradition med rapportering.

Claus Frier fortæller, at historien går helt tilbage til 1974, hvor man både i verden og i Danmark begyndte at tænke på miljø. F.eks. fik man et miljøministerium i Danmark og der kom en opblomstring af det han kalder grønne NGOere. ”På det tidspunkt da fik Novo eller Novo Nordisk sin første miljø-politik internt, fordi man havde en tradition for at have en virksomhed, som var baseret på nogle værdier, om at vi gerne vil reflektere omverdenen. Så der er en lang forhistorie som gør, at det faldt naturligt.<sup>98</sup>” Novo Nordisk var dog ikke den eneste virksomhed som var begyndt at konstruere miljørapporter, ”og det var jo, tror jeg, et pres udefra i høj grad, fra naboer og NGOere, der gjorde at virksomheder begyndte at rapportere om, hvordan de håndterede miljøspørgsmål.<sup>99</sup>”

<sup>97</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>98</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>99</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

Med udviklingen på det internationale plan, bl.a. med Brundtland, fik Novozymes ”en begrebsverden, som de kunne hægte tingene op på.<sup>100</sup>” Men som Pia Carlé Bayer udtrykker det: ”Vi plejer jo at sige, at Novo Nordisk var socialt ansvarlig virksomhed, før begrebet overhovedet var opfundet.<sup>101</sup>”, derfor var det for dem et spørgsmål, om at få det, de allerede havde gjort til at hænge sammen med, at nogle stakeholdere gerne ville vide, hvordan de gjorde<sup>102</sup>.

Miljøregnskaberne blev ikke kun begrundet i Brundtlandsrapporten men også Rio-konferencen i 1992, som resulterede i et kulturskifte, hvor man efter Novos opfattelse begyndte at stille virksomheder til ansvar. Til spørgsmålet om, hvem ”man” var, var svaret, at det var ”man”, da det var svært at sætte personer på<sup>103</sup>, men som eksempler nævnes stakeholdere, NGO’ere, medier og naboer. Samtidig blev nævnt en sag på Harboøre tange, i relation til hvilken det blev diskuteret, om en virksomhed bare kunne tillade sig at svine og ikke stå til regnskab for det. Det mente Novo ikke, hvorfor de tog konsekvensen og besluttede at fortælle, hvordan de gjorde.<sup>104</sup>

Et andet element, der nævnes som væsentligt i den sammenhæng, er begrebet ”licens to operate”. Novo ville bevare deres ”licens to operate”, hvorfor de mente, at de var nødt til at have stakeholderengagement og lytte til deres stakeholdere for ikke at ”blive valgt fra på et tidspunkt.<sup>105</sup>” I slutningen af 90erne kom også loven om de grønne regnskaber, så regnskaberne opfyldte begge formål<sup>106</sup>.

I starten af 90erne var der også et pres udefra, der betød at man fik den første lov om genteknologi. ”Folk blev bekymrede og der var større kampanjer fra den ene, den anden og den tredje side. Så var man nødt til som en virksomhed, som baserede sin produktion på anvendelse af genteknologi, at være åbne om, hvad man gjorde for at bevare den tillid og den her licens to operate.<sup>107</sup>”

Indenfor social ansvarlighed var det dog anderledes. Som Pia Carlé Bayer fortæller ”så var det ikke NGOerne, der kontakter os, men os der kontakter NGOerne. Og det er et meget dansk fænomen i hvert fald indenfor vores område, mens at hvis man tager til England, så er man udsat for helt andre ting. Der er jo tonsvis af pressuregroups, som henvender sig til virksomheder og forlanger ting af dem. Der er myriader af dem, og jeg bliver altid så overrasket når jeg deltager i ting i England. Sådan er det ikke herhjemme. Det er os, der opsøger Amnesty International, det er os, fordi vi gerne vil snakke med dem om, hvad de synes. Det er ikke dem der kommer og kræver noget af os. Der er man meget tilbageholdende.”

Pia Carlé Bayer fortæller endvidere, at ”vi bilder os selv ind, at vi er ansat i en virksomhed, hvor man er sådan lidt fremsynede, så når der ude i verden er begyndt at røre sådan noget som Brundtlandrapporter, så har de fanget den trend og sagt ”det tror vi på”, det passer med den måde, vi gerne vil drive virksomhed på og så bare har kørt videre i det spor. Det tror jeg sagtens, at man kan forestille sig, at det er lige vand på Novos mølle, fordi vi som sagt har været socialt ansvarlige og formentligt miljømæssigt-ansvarlige lang tid før, at det blev moderne. Så har man simpelthen grebet bolden og kørt videre i det spor...”

<sup>100</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>101</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>102</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>103</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>104</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>105</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>106</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>107</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

Mens man i 1993 startede med at indsamle data til den første miljørapport i 1994, udkom den første socialrapport i 98. I starten var det to adskilte rapporter, som man senere besluttede at slå sammen til en samlet Miljø- og socialrapport<sup>108</sup>.

Rapportering på det sociale område kom bl.a. senere, fordi det er nemmere at måle, hvor meget spildevand der ledes ud, end hvor glad en medarbejder er. Fokus fra stakeholdere er også mindre end på miljøside og det er mere åbenlyst og indlysende på miljøside, ”i virksomheden kan alle forholde sig til miljøside, mens man nogle gange lige skal tænke over, hvad betyder det egentligt med social ansvarlighed, hvad er det egentligt for nogle ting man går ind og kikker på. Det er mindre nærliggende og nogle af de klassiske ting indenfor social ansvarlighed - som med menneskerettigheder - det er jo ting, som med at man ikke må bruge børnearbejde, og man ikke må slå, man ikke må diskriminere, og man ikke må bruge tvangsarbejde, og det kan være svært for en dansk medarbejder umiddelbart at forholde sig til, fordi det ligger lidt svært fra den virkelighed man har.<sup>109</sup>”

Pia Carlé Bayer fortæller videre, at de i deres vision forsøger at have det hele med, da visionen er, at deres ”bioteknologiske løsninger, skal kunne bruges til at skaffe virksomheden bedre indtjening og til at forbedre miljøet omkring os, og til at forbedre folks liv.<sup>110</sup>” Det er de tre bundlinier, der bliver adresseret i værdierne og derfor er dybt integreret i tænkemåden<sup>111</sup>.

Novozymes rapporterer også efter GRI standarden, for ”dengang rapporteringer blev in, der er det indlysende at det er vigtigt at prøve at rapportere på den samme måde i virksomhederne, så man kunne sammenligne når man rapporterede på et miljøproblem som drivhuseffekten. Så vidste man hvad der bliver talt om, når man nævner tallet 3 eller 4. Der var GRI jo et af de første initiativer på det område, og dengang gik vi så ind som virksomhed, positivt i det arbejde og var en af 7 eller 8 pionér virksomheder som prøvede på at rapportere på det, man i første omgang fandt frem til hos GRI.<sup>112</sup>”. Samtidig har Novozymes valgt GRI og f.eks. ikke det sociale indeks, fordi de er en global virksomhed. De vil hellere satse på noget som er globalt, fordi deres tal skal kunne benchmarkes med andre internationale virksomheder<sup>113</sup>. I Novozymes er det dog blevet diskuteret meget, hvorvidt GRI er anvendelig for dem, da det er vigtigere for dem at have en uafbrudt linie af ensartet rapportering, end at rapportere lige efter GRI<sup>114</sup>.

Traditionen med at rapportere, omfatter også kvalitetsledelse, hvor man i mange år har haft ISO 9000, som er blevet udvidet med miljøledelse<sup>115</sup>. Det efterspørges typisk af kunder (business to business) og SRI socialt ansvarligt investering folk samt forskellige fonde, som sender spørgeskemaer ud. ”Når man hører vores kvalitetsfolk fortælle om, hvordan det var før og efter, så tror jeg der er mange, rigtigt, rigtigt mange gode grunde til, at man har kastet sig over det. Det har virkelig betydet en bedre udnyttelse af vores ressourcer. Det er rigtig god økonomi, det er der ingen tvivl om.<sup>116</sup>”

<sup>108</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>109</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>110</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>111</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>112</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>113</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>114</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>115</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>116</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

Novozymes har også arbejdet med balanced scorecard, men har bevæget sig lidt væk fra det traditionelle balanced scorecard, og derfor har et strategy map, som de startede på sidste år. Princippet er det samme, med strategic objectives, kritiske succesfaktorer og KPI'er som de måler på, og bæredygtighed er også en del af det<sup>117</sup>. Selvom det relaterer sig til regnskabet<sup>118</sup>, bruges det kun som et internt ledelsværktøj, så de fortæller de har det, og hvad der måles på, men ikke hvordan de enkelte målinger går<sup>119</sup>.

Regnskaberne i Novozymes anvendes generelt også til at kommunikere med deres medarbejdere og andre stakeholdergrupper. I Novozymes fortæller Pia Carlé Bayer, at ”når man kikker på arbejdet med bæredygtighed i det hele taget, så er det ikke Claus og mig og en kollega der kan gøre en forskel i Novozymes, det er alle de andre i virksomheden. Så derfor står medarbejderne som en af de aller vigtigste stakeholdere for os, fordi det er dem, vi skal have med på vognen, det er dem, der skal være med til at gøre en forskel, i det de går og laver, og derfor så er det meget vigtigt, at man sådan hele tiden får skubbet dem med.” Det er vigtigt, ”så de ser, hvad det betyder for virksomheden og overvejer”, hvor de ”kan være med til at gøre en forskel.”<sup>120</sup>,

#### 7.4.2 Videnregnskabet i ledelsesberetningen

Om videnregnskaber fortæller Pia Carlé Bayer, at ”man kan forestille sig, at det var en eller anden trend, at vi var begyndt at rapportere på miljø i sin tid, så var det i hvert fald også en trend, som man skulle være meget blind for ikke at opdage i forhold til viden, og der var jo også aktiviteter i ministerierne med hensyn til, hvordan man kunne gribe den slags ting an. Jeg tror, det var COWI, der begyndte at lave videnregnskaber. Der var nogle af de konsulentfirmaer, som vi havde inde, som begyndte at sende os deres videnregnskaber. Det er jo et eller andet vink med en vognstang om, at der var ved at ske noget på rapporteringssiden. Så hvis man gerne vil blive ved at være fremme i bussen, så må man hellere tage at kikke på det også.”

I Novozymes begyndte man dog ikke at konstruere videnregnskaber dengang. For som Claus Frier fortalte, så havde man ”jo været opmærksom på at håndtere viden indadtil. Men man har nok ikke ment, at det var noget som i særlig grad interesserede de stakeholdere, som vi tænkte på i miljø og sociale rapportering, og i årsrapport sammenhæng var der ingen tradition for det. Så det blev holdt inde døre. Men man kan jo nok sige, det er vigtigt i en forskningstung virksomhed.”

I årsrapporten for år 2001 (samt i de senere årsrapporter) er der lagt stor vægt på miljø og økonomi/bæredygtighed (Novozymes 2002b). Men i miljø- og social-rapporten er der ikke kun fokus på miljø og sociale forhold, der skrives også kort om videnstyring og -deling, som fokuseres om videnbeskyttelse og dermed patenter (Novozymes 2002a, s. 14). I årsrapporten for år 2002 der betegnes som den første integrerede årsrapport, indgår viden som en del for sig selv på fire sider under overskriften ”Viden som strategisk ressource”, hvor de skriver, at ”Det er første gang, Novozymes udgiver en samlet beretning om viden.” ... ”fremover vil viden få en mere fremtrædende rolle i den integrerede rapport. (Novozymes 2003, s. 40)”

<sup>117</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>118</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>119</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>120</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

Pia Carlé Bayer fortæller, at ”der er en drivkraft i det her, det er den danske årsregnskabslov, der har lagt op til, at man skal have supplerende beretninger i forhold til miljø og i forhold til viden.<sup>121</sup>” I Novozymes er videnregnskabet dog ikke konstrueret som en supplerende beretning men er en beretning i forbindelse med ledelsesberetningen, som derfor også revideres. Ifølge Pia Carlé Bayer er de den eneste danske og måske udenlandske virksomhed, der har gjort det på denne måde.

Selvom det er årsregnskabsloven, der beskrives som drivkraften, så er det ”også den generelle opfattelse her i virksomheden, at der foregår en masse ting på det her område, som ikke er adresseret i den model, vi har lige nu. Så det kunne man gøre mere ved, og det er også et af de kritikpunkter, vi får i den her stakeholderanalyse, at videnrapporteringen kunne man godt forestille sig at man tog nogle andre elementer med, og der er nogle ting, der er ligegyldige. Så det er et område, der bliver arbejdet videre med, men det er jo et område, der direkte er udsprunget af ændringerne i årsregnskabsloven, at vi pludseligt skal til at have viden ind derover også. Vi er jo en videntung virksomhed så det er et meget relevant emne at rapportere på for vores stakeholdere, så det vil blive forfinet.<sup>122</sup>”

Grunden til, at de i Novozymes har fravalgt at konstruere regnskaberne som en supplerende beretning efter de lovpligtige dele, er, at de ”synes det har en anden vægt, hvis det er en integreret del af rapporten, revideret på linie med de finansielle tal, altså på linie med resten.<sup>123</sup>” Samtidig har de haft diskuteret med deres revisorer, hvordan en samlet erklæring skulle se ud. Revisorbranchen var dog endnu ikke parat til, at de ville have to erklæringer, da der er faste regler for, hvordan erklæringer skal se ud, og som Pia Carlé Bayer fortæller, så har de allerede forbrudt sig mod alt, ”ved at der er en lille fin note med om, hvordan tingene hænger sammen.<sup>124</sup>” I Novozymes så man helst, at de havde en finansiell erklæring, som havde miljø- og social data samt AA1000-delen med, som en separat del af erklæringen på assurance. Ved at få revideret det hele, synes de i Novozymes, at de får dokumenteret udadtil, at det, der står i regnskabet, ikke bare ”er en eller anden solstrålehistorie, et eller andet sted fra<sup>125</sup>”.

De nævnte diskussioner, som er afledt af den nye årsregnskabslov, har ført det med sig, at afdelinger som konstruerer ikke-finansielle regnskaber, har fået opbygget et samarbejde med finansafdelingen. ”Det har haft en kolossal virkning internt, også at vi har taget den beslutning fordi vi pludseligt har fået helt andre interne samarbejdspartnere. Det kan løfte os i forhold til, hvordan opgør man data, hvordan laver man indikatorer, hvordan måler man ting. Der skal vi lære noget på vores side af bordet, og Finans de kan se, at verden består af andet end kroner og dollars. Når man skal vurdere risici, er der en række ikke-finansielle risici, som de er blevet opmærksomme på, så der er nogle ting på de interne linier, som er kommet til at fungere meget bedre.<sup>126</sup>”

Da Novozymes blev selvstændige, havde de ”dels behov for det, men det blev også muligt at profilere os stærkere som det, der var enzym-forretningen i Novo Nordisk, som var enzymforretningen sammen med en farmaceutisk forretning. Så der var både noget nødvendighed og en mulighed.<sup>127</sup>” Derfor udviklede Novozymes deres egne værdier, personlighed og vision, selvom de 10 grundlæggende principper for, hvordan man driver virksomheder og commitment til

<sup>121</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>122</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>123</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>124</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>125</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>126</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>127</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

bl.a. social ansvarlighed, miljømæssig ansvarlighed og det at ville rapportere overlevede fra Novo<sup>128</sup>.

Den første miljø- og social rapport, efter Novozymes blev selvstændige, blev konstrueret sammen med Novo Nordisk<sup>129</sup>. År 2000-rapporten blev derfor en samlet rapport for Novo-gruppen<sup>130</sup>. Siden har de selv konstrueret deres rapporter.

Det førte til rapporter, der i modsætning til Novo Nordisk, ”har fuld fart på farverne og vores personlighed som vi beskriver den. Her er spark, passion, science og openness. Det er den personlighed vi gerne ville give udtryk for, i alt hvad vi laver både internt og eksternt.<sup>131</sup>” Det har betydet, at der ”kommer fuld fart på farverne<sup>132</sup>” og billederne. Rent kommunikationsmæssigt er der ”både billeder og tekster til alt, hvor man i Novo Nordisk, uden at jeg skal kunne fortælle, hvad det er for nogle overvejelser, der ligger bag, i hvert fald har meget mere tekst på og meget mindre fokus på billeder, ikke.<sup>133</sup>”. Farverne og billederne ses tydeligt af regnskaberne. Det første år er konstrueret en Miljø- og Socialrapport samt en årsrapport, der begge har et billede på den øverste halvdel, og er grønt på den nederste halvdel (Novozymes 2002a; Novozymes 2002b), det næste år er konstrueret det de kalder en ”Integreret årsrapport, miljø- og socialrapport”, som er en del af deres årsrapport. Den har et farverigt billede på den øverste halvdel og er rød på den nederste (Novozymes 2003). I Årsrapporten for 2003 er den øverste halvdel igen et farverigt billede, mens den nederste halvdel er mørke lilla (Novozymes 2004). Samtidig er siderne i regnskaberne i forskellige farver, f.eks. mørke lilla, orange, grønne og mørke blå, og der er mange farverige billeder (Novozymes 2003, s. 1-43).

Generelt beskrives drivkræfterne bag Novozymes rapportering som deres værdigrundlag, hvor de lægger vægt på stakeholderrelationer<sup>134</sup>, og et kodeord er integration. Derfor ville de også i en rapporteringssammenhæng havde integreret denne tænkning på sustainability, miljø, sociale forhold og økonomi i deres rapportering. De blev derfor enige om, at samle det hele i en integreret rapport for at gøre værdigrundlaget troværdigt<sup>135</sup>.

Integrationen af alle de forskellige elementer betød, at alt skulle samles i en rapport, som kun kunne have en bestemt længde. Tekstmængden måtte derfor reduceres, for at gøre årsrapporten let læselig og nem at gå til. Derfor består Novozymes rapportering i dag af årsrapporten, som både indeholder trykt tekst og en cd-rom, med det, der ikke har fået plads i den trykte udgave. Samtidig har de lagt information om miljø og sociale forhold på Internettet, hvis stakeholdere vil vide mere<sup>136</sup>.

Dette rapporteringskoncept vil de dog udvide med særligt trykte rapporter, til særlige stakeholdergrupper, f.eks. genteknologi, som de altid har rapporteret om og nu føler er blevet lidt overfladisk. Det samme gælder for site-rapporter<sup>137</sup>. En analyse, omhandlende hvad deres

<sup>128</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>129</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>130</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>131</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>132</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>133</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>134</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>135</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>136</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

<sup>137</sup> Claus Frier, Novozymes, d. 8. marts 2004.

stakeholdere synes om rapporten, har dog vist, at de stort set ikke savnede noget. De mente kun, der var behov for småjusteringer<sup>138</sup>.

Sammenfattende viser Novozymes historie, at de første regnskaber blev konstrueret som følge af et eksternt pres, som betød, at regnskaberne blev konstrueret fordi man i Novo følte sig presset til det, for at bevare sin eksistens. I dag konstrueres regnskaberne og beretningerne også fordi de er vigtige i kommunikationen med deres medarbejdere og øvrige stakeholdere. Efter Novozymes er blevet udskilt fra Novo konstrueres videnregnskaber fordi de fortolkes til, at det er en nødvendighed for at kunne opfylde kravene i regnskabsloven. I såvel Novo som Novozymes har man fulgt meget med i, hvad der er kommet af nye regnskabsformer og ledelsesfilosofier. Nye ideer er optaget, hvis de har passet ind i deres eksisterende eller ønskede værdier og identitet, eller følt det var et krav fra eksterne aktører. Særligt efter Novozymes er blevet selvstændige, er deres regnskaber blevet anvendt til differentiering i forhold til Novo Nordisk.

## 7.5 Spar Nord Banks historie

Spar Nord Banks historie fortælles af tre medarbejdere, hvor de to, Winnie Flensborg og Keld Gammelgaard har været ansat i banken, siden arbejdet med det første frivillige ikke-finansielle regnskab – det etiske regnskab – blev igangsat. Winnie Flensborg er Cand. psych., konsulent i bankens HR-udviklings afdeling og har mest været engageret omkring de processer der har været relateret til regnskabet i begyndelsesfasen, mens Keld Gammelgaard, uddannet Cand. oecon., læser idehistorie og er kommunikationschef i banken, først senere engagerede sig for alvor i regnskabet efter at have set de muligheder og problemer, der var i det. Han endte derfor med at være den, der stod for den praktiske konstruktion af regnskabet, også i de første år efter det blev omdøbt til kvalitetsregnskabet i 1996.

Den sidste fortæller er Bent Askham Jensen, som i dag har ansvaret for kvalitetsregnskabet, primært kundedelen. Han er ansat i konceptafdelingen (tidligere markedsafdelingen) og uddannet Cand. merc. i afsætning, med speciale i produktudvikling og markedsføring. Bent Askham Jensen startede i banken i 1994, hvor han var ansat i de ekspederende afdelinger, men kom senere til markedsafdelingen, hvor han blev involveret i kvalitetsregnskabet.

Historien er derfor særlig interessant, da den bygger på fortællinger fortalt fra forskellige perspektiver. Den ene er set ud fra et humanistisk procesorienteret personale perspektiv ved Winnie Flensborg, den anden fra et ledelsesorienteret og økonomisk kommunikationsperspektiv ved Keld Gammelgaard og den tredje fra et marketingorienteret og økonomisk perspektiv ved Bent Askham Jensen.

Selvom historien starter med Winnie Flensborgs og Keld Gammelgaards fortællinger, for til sidst primært at ende med Bent Askham Jensens, er de alligevel overlappende, da de enten har hørt om regnskabet eller været involveret på anden vis.

---

<sup>138</sup> Pia Carlé Bayer, Novozymes, d. 8. marts 2004.

### 7.5.1 Værdigrundlaget

Historien starter helt tilbage i 1987 eller lidt før, hvor banken var en sparekasse og hed Sparekassen Nordjylland. Da sparekassen var en fusion af en række sparekasser, var der i midten af 80'erne ikke "en helt fast kultur"<sup>139</sup>, og sparekassen havde en direktør "som nok var utilfreds med den kultur der var, og så gerne det var en mere dynamisk kultur. Men også en kultur som i vid udstrækning tog hensyn til medarbejderne. Derfor blev det besluttet i ledergruppen i 87, at der skulle udarbejdes et værdigrundlag for Sparekassen Nordjylland, i første række for medarbejderne. Når medarbejderne havde så forholdsvis en stor vægt, så var det fordi, vi var en sparekasse. En sparekasse er jo karakteriseret ved ikke at have nogle aktionærer, dvs. at der kun er to interessentgrupper, kunderne og medarbejderne. Og den daværende direktør havde nærmest den opfattelse, at sparekassen var til for medarbejderne, fordi hans synspunkt var, at kunderne grundlæggende kunne få dækket deres behov i andre pengeinstitutter. Så det, der var særskilt for Sparekassen Nordjylland, var derfor de ansatte."<sup>140</sup>

Værdigrundlaget (og senere det etiske regnskab) skulle bruges som et ledelsesværktøj, som skulle beskrive, hvilke værdier banken var styret efter. Det var inspireret af Edgar Scheins grundlæggende antagelser om virksomheden og skueværdier.<sup>141</sup> Banken havde en masse skueværdier på, hvad de var og gjorde men ikke overblik over, hvilke værdier der lå i banken, hvorfor man spurgte de mennesker, der var i organisationen<sup>142</sup>.

En gang om året havde sparekassen en tre-dages konference for de 40 øverste ledere. På konferencen havde direktionen, primært Jørgen Giversen, fundet ud af, at der skulle arbejdes med værdier. Til det formål var konsulent Kaj Jørgensen fra Dafolo og professor Erik Johnsen fra Handelshøjskolen i København inviteret. Værdidiskussionen tog udgangspunkt i Maslows behovspyramide, "så man havde nogle grundlæggende værdier og nogle selvrealiserende værdier, for at sige hvad betød det så for mig som medarbejder, og hvad betød det for lederen, og hvad betød det for vores kunder, og hvad kan de så forvente af os"<sup>143</sup>. Efter konferencen skrev Winnie Flensborg og Kaj Jørgensen det sammen, og kom derved frem til nogle grundlæggende ting. F.eks. har Maslow nederste sult og tørst, som blev overført på kunderne, der havde brug for pengehåndtering osv., mens medarbejderne havde brug for basal tryghed som f.eks. løn<sup>144</sup>.

Resultatet af arbejdet blev efterfølgende præsenteret på en konference, hvor alle medarbejdere var indbudt. Det var første gang alle medarbejdere var til konference, fordi direktionen mente det var vigtigt at alle diskuterede det og ikke bare ledergruppen. Alle medarbejdere fik sendt materiale ud på forhånd, så man kunne arbejde med det forslag, der i forvejen var udarbejdet. "Der sad alle medarbejderne i sådan nogle 10-mandsgrupper eller 8-mandsgrupper, eller hvor meget der nu var plads til inde i Ålborg hallen og sad og arbejdede med dem (værdierne). Så var der nogen, der arbejdede med de her grundlæggende værdier, og så var der nogen der arbejdede med tryghedsværdier, og nogle sad og arbejdede med selvrealisering."<sup>145</sup> Efter konferencen sad Winnie

<sup>139</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>140</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>141</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>142</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>143</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>144</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>145</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.



Flensborg med 5 flyttekasser papir, fordi alle havde skrevet hvordan de synes, det skulle være. Derefter blev nedsat en gruppe, som skulle sætte forslagene i system. I den gruppe sad Winnie Flensborg og Kaj Jørgensen, som refererede til direktionen, der i sidste ende godkendte arbejdet<sup>146</sup>.

Men som Keld Gammelgaard fortæller, var Jørgen Giversen ”direktør på daværende tidspunkt”, og ”godt klar over, at der var et problem. En ting var at have lavet det her værdigrundlag, en anden ting var, om man nu også levede op til det.<sup>147</sup>”

Via Kaj Jørgensen og Erik Johnsen hørte de i Spar Nord om, at Peter Pruzan og Ole Thyssen gik med ”nogle tanker om at lave et regnskab, som skal afspejle ting som ligger ud over det økonomiske. Tilsyneladende et projekt som er opstået med en snak med Nørregaard - en tøjbutik inde på Strøjet - der hedder Nørregaard. Jeg ved ikke helt hvorfor, men i en snak med ham kom ideen om at man kunne beskæftige sig med ting som ikke lå i det økonomiske regnskab. Det var der, den var opstået. Men de gik altså med en tanke om at lave noget, uden at de vidste rigtigt, hvad det var, som skulle afspejle det, der lå udover det økonomiske, og så hører de via Johnsen, om den her sparekasse der har lavet et værdigrundlag.<sup>148</sup>” De bliver så enige om at tale med Sparekassen, en samtale som endte med at Ole Thyssen og Peter Pruzan fik tilladelse til at bruge Sparekassen i forbindelse med et forskningsprojekt.<sup>149</sup> ”Banken har altid været åben for sådan noget. Så det fik de selvfølgelig lov til.<sup>150</sup>” ...”Det var meget kendetegnende for Sparekassen Nordjylland i 80’erne, vi var utrolig udviklingsorienterede, utrolig forandringsorienterede, hver gang der var en ny ledelsesteori, samarbejdsteori eller hvad ved jeg, markedsteori, så skulle vi prøve den af.<sup>151</sup>”

”De (Ole Thyssen og Peter Pruzan) kom så ind og synes, at det her det var spændende, fordi de også sad og arbejdede med værdier og så synes de jo det kunne være spændende at måle på det. Levede vi nu op til det her.” En ting var at man havde fundet ud af, hvad kunderne kunne forvente, men ”så stillede de jo det enkle spørgsmål: Hvordan vil I egentligt måle på det. Ja, det var der jo ikke rigtigt nogen, der havde tænkt over.<sup>152</sup>”

Et af de umiddelbare resultater var, at direktør Jørgen Giversen skrev i det eksterne økonomiske regnskab, årsregnskabet for 1988 at de for 1989 ville lave et etisk regnskab. ”Og som han siger, at hvis vi ikke der havde skrevet det i årsregnskabet, så var det blevet skrottet, fordi han kunne godt se, at det var problematisk at komme med et dårligt økonomisk regnskab og så komme med et etisk regnskab. Så hvis ikke han var gået eksternt på det tidspunkt og havde bundet sig...<sup>153</sup>”

## 7.5.2 Det etiske regnskab

Mens Winnie Flensborg tog sig af udformningen af værdierne, var Mette Kræmmer projektleder på det etiske regnskab og udførte det praktiske arbejde (Bonde 1991). Projektet medførte bl.a., at Mette Morsing skrev bogen ”Den etiske praksis”. De første møder startede i efteråret 1988, og i 1989 blev

<sup>146</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>147</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>148</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>149</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>150</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>151</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>152</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>153</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

det mere konkretiseret<sup>154</sup>. Senere etablerede man dialog cirkler, analytiske værksteder og strategiske værksteder (Bonde 1991) og på baggrund af et fremtidsværksted, fik man endvidere udarbejdet et værdigrundlag for kunderne. ”Man kan sige at ideelt, hvis man trænger bag det etiske regnskab, så bygger det i nogen grad på Habermas’s diskursetik.<sup>155</sup>” Med udgangspunkt i de ting de lavede, konstruerede man det etiske regnskab, som blev offentliggjort i april/maj 1990, samtidig med at de gik på børsen<sup>156</sup>.

”Det vakte nogen genlyd, ikke kun fordi man kom med et etisk regnskab, men også fordi, vi samtidig kom med et underskud på det økonomiske regnskab. Derfor blev vi selvfølgelig beskyldt for, at prøve at dreje opmærksomheden væk fra det økonomiske over til det her etiske. Der kunne Jørgen Giversen jo gudskelov i overensstemmelse med sandheden fortælle, at da man gik i gang med det her arbejde, da havde man jo da bestemt ikke nogen forventning om, at de skulle komme ud med et underskud. Men det var jo dengang krisen virkelig satte ind, hvor alle pengeinstitutter var i krisesituation der fra 89-90 og frem til midten af 90’erne.<sup>157</sup>”

Projektgruppen konstruerede de første regnskaber, men problemet var ifølge Keld Gammelgaard, at projektet levede mere i omgivelsernes øjne, end det levede i bankens. ”Det var et projekt der var startet i ledelsen, og det blev opfattet som ledelsens projekt, og medarbejderne synes måske i starten, at det var interessant at læse om det i aviserne, men til sidst var de faktisk lidt trætte af at læse det i aviserne, fordi de kunne læse, hvor vidunderligt det var det her etiske regnskab, men de kunne slet ikke forholde sig til det internt. Men arbejdet var faktisk så grundigt, at der blev lavet et etisk regnskab, om ikke for hver afdeling, så for grupper af afdelinger.<sup>158</sup>”

Keld Gammelgaards interesse for det etiske regnskab var i begyndelsen ”yderst, yderst ringe.<sup>159</sup>” For det første fordi han var økonom, og for det andet fordi hans ansvar var at få introduceret banken bedst muligt på fondsbørsen. Derfor var den eneste interesse ”at komme på børsen med et godt økonomisk regnskab og kunne demonstrere, at vi var i stand til at styre den her virksomhed økonomisk.<sup>160</sup>” Så skiftede han imidlertid job og fik en anden funktion med økonomisk ansvar for en række afdelinger. I den forbindelse så han mulighederne i regnskabet. Udover at vide noget om økonomien i afdelingerne, vidste han på grund af det etiske regnskab, også hvordan kunderne opfattede afdelingen, om den levede op til de aftalte værdier, og hvordan medarbejderne følte de levede op til værdierne. Dvs. at han fik en pejling af medarbejdertilfredsheden og kundertilfredsheden, hvilket gav nogle muligheder for at ”få nogle diskussioner med de her afdelinger, som var af en anden karakter, end når det var diskussioner på et rent økonomisk grundlag. Fordi samtalen går hurtigt i stå, når man kun snakker om økonomi.<sup>161</sup>” Pludseligt kunne man se, at et dårligt resultat måske udsprang af medarbejderproblemer, som måske ikke udsprang af at de var dårligt fagligt funderede, men at det måske var ledelsesproblemer eller samarbejdsproblemer, da det ofte er begge parter, som har skylden<sup>162</sup>.

<sup>154</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>155</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>156</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>157</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>158</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>159</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>160</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>161</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>162</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

”Da jeg som sagt er økonom af uddannelse, så fandt jeg på at opstille det her på en overskuelig grafisk måde og pædagogisk måde, og det betød pludseligt at medarbejderne fik en langt langt større interesse for det etiske regnskab, end de tidligere havde haft.”...”En ting er at påpege nogle problemer, det er langt svære at gøre noget ved problemerne. Derfor var der nok mange medarbejdere, der blev skuffede nogle år senere, fordi de synes de havde arbejdet seriøst med det, hvilket de bestemt også havde men havde svært ved at se, at det også førte til nogle reelle ændringer. Det er nok en meget længere proces end de fleste mennesker tror, fordi det man jo grundlæggende gør, når man går ind og foretager de her ting, foretager disse her målinger, det er jo at man lægger op til en kulturforandring, og som vi jo alle sammen ved, så er kulturer morderlig, morderlig svære at ændre.<sup>163</sup>”

Et andet problem var, at processen var blevet uigennemsigtig, fordi det var problematisk at samle alles synspunkter i et uden udvælgelse. ”At påstå at det baserede sig på en fri dialog det var i hvert fald noget vrøvl.<sup>164</sup>”. Derfor foreslog Keld Gammelgaard i 1996, at de ”i stedet for at lave en seudodemokratisk værdifastsættelse<sup>165</sup>”, valgte et mere gennemskueligt system, som gik ud på at samarbejdsudvalget fastsatte værdierne, så man vidste, hvem der gjorde det. Samarbejdsudvalget, som Keld Gammelgaard var sekretær for, diskuterede sig frem til nogle grundlæggende værdier, som blev sendt i høring i afdelingerne dvs. ud til alle medarbejdere. Alle kunne bidrage, komme med indsigelser og forslag, men de endelige beslutninger blev taget i samarbejdsudvalget. Værdigrundlaget blev derefter fremlagt på en personalekonference, hvor alle var inviterede og der stadig var mulighed for at komme med indsigelser<sup>166</sup>.

Regnskabet hed det etiske regnskab ud fra påstanden om, at det byggede på diskursetikken. Det syntes Keld Gammelgaard ikke var helt korrekt. Han syntes tværtimod det var utroligt svært at forsvare, at det overhovedet havde noget at gøre med etik. Derfor ville han ændre navnet, som blev til et kvalitetsregnskab. Begrundelsen var, ”at man kan sige at etik handler om mellem menneskelige forhold, og kvalitet kan godt opfattes som kvalitet i de mellem menneskelige forhold. Det var det der var i centrum, det var ikke en traditionel produktkvalitet<sup>167</sup>.”

Et problem, der ellers blev påpeget ved det etiske regnskab, var, at der ikke var et facit, det kunne give anledning til mange fortolkninger og mange diskussioner, der var svære at have, når fokus var på at opnå resultater. ”Dvs. at du havde to situationer. Du havde den meget forretningsorienterede og meget kontante, og så havde du periodevis de sådan her lidt mere abstrakte diskussioner. Da tror jeg nok, at der følte både ledelse og medarbejdere, at det var svært at have de her to verdener. Og den økonomiske verden den giver sig selv, altså er det så den anden, der er lidt til ulejlighed<sup>168</sup>.”

Det førte til, at den del, der oprindeligt stammede fra det etiske regnskab mere og mere blev rettet mod forretningen, hvor det i dag i langt højere grad er blevet en traditionel måling af medarbejdertilfredshed og kundertilfredshed, som opgøres i indeks<sup>169</sup>.

<sup>163</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>164</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>165</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>166</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>167</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>168</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>169</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

### 7.5.3 Videnregnskabet der blev et kvalitetsregnskab

Navneskiftet fra det etiske regnskab til kvalitetsregnskab blev dog også begrundet i andre forhold. F.eks. har forholdene i samfundet ændret sig gennem perioden, ”Vi tager meget udgangspunkt i omgivelserne, og hvordan det omgivende samfund ændrer sig. Samfundet har ændret sig, så tiden er ikke til at sidde der i kvalitetscirkler og sidde og snakke Habermas<sup>170</sup>.” Samtidig kom der ny direktion, som matchede Keld Gammelgaards ideer til ændringer i regnskabet<sup>171</sup>.

I forbindelse med lederskiftet i 1994, hvor direktørerne Ole Jørgensen og Jette Poulsen trådte til, producerede journalist Jens Kastbjerg en TV-udsendelse, hvori ideerne i det etiske regnskab blev diskuteret, og dialogen kritiseret af en række medarbejdere, men forsvaret af den nye ledelse (Kastberg 1994). Der blev dog ikke konstrueret et regnskab i 1995, men et kvalitetsregnskab i 1996<sup>172</sup>.

Navneændringen blev måske derfor set som en modsætning til det eksisterende, som passede bedre til bankens markedsføring. I den forbindelse fortæller Bent Askham Jensen, at ”det var lidt en tilfældighed tror jeg, det var mere væk fra etisk regnskab”... ”Ja, så tror jeg nok, at vi havde lidt et slogan på det tidspunkt, hvor der indgik noget omkring kvaliteten, og så var det nærliggende.<sup>173</sup>”

Kvalitetsregnskabet var også inspireret af kvalitetsstyring. Kvalitetsbegrebet interesserede Keld Gammelgaard meget på det tidspunkt. Samtidig mente han, at de i banken havde behov for et kvalitetsprojekt, som regnskabet kunne være et godt supplement til. Kvalitetsregnskabet skulle da stadig være både internt og eksternt men med det interne som det primære<sup>174</sup>.

I 1998 skriver Spar Nord Bank i deres kvalitetsregnskab, som er blevet en del af deres årsrapport, at ”kvalitetsregnskabet betegnes også som et videnregnskab, og det hedder herom, at ”et videnregnskab er et værktøj til at sætte mål på en virksomheds videnkapital. Herigennem gør den internt som eksternt opmærksom på, at virksomhedens værdi i høj grad afgøres af dens videnkapital, dvs. de aktiver som vedrører medarbejdernes viden og kompetence, kundernes tillid til virksomheden og dens produkter, virksomhedens infrastruktur ikke mindst i form af IT-systemer og administrative processer samt effektiviteten i dens forretningsprocesser.” (SparNord\_år 1998, s. 11)”

Om det fortæller Keld Gammelgaard, at det jo var på det tidspunkt, ”hvor diskussionen omkring videnregnskab starter med erhvervs- og selskabsstyrelsen, og Jan Mouritsen fra København også fægter i blinde. Og egentligt lader sig inspirere af vores oprindelige etiske regnskab og af aflæggeren som er det svenske forsikringselskab Scandia.<sup>175</sup>...” ”Dengang mener jeg vi lige så godt kunne have valgt videnregnskab, det kan godt være det så havde ført til nogle justeringer, men det havde også været helt fint.<sup>176</sup>”

<sup>170</sup> Møde med Winnie Flensburg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>171</sup> Møde med Winnie Flensburg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>172</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>173</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>174</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>175</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>176</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

Keld Gammelgaard kontaktede på et tidligt tidspunkt folk fra videnregnskabsprojektet, og spurgte hvorfor de ikke havde henvendt sig til dem. Forklaringen var, at de ville have nogen, der ikke tidligere havde arbejdet med det. Spar Nord Bank deltog derfor kun i en høringsgruppe<sup>177</sup>.

Bent Askham Jensen fortæller videre om ændringen, at ”man er gået fra, at det rent var et spørgsmål om værdier til nu at være opfølgning på strategier. Så begynder det jo at blive interessant styringsmæssigt. Fordi strategierne, er jo meget andet end økonomi. Så kan man jo selvfølgelig sige, at det stadig er opfølgning på værdier, det kan man måske godt sige her, nu er det i hvert fald bare mere integreret i strategierne.<sup>178</sup>”

Selvom Bent Askham Jensen har brugt en hel del tid på at følge med i arbejdet omkring videnregnskaberne, og har været med i nogle af de grupper, der har udviklet en del af det, fortæller han, at de i banken har valgt deres egen model. De har ”holdt øjnene åbne, og kikket på, hvordan andre de har gjort det. Men vi har jo på en eller anden måde været med til at danne, vi har jo været pionerer, og det har selvfølgelig haft en vis indflydelse på den måde, man har arbejdet med det på. Så kan man sige, at det arbejde der så har været, det har så bevæget sig i en lidt anden retning. Men måske nok lidt mere sådan som jeg selv opfatter det, lidt den samme retning som vi egentligt havde fra starten med det etiske regnskab, hvor der var meget markedsføring i det. Hvis vi kikker i nogle af de videnregnskaber, der er lavet af de her førstegangsvirksomheder, så er det jo det rene markedsføringsblad, de har lavet. Der er jo ikke meget konkret regnskab i det, som jeg ser det. Det er jo bare min vurdering af det.<sup>179</sup>”

Hvor det etiske regnskab blev set af Bent Askham Jensen som markedsføring, ser han det i dag som ”et decideret regnskab med budgettering osv. koblet direkte op på strategierne. Det kunne i princippet ligeså godt være økonomiafdelingen, der lavede det i dag.”...”Kvalitetsregnskabet det er jo i princippet blot en del af beretningen på den ene side. Og på den anden side er det jo en del i princippet af resultatopgørelsen og balancen hvis man kører den helt ud altså. I og med at det jo er økonomi bare lidt mere fremadrettet, så et eller andet sted, kunne man jo godt forestille sig at man satte kr. og ører på det, selvom det jo godt kan være, det bliver ved teorierne. Men et eller andet sted kunne man jo godt sætte kr. og ører på alle de her tal her, og hvad betyder det for den fremtidige indtjening. Et eller andet sted kunne man godt lave en balance og en resultatopgørelse, og foretage en vurdering.<sup>180</sup>”

Bent Askham Jensen har ”opfattet det meget som på linie med det økonomiske.<sup>181</sup>”, som et objektivi redskab. Hvor definitionen af værdigrundlaget og arbejdet med strategierne er direktionens, ledelsens, bestyrelsens beslutning. Kvalitetsregnskabet bliver derfor et måleapparat, hvor der følges op på de mål, der er sat<sup>182</sup>. Dvs. de rapporterer og implementerer samt sikrer, at der kommer indsatser i organisationen. I den forbindelse fortæller Bent Askham Jensen, at det er nemmere at få fokus på det økonomiske regnskab og at få initieret nogle indsatser. ”Der er det jo lidt sværere til at få det til at ske nogle indsatser på baggrund af et kvalitetsregnskab, derfor arbejder vi lidt mere med implementeringen af det, og får det til at ske noget i organisationen. Det er nok den

<sup>177</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>178</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>179</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>180</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>181</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>182</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

største forskel i forhold til det økonomiske regnskab. Ellers så ser jeg det meget som et systemisk regnskab, hvor vi har et budget, og vi har realiseret.<sup>183</sup>,”

Ser man på kvalitetsregnskaberne over tid, er der emner, der kommer ind og forsvinder igen. F.eks. spørgsmålet om, hvorvidt medarbejderne følte banken var en socialt ansvarlig virksomhed. Det kom ind i 1999 (SparNord 2000, s. 52; SparNord 2001, s. 36; SparNord 2002b, s. 13) og forsvandt igen i 2002 (SparNord 2003b). Disse ændringer begrundes bl.a. som en eventuel rest fra tiden omkring det etiske regnskab<sup>184&185</sup>, men også som et spørgsmål om strømninger på det tidspunkt. ”Det er, du kan kalde det oppe i tiden<sup>186</sup>.”

### 7.5.4 Kvalitetsregnskabet i dag – ny model, CSI og Balanced Scorecard

Modellen som anvendes til kvalitetsregnskabet er også ændret gennem tiden. Et problem var, at de ikke kunne overskue alle de resultater, der kom af det gamle. Derfor har de valgt ”at fokusere og snævre hele måleapparatet ind.<sup>187</sup>”. ”Hvis nu vi skulle bruge det til styring, og det har vi jo besluttet vi gerne vil. Det er jo et styringsredskab, det er et opfølgingsværktøj, men det er jo også et styringsredskab. Så skal vi bruge tingene, så skal vi kommunikere det, og der skal komme nogle indsatser, der skal kobles nogle indsatser på de punkter vi så vælger at følge op på. Vi havde vel 70-80 spørgsmål i regnskabet for 2001, der er det største”... ”Men fra 2002 af der skifter vi jo igen model. Hvor vi går ind og laver det efter den samme model alle de undersøgelser vi bruger. Vi bruger den her CSI-modellen.<sup>188</sup>,”

Modellen beskrives af Bent Askham Jensen som meget indsatsorienteret. Målet er tilfredshed og loyalitet som initierer indtjening og økonomi. I modellen kan det ses, hvad man skal gøre, for at skabe tilfredshed og loyalitet, således at man får sine indsatsgrupper, fordi modellen fortæller hvad man har mest effekt ud af. Den peger direkte på det, der skal arbejdes med, og det man får mest ud af at arbejde med. Der er dog en subjektiv vurdering i modellen, da man selv skal vurdere, hvad man tror man kan få succes med.<sup>189</sup>

Bent Askham Jensen fortæller, at de ”har taget loyalitet, image og ildsjæle”, som en del af deres ”overordnede Balanced Scorecard,” så modellen er segmenteret frem til år 2007.<sup>190</sup> Han fortæller videre, at de har bevæget sig ”fra at bruge mindre tid på processer og mere tid til at arbejde med indsatserne.” Gennem tiden er budgetteringen blevet bedre, og direktionen har for første gang sat mål frem til 2007. Grunden til, at direktionen ikke tidligere har sat mål på er sandsynligvis, at det er utroligt forpligtende. For når de har sat målene og de ikke nås, må de gøre noget, og der skal indsatser til.<sup>191</sup>,”

<sup>183</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>184</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>185</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>186</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>187</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>188</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>189</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>190</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>191</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

I Spar Nord Bank er der blevet talt om Balanced Scorecard ”i mange år<sup>192</sup>”, ”men det er faktisk først nu her, faktisk i det her øjeblik det bliver implementeret<sup>193</sup>”, og som Bent Askham Jensen fortæller, så har det været implementeret lidt, ”jeg har jo i hvert fald haft den vinkel på videnregnskabet, at det er en del af Balanced Scorecardet, hvor man kobler det op med de indsatser der nu hører dertil.” Det er ”en business intelligent model, altså en samlet model hvor man beskriver, hvor man har strategierne, og operationaliserer dem og så følger op på dem, og initierer indsatser hvis der er nogle mål man ikke når. Og der er kvalitetsregnskabet jo så bare en del af det apparat ligesom så mange andre<sup>194</sup>”.

Det hedder kvalitetsregnskab nu, men Bent Askham Jensen mener, at navnet bliver mere og mere ligegyldigt, fordi det er en del af den samlede forretningsmodel. Pointen er at få det hele integreret. ”Der er ingen grund til at have det til at stå for sig selv, det giver ingen værdi. Vi har hele tiden snakket om hele forudsætningen for at beskæftige os med det, det er jo det her med sammenhængen mellem økonomi, kundetilfredshed og medarbejdere. Hvis vi siger den er der den sammenhæng, så er vi også nød til at kikke på alle tingene under et. De er i interaktion med hinanden, så skal vi da have integreret det hele i det samme måleapparat. Så er det ikke vigtigt, hvor de enkelte mål kommer fra. Det der er vigtigt er målet, opfølgningen og indsatserne<sup>195</sup>”.

Bent Askham Jensen mener et forretningsområde bør vurderes ud fra forskellige kriterier og målepunkter, hvilket er vanskeligt, med mindre man indarbejder det i beretningen, fordi beretningen er den del, hvor man ser lidt længere frem. ”I forhold til årsrapporten så er det jo egentligt et spørgsmål om at fortælle aktionærene og investorerne nogle ting. De skal have noget viden, de skal have et grundlag til at vurdere vores nuværende praksis<sup>196</sup>”.

Bent Askham Jensen fortæller endvidere, at de tidligere brugte de eksterne regnskaber internt, men ikke i dag, hvor de har den interne rapportering, der er af en helt anden karakter. ”Så det er jo ikke fordi man ikke vil bruge det internt, men det giver bare ikke mening. Jeg tror overhovedet ikke, der er nogen sammenhæng, til gengæld så er der den sammenhæng, at hvis de får dårlige resultater, så kan de mærke det på tegnebogen. Det tror jeg virker langt større.<sup>197</sup>” ... ”Herude bliver det også anvendt til at få mere i posen, det er det, der gør det interessant, plus det at selve medarbejderregnskabet jo er interessant, fordi det er interessant for lederen.” ... ”Ikke nok med at man får nogle overskridelser på nogle økonomiske budgetter, men samtidig skal man også fange nogle budgetter på medarbejdertilfredsheden, som også skal være i orden. Så det er en sådan set enkel budgetbetragtning, som der gør, at det er noget der bliver arbejdet med, og man venter med spænding, organisationen er spændt her op til den interne offentliggørelse. Nu kommer det så også to måneder før det eksterne, så det gør også at luften er taget ud af ballonen, så der er ingen, der interesserer sig for det, når det kommer der sidst i februar.<sup>198</sup>”

Om konsekvenserne af den interne konkurrence fortæller Bent Askham Jensen dog, at den ikke altid er lige hensigtsmæssig. Der er ”nogen der bliver lidt kreative i forhold til at få resultaterne for døren.<sup>199</sup>”, hvorfor det ikke altid virker i forhold til de ønskede værdier.

<sup>192</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>193</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>194</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>195</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>196</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>197</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>198</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>199</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

Regnskabet anvendes stadig til differentiering og det, der kommer i det eksterne regnskab, hænger sammen med profilen. Det hænger samtidig sammen med det, der er oppe i tiden<sup>200</sup>, ”du kan aldrig skrive det hele, så du vil altid tage et uddrag. Så beskriver man selvfølgelig det, man tror der er mest interessant at høre om i regnskabet.<sup>201</sup>” Ideerne kommer både fra personlige relationer, og fordi de følger med i hvad der sker.<sup>202</sup> ”Det er jo klart en kombination. Ting skal jo også modnes f.eks. det med Balanced Scorecard, jeg har været med til at snakke om det i 8 år.<sup>203</sup>” Ellers afhænger ideerne i forbindelse med regnskaberne af, hvorvidt man kan overbevise ledelsen.<sup>204</sup>

Regnskabet har endvidere udviklet sig til at være mere præcist og regnskabsmæssigt stringent. Oplevelsen er, at det er blevet lidt kedeligt i forhold til, hvad det var i 80’erne, hvor der var en fremadrettet forskningsmæssig synsvinkel, og det var grundforskning. I modsætning til dengang, kan de nu bevæge sig ud af en meget mere sikker vej.<sup>205</sup> ”Nu har vi nogen erfaringer der gør, at nu gør vi sådan her, det tror vi på det virker.”...”vi stiller ikke spørgsmålstegn ved, hvis medarbejdertilfredshedskurven den er faldet, så er den faldet. Så er det vigtigt, og så skal vi arbejde med det<sup>206</sup>.”

Den opfattelse støttes af Winnie Flensborg som fortæller, at de bløde værdier er blevet hårde. ”Man måler og vejer det, og så er der ikke nogen udvikling i det.” Winnie Flensborg mener derfor, at man bør nedlægge regnskabet, og kalde det noget andet. F.eks. ”Hvis de skriver noget for kunderne så skriv noget om kundetilfredshed, og så lav en markedsanalyse på det. Så lad det simpelthen være det, det er, og så glemme resten.<sup>207</sup>”

Winnie Flensborg påpeger endvidere, at tiden er en anden, verden er blevet anderledes, og da de i banken ”tager meget udgangspunkt i omgivelserne, og hvordan det omgivende samfund ændrer sig.<sup>208</sup>”, er tiden ikke til kvalitetscirkler og Habermas. Et problem i dag er dog, at man hænger fast i noget af det gamle for at kunne sammenligne, men at man ikke kan ”måle æbler og pærer og bananer. Du kan ikke sammenligne det alligevel. Så kan vi lige så godt lave noget andet, så sige nu laver vi markedsundersøgelser og der er der bl.a. en værdi af, hvordan er deres omdømme her i nabolaget og så lad os da kalde det det.<sup>209</sup>” Derved kan det nye skilles fra det gamle, så de ikke skal blive ved med at have ”det hæftet på” sig. Winnie Flensborg mener, det var godt og spændende dengang, men det etiske regnskab er slut nu, og det derfor er vigtigt, at de kommunikerer, hvad det er, de har brug for i dag. ”Det er en del af vores identitet, det er lige pludseligt en del af vores identitet. Men den bliver jo løgn den identitet, der er jo ikke kommitment til den længere.<sup>210</sup>”

Om værdierne i dag siger Winnie Flensborg desuden, at de er kommet fra direktionen. ”Det bliver sådan mere fjernt, det er bare sådan noget måleredskab vi har, det er bare redskabet. Det er ikke noget levende. Det er blevet teknokratiseret, hvis man kan sige det sådan. Fra starten var det noget

<sup>200</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>201</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>202</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>203</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>204</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>205</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>206</sup> Møde med Bent Askham Jensen, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>207</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>208</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>209</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>210</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.



dynamisk og organisk og noget vækst. Det blomstrede og levede blandt medarbejderne, nu er det bleven sådan bureaukratiseret og teknokraterne har fået fat i det. Så nu er det sten død. Der bliver godt nok opfordret til, at vi laver det, og det bliver sikkert også brugt til noget, der er mange der har det lige som mig, nå ja det har vi jo også, men hvad er det nu det er.<sup>211</sup> Før blev det eksterne regnskab brugt internt, men i dag er det mere separat, meget mindre og tolkningen bliver bare sendt ud. ”Man får slet ikke de der diskussioner om de bagvedliggende ting”...”Men i dag så siger man, så er der lige, de der ting, og så bliver det kun styring og kontrol, men ikke nogen samtale omkring det og ikke noget fremadrettet udvikling.<sup>212</sup>”

Keld Gammelgaard deler lidt samme syn på udviklingen som Winnie Flensborg, for som han siger, ”Når kvalitetsregnskabet kommer ud nu her, så vil man givetvis diskutere det”...”Men dialogcirklerne de er afgået ved døden for mange år siden. Det bliver mere en konstatering, nå, vi er gået lidt frem, nå, vi er gået lidt tilbage og med mindre der er nogen, enten decentralt eller centralt, der tager action, så tror jeg heller ikke der sker ret meget mere.<sup>213</sup>”

Sammenfattende begyndte Spar Nord Bank at konstruere regnskaberne fordi de havde en engageret leder, som mente de fusionerede virksomheder havde behov for en ny fælles kultur, herunder værdier, hvor medarbejderne blev sat i centrum, samtidig med at forskere og andre virksomheder begyndte at interessere sig for det. Selvom regnskaberne var eksterne blev de anvendt til interne formål. Skiftende ledelse og engagerede medarbejdere samt samfundsmæssige ændringer har været medvirkende årsag til, at regnskaberne har ændret sig undervejs. Interne regnskaber har endvidere betydet, at de eksterne regnskaber og beretningerne i dag kun anvendes som markedsføring og information til investorer. Samtidig har det interne regnskab ændret sig til et styrings- og kontrolredskab, der bl.a. anvendes til belønning.

## 7.6 Sammenfatning af virksomhedshistorierne

Ser man på ovenstående, fortælles historier om aktører og begivenheder, som har været afgørende for, at virksomhederne begyndte at konstruere regnskaberne og beretningerne. Samtidig har forskellige aktører og begivenheder haft indflydelse på, hvordan regnskaberne og beretningerne har udviklet sig gennem tiden. Det gælder såvel interne som eksterne aktører og begivenheder.

Både i Coloplast og Spar Nord Bank fortælles om, at det særligt har været deres direktører, som har været drivkræfter bag de første ikke-finansielle regnskaber. I Coloplast var det divisionsdirektøren i Kokkedal, som var bestyrelsesmedlem i plastindustrien da miljødebatten startede og allerede dengang tænkte på bæredygtighed og i Spar Nord Bank var det direktøren, som særligt interesserede sig for virksomhedens medarbejdere og kultur. Disse interesser viser sig umiddelbart både i deres valg af ikke-finansielle regnskabsformer og indhold, men også i deres valg af, hvilke faggrupper der konkret er med i udarbejdelsen af selve regnskaberne – I Coloplast udarbejdede miljøchefen miljøredegørelserne og i Spar Nord Bank var det et direktionsprojekt der lå i Human Ressource afdelingen. Regnskaberne i Coloplast handlede om miljø, mens regnskaberne i Spar Nord Bank mest handlede om medarbejderne og deres værdier med stort fokus på processen.

<sup>211</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>212</sup> Møde med Winnie Flensborg, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

<sup>213</sup> Møde med Keld Gammelgaard, Spar Nord Bank, d. 20. december 2004.

I Coloplast handlede regnskaberne dog ikke kun om miljø, men også om samfundseffekt mv. Mest var miljøproblematikken vigtig for deres forretning og image, og der blev sat fokus på miljøbesparelser, hvilket var i overensstemmelse med deres fokus på kvalitet. Andre topledere i organisationen begyndte at interessere sig for regnskaberne, og videnregnskaber blev konstrueret. Selvom de i starten blev konstrueret af andre, og initiativet også kom fra andre aktører såsom informationschefen og den økonomi- og IT-ansvarlige, ender det alligevel med, at de konstrueres af den tidligere miljøchef. I Coloplast ser det derfor ikke ud til, at der er sammenhæng mellem regnskabsform, indhold og den faggruppe, den der konstruerer regnskaberne tilhører, hvilket er i modsætning til udviklingen i Spar Nord Bank. En årsag til det kan være, at regnskaberne i Coloplast har været anset som anvendelige redskaber til at fremme allerede eksisterende værdier om kvalitet, herunder konstante forbedringer, kombineret med begivenheder såsom at miljøministeren involverede dem i miljøproblematikker. Mens fokus i Spar Nord Bank mere var på, at topledelsen ønskede at få nogle fælles værdier, en fælles virksomhedskultur.

Intet tyder derfor på, at der er sammenhæng mellem de faggrupper der tager initiativ til regnskaberne i virksomhederne, eller at der nødvendigvis er sammenhæng mellem hvem der tager initiativ til regnskaberne, hvilken faggruppe der konstruerer dem og hvilken regnskabsform samt indhold der vælges.

Selvom der ikke nødvendigvis er sammenhæng mellem den konstruerende faggruppe, regnskabsform og indhold, kan ændringer alligevel begrundes i hvem der rent praktisk konstruerer beretningerne og regnskaberne, eller hvem der har ansvaret for dem. Det kan f.eks. forklare den sidste virksomheds ændringer i kvalitetsregnskabet, hvor eksterne markedsrelationer har fået større vægt end interne efter en marketingorienteret medarbejder har fået ansvaret, og der derfor lægges mere vægt på markedsundersøgelser i regnskabet. Som det også fremgår af fortællingerne i Spar Nord Bank, involveres Human Ressource afdelingen stort set ikke i regnskabsprocessen mere, selvom om det formelt er muligt og der stadig er levn tilbage i selve regnskabet fra det etiske regnskabs tid. De eksterne regnskaber konstrueres nu også kun til investorer, og de interne primært til belønning frem for udvikling.

I to af de tre virksomheder har beretningerne/regnskaberne og deres formål endvidere skiftet helt karakter, hvilket i begge tilfælde bl.a. begrundes i radikale ændringer i top-ledelsesforholdene, som ikke har været foretaget i den sidste virksomhed. Spar Nord Bank fik nye direktører i 1994, hvis opgave bl.a. var at forbedre økonomien. I 1995 blev det etiske regnskab ikke konstrueret, men i 1996 konstruerede de et kvalitetsregnskab. Som det udtrykkes i fortællingerne, blev regnskabet ikke længere konstrueret med fokus på processen og Human Ressource afdelingen fik mindre indflydelse. Regnskabet blev derefter konstrueret af en økonom, som havde kunnet se det økonomiske perspektiv i regnskaberne, samtidig med at vedkommendes ideer i det hele taget stemte bedre overens med ledelsens. Når man ser på navneændringen og begrundelserne for den, virker det også som om det er en blanding af, at kvalitetsbegrebet er oppe i tiden, samtidig med at det kan forene de ideer der var i det gamle regnskab – hvor kompromisset var at der blev sat fokus på kvalitet i mellem menneskelige forhold, og derfor ikke var traditionel produktkvalitet. Konsekvensen blev, at der blev lagt mere vægt på anvendelsen af regnskaberne i et økonomisk perspektiv end processen i et personaleudviklingsperspektiv.

I Novozymes har ændringen været anderledes. Ændringen bestod i at de blev selvstændig virksomhed, og dermed selv skulle konstruere deres egne regnskaber og beretninger. De fik derfor selv indflydelse på indholdet i regnskaberne og beretningerne, dog begrænset af de forpligtelser der

fremgår af Administrerende direktør Steen Riisgards udtalelser i miljø- og social-rapporten for 2001, fordi de stadig er en del af Novo Gruppen, og dermed har en forpligtelse til at arbejde med den tredobbelte bundlinie (Novozymes 2002a, s. 2). Efter ændringen er videnregnskaber blevet konstrueret og fokus med hensyn til selve udformningen af beretningerne og regnskaberne været på at differentiere sig, særligt fra Novo Nordisk.

Som det ses er regnskaberne og beretningerne endvidere blevet set, som løsninger på de ledelses-, styrings- og kommunikationsproblemer virksomhederne har opfattet de har haft, på de pågældende tidspunkter. Det gælder dog ikke kun problemer, men i høj grad også muligheder som differentiering, spejl osv..

Lighederne i fortællingerne afspejler tre virksomheder, som har en længere historie på området. Denne lighed underbygger forestillingen om, at virksomhedernes forklaringer ændres undervejs, fra det første regnskab konstrueres til det sidste, eller den sidste beretning. Karakteristisk for beretningerne og regnskaberne er endvidere, at de udvikler sig på den ene eller anden måde. Enten ved at virksomheden konstruerer flere forskellige typer beretninger og regnskaber, eller at virksomhederne integrerer dem enten i hinanden og/eller i de finansielle regnskaber. Alle tre virksomheder har anset de ikke-finansielle informationer for så væsentlige, at de er konstrueret som en separat eller integreret del af årsrapporten. Kun en virksomhed, Coloplast, har valgt at bibeholde de ikke-finansielle informationer som en separat rapport i årsrapporten, mens de andre har valgt at integrere informationerne i de øvrige informationer, hvor de anser dem for mest relevante.

De to virksomheder, som er bundet af Årsregnskabsloven, Coloplast og Novozymes, ønsker endvidere at integrere de ikke-finansielle informationer yderligere i årsrapportens obligatoriske dele i stedet for at placere dem bagerst for at give dem mere vægt. Den sidste virksomhed har integreret de ikke-finansielle informationer i beretninger inden den del, der indeholder selve regnskabet (påtegninger, resultatopgørelse og balance (se f.eks. SparNord 2002b; SparNord 2003b)).

Udover disse karakteristika har beretningerne og regnskaberne, selvom de er eksterne, på et eller andet tidspunkt haft eller har en vigtig intern funktion, som betones af alle. Alle virksomheder har anvendt dem til at engagere egne ledere og/eller medarbejdere. Dvs. at de har været konstrueret med det formål at kommunikere med sig selv (auto-kommunikation). Kun i en virksomhed, har formålet ændret sig helt fra kun at være internt til kun at være rettet mod information af eksterne aktører. I dette tilfælde er den interne funktion helt erstattet af uddybede interne regnskaber. Den ene virksomhed adskiller sig endvidere fra de andre ved at konstruere et internt regnskab, et eksternt separat regnskab og en supplerende beretning, som alle benævnes kvalitetsregnskabet og tager udgangspunkt i det samme regnskab.

Alle tre virksomheder bærer endvidere præg af at være professionelle virksomheder, forstået på den måde at de alle har haft engagerede medarbejdere og ledere, som har fulgt med i, og er blevet inspireret af eller har valgt til og fra, i forhold til hvad der er udviklet af ledelsesfilosofier og forskellige former for ikke-finansielle regnskaber, og hvad der har været "oppe i tiden". Samtidig har de været, og ser de sig selv som pionerer på et eller andet område, som har differentieret dem fra andre virksomheder og/eller påvirket den generelle udvikling på det ikke-finansielle regnskabsområde. Det sidste forhold bunder sandsynligvis i, at de valgte virksomheder, i modsætning til så mange andre danske virksomheder har en længere historie på området.

I alle tre virksomheder betones virksomhedens værdier og identitet som væsentlige faktorer.

Selvom om de aktører, der konstruerer beretningerne, følger meget med i, hvad der kommer af nye ledelsesfilosofier, regnskabsformer mv., fremgår det særligt af fortællingerne i Coloplast og Novozymes, at eksisterende værdier danner en eller anden form for basis, som regnskaberne bygges op om. Ideer implementeres i regnskaberne, hvis de kan indpasses i virksomhedens værdier eller selvpfattelse. Andre ideer indpasses kun i de tilfælde, hvor der er en opfattelse af, at der er et krav, behov eller ønske fra væsentlige samarbejdspartnere, om at de gør det.

Det behøver dog ikke kun være de værdier, virksomheden har i forvejen, men kan være de værdier og den identitet, ledelsen lægger vægt på, virksomheden skal have i samspil med visse aktører i og udenfor virksomheden. Det afspejles især i Spar Nord Bank, hvor det første ikke-finansielle regnskab var et udtryk for utilfredshed med den eksisterende kultur og de senere utilfredshed med de økonomiske forhold. Det afspejles i overgangen fra det etiske regnskab til kvalitetsregnskabet, hvor fokus ændres fra værdier som baggrund for dialog til værdier som baggrund for ledelse og styring i et finansielt perspektiv og af at fokus går fra værdier, proces og udvikling til budgettering, regnskab, økonomisk belønning og marketing.

Virksomhedernes egne eller ønskede værdier, identitet og opfattelser af hvad der stilles krav til og ønsker om, samt er behov for, danner derfor en form for filtre, som betyder at forskellige ideer og dermed regnskabsformer eller forskellige typer ikke-finansielle informationer enten konstrueres eller ikke konstrueres af virksomhederne.

## 7.7 Virksomhedshistorierne i forhold til tidligere undersøgelser og fundne forklaringer

Som det fremgår af oversigten herunder, har de første undersøgelser vist et differentieret billede af forklaringer, som dog har været overlappende.

Delundersøgelse	Konklusion
Hvad omfatter supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ledelsesværktøj – løsninger på ledelses-, styrings- og kommunikationsproblemer</li> <li>• Ikke-finansielle værdier</li> </ul>
Hvilke officielle og bevidste forklaringer gives i danske virksomheders beretninger og regnskaber?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ledelsesværktøj – løsninger på ledelses-, styrings- og kommunikationsproblemer</li> </ul> Beretningerne og regnskaberne indikerer dog også andre mulige forklaringer: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Værdier (egne &amp; andres, økonomiske og idealistiske)</li> <li>• De drives til det af offentlige institutioner, forskere, lovgivning, netværk, konventioner mv.</li> </ul>
Hvilke uofficielle og ubevidste forklaringer kan ligge bag danske virksomheders konstruktion af beretninger og regnskaber Forklaringer fundet af andre forskere Forklaringer fra forskellige teoretiske perspektiver	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ledelsesværktøj – løsninger på ledelses-, styrings- og kommunikationsproblemer</li> <li>• De drives til det af et institutionelt pres</li> <li>• De gør det fordi det er moderne</li> <li>• Opfattelse – af dem selv og andre - (fordi de er selvoptagede, selvbedragende og selvforførende)</li> </ul>
Hvilke forklaringer kan den danske kontekst give?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Der er et stort antal drivere – politikere, offentlige institutioner, forskere, revisorer, lovgivning, guidelines, netværk, konventioner mv., som prøver at få virksomhederne til at konstruere beretningerne og regnskaberne som moderne ledelsesværktøjer</li> </ul>
Hvilke forklaringer giver danske virksomheds historier	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Centrale interne aktører driver konstruktionen ellers konstrueres beretningerne og regnskaberne ikke</li> <li>• De konstrueres som moderne ledelsesværktøjer til løsninger af virksomhedens ledelses-, styrings- og kommunikationsproblemer og -muligheder</li> <li>• Filtre dannes af eksisterende og/eller ønskede værdier og identitet samt selv-opfattelser og opfattelser af krav, behov og ønsker</li> </ul>

Ser man på virksomhedernes historier, har de også en lang række overlap til forklaringerne i de øvrige undersøgelser. F.eks. viser virksomhedernes historier, at regnskaberne og beretningerne anvendes som ledelsesværktøjer til løsning af virksomhedernes ledelses-, styrings- og kommunikationsproblemer, men også kommunikationsmuligheder som f.eks. differentiering.

Samtidig bekræfter historierne, at virksomhedens samt evt. andres værdier har indflydelse på, hvilke beretninger og regnskaber virksomheden konstruerer. Men selvom et eksternt institutionelt pres på virksomhederne, både ser ud til at være stort ud fra danske regnskaber generelt, andre forskeres undersøgelser, de teoretiske perspektiver og den danske kontekst, fortæller virksomhedernes historier om et meget mere nuanceret billede.

Medarbejderne i Novozymes fortæller godt nok en historie om en virksomhed, der startede med at konstruere beretningerne og regnskaberne som et resultat af et følt formelt og uformelt pres og et spørgsmål om at kunne legitimere sine handlinger, men de andre historier er anderledes. I både Coloplast og Spar Nord Bank fortælles om forskellige aktørers individuelle indflydelse på, at virksomhederne begyndte at konstruere regnskaberne og beretningerne. Disse individer har fået ideer, samtidig med forskellige afgørende begivenheder, som har kunnet være løsninger, på de problemer, krav, behov o.l., de har opfattet, der har været behov for at løse. Det samme kunne være tilfældet i Novozymes, men som det ses af fortællingerne, har Novozymes en arv fra Novo, der betyder, at selvom virksomhedsrepræsentanterne har været med, fra da Novozymes begyndte at konstruere deres egne beretninger, har det ikke været helt tilstrækkeligt til at få en uddybende fortælling om, præcist hvad der drev de første regnskaber, da virksomheden var en del af Novo Nordisk. Det kan derfor ikke afvises, at der har været individer i Novo, som har haft stor indflydelse på, at virksomheden begyndte at konstruere miljøregnskaber.

Et andet forhold som andre forskeres undersøgelser samt de teoretiske perspektiver viser, er at virksomhederne eventuelt konstruerer regnskaberne og beretningerne, fordi de er moderne. Virksomhedernes fortællinger viser i den sammenhæng, at repræsentanterne er stolte af, at de begyndte at konstruere dem inden de blev moderne, eller at de konstruerede dem, fordi det var et krav. Røviks mode-perspektiv og legitimitetsønsket har derfor haft betydning.

Virksomhedsrepræsentanterne gør samtidig meget for at fortælle, at de følger med i hvilke ledelsesfilosofier og regnskabsformer, der fremkommer, og at de referer i deres regnskaber til emner, der er oppe i tiden. På den anden side konstruerer virksomhederne ikke de samme regnskaber som er moderne på forskellige tidspunkter, men de konstruerer forskellige regnskaber eller beretninger, som kan være løsninger på samme problem. Da repræsentanterne og deres ledelser samtidig følger meget med i, hvilke problemstillinger der er oppe i tiden, kan det fortolkes til, at regnskaberne og beretningerne konstrueres som løsninger på moderne ledelses-, styrings- og kommunikationsbehov. Disse behov omfatter f.eks. det at tiltrække investorer, kunder og nye kvalificerede medarbejdere, samt vise at man er en bæredygtig virksomhed.

Af de danske regnskaber samt teoretiske perspektiver fremgår det endvidere, at virksomhederne har sig selv som målgruppe, og derfor "taler med sig selv". Det fremgår også helt klart af virksomhedshistorierne. Virksomhedsrepræsentanterne fortæller en historie om, at de har anvendt regnskaberne og beretningerne til løsning af et kommunikationsbehov, de har haft med sig selv. Ved at konstruere regnskaberne og beretningerne har de kunnet engagere sig selv til både at konstruere regnskaberne, men f.eks. også at formindske spild og miljø-omkostningerne. Spar Nord

Banks historie tyder dog umiddelbart på, at denne funktion hos dem overtages af deres interne kvalitetsregnskaber. Men går man dybere i repræsentanternes fortællinger, kan de fortolkes til, at ledere og medarbejdere i Spar Nord Bank ikke længere engageres af selve regnskabet, men langt mere af de belønningssystemer, der eksisterer i virksomheden. Samtidig skabes ikke den samme dynamik og udvikling af regnskaberne, som blev skabt tidligere i virksomheden.

Alle virksomhedsrepræsentanterne fortæller om, hvordan omfanget af regnskabet bliver mindre, når det indgår som supplerende beretning. Spar Nord Banks historie kan derfor være med til at stille spørgsmålstejn ved, hvorvidt implementeringen af de ikke-finansielle regnskaber i årsrapporten som supplerende beretninger i fremtiden gør, at regnskaberne mister deres værdi som et redskab til at engagere virksomhedens egne medarbejdere og ledere. Det gælder også, selvom virksomhederne vælger stadig at konstruere eksterne ikke-finansielle regnskaber samt interne ikke-finansielle regnskaber.

De teoretiske perspektiver indikerede desuden, at virksomhedernes opfattelse af sig selv og deres omverden var afgørende elementer i forhold til, hvorfor virksomhederne konstruerer regnskaberne og beretningerne. Virksomhedernes historier understøtter disse teorier, men på flere og mere uddybende måder. Bl.a. understøttes de f.eks. i forbindelse med, hvorvidt virksomhederne opfatter sig selv som åbne overfor nye muligheder, hvordan virksomhederne opfatter de forskellige ledelsesfilosofier og regnskabsformer i forhold til deres egne værdier, samt hvordan de opfatter andres krav, behov og ønsker til de informationer, som vælges i regnskaberne og beretningerne. Den politiske forbruger nævnes i flæng af to virksomheder, men hvorvidt det reelt har haft den store betydning især hos Coloplast, kan der stilles spørgsmålstejn ved, da det er helt andre værdier, Coloplast har lagt vægt på gennem konstruktionsperioden. I Novozymes tilfælde har opfattelsen af den politiske forbruger måske haft større betydning, fordi det har været mere sammenfaldende med de værdier, de har ”arvet” fra tiden med Novo.

I virksomheden findes dermed filtre, filtre, som ikke kun dannes af virksomhedens selv-opfattelser og opfattelser af krav, behov og ønsker, men også af eksisterende og/eller ønskede værdier og identitet.

Allerede i problemstillingen til denne afhandling så det ud som om, det var et problem, at den eksisterende forskning var knyttet til forskellige ikke-finansielle regnskabsformer. Af undersøgelserne i kapitel 5, som omhandlede officielle og bevidste forklaringer i danske virksomheders regnskaber og supplerende beretninger fremgik det også, at der var forskellige formål med de samme typer regnskaber, og samme formål med forskellige typer regnskaber. Samtidig tydede noget på, at regnskabsformerne blev mere og mere integrerede, særligt når danske virksomheder konstruerede supplerende beretninger. Virksomhedshistorierne fortæller samme historie, men også en historie om at navnet på beretningen bliver mere og mere problematisk. F.eks. beskrives det i Spar Nord Bank som enten betydningsløst eller signalerede en forkert identitet, samtidig med at Coloplasts beretning primært handler om noget andet, end navnet beskriver.

I forhold til afhandlingens øvrige undersøgelser, som har været baseret på det, der i metoden beskrives som indirekte metoder, er der ved virksomhedshistorierne ikke opnået en mere entydig forklaring på, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. Derimod er opstået et langt mere nuanceret billede af forklaringer på, hvorfor de konstrueres. Et billede der afspejler forklaringer på flere niveauer og ikke kun kan opfattes som et spørgsmål om legitimitet.

Samtidig har historierne vist, at enkelindividers ønsker, interesser og indflydelse, især topledelsens, har været langt større, end antaget i de øvrige undersøgelser, særligt i kapitel 6, og de har vist virksomhedsrepræsentanternes holdninger til den lovgivning, som i dag omfatter ikke-finansielle regnskaber i årsrapporten, nemlig supplerende beretninger som bl.a. kan ligge bag deres valg af placering.



## 8 Konklusion

Som nævnt i problemformuleringen var formålet med denne afhandling at undersøge, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. Dette er gennem afhandlingen undersøgt via forskellige undersøgelser og undersøgelsesmetoder som skulle afdække bevidste og officielle såvel som ubevidste og uofficielle forklaringer.

Inden undersøgelserne af såvel virksomhedernes bevidste og officielle samt ubevidste og uofficielle forklaringer, var det nødvendigt at forstå begreberne supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. Denne forståelse blev dannet i kapitel 4, via et billede, som blev konstrueret på baggrund af Llewelyns 3 første teoretiserings-niveauer og omfattede distinktioner, definitioner via metaforer, beskrivelser via koncepter samt kategorisering, for at give overblik forskellige udviklede regnskabsformer.

Billedet viste, at supplerende beretninger er sammenhængende ikke-finansielle regnskaber i årsrapporten, omfattet af regnskabsloves kvalitetskrav og forudsætninger, mens frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber omfatter ikke obligatoriske dokumenter udenfor årsrapporten, tilgængelige for eksterne interessenter i papirform eller på Internettet.

I disse dokumenter beskriver virksomheder sig selv. En sådan beskrivelse kan fortælle en historie om virksomheden, forklare eller begrunde dens handlinger, bestå af opgørelser, beregninger o.l., som viser noget om virksomheden. Regnskaberne kan endvidere være supplement til den årlige rapport, evt. konstrueret på et andet tidspunkt end årsrapporten, eller kan være en form for brochurer, foldere, hæfter el.lign. om f.eks. virksomhedens sociale forhold, miljø, viden, kvalitet mv.

Billedet viste desuden, at ikke-finansielle regnskabsformer omfatter ikke-finansielle værdier og er udviklet som ledelsesværktøjer til løsning af virksomheders ledelses-, styrings- og kommunikationsproblemer.

Da danske virksomheder imidlertid ikke nødvendigvis behøver konstruere beretningerne og regnskaberne med det formål de er udviklet til, blev virksomhedernes beretninger og regnskaber undersøgt i kapitel 5, med henblik på at afdække deres egne officielle og bevidste forklaringer på, hvorfor de konstruerer beretningerne og regnskaberne.

Undersøgelsen viste, at beretningerne og regnskaberne hovedsageligt konstrueres af miljø- og videntunge produktionsvirksomheder, eller videntunge salgs- og servicevirksomheder i meget forskellige størrelser. Endvidere konstrueres beretningerne og regnskaberne under forskellige benævnelser, som ikke entydigt er udtryk for, hvorfor de konstrueres.

Selvom de forklaringer virksomhederne selv giver i beretningerne og regnskaberne på, hvorfor de konstruerer dem, er meget forskelligartet formuleret, kan de beskrives under følgende punkter:

- Tiltrække nye og kvalificerede medarbejdere
- Vise samfundsansvar og -værdi (herunder bæredygtighed)
- Markedsføring, brand og omdømme

- Regnskabsaflæggelse/ dokumentation (bl.a. leve op til lovkrav)
- Information, forståelse og dialog
- Sikre indtjening, øge værdi og vækst
- Forbedring, udvikling og refleksion (ofte kvalitet)
- Strategi, styring og ledelse (mest fokus på viden- og værdiledelse)
- Være spejl for medarbejdere og ledelse

Virksomhederne har derfor både interne og eksterne formål, som er rettet mod interne og eksterne målgrupper – ofte på samme tid.

Virksomhedernes egne udtalelser i deres beretninger og regnskaber bekræfter dermed, at virksomhederne konstruerer regnskaberne med de formål, de er udviklet til. Formålet med videnregnskaber er dog ikke altid videnledelse eller kun videnledelse, og virksomhedernes beretninger og regnskaber er langt mere varierede, end vejledninger til regnskabsformer viser. Beretningerne konstrueres som ledelsesredskaber i forbindelse med videnledelse, værdibaseret ledelse, kvalitetsledelse o.l. De konstrueres for at løse ledelsesproblemer som strategi og udvikling, samt bruges for at dokumentere deres fremskridt mv. og anvendes som løsning af kommunikationsproblemer f.eks. i forbindelse med at kunne tiltrække nye og kvalificerede medarbejdere, markedsføre sig selv, informere om deres sociale og/eller miljømæssige ansvar og anvendes som grundlag for dialog, med såvel interne som eksterne stakeholdere.

Beretningerne og regnskaberne konstrueres derfor, fordi de er ledelsesredskaber til løsning af virksomhedernes ledelses-, kontrol- og kommunikationsproblemer.

Da hensigten med undersøgelsen også var at give indblik i beretningerne og regnskaberne, som kunne anvendes i senere undersøgelser f.eks. til vurdering af teoretiske perspektiver, var valgt en metode, skabelonanalysen, som kunne afdække andre karakteristika ved beretningerne og regnskaberne end formål og målgruppe. Undersøgelsen viste derfor andre interessante karakteristika ved beretningerne og regnskaberne, som kunne indikere uofficielle og ubevidste forklaringer.

Undersøgelsen indikerede bl.a. at virksomhederne konstruerede beretningerne og regnskaberne i højere grad, fra sig selv til egne medarbejdere og ledere, end først antaget. Endvidere viste undersøgelsen, at virksomhederne konstruerer beretningerne og regnskaberne for at vise egne værdier og/eller vise, at de går ind for de værdier, der ellers lægges vægt på andre steder i samfundet. Samtidig tyder virksomhedernes referencer i beretningerne og regnskaberne på, at danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne, fordi de opfordres til det, eller mener de bør gøre det f.eks. af hensyn til lovgivningsændringer. Desuden kan en anden forklaring være, at virksomheder føler det er et krav fra kunder, at de kan dokumentere deres indsats.

I undersøgelsen af virksomhedernes formål og målgrupper viste sig ingen nævneværdig forskel på beretninger og regnskaber. Selvom ingen supplerende beretninger har de eksplicite formål at tiltrække nye og kvalificerede medarbejdere eller være spejl for virksomhedens medarbejdere, har de potentielle nye medarbejdere og egne medarbejdere som eksplicite målgrupper. Forskellen består derimod i, at supplerende beretninger i gennemsnit er mindre i omfang end ikke-finansielle regnskaber og at de fleste beretninger bærer præg af, at virke mere frigjorte af standarder og vejledninger end ikke-finansielle regnskaber.

Bemærkelsesværdigt er det dog, at halvdelen af de virksomheder, der konstruerer supplerende beretninger, ikke følger årsregnskabslovens forskrifter med hensyn til placering og revision, hvis beretningen har anden placering end den forskrevne efter årsregnskabsloven.

Undersøgelsen viste derudover, at danske virksomheder referer til dansk lovgivnings- og anbefalingskontekst, men i høj grad også til internationale initiativer som internationale vejledninger, ledelsesfilosofier og modeller, certificeringsordninger, konventioner, anvisninger og internationale bæredygtigheds indeks. Denne observation var særligt interessant i relation til afhandlingens næste undersøgelse i kapitel 6, da den indikerede, at internationale forskeres resultater ikke nødvendigvis behøver være så langt fra de danske som først antaget. Dette gælder særligt, hvis den internationale orientering også gælder for virksomheder i andre lande, som konstruerer ikke-finansielle regnskaber.

For at komme længere bag danske virksomheders officielle og bevidste forklaringer undersøgte jeg i kapitel 6 hvilke uofficielle og ubevidste forklaringer, der kunne ligge bag danske virksomheders konstruktion af supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. Til det formål valgte jeg at indsamle resultater af andre forskeres lignende undersøgelser og diskutere dem med de resultater, der var fremkommet i kapitel 5. Ud fra disse diskussioner blev teoretiske perspektiver valgt, hvorefter deres forklaringskraft i dansk kontekst blev undersøgt.

Undersøgelsen af andre forskeres resultater viste, at der var stort sammenfald med resultaterne i kapitel 5. Dog tilføjes forklaringer om ændrede samfundsopfattelser af virksomheden, offentligt pres samt legitimitet og mode. De fundne forklaringer blev yderligere uddybet og undersøgt via inddragelse af teoretiske perspektiver, som var valgt ud fra forklaringerne.

Undersøgelserne af de teoretiske perspektiver viste, at danske virksomheder kunne føle sig presset til at konstruere beretningerne og regnskaberne, hovedsageligt ud fra formelt eller uformelt politisk pres som pålægges virksomhederne via normer, værdier, standarder og regulering fra offentlige myndigheder, offentlige institutioner, virksomheder m.fl., som de er afhængige af. Endvidere kan forklaringen være, at beretningerne og regnskaberne forøger virksomhedernes legitimitet, samtidig med at deres legitimitet eventuelt forøges, ved at de deltager i forskellige regnskabsprojekter, netværk mv. Beretningerne og regnskaberne kunne også være et udtryk for en stigende professionalisering indenfor området, som understøttes af danske universiteter og handelshøjskoler, og kan give status samt større karrieremuligheder for den enkelte og samarbejds muligheder for virksomheder imellem.

Undersøgelserne understregede endvidere virksomhedernes officielle og bevidste forklaringer, da de indikerede, at beretningerne og regnskaberne konstrueres fordi de har relativt større fordele end tidligere teknikker. Samtidig viste de, at virksomhedernes konstruktion af beretningerne og regnskaberne kunne være et led i en lærings- og udviklingsproces eller forklares ved, at finansielle regnskaber eller andre tidligere praksisser ikke har været tilstrækkelige til at vise virksomhedens værdier. Desuden kunne beretningerne og regnskaberne konstrueres, fordi virksomhederne ville differentiere sig fra eller imitere andre for ikke at fremstå som umoderne.

Et særligt kendetegn ved danske supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber var, at virksomhederne konstruerede dem som et spejl for virksomhedens medarbejdere, samtidig med, at langt de fleste konstruerede dem fra og til sig selv. Det kunne forklares ved at de kunne ses som nødvendige for at kunne afgrænse sig fra omverdenen, opfylde et følt behov for

koordinering af handlinger samt udvikle deres kultur og identitet. Beretningerne og regnskaberne kunne dermed være udtryk for et ønske om at styrke organisationens identitet og kultur, opbygge systemer af delte meninger til koordinationsformål, efterkomme fordomme f.eks. om den politiske forbruger eller efterkomme et reelt ikke eksisterende informationsbehov.

Ingen af de valgte perspektiver kunne forklare alle supplerende beretninger og øvrige frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber alene, men kan til sammen give en bredere forståelse af, hvilke forklaringer der kan være på, at danske virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne.

De omtalte perspektiver har dog visse ligheder. De er som legitimitetsteorien baseret på et socialkonstruktivistisk systemperspektiv og inddrager opfattelse, f.eks. virksomhedens selv-opfattelse, opfattelse af andre og offentligheds opfattelse, som vigtige faktorer. Implikationen er, at fokus måske skulle være på ledelsens opfattelse, f.eks. ledelsens opfattelse af det eksterne pres, effektivitetskrav, behov for at vise at virksomheden eller de selv er moderne, behov for at skabe fælles identitet osv., frem for f.eks. kun et opfattet legitimitetsgab, som truer organisationen.

Danske virksomheder kan derfor konstruere supplerende beretninger og lignende eksterne ikke-finansielle regnskaber som et resultat af virksomhedens/ledelsens opfattelse af eksterne såvel som interne, herunder egne, behov, kombineret med de krav, de opfatter der stilles til dem. Regnskaberne determineres dermed ikke af omgivelserne, men af aktører i virksomhederne og deres egne behov kombineret med deres opfattelser af omgivelsernes og virksomhedens krav og behov.

Da ovennævnte forklaringer, ud fra undersøgelserne i kapitel 6, sandsynligvis, men ikke nødvendigvis, ligger bag danske virksomheders konstruktion af supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, var formålet i kapitel 7 at få uddybet såvel officielle og bevidste som uofficielle og ubevidste forklaringer.

For at opnå det, blev virksomheders beretninger gennem tid undersøgt og der blev holdt møder med repræsentanter for virksomhederne, for at få dem til at fortælle om deres supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber.

Disse undersøgelser viste, at regnskaberne og beretningerne blev set som løsninger på ledelses-, styrings- og kommunikationsproblemer, men også muligheder. Derudover viste de, at aktører og begivenheder, særligt topledelsens ønsker og interesser, har været afgørende for, at virksomhederne begyndte at konstruere regnskaberne og beretningerne, samt haft indflydelse på form, indhold og hvordan regnskaberne og beretningerne har udviklet sig gennem tiden.

De valgte virksomheder har en længere historie med beretninger og regnskaber, og underbygger forestillingen om, at virksomhedernes forklaringer ændres undervejs. Karakteristisk er det, at virksomhederne konstruerer flere forskellige typer beretninger og regnskaber, eller integrerer dem i hinanden og/eller i de finansielle regnskaber. Samtidig ønsker virksomhederne at give beretningerne mere vægt, end de mener de kan, ved at placere dem efter årsregnskabslovens forskrifter.

I alle virksomhedshistorierne fortælles om, at beretningerne og regnskaberne har eller har haft, en vigtig intern funktion, og de har anvendt dem til at engagere egne ledere og/eller medarbejdere. De har derfor været konstrueret fra og til virksomheden, med det formål, at kommunikere med sig selv. Kun i en virksomhed, har det formål ændret sig helt, således at den supplerende beretning og det eksterne regnskab nu kun er rettet mod information af eksterne aktører.

Alle tre virksomheder bærer præg af, at have engagerede medarbejdere og ledere, som har fulgt med i, hvad der er udviklet af ledelsesfilosofier og forskellige former for ikke-finansielle regnskaber samt hvad der ellers har været ”oppe i tiden”. Samtidig har de været, og ser de sig selv som pionerer, der har differentieret sig fra andre virksomheder og/eller påvirket den generelle udvikling på det ikke-finansielle regnskabsområde. Det sidste forhold bunder sandsynligvis i, at de valgte virksomheder, i modsætning til så mange andre danske virksomheder, har en længere historie med hensyn til at konstruere beretningerne og regnskaberne.

Ændringer i virksomhedernes valg af form og indhold kan findes i ændringer i top-ledelsesforholdene og ændringer i, hvem der rent praktisk konstruerer og/eller har ansvar for beretningerne og regnskaberne. Samtidig betones virksomhedernes værdier og identitet som væsentlige faktor.

Eksisterende værdier danner en eller anden form for basis, som beretningerne og regnskaberne bygges op om. Ideer implementeres i regnskaberne, hvis de kan indpasses i virksomhedens selvopfattelse samt eksisterende og/eller ønskede værdier og identitet. Andre ideer indpasses kun i de tilfælde, hvor der er en opfattelse af, at der er et krav, behov eller ønske fra væsentlige eksterne aktører, om at de gør det. Der er derfor en form for filter, som betyder at forskellige ideer og dermed regnskabsformer eller forskellige typer ikke-finansielle informationer enten konstrueres eller ikke konstrueres af virksomhederne.

Det kan derfor konkluderes, at danske virksomheder overordnet konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, fordi de:

drives frem af engagerede interne aktører, passer ind i virksomhedens eksisterende eller ønskede værdier og selvopfattelse, til at løse egne interne ledelses- styrings- og kommunikationsbehov og/eller fordi de har en opfattelse af at eksterne aktører kræver, har behov for eller ønsker de afgiver informationerne.

Forklaringerne kan derfor være officielle og bevidste på et praktisk niveau, samt uofficielle og ubevidste på et mere bagvedliggende og overordnet niveau.

## 8.1 Afledte pointer

For at kunne undersøge, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber, er problemstillinger fra afhandlingens indledende kapitel blevet adresseret gennem afhandlingen. Det har bl.a. betydet, at der gennem afhandlingen er fremkommet pointer, som er interessante i relation til forskningen indenfor det ikke-finansielle regnskabsområde. Derfor fremhæves disse pointer herunder.

Pointerne er, at:

- Legitimitetsteori alene langt fra kan forklare, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber

- Beretningerne og regnskaberne i høj grad henvender sig til interne aktører. Værdier og identitet er i fokus, hvorfor auto-kommunikation og intern dialog er mindst lige så vigtig som f.eks. ekstern information og dialog. Danske virksomheder taler derfor også med sig selv via deres supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber
- Beretningerne og regnskaberne har udviklet sig således, at forskning i kun en eller få regnskabsformer og ledelsesfilosofier i forbindelse med forklaring af beretningerne og regnskaberne, har mistet sin værdi

Som nævnt i problemstillingen, lægges ofte vægt på legitimitetsteori, som forklaring på, at virksomheder konstruerer ikke-finansielle regnskaber. Undersøgelserne af såvel de danske beretninger og regnskaber, som virksomhedsfortællingerne i afhandlingen m.m., har dog vist, at legitimitet langt fra kan forklare dem tilstrækkeligt.

De danske virksomheders forklaringer giver derimod et meget mere komplekst billede af en verden, der har været præget af institutionelt pres, individers indflydelse, differentieringsstrategier, identitetsproblemer og meget mere, der har været medvirkende årsager til, at virksomhederne har konstrueret beretningerne og regnskaberne. Virksomhedsfortællingerne viser endvidere, at virksomhedernes forklaringer ændres over tid, således at et regnskab f.eks. et år kan være konstrueret med henblik på at legitimere sig selv, mens det et andet år primært har til formål at differentiere virksomheden fra dens omverden.

Hvor virksomhederne i legitimitetsforståelsen konstruerer regnskaberne til deres omverden med det formål primært at ændre omverdenens syn på virksomheden, konstrueres de danske beretninger og regnskaber også til sig selv, med det formål at styrke deres identitet, at ændre eget syn på sig selv, og/eller skabe engagement hos virksomhedens egen ledelse og medarbejdere. Ifølge udtalelserne i virksomhedernes egne regnskaber har endog visse virksomheder sig selv som primær målgruppe.

Afgørende for, hvorvidt virksomhederne konstruerer beretningerne og/eller regnskaberne er også, at det er i overensstemmelse med egne og ønskede værdier og identitet. Regnskabsformerne tilpasses værdierne, og afspejler hvad de lægger vægt på, samt hvordan de gerne vil ses – såvel internt som eksternt. Endvidere har der været lagt stor vægt på, at konstruere dem før de blev moderne, eller konstruere dem på en ny måde. Et teoretisk perspektiv alene er derfor ikke nok til at forstå danske virksomheders konstruktion af beretningerne og regnskaberne.

Baggrunden for, at forskning inden for en regnskabsform eller ledelsesfilosofi har mistet sin værdi med hensyn til forklaring er, at beretningerne og regnskaberne har udviklet sig således, at nye former dannes og forskellige former og filosofier integreres både i hinanden og i de finansielle regnskaber. Samtidig tilpasses ideerne virksomhedens egne og ønskede værdier og identitet, forskellige former og filosofier bliver løsninger på samme problemer, forskellige former kan derfor have samme formål, mens samme regnskabsform kan have forskelligt indhold og formål.

Det betyder, at beretningerne og regnskaberne har indhold på tværs af former (også de finansielle), beretningerne og regnskaberne kan indeholde elementer fra flere eller alle grundlæggende regnskabsformer og dermed i princippet alle mulige former for informationer endog finansielle. Det har endvidere vist sig, at benævnelserne kan være misvisende i forhold til indhold, uden betydning for virksomhederne eller have den ulempe, at de signalerer modstridende identitet i forhold til dele af virksomhedens medarbejdere.

Virksomhedsrepræsentanter fortæller endvidere om regnskabsformer, ledelsesfilosofier m.m., som redskaber, der har været til inspiration for beretninger og regnskaber, således at regnskabsbenævnelsen ikke nødvendigvis behøver være udtryk for, at virksomheden har implementeret den bagvedliggende ledelsesfilosofi.

Regnskaberne kan derfor ikke fordeles på former, et enkelt koncept eller en enkelt teoretisk tilgang, som ligger bag eller kan forklare konstruktionen af beretningerne og regnskaberne, hvilket bl.a. betyder, at det ikke længere vil give mening, kun at forske i en eller få regnskabsformer alene.

## 8.2 Perspektivering

Som det ses herover, viser afhandlingen og dens resultater at der ikke er en enkel forklaring på, hvorfor danske virksomheder konstruerer supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. Som nævnt i kapitel 2, har formålet ikke været at finde ud af, hvorvidt en forklaring er bedre end en anden, men derimod at afdække et så mangfoldigt og varieret spektrum af forklaringer som muligt for at forstå beretningerne og regnskaberne. Hvis resultaterne skal anvendes i praksis, f.eks. til regulering af årsregnskabsloven, videreudvikling af vejledninger eller harmonisering af internationale ikke-finansielle regnskabsstandarder, vil det dog være hensigtsmæssigt at kunne vurdere, hvilke forklaringer der er bedst i forhold til at forstå, hvorfor virksomheder konstruerer beretningerne og regnskaberne.

Da undersøgelserne i afhandlingen endvidere har vist, at forklaringerne ændres over tid, vil det være interessant at kunne afdække, hvilke forklaringer der vil være bedst til at forstå, hvorfor beretningerne og regnskaberne konstrueres (eller ikke konstrueres) i fremtiden.

For at kunne foretage sådanne vurderinger, må kriterier til udvælgelse af forklaringer vælges. Problemer ved sådanne kriterier vil altid være, at de vil være påvirket af et eller andet udgangspunkt og nogle forudsætninger, som vil påvirke kriterierne således, at de altid vil have forskelligt fokus alt efter den enkeltes videnskabsteoretiske forestillinger, viden og erfaringer. Resultaterne vil derfor altid være forbundet med usikkerhed. Usikkerheden begrundes endvidere i, at det i praksis er umuligt præcist at sige noget om fremtiden. Samtidig begrundes den i, at det kan diskuteres, hvornår en forklaring er bedre end en anden, og derfor også hvornår noget forklares bedst. Hvis bedst er mest, vil det igen være et problem f.eks. at forklare, hvilken forklaring der har betydet mest for de involverede aktører og deres handlinger, samt hvilken indflydelse deres handlinger har haft, i forhold til at beretningerne og/eller regnskaberne er blevet konstrueret.

Kriterier for udvælgelse kan dog udarbejdes, vel vidende de altid vil være problematiske, og hvis forklaringer skulle udvælges ud fra denne afhandlings resultater, kunne det gøres på flere måder. F.eks. kunne det gøres ud fra de teoretiske perspektiver. Det kunne vurderes, hvilket perspektiv der forklarede danske virksomheders kontekst samt beretninger og regnskaber mest. Ses på kapitel 6, ser det ud til, at der har været et stort institutionelt pres på danske virksomheder, som kunne betyde, at ny-institutionel teori kunne forklare regnskaberne og beretningerne bedst. Men virksomhedshistorierne i kapitel 7 fortæller andre historier, hvor der lægges stor vægt på, at beretningerne og regnskaberne blev konstrueret, fordi de gjorde noget andre ikke gjorde i forvejen, de var pionérer, og de gjorde det før det bliver moderne. Samtidig er beretningerne og regnskaberne tæt knyttet til eksisterende og/eller ønskede værdier, og har i høj grad været for at engagere egne

ledere og medarbejdere. Udfra denne undersøgelse indikerer lighederne at deinstitutionalisering, med vægt på modeperspektivet, og auto-kommunikation forklarer regnskaberne og beretningerne i højere grad end det institutionelle perspektiv. Resultaterne afhænger derfor i høj grad også af de valgte undersøgelsesmetoder.

Et alternativ kunne i øvrigt være, at kriteriet var virksomhedernes egne prioriteringer. Kriteriet kunne derfor være, hvilke forklaringer repræsentanter for virksomhederne selv mener der er bedst i forhold til at forstå, hvorfor de konstruerer beretningerne og regnskaberne. Men som indikeret i metodekapitlet, er der også problemer forbundet med en sådan fremgangsmåde.

Som det endvidere fremgår af denne afhandling, kan regnskaberne og beretningerne forklares på flere niveauer. En forudsætning er derfor også, at der tages stilling til, hvilket niveau forklaringerne skal vurderes på. Fordi der er så varierede forklaringer på det praktiske niveau, vil problemet kunne være, at niveauet bliver så højt, at det ikke kan anvendes til at vurdere, hvad der i den sidste ende forklarer bedst.

Et andet interessant element fra afhandlingens problemstilling er, at der i bemærkningerne til årsregnskabsloven ikke sondres mellem supplerende beretninger og lignende eksterne ikke-finansielle regnskaber. Af den ene virksomhedshistorie fremgår det dog, at den supplerende beretning har udviklet sig til kun at være rettet mod eksterne aktører. Beretningen er indlejret i årsrapporten, så den fremstår som en naturlig del af de obligatoriske finansielle regnskaber, samtidig med at processen er indlejret i økonomistyringsprocessen via belønningssystemerne. Hvorvidt denne udvikling vil foregå i andre virksomheder er uklar, men i Novozymes fortæller, at en konsekvens af de supplerende beretninger i årsrapporten har været, at de medarbejdere der konstruerer ikke-finansielle regnskaber har øget deres samarbejde med medarbejderne i den finansielle afdeling, hvilket har gjort dem bedre til at opgøre data og finde ud af, hvordan indikatorer udarbejdes og ting måles.

Gennem afhandlingen ses kun få forskelle på supplerende beretninger og lignende eksterne ikke-finansielle regnskaber, hvor de mest markante er, at der ses anderledes strukturer og større tegn på integration mellem forskellige informationstyper i supplerende beretninger. Det kunne indikere, at supplerende beretninger opfattes til bedre at kunne give mulighed for at konstruere regnskaber, som ikke er begrænset af en bestemt regnskabsforms betegnelse.

Samtidig virker det som om, at der er naturlige begrænsninger i omfanget af regnskaberne, når de bliver supplerende beretninger. Det kan derfor tænkes, at de supplerende beretninger i fremtiden bliver mere målrettet eksterne aktører generelt som i Spar Nord Bank. Hvis det er tilfældet, vil beretningerne ikke kunne tilgodese alle regnskabsbrugeres behov, og vil derfor heller ikke betyde, at dobbeltrapportering undgås, som det ellers var hensigten med at indføre supplerende beretninger i årsrapporten.

Ses i øvrigt tilbage på afhandlingens bagvedliggende problemstillinger, var en af de praktiske årsager til at undersøge hvorfor danske virksomheder konstruerede beretningerne og regnskaberne, at de frivilligt forøgede deres egne udgifter, selvom det i litteraturen var uklart hvorvidt de fik økonomiske fordele af det. Af virksomhedsfortællingerne fremgår det, at repræsentanter for både Coloplast, Novozymes og Spar Nord Bank uopfordret giver udtryk for, at de har opnået økonomiske fordele, f.eks. konkret i form af besparelser på råvarer mv.. Fortællingerne viser endvidere, at regnskaberne i virksomhederne er accepteret og anbefalet af virksomhedernes økonomisk funderede



faggrupper samt implementeret i økonomistyringsprocesser og finansielle regnskaber. I Spar Nord Bank er de endda helt overtaget af økonomer og fuldstændig integreret i virksomhedens økonomistyringssystemer og finansielle regnskaber. Det kan derfor formodes, at en forklaring på, at virksomhederne konstruerer flere og flere forskellige former for ikke-finansielle regnskaber og/eller implementerer flere forskellige former for informationer i samme regnskabsform er, at ledelsen og de økonomiske faggrupper har en opfattelse af, at frivillige ikke-finansielle former for beretninger og regnskaber generelt er styringsredskaber, anvendelige for at opnå økonomiske fordele.

## 9 Kritik og forslag til yderligere forskning

Da jeg mener, en vigtig del af en ph.d.-afhandling er at kunne foretage et kritisk tilbageblik på afhandlingen samt komme med forslag til yderligere forskning, vil det gøres i dette kapitel.

### 9.1 Kritikpunkter og afledt forskning

Da der altid må foretages valg der kan diskuteres, har jeg valgt at afgrænse kritikken til de områder, hvor denne afhandling typisk afviger fra anden forskning indenfor området ikke-finansielle regnskaber. Særligt følgende områder er afvigende:

1. Afhandlingen omfatter alle former for frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger
2. I afhandlingen anvendes skabelonanalyse frem for indholdsanalyse
3. Afhandlingen inddrager nye supplerende teoretiske perspektiver
4. Arbejdsprocessen hvor en del følger af den tidligere
5. Kombinationen af anvendte metoder (regnskaber i et år, andres undersøgelser og teoretiske perspektiver som en del, kun med indirekte teknikker, ift. virksomhedsfortællinger og regnskaber gennem årene, som en anden del)

#### Ad 1

Som nævnt i problemstillingen har jeg set det problematisk fra starten af forløbet at differentiere mellem forskellige regnskabsformer, når man forsøger at forstå, hvorfor virksomheder konstruerer supplerende beretninger. Endvidere argumenteres der i konklusionen for, at beretningerne og regnskaberne har udviklet sig således, at forskning i kun en eller få regnskabsformer og ledelsesfilosofier i forbindelse med forklaring af beretningerne og regnskaberne, har mistet sin værdi.

Et modargument er, at en undersøgelse af en hvilken som helst form, vil lede frem til samme konklusion, hvorfor en form er tilstrækkelig. Et andet er, at der er forskel på, hvorfor virksomheder i sin tid begyndte at konstruere miljøregnskaber og virksomheder nu er begyndt at konstruere videnregnskaber. Begge argumenter kan være korrekte på samme tid, da argumentationen for at konstruere regnskaber og beretninger kan have ændret sig over tid.

Tiden kan samtidig have haft betydning for, at differentiering mellem formerne før har haft stor værdi, hvilket ikke kun gælder i forbindelse med at kunne forstå hvorfor de konstrueres, men også for at løse andre praktiske problemstillinger. Ved differentieringen har virksomheder fået overskuelige vejledninger og standarder, der har bidraget til, at gøre det nemmere for dem at konstruere regnskaberne og beretningerne, samt inspireret dem til udvikling af indhold mv.

Hvis man skal forske i området i dag, er det som nævnt i afhandlingen ofte umuligt at se, hvilken regnskabsform det enkelte regnskab eller den enkelte beretning skal placeres under. For det første giver virksomhederne selv deres regnskaber nye navne, som ikke umiddelbart kan placeres under de

former, der forskes i. For det andet behøver et regnskabs indhold ikke at være begrænset af regnskabet navn, således at f.eks. videnregnskaber kan handle om stakeholderrelationer, eller være struktureret således, at også sociale forhold og miljø-information indgår som dele i regnskabet. Samtidig er der ingen grænser for, hvad supplerende beretninger kan omfatte og omfatter. En differentiering skaber derfor problemer for, hvor grænserne mellem regnskabsformerne går. Disse problemer vises endvidere i nyere undersøgelser, som for det meste går under betegnelsen Corporate Social Disclosure. F.eks. deler Deegan, Rankin og Voght informationen i årsrapporten op i fire grupper:

“environment related disclosures; health and safety disclosures; human resource (employee) disclosures; and, community related disclosures. (Deegan, Rankin et al. 2000, s. 118)”

Den information, der betegnes human resource, kan være samme form for information, som er indarbejdet i videnregnskaber efter en dansk videnregnskabsvejledning. Hvis man derfor skal differentiere i forskningen, kan det stadig have værdi at tale om, at der er forskellige typer information. Samtidig kan differentieringen mellem informationer i årsrapporten, separate regnskaber og supplerende regnskaber stadig være interessant. Den kan være interessant i forhold til at undersøge, hvorvidt der er forskel på den konkrete information, virksomheder vælger at inkludere i det ene frem for det andet sted og i så fald hvorfor. Den kan endvidere være interessant i forhold til at undersøge, om der med tiden kan ses, hvorvidt de supplerende beretninger, der via årsregnskabsloven så vidt muligt er underlagt de samme kvalitetskrav mv. som de finansielle regnskaber, på nogle områder udvikler sig anderledes end separate ikke-finansielle regnskaber.

Det er dog ikke uproblematisk at forske i alle ikke-finansielle regnskabsformer på samme tid. Grunden til det er, at der til hvert område er hver sin specifikke ledelsesfilosofi og hvert sit specifikke forskningsområde. Dvs. at forarbejdet bliver langt mere kompliceret, end hvis man vælger en eller få former frem for alle, hvorfor forskeren altid vil kunne anklages for, ikke at have tilstrækkeligt kendskab til tidligere forskning indenfor den enkelte regnskabsform, i forhold til andre forskere indenfor feltet. Da virksomhederne som nævnt referer til flere forskellige ledelsesfilosofier, standarder, vejledninger, begivenheder mv., vil det dog være nødvendigt for forskeren, at have et vist kendskab til dem, for at forstå hvad de taler om. Et godt eksempel er Coloplast, som både var inspireret af etiske regnskaber, kvalitetsfilosofier, stakeholderregnskaber, videnregnskaber osv. Så selvom det på den ene side er en forskningsmæssig ulempe, er det på den anden side en praktisk forudsætning i Danmark i dag.

Hvor der er en regel, er der også en undtagelse. En undtagelse kunne f.eks. være, at man vil undersøge, hvordan forskellige virksomheder fortolker forskellige former for standarder, som har anden karakter end vejledninger. Et eksempel kunne være, hvordan GRI-standarden fortolkes. Problemstillinger om internationale standarder, kunne endvidere udvides til at undersøge, hvorvidt der var forskel på, hvordan virksomheder i forskellige lande fortolker den samme standard.

Et alternativ kan endvidere være, at man kan undersøge, hvorfor nogle virksomheder hovedsageligt vælger at blive inspireret af den danske videnregnskabsmodel, mens andre hovedsageligt inspireres af videnkapitalmodellen osv..

## Ad 2

Det næste i afhandlingen der er til diskussion, er det at vælge skabelonanalysen frem for indholdsanalysen, som er ikke-finansielle regnskabsforskere foretrukne. En fordel ved indholdsanalysen er, at mange forskere vælger den. Grunden er, at de kan sammenligne deres resultater med andre forskere som f.eks. Kuasirikun og Sherer har gjort det. Det kan lade sig gøre, fordi de har anvendt samme kategorier, som Guthrie og Parker udviklede i 1990 (Kuasirikun and Sherer 2004).

Som det fremgik af afhandlingen, udvikler ikke-finansielle regnskaber sig til stadighed, hvilket giver det problem, at nye kategorier sandsynligvis overses. Eventuelle nye kategorier vil kun opdages, hvis der tages udgangspunkt i beretningerne og regnskaberne og man derfor som minimum supplerer indholdsanalysen med grundforskning.

Hvorvidt den ene metode vælges frem for den anden må naturligvis afhænge af problemformuleringen, og en differentiering af indhold på forskellige overordnede kategorier kunne have givet en større forståelse af formålet i forhold til indholdet i regnskaberne. Samtidig kunne det have været med til at underbygge, ovennævnte konklusioner om, at indholdet ikke altid afhænger af regnskabets eller beretningens benævnelse. Et bedre miks af indholds- og skabelonanalysen kunne derfor have underbygget nogle af afhandlingens forudsætninger mere overbevisende end regnskabets struktur. Hvorvidt det havde ført til ændrede konklusioner, er dog mindre sandsynligt, fordi netop regnskabets struktur, var en kategori for sig. Derudover var regnskabets formål en foruddefineret kategori.

Undersøgelserne har vist, at brugen af skabelonanalysen i praksis betød, at formålene i regnskaberne blev uddybet via kategorier, som opstod undervejs. Det viste sig endvidere at særligt uddybende forklaringer, målgrupper, referencer, værdier, stakeholderdialog samt ligheder og forskelligheder ikke kun kunne uddybe forklaringerne, men også afsløre indhold, som ellers havde været svært at se, og indikerede dermed, hvilke andre forklaringer der kunne være på virksomhedernes konstruktion af beretningerne og regnskaberne. Samtidig kunne kategorier opstå for elementer, som ofte var fraværende i beretningerne og regnskaberne.

Ved anvendelse af skabelonanalysen skal man alliere sig med en, der kender fagområdet. Det kan både have ulemper og fordele. Fordelen kan være, at den anden part ser andre ting i regnskaberne, end man selv gør, da de altid vil have en anden erfaringsbaggrund på området end en selv. Ulempen kan være, at den anden har en anden problemstilling vedkommende ønsker belyst, således at emnevalg flyttes væk fra ens egen problemformulerings fokus. I denne afhandling er ulempen dog vendt til en fordel, da foruddefinerede kategorier er valgt, på det område som er fokus for afhandlingen. Andre emner bliver således kun betydningsfulde senere i afhandlingen, hvor f.eks. forskellige teoretiske perspektiver inddrages.

Desuden er det værdifuldt at få inspiration fra andre, som beskæftiger sig med lignende forskning. Selvom vi kun har samarbejdet om koderne og registreringen, og jeg derfor har gennemlæst, registreret og analyseret beretningerne og regnskaberne selv, har det været en langt større fordel end ulempe, at jeg har valgt skabelonanalysen frem for indholdsanalysen i afhandlingen.

### Ad 3

Selvom andre forskere er begyndt at inddrage flere teoretiske perspektiver, som supplerer de mest anvendte som legitimitetsteori<sup>214</sup>, har jeg endnu ikke set Røviks deinstitutionaliseringsperspektiv samt Cheney og Christensens auto-kommunikative perspektiv anvendt i tidligere forskning<sup>215</sup>. Diskussionen bliver derfor, hvorvidt disse perspektiver tilføjer noget nyt, som ikke kunne være tilført via andre perspektiver, og andre forskeres empiriske undersøgelser.

Røviks perspektiv har tilført to væsentlige punkter. Det ene er, at der kan være flere, meget mere varierede forklaringer på beretningerne og regnskaberne, end f.eks. tidligere antaget i legitimitets-, institutionaliserings- eller stakeholderperspektivet. Et faktum også andre forskere har vist, men uden at uddybe, hvad der mere specifikt kan ligge bag variationerne. Det andet er diskussionen af modeforklaringen, som O'Dwyer også fandt. Det uddybes ved, at virksomhedernes motiver kan være, at de vil vise de er specielle (snob-effekten), eller at de ikke vil ses som umoderne og ude (mob-effekten). Samtidig med at det er nyt, har det medført den konklusion, at det måske mere er problemet og ikke regnskabsformen, det moderne relaterer sig til.

Cheney og Christensens auto-kommunikative perspektiv har også medført fokus, på en bestemt faktor, nemlig det at regnskaberne i særlig høj grad anvendes til, at virksomheden taler med egne ledere og medarbejdere. Regnskaberne er auto-kommunikation i mindst lige så høj grad som eller frem for generel stakeholderdialog. Selvom andre forskere tidligere har konstateret, at virksomhederne konstruerer ikke-finansielle regnskaber med såvel internt som eksternt formål, uddybes disse formål med en meget væsentlig faktor, nemlig det at regnskabet skal styrke virksomhedens identitet, den skal være et spejl osv. Udover samtidig at vise nogle af de problemstillinger, der kan være i den forbindelse, sættes fokus på, at beretningerne og regnskaberne ikke kun handler om virksomhedens egne samt andres værdier, men også om den identitet, virksomheden ønsker at have/opnå. Beretningerne og regnskaberne kan derfor være et billede af, hvordan virksomhederne gerne vil ses, frem for et billede af hvordan virksomheden er. Regnskabsbegrebet i forhold til supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber bør måske derfor revurderes.

Selvom Powell og DiMaggios institutionaliseringsteori har været anvendt i relateret regnskabsteori, f.eks. i forbindelse med revision og risikostyring, har den alligevel bidraget til at kunne give et billede af, hvilken form for institutionelt pres, danske virksomheder har været udsat for i forbindelse med at få dem til at konstruere ikke-finansielle regnskaber, og dermed bidraget til en større forståelse af virksomhedernes regnskabskontekst og situation. En sådan forståelse kunne f.eks. være opnået via en beskrivelse af danske virksomheders kontekst, hvor inspiration til beskrivelsen har kunnet hentes fra flere ikke-finansielle regnskabsforskere, men også andre forskere og/eller teoretiske perspektiver. En sådan beskrivelse ville dog afhænge af, hvorvidt forskerne vægter omgivelsernes påvirkning i forhold til interne aktørers påvirkning. Et valg af et andet perspektiv, f.eks. mere vægt på Latour, ville måske derfor have kunnet afdække aktørernes rolle bedre, hvilket har vist sig relevant i virksomhedshistorierne. Valg af andre perspektiver kunne derfor have sat fokus på andre områder, som i de refererede virksomhedsfortællinger har fået mindre vægt end dem pointeret i de teoretiske perspektiver.

<sup>214</sup> Hvilket særligt fremgik af CSEAR's konference i Skotland d. 1.-3. september 2004.

<sup>215</sup> Interessen på CSEAR's konference i Skotland for det auto-kommunikative perspektiv var dog stor, da andre forskeres undersøgelser viste samme tendenser.

## Ad 4 og 5

Ovenstående har været et resultat af den valgte arbejdsproces, hvor resultater fra en undersøgelse har været anvendt i den næste. Processen har derfor været med til at lukke mulighederne for, hvilke teoretiske perspektiver der er valgt i afhandlingen. Problemet i denne afhandling er, som ved al anden forskning, at uanset hvad der vælges, vil vi være fanget af vores egne forestillinger om, hvordan man kan gøre det på den bedste måde. Selvom udgangspunktet var skabelonanalysen frem for indholdsanalysen, vil eksisterende viden om emnet altid påvirke kategorierne, som sammen med andre forskeres nyere resultater har været med til at påvirke valg af teoretiske perspektiver osv.

Som det fremgår af problemstillingen, er væsentlig forskning på området allerede afdækket inden problemet er formuleret. Det kan derfor diskuteres, om en ændret proces, havde ændret afhandlingens indhold og konklusioner. Da kombinationen af anvendte metoder (regnskaber i et år, andres undersøgelser, teoretiske perspektiver som en del samt interviews og regnskaber gennem årene som en anden del), har vist forskelle, hvor der i konklusionen er vægt på beretningerne og regnskaberne gennem tiden samt virksomhedshistorierne, kan processen i forhold til kombinationen, alligevel have haft betydning. Hvis processen havde været således, at disse mere specifikke undersøgelser var foretaget før de mere generelle, havde de generelle måske haft større vægt i konklusionen.

Udover kritikpunkter, hvor afhandlingen afviger fra andre, kan afhandlingen kritiseres for, at jeg ikke er kommet så dybt i de to første virksomhedsfortællinger som i den sidste. Samtidig kan udvælgelsen af virksomhederne diskuteres. Virksomhederne kunne have været udvalgt efter andre kriterier, f.eks. at dække alle de forskellige former for forklaringer, som virksomhederne selv giver i deres beretninger og regnskaber.

Da undersøgelserne af virksomhedernes udtalelser i beretningerne og regnskaberne viser, at de bl.a. kommunikerer med sig selv, kunne det endvidere have været relevant at udvælge virksomhederne efter målgrupper, der kommunikeres til. Selvom det ofte har været svært at se, hvem målgrupperne er, kunne det alligevel gøres ved at udvælge en virksomhed, der primært satte fokus på eksterne målgrupper, en der har sat fokus på både eksterne og interne målgrupper, samt en der primært har fokus på interne målgrupper. I den sammenhæng er det dog værd at bemærke, at selvom ingen af de valgte virksomheder har udtrykt interne målgrupper som de primære i deres regnskaber, betones de alligevel stærkt af virksomhedsrepræsentanterne selv i deres fortællinger som meget vigtige.

Et andet kritikpunkt er det antal virksomheder, jeg har kontaktet, samt det faktum at alle de valgte virksomheder har været erfarne med hensyn til at konstruere supplerende beretninger og frivillige ikke-finansielle regnskaber. En kombination af erfarne og mindre erfarne virksomheder ville eventuelt have kunnet afdække en større variation i fortællingerne. Selvom virksomhedshistorierne er forskellige, har de alligevel en række ligheder, som måske ikke ville være fremkommet, hvis ikke alle virksomhederne havde været erfarne.

Samtidig kan man stadig stille spørgsmål ved, hvorvidt der er brancheforskelle, udover det at produktionsvirksomheder ofte har nogle særlige miljø-mæssige forhold, som f.eks. konsulenter og banker ikke har.

Ser man desuden på første del, hvor indirekte teknikker anvendes i forhold til anden del, hvor virksomhedsrepræsentanter direkte kontaktes, opnås forskellige fordele og ulemper ved

undersøgelserne. Selvom første del ikke giver direkte svar på andet end hvilke officielle og bevidste forklaringer, danske virksomheder har på deres konstruktion af beretningerne og regnskaberne, giver delen et videngrundlag, der kan bygges videre på, bl.a. i forhold til udvælgelse af teoretiske perspektiver, som kan afdække forklaringer bag de officielle og bevidste, der fremkom af beretningerne og regnskaberne. Denne del bliver derfor uvurderlig i forhold til at opnå en bedre forståelse af de fortællinger, virksomhedsrepræsentanterne kommer med i virksomhedshistorierne. De første undersøgelser giver også et grundlag for udvælgelse af virksomheder, og styrker konklusionerne, således at de ikke kun bygges på få ustrukturerede, uendelige og svært håndterlige historier.

Samtidig styrker virksomhedshistorierne afhandlingens konklusioner, da de giver mulighed for at uddybe og nuancere de forklaringer, som allerede er fundet via deres beretninger og regnskaber. F.eks. giver historierne et langt bedre indtryk af forskellige aktørers rolle, end det var muligt at opnå, via de indirekte teknikker. Som nævnt i metodeovervejelserne, er det også netop en af de ulemper, der kan være ved at få repræsentanter for virksomhederne til at fortælle historier, da der ved historiefortællinger sættes større fokus på aktører frem for strukturer. På den anden side kan det opveje teoretiske perspektiver, der kan kritiseres for det modsatte.

I afhandlingens indledende overvejelser blev det endvidere omtalt, at virksomheden ikke kun påvirkes af dens omgivelser, men også selv kan foretage valg og påvirke andre. Konklusionen afspejler den opfattelse. En kritik af afhandlingen kan derfor være, at jeg i forvejen har opfattet verden på den måde. Konklusionen kan dog også skyldes, at de teoretiske perspektivers syn tilsammen bekræfter synet, og/eller at virksomhedsrepræsentanters syn, er påvirket af samme syn på verden.

## 9.2 Forslag til yderligere forskning

Da der, som det fremgår af ovenstående, kan være mange forhold i en afhandling, som har betydning for konklusionen, vil det første forslag til yderligere forskning naturligt være, at der foretages flere undersøgelser af samme problem, men med andre metoder, processer og teoretiske perspektiver.

Som det også fremgår af ovenstående, er der forskel på indhold i samme regnskabsform, samtidig med at nye benævnelser og supplerende beretninger er kommet til gennem tiden. Forskning som derfor differentierer mellem indhold f.eks. i regnskabsformer udenfor årsrapporten, som supplerende beretninger og imellem de obligatoriske dele af årsrapporten kunne derfor være interessante. Særligt vil det være interessant at undersøge, hvorvidt de finansielle kvalitetskrav mv. påvirker f.eks. indhold o.l. i supplerende beretninger. Samtidig ville det være interessant at undersøge, hvorvidt ikke-finansielle regnskaber mister deres værdi i forhold til at engagere virksomhedens egne ledere og medarbejdere, når de implementeres i årsrapporten som supplerende beretninger.

Da årsrapporten har fået nye målgrupper med de mere ikke-finansielle informationer og supplerende beretninger, ville det endvidere være interessant at undersøge, hvorvidt de nye regnskabsbrugere læser regnskaberne, hvilke informationer de har behov for osv.

Da der er forskel på, hvad man får ud af at afdække forklaringer i beretninger og regnskaber, i forhold til hvad man får ud af at få fortalt virksomhedshistorierne, og denne afhandling kun indeholder få virksomhedshistorier fra erfarne virksomheder, ville det endvidere være relevant, at få flere virksomheder til at fortælle deres historier. Det behøvede ikke nødvendigvis kun være erfarne og uerfarne, men også virksomheder fra flere forskellige brancher mv. der kunne være relevante. En blanding af flere forskellige kriterier ville kunne afspejle, hvorvidt der er forskel på forklaringerne, efter hvilket tidspunkt virksomhederne vælger at påbegynde konstruktionen af beretningerne og regnskaberne på, hvorvidt der er forskel på forklaringer brancher imellem o.l..

En anden ting ovenstående kunne bidrage til, er at diskutere, hvad der har været årsag til, at der tidligere er fundet forskelle på forklaringer fra virksomheder i forskellige lande. Disse forklaringsforskelle kan være baseret på, at undersøgelserne kun omfatter få virksomheders historier, eller at virksomhederne har konstrueret regnskaberne gennem længere eller kortere tid. Fra virksomhedsfortællingerne fremgår det bl.a., at de første regnskaber er konstrueret som en reaktion på en hændelse eller begivenhed. Var disse virksomheder først begyndt at konstruere regnskaberne i dag, hvor mange virksomheder måske ikke føler den helt samme form for pres for at konstruere regnskaberne, konstrueres de sandsynligvis af mere proaktive årsager.

Et andet element, der kunne betyde, at der ikke nødvendigvis behøver være nationale forskelle i virksomhedernes begrundelser, er, at mange virksomheder der arbejder internationalt, ønsker at være eller er internationale/globale. Endvidere er der udviklet internationale vejledninger og standarder til inspiration for alle virksomheder i alle lande, og feltet er meget internationalt (f.eks. sandsynligvis på grund af det endnu meget begrænsede antal forskere indenfor feltet). Der afholdes store internationale konferencer, hvor såvel forskere som virksomheder og offentlige myndigheder deltager til gensidig inspiration (f.eks. EABIS og BSR).

Forslag til yderligere forskning er derfor, at forske i virksomheder, der har påbegyndt konstruktionen af supplerende beretninger og/eller frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber på forskellige tidspunkter, indenfor forskellige brancher, lokale og internationale, samt fortsætte den allerede påbegyndte internationale forskning på området.

Af afhandlingen fremgår det desuden, at regnskabsformerne integreres i hinanden, og at de bløde værdier i den ene virksomhed bliver hårde. Det kunne derfor være interessant yderligere at undersøge udviklingen af indholdet i regnskaberne og beretningerne mere konkret. F.eks. ville det være interessant at undersøge, hvorvidt der er konkrete informationer, der anvendes i stort set alle beretninger og regnskaber og i så fald hvilke. Samtidig kunne det være interessant at undersøge, hvorvidt bløde værdier i virksomhederne med tiden bliver hårde, samt hvilke konsekvenser det f.eks. har for medarbejdernes adfærd. En formodning kunne være, at ledelse bliver til styring og kontrol via beretningerne og regnskaberne, og derfor bliver begrænsende, stopper udvikling og til sidst kan blive en økonomisk ulempe frem for fordel.

Fremtidige og mere dybdegående undersøgelser ville også bedre kunne afdække, hvilken indflydelse hvilke faggrupper mere præcist har haft fra starten, om det generelt ændrer sig over tid således at regnskaberne f.eks. optages som en naturlig del af den generelle økonomistyring, i de finansielle regnskaber og funktionerne med tiden overtages af økonomer. Hvis sådanne udviklinger foregår, vil det endvidere være interessant undersøge konsekvenserne for udviklingen i beretningerne og regnskaberens indhold af informationer, deres værdi f.eks. i forhold til at kunne



differentiere sig samt undersøge hvorvidt ændringerne har ført til organisationsinterne kampe mellem faggrupper.

Når virksomheder f.eks. ønsker at differentiere sig fra andre, vil fremstå som værende moderne eller engagere egne ledere og medarbejdere via deres supplerende beretninger og ikke-finansielle regnskaber, kunne det endvidere være interessant at undersøge, om de konkrete formål opnås via beretningerne og regnskaberne.

Som det endvidere ses af afhandlingen, er det langt fra alle danske virksomheder, der konstruerer supplerende beretninger eller lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber. I såvel praksis som regnskabsforskningsmæssig sammenhæng er det derfor lige så vigtigt at undersøge, hvorfor danske virksomheder fravælger at konstruere beretningerne og/eller regnskaberne, som det er at undersøge hvorfor de konstruerer dem. Det mest interessante forslag til yderligere forskning er måske derfor at undersøge, hvorfor danske virksomheder fravælger at konstruere supplerende beretninger og lignende frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.

## Bilag 1

Fravalgte virksomheders supplerende beretninger og lignende ikke-finansielle regnskaber.

Nr.	Organisation	Egen benævnelse
1	ATP	Videnrapportering
2	Bornholms Centralbibliotek	Etisk Regnskab
3	Centralsygehuset i Næstved	Etisk Regnskab
4	Danmarks Journalisthøjskole	Videnregnskab
5	Dansk Standard	Stakeholderregnskab
6	Den social sikringsstyrelse	Socialt Regnskab
7	Diakonissestiftelsen	Socialt Regnskab
8	Finansforbundets sekretariat	Dialogregnskab
9	Forbrugerinformation	Videnregnskab
10	Forbrugerstyrelsen	Videnregnskab
11	Græsted-Gilleleje Kommune	Social Rapport
12	Herlev Kommune	Etisk Regnskab
13	Hertug Hans Skole, Haderslev	Etisk Regnskab
14	Idavang	Videnregnskab
15	Kræftens Bekæmpelse	Videnregnskab
16	Lægemiddelstyrelsen	Videnregnskab
17	Mellemfolkeligt Samvirke	Videnregnskab
18	Odense Told- og Skatteregion	Videnregnskab
19	Rønne Kommune	Videnregnskab
20	Socialforskningsinstituttet	Socialt Regnskab
21	Sundhedsvæsenets Patientklagenævn	Videnregnskab
22	Søfartsstyrelsen	Videnregnskab
23	TIC	Videnregnskab i årsrapport
24	Vejle og Give Sygehuse	Videnregnskab
25	Ældresagen	Strategisk Regnskab
26	Århus kommunehospital	Videnregnskab

## Bilag 2

Valgte virksomheders supplerende beretninger og lignende ikke-finansielle regnskaber.

Nr.	Organisation	Egen benævnelse
1	Advokataktieselskab Lindh Stabell Horten	Videnregnskab
2	Amtssparekassen Fyn	Supplerende beretning Videnregnskab 2001 - en del af Amtssparekassens årsregnskab 2001
3	Arkitektgruppen Aarhus	Videnregnskab
4	Bavarian Nordic	Forsknings- og udviklingsprojekter*
5	BDO	Vækstregnskab
6	Bergsøe4	Det udtrykfulde regnskab
7	BRFKredit	Balanced Scorecard
8	Brødrene Hillers A/S	Socialt regnskab
9	Brøndby IF	Brøndby IF og Samfundet*
10	Byggecentrum	Videnregnskab
11	Carl Bro	Videnregnskab
12	Coloplast	Supplerende beretning - videnregnskab og værdiskabelse for interessenter 2001/2002*
13	Coloplast	Miljøreddegørelse
14	Copy-dan	Kvalitetsregnskab
15	COWI	Videnregnskab*
16	Danfoss	Miljøberetning og –regnskab
17	Danfoss	Mennesker og værdier
18	Danisco	Rapport om bæredygtighed 2002
19	Danske Invest	Videnregnskab*
20	DIEU	Videnregnskab
21	Dong	Miljø- og sikkerhedsrapport
22	DSB	DSB Årsrapport 2001 Kunder, rettidighed, medarbejdere og miljø*
23	Effectiv Reklamebureau	Effekt regnskab
24	Eksperimentarium	Videnregnskab
25	Elsam	Grønt Regnskab
26	Ementor	Videnregnskab
27	Energi E2	Miljøberetning i årsrapport*
28	Eterra	Videnregnskab
29	FC Plast A/S	Socialt regnskab
30	Forsyningsvirksomhederne Ålborg	Videnregnskab
31	Gentex	Socialt regnskab
32	Grundfos	Koncernmiljørapport
33	H.J.Hansen	Miljøreddegørelse 2001/2002
34	HTH	HTH Rapport 2002
35	Hvalsø Apotek	Videnregnskab
36	IT Univers	Socialt Regnskab
37	Junckers Industrier	Miljøreddegørelse
38	KMD	Videnregnskab*
39	Københavns Energi	Miljøprofil

<b>Nr.</b>	<b>Organisation</b>	<b>Egen benævnelse</b>
40	McDonald Danmark	Videnregnskab
41	Middelfart Sparekasse	Det Etske Regnskab
42	MiljøPrint A/S	Social Profil
43	Nellemann Konsulenterne	Videnregnskab
44	Nord Data	Videnregnskab
45	Novo Nordisk	Bæredygtighed/den tredobbelte bundlinje
46	Novozymes	Miljø- og Social Rapport
47	Pharmexa	Supplerende beretning i årsregnskab*
48	Phønix-Trykkeriet as	Stakeholder-tillæg 2001
49	Rambøll	Supplerende holistisk beretning*
50	SAS	Miljørapport*
51	SkandiaLink Livsforsikring A/S	Socialt regnskab
52	SparNord	Kvalitetsregnskab
53	Stibo Graphic	Miljøredegørelse for Stibo Graphic At skabe med omtanke
54	Systematic	Videnregnskab
55	Tholstrup Cheese	MiljøRegnskab
56	Vestas	Miljøredegørelse*
57	Aalborg Portland	Miljøredegørelse og grønt regnskab 2001

\* Supplerende beretninger

## English summary

In 2001 Denmark had a new and interesting law of annual accounts. One of the innovations was that non-financial accounts were implemented in the law to be a part of the annual report, as a supplementary report.

But it can wonder why Danish companies are constructing the reports and accounts voluntary, when it is still discussed, whether it is economical beneficial for the companies or not. At the same time, it can wonder why Danish companies are constructing the reports, when there are problems to judge from the law, what has to be in the report compared to the management report, and the law has certain demands to the reports, and not to the accounts.

In the light of existent research, it is also interesting to investigate why Danish companies are constructing the reports and accounts. It is interesting while no other researchers explicitly has investigated supplementary reporting, while research in the area is focused on different forms of non-financial accounts, research are build up on different methods and concepts not to be compared, it is difficult to see what forms are in the investigations and fundamental theoretical explanations are criticised for being insufficient and not empirical anchored.

While it is both interesting in a practical and research perspective, to investigate **why Danish companies are constructing supplementary reporting and similar voluntary external non-financial accounts**, I have chosen to do so in this dissertation.

Summing up the results, the research contributions of the dissertation are the following:

1. Theory development on a level of understanding to define and categorise supplementary reporting and external non-financial accounting
2. New empirical investigations based on Danish supplementary reports and similar voluntary external non-financial accounts published in 2002
3. Discussion of theoretical perspectives, especially auto-communication, to go further then e.g. legitimacy theory and investigate explanations behind official and conscious explanations
4. New empirical investigations of Danish supplementary reports and similar voluntary external non-financial accounts published over time, combined with meetings with representatives from Danish companies to go further then the above mentioned explanations
5. Explanations to why Danish companies are constructing supplementary reports and similar voluntary external non-financial accounts plus deflected points

The reason to develop theory on a level of understanding is that it is difficult to see through the different terms in the area. A foundation for the investigations in the dissertation was therefore needed, and a picture of supplementary reporting and similar voluntary external non-financial accounts was made, containing metaphor, distinctions and categorisations, as the first part of the dissertation.

The picture showed supplementary reporting are unbroken non-financial accounts in the annual report that had to live up to quality demands and conditions of the law of annual accounts, while voluntary external non-financial accounts include voluntary documents outside the annual report, available for external interests on paper or the Internet. The documents describe the companies by telling a story about the company, explaining or give reasons for its conduct. They can consist of estimations, calculations and so on, showing things about the company. They can also be supplements to the annual report or a form of brochures, folders etc. about social conditions, environment, knowledge, quality, and so on, of the company. At the same time different guidelines to the accounts are developed as management tools to solve management-, control- and communication problems of the company.

The above was used to collect Danish reports and accounts to be analysed to show the companies own official and conscious explanations to why they are constructing them. The investigation showed the reports and accounts were constructed to:

- Attract new and qualified employees
- Show society responsibility and –value (e.g. sustainability)
- Market, brand and improve reputation
- Present accounts and document (e.g. compliance)
- Inform, understand and create dialogue
- Ensure earnings, increase value and growth
- Improve, develop and reflect (often quality)
- Form strategy, manage and control (often focus on knowledge- and value management)
- Be a mirror to management and employees

The reports and accounts were made for both external and internal target groups, often at the same time. The investigation of the reports and accounts also indicated other explanations e.g. they were very much constructed from and to the company, they were constructed to show own and/or other values important in society, they were encouraged to do it, or felt they should do it e.g. because of demands from customers.

The investigation showed no mentionable difference between reports and accounts, but half the companies constructing supplementary reports, were not following the law of annual accounts regarding placement and auditing, if placed in the compulsory parts of the annual report, and reports looked to be more liberated from guidelines and standards then accounts.

To come further behind official and conscious explanations possible unofficial and unconscious explanations was investigated. Other researcher findings and theoretical perspectives were examined.

Examinations found by other researchers coincided with explanations found in Danish reports and accounts, but added changing perceptions of companies in society, public pressure, legitimacy and fashion.

Theoretical perspectives, chosen from the findings mentioned above, showed that Danish companies could feel pressured to construct the reports and accounts e.g. through norms, values, standards and regulation from different institutions, but they could also be constructed to increase

legitimacy, be an expression of increasing professionalism and/or give status and career possibilities to individuals and co-operation possibilities to companies.

The investigations underlined the official and conscious explanations, but added that the reports and accounts could be part of learning- and development processes, be a result of other insufficient practises to show the values of the company or because the companies could differentiate from or imitate other companies, not to be out of fashion.

Danish companies especially constructed the reports and accounts as a mirror to the employees, to them selves from them selves. The explanation could be that it was necessary to demarcate boundaries to the environment, fulfil felt needs to co-ordinate actions and develop culture and identity. The companies therefore could construct the reports and accounts to strength identity, culture, build up shared meanings to co-ordinate, comply with prejudices of the political consumer or comply with a non-existent need for information.

None of the chosen perspectives alone can explain Danish reports and accounts, but the similarities of the perspectives indicated that self-perception and perception of others were important factors. Therefore the companies could construct the reports and accounts as a result of the perceptions of the company or management to external as well as internal needs combined with perceived demands.

To investigate the above further, reports and accounts were examined and meetings were held with representatives from Coloplast, Novozymes and Spar Nord Bank.

These investigations showed the reports and accounts were seen as solutions to management-, control- and communication problems and -possibilities. They also showed actors and events were important to whether the reports and accounts were constructed or not, and the companies wanted to give the reports more weight, by not being placed behind the compulsory parts of the annual report, as prescribed in the law.

In all the companies the reports and accounts had an important internal function to engage own leaders and employees. Therefore they have been constructed from and to the company to auto-communicate. Only in one company the purpose has changed to inform external actors alone.

Further the investigations showed the companies had engaged employees and managers, following the development in the area, describing themselves as pioneers. The stories of the companies also showed existing values made a base for the reports and accounts. Ideas are implemented in the reports and accounts if they are matching self-perceptions of the company as well as existing and/or wanted values and identity. Other ideas are only adapted, if they are perceived necessary in their relations to external actors. Therefore in companies, there is a kind of filter important to the implementation of ideas and the construction or non-construction of the reports and accounts.

In the light of the above it is concluded, that Danish companies overall are constructing supplementary reporting and similar voluntary external non-financial accounts because they:

are driven by engaged internal actors, suits existing or wanted values and self-perceptions, to solve own internal management-, control- and

communication needs and/or because the companies are perceiving external actors are demanding it, needs it or wants them to give the information.

The explanations are therefore official and conscious in a practical level, and unofficial and unconscious in a more concealed and overall level.

Through the dissertation were also other conclusions, especially interesting for research found. The first is that legitimacy theory alone can not explain why Danish companies are constructing supplementary reporting and similar voluntary external non-financial accounts. The second is that the reports and accounts highly are constructed to internal actors, they are focused on values and identity, why auto-communication and internal dialogue are at least as important as e.g. external information and dialogue. The last of the conclusions is, that the reports and accounts has developed in a way, that makes it worthless only to research one or few forms of reports or/and accounts and philosophies to explain the reports and accounts of the companies.



## Supplerende beretning

Da et ph.d.-forløb består af andet end en ph.d.-afhandling, har jeg valgt at konstruere en supplerende beretning, der omhandler andre aktiviteter gennem forløbet end dem, der direkte kan tilknyttes afhandlingen, som f.eks. det at indsamle empiriske data, indsamle og studere teoretiske perspektiver, læse anden relevant litteratur, behandle data, strukturere, producere, evaluere osv. Det gøres, fordi jeg mener artikel-skrivning, netværks-opbygning, kurser, undervisning og andre formidlingsopgaver er mindst lige så vigtige for en forsker som at kunne konstruere en afhandling. Det følgende vil derfor være en redegørelse for, hvilke af den slags aktiviteter, jeg har været involveret i under mit ph.d.-forløb, fra september 2002 til og med februar 2005, dvs. de sidste 2,5 år.

Nogle af disse aktiviteter stilles der samtidig krav om i Bekendtgørelse om ph.d.-uddannelsen og ph.d.-graden. Bekendtgørelsen omfatter bl.a. bestemte krav til ph.d.-kurser, deltagelse i aktive forskningsmiljøer, herunder udenlandske, og opnåelse af erfaring med undervisningsvirksomhed eller anden form for vidensformidling (VTU 2002, kap. 3, § 8). Denne supplerende beretning er derfor også en beretning om, i hvor høj grad jeg har levet op til de krav, der er fastsat i bekendtgørelsen.

## Undervisningsaktiviteter

Den normale undervisningstid i et ph.d.-forløb svarer til et halvt års arbejdstimer. Disse timer er i forbindelse med mit forløb delt mellem undervisningsaktiviteter på Roskilde Universitetscenter og projektaktiviteter i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Grunden til denne fordeling er, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har finansieret halvdelen af forløbet ved køb af konsulentbistand og –rapport.

Undervisningsaktiviteterne på Roskilde Universitetscenter har derfor svaret til et kvart års arbejdstimer. Arbejdstimerne har hovedsageligt bestået af vejledning af specialestuderende og kursuseksaminationer, fordi jeg i forvejen havde en meget bred erhvervsmæssig og teoretisk erhvervsøkonomisk baggrund. Endvidere har jeg planlagt økonomistyringskursus, undervist på kurset samt formidlet forløbets forskning på diverse tema-seminarer og intro-kurser.

## Projektaktiviteter i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har jeg primært deltaget i Økonomi- og Erhvervsministeriets CSR-koncern gruppes første projektfase. I denne fase var gruppens primære opgave at foretage undersøgelser som skulle afdække, hvorvidt der var behov for, at en offentlig institution støttede danske virksomheder, i forbindelse med ikke-finansielle regnskaber samt socialt og samfundsmæssigt ansvar.

## Konference- og seminaraktiviteter

Konference- og seminaraktiviteter har omfattet såvel nationale som internationale aktiviteter. Konferencer omhandlende forskellige former for ikke-finansielle regnskaber samt virksomheders sociale og samfundsmæssig ansvar har været prioriteret. Endvidere har prioriteringen i starten været rettet mod aktiviteter, der har kunnet skabe relationer til feltets forskellige aktive aktører. Dvs. ikke kun forskere, men i høj grad også virksomheder, revisorer, konsulenter, NGO'ere og offentlige institutioner. Senere er prioriteret konferencer og seminarer med særlige aktiviteter for ph.d.-studerende, eller hvor jeg har kunnet præsentere artikler for etablerede forskere.

Af andre former for konference- og seminaraktiviteter har jeg deltaget i forskningsgruppeaktiviteter samt andet, som har været undervisnings- og institut-relateret.

Gennem forløbet har jeg deltaget på følgende konferencer og seminarer:

### I år 2002

- 20/9      Forskningsgruppeseminar, RUC
- 24/9      ViV-seminar (Center for Værdier i Virksomheder, RUC) – Forventninger til moderne virksomheder. Oplæg om forventninger til supplerende beretninger i Årsregnskabsloven
- 10/10     Erfa-seminar m. virksomheder og konsulenter arrangeret af konsulentvirksomhed på RUC
- 30/10     Prisen for bedste ikke-finansielle rapportering på d'Angleterre i København
- 11/11     Seminar om værdier på Handelshøjskolen i København
- 21/11     Netværksdagen 2002 i Helsingør
- 21-22/11  EU Presidency Conference i Helsingør, Mainstreaming Corporate Social Responsibility across Europe
- 2/12      Præsentation af nyt videnregnskab, Ministeriet for Videnskab, Teknologi og Udvikling i København

### I år 2003

- 23-24/1    ViV-seminar på Skodsborg. Diskussion af egne samt andres artikler.
- 31/1      Erhvervsøkonomi seminar, Gl. Dok Pakhus, København
- 7/3        Forskningsgruppeseminar, RUC, oplæg om ikke finansiell værdirapportering
- 25/3      Seminar om Human Rights i København
- 23/4      Konference om værdiledelse på Handelshøjskolen i København
- 15/5      Forskningsgruppeseminar med forskere fra Italien (Strati og Gheradi) på RUC
- 20-22/6   EBEN konference i Oslo, Norwegian School of Management. Walking the Talk. Closing the Gap between Corporate Principles and CSR Reporting
- 21/8      Beskæftigelsesministeriets præsentation af Det Sociale Indeks, 3. udgave på Børsen

- 25-26/8 Institutkonference i anledning af åbningen af Institutets nye hus – hus 25.
- 15-16/9 Institutseminar, Institut 8
- 18-9 Ph.d. Workshop, The European Academy of Business in Society på Handelshøjskolen i København
- 19-20/9 2nd Colloquium of the European Academy of Business in Society (EABIS), konference i København
- 27/11 Netværksdagen 2003 i København
- 4-5/12 ViV-konference, Værdier, etik og socialt ansvar i virksomheder, - Brudflader og konvergens. Oplæg om værdier og ikke-finansielle regnskaber i dag.
- I år 2004
- 18-19/2 ViV-seminar på Søminen m. oplæg.
- 15-17/4 15th International Conference on Social and Environmental Accounting Research (3rd Australasian CSEAR Conference), Macquarie University, Sidney. Præsenterede paper om hvorfor virksomheder konstruerer ikke-finansielle regnskaber. 1. dag var centreret om ph.d.-studerende.
- 19/4 Paper-session, Macquarie University, Sidney. Bl.a. om hvordan man kommer fra ph.d.-afhandling til produktion af artikler. Ledet af Lee Parker, editor på Accounting, Auditing & Accountability Journal
- 19/5 ViV-seminar på RUC m. Helle Thorning Smidth om CSR og EU
- 16/8 Erhvervsøkonomiseminar, Eigtved Pakhus
- 19-20/8 Institutseminar, Institut 8, RUC med oplæg om ph.d.-afhandlingen
- 1-3/9 16th International Conference on Social and Environmental Accounting Research 2004, The University of Dundee, Dundee (CSEAR). Præsenterede artikel om hvorfor virksomheder konstruerer ikke-finansielle regnskaber med særligt fokus på danske virksomheder. 1. del var diskussionsforum for yngre forskere herunder ph.d.-studerende
- 27-29/9 EABIS konference i Gent, Belgien, som blev afsluttet med en dag for ph.d.-studerende, hvor jeg deltog med oplæg om afhandlingens foreløbige konklusioner
- 9-12/11 CSR konference i New York arrangeret af BSR
- 2-3/12 CSR og CG konference på RUC arrangeret af forskningsgrupperne VIV og RIN på RUC, med oplæg om CSR, CG og virksomhedens regnskaber – med særligt fokus på virksomhedens ikke-finansielle regnskaber
- I år 2005
- 10-11/2 Konference i forbindelse med Bologneprocessen. Bologna process: Quality of Education and prospects for its development (experience of RUC, Nizhny Novgorod University & UNICAL), med oplæg om praktiske kvalitetsudviklingsmetoder, og særligt fokus på kollegaobservation

Udover oplæg på ovennævnte konferencer og seminarer har jeg i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fremlagt på morgenmødeseminar i EC2 samt afholdt halvårslige møder med direktør Ole Blöndal og vicedirektør Niels Henrik Englev. Endvidere har jeg gennem hele forløbet - på nær i den sidste skrivefase - afholdt månedlige viden-udvekslingsmøder med medarbejdere fra CSR-koncerngruppen og jævnligt deltaget på EC2's ugentlige morgenmøder.

På de ikke-finansielle regnskabsforskerkonferencer har interessen særligt samlet sig om brugen af skabelonanalysen i forhold til indholdsanalysen samt inddragelsen af det auto-kommunikative perspektiv som anvendelige og interessante redskaber og perspektiver på ikke-finansielle regnskaber generelt. Ellers har interessen centreret sig om resultaterne af regnskabsundersøgelsen.

## Kurser

Igennem ph.d.-forløbet stilles krav i bekendtgørelsen om, at man for at få en ph.d.-grad skal have taget kurser, der svarer til et halvt års arbejdstimer, hvilket vil sige 30 ECTS-point. Efter nogle af kurserne er det derfor angivet i parentes, hvor mange ECTS-point kurset har givet. Det er dog ikke gjort alle steder, samtidig med at ph.d.-kurser i forbindelse med konferencer, kun er angivet under konference og seminaraktiviteter. Kurserne er dog point-givende, men på f.eks. metodekurset på RUC, deltog jeg kun i undervisningen og ikke i diskussionerne bagefter, da de var forbeholdt ph.d.-studerende fra et andet institut. Desuden er det ikke angivet, hvor mange point nedenstående kursus i London, samt tidligere nævnte ph.d.-aktiviteter i forbindelse med konferencer (f.eks. i Australien, Skotland og på Handelshøjskolen i København), har givet, da det nødvendige antal ECTS-point er opnået via andre kurser, og de derfor ikke har betydning for det obligatoriske regnskab.

Et løbende kursus gennem perioden har været ph.d.-forum på RUC. På Ph.d.-forum fremlægges dele af afhandlingen, artikler eller lignende, som er relevante for vores afhandlinger. Endvidere opponerer vi på en andens arbejde og giver generelt feed-back, til dem der fremlægger (10 ECTS-point).

Udover ph.d.-forum har jeg deltaget på følgende ph.d.-kurser:

Ph.d.-introduktionskursus på RUC, afholdt af Peter Bogason særligt for ph.d.-studerende i Institut 8's velfærdsstatsgruppe, forår 2003.

Ph.d.-metodekursus på RUC, forår 2003.

Doctoral course: Accounting in organizational and social contexts, på Jönköping International Business School, Sverige. November 2002 – februar 2003, ledet af professor Kristina Artsberg (5 ECTS-point).

Ph.d.-introduktionskursus på RUC, Introduction Course, PhD programme Society, Business and Globalisation, 27.-28. maj 2003 (2,5 ECTS-point).

Ph.d.-regnskabskursus i Lund (forår 2003-forår 2004), ledet af professor Anne Loft (7,5 ECTS-point).

Ph.d.-metodekursus på Sandbjerg, afholdt af Handelshøjskolen i Århus. 5.-10. oktober, 2003 (5 ECTS-point).

LSE accounting research training week, 15.-19. marts 2004, i London på London School of Economics and Political Science, ledet af professor Peter Miller og professor Michael Power.

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at jeg fuldt ud har deltaget i kurser, der giver det antal ECTS-point, som kræves i Bekendtgørelse om ph.d.-uddannelsen og ph.d.-graden.

## **Deltagelse i netværks- og erfaringsudvekslings-grupper**

Det første netværk jeg blev en del af var ROSA, KPMG's Learning Lap netværk (2002-2003). Netværket var centreret om forskellige typer problemstillinger og ideer i forbindelse med ikke-finansiell rapportering. Det var en udløber af et projekt, som var startet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen men stoppet igen af regeringen i 2002. I dette netværk deltog virksomheder, revisorer samt repræsentanter fra bl.a. fagforeninger, arbejdsgiverorganisationer samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsens CSR-koncern-gruppe.

Derefter blev jeg inviteret ind i en Erfa-gruppe på HHK ledet af Anne Loft fra Regnskab og Revision. Netværket består af forskere (fra professorer til ph.d.-studerende) bl.a. fra HHK og Lund Handelshøjskole. Gruppen har haft ca. 10 møder pr. år gennem forløbet. Møderne var primært centreret om præsentation og diskussion af regnskabslitteratur i starten, men udviklede sig til også at omfatte præsentation af egne artikler, som diskuteredes i gruppen.

I starten af 2003 organiserede Valør og Tinge Værdinetværket, som jeg også blev inviteret med til og deltager i. Gruppen består primært af virksomheder, forskere og konsulenter fra Valør og Tinge. Møderne består hovedsageligt af oplæg samt diskussion af relevante emner i mindre grupper. Der afholdes 4-5 møder hvert forår og efterår.

I sommeren 2004 blev jeg inviteret med i endnu et interessant netværk, CSR-Forum. Netværket er centreret om virksomheder, forskere, folk fra offentlige institutioner, faglige organisationer og forskellige typer NGO'ere, alle med interesse i CSR. En stor del af dem, der deltog i ROSA, deltager også i denne gruppe og/eller i Værdinetværket. I netværket er nedsat 5 arbejdsgrupper, hvor den ene, som jeg deltager i, arbejder med ikke-finansielle regnskaber.

Ud over disse netværk er jeg medlem af CSEAR, der er et center for forskere interesseret i forskning omkring ikke-finansielle regnskaber. Netværket er globalt, og der afholdes konferencer to gange årligt, en i Australien og omegn samt en i Skotland. Det er i dette netværk den helt store faglige forskerkompetence indenfor området Corporate Social Reporting som overbegreb findes, det omfatter bl.a. Rob Gray, David Owen, Carol Adams og Jan Bebbington, som har været førende indenfor feltet i mange år.

## **Andre forsknings-aktiviteter**

Gennem forløbet har jeg deltaget i to forskergrupper på RUC. Den ene er ViV-gruppen, Center for Værdier i Virksomheden på Institut 8 (Institut for Samfundsvidenskab og Erhvervsøkonomi), mens

den anden er deltagelse i Institutets forskningsgruppe vedrørende institutioner, aktører og institutionalisering. Disse aktiviteter har primært bestået af møder, hvor vi har planlagt, diskuteret og udført forskningsaktiviteter. Bl.a. har fremlæggelse af artikler, til diskussion i grupperne, været en løbende aktivitet, som jeg også selv har deltaget i, både som fremlægger samt deltager og opponert.

På Erhvervsøkonomi, som er en del af Institut 8, har endvidere været igangsat en månedlig præsentation og diskussion af vores egne artikler, således at vi som kolleger kan følge med i hinandens forskning samt bidrage med spørgsmål og kommentarer. Artikler er derfor også præsenteret og diskuteret i dette forum.

Udover ovennævnte har jeg været de ph.d.-studerendes repræsentant i ph.d.-styregruppen, gennem næsten hele forløbet, og deltaget på afdelingens lærermøder. Som medlem af ph.d.-styregruppen har jeg bl.a. været med til at koordinere ph.d.-forum, som er en point-givende kursus-aktivitet for ph.d.-studerende.

## Publikationer

Som det fremgår af ovenstående, har jeg gennem forløbet produceret en række artikler, som har været præsenteret på diverse konferencer, seminarer o.l. Som det ses herunder, er nogle artikler færdige og offentliggjorte, mens andre er interne eller under vurdering til udgivelse i internationale journals.

### Afsluttede publikationer:

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

Pietras-Jensen, V. (2003). Værdier og regnskaber - hvordan i dag? Værdier, etik og socialt ansvar i virksomheder - Brudflader og konvergens. J. D. Rendtorff, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder. Institut for Samfundsvidenskab og Erhvervsøkonomi. **Skriftserie, nr. 4:** 229-240.

Pietras-Jensen, V. (2003a). Et billede af supplerende beretninger og relaterede hovedproblemstillinger, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder.

Pietras-Jensen, V. (2003b). Forventninger til supplerende beretninger i Årsregnskabsloven. Forventninger til moderne virksomheder en seminarrapport. Z. S. Bloch and A. Mac, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder.

Pietras-Jensen, V. (2004). Må vi få en forklaring - tak! Ikke-finansielle regnskaber og supplerende beretninger, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder.

Pietras-Jensen, V. (2004). Can we learn something? – From international harmonisation of financial accounts to harmonisation of non-financial. Paper til regnskabs-kurset i Lund og internt i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Pietras-Jensen, V. (2004). Dagens ord: CSR, CG og virksomhedens regnskaber - en begrebs(u)afklaring med særligt fokus på danske ikke-finansielle regnskaber. Konferencepapir til konferencen Corporate Social Responsibility og Corporate Governance, Roskilde Universitetscenter, VIV/RIN. Udgives foråret 2005 som del af antologi på Djøfs forlag.

Schaarup, P. and V. Pietras-Jensen (2003). Notat om kortlægning af danske CSR-initiativer. København, Økonomi- og Erhvervsministeriet, internt notat.

## Publikationer under vurdering

From small important ducklings towards a great big swan. En artikel om danske ikke-finansielle regnskabs-tiltag, med fokus på problemerne ved kun at forske i en enkelt regnskabsform. Artiklen er blevet efterspurgt til CSEARs tidsskrift, Social and Environmental Accounting Journal, og forventes at udkomme i marts 2005.

## Publikationer under redigering:

Why external voluntary non-financial accounts? En artikel der kun handler om danske supplerende beretninger og frivillige eksterne ikke-finansielle regnskaber.

An explanation please! - Why are organisations constructing non-financial accounts? En artikel der omhandler diskussion af forskellige teoretiske perspektiver, til forklaring af frivillige ikke-finansielle regnskaber generelt.

## Afsluttende bemærkninger

Som det fremgår af ovenstående, har jeg gennem ph.d.-forløbet fuldt ud levet op til de krav, der er fastsat i Bekendtgørelse om ph.d.-uddannelsen og ph.d.-graden.

Ud over kravene har jeg bl.a. produceret en række artikler og ikke kun deltaget i aktive nationale og internationale forskningsmiljøer, men også andre miljøer som arbejder med ikke-finansielle regnskaber, hvor såvel virksomheder som revisorer, konsulenter, offentlige myndigheder, NGO'ere o.l. deltager.

Det kan dog diskuteres, hvor meget erfaring jeg har opnået med undervisningsvirksomhed gennem forløbet. Jeg har dog undervist, udviklet undervisning og koordineret uddannelser for folk i erhverv i perioden 1995 til 2000, på Niels Brock Business School, undervist på Slagelse Handelshøjskole Center i perioden 1995 til 2002 samt vejledt og undervist på Roskilde Universitets Center siden 1995. Derfor havde jeg allerede inden ph.d.-forløbet startede, stor erfaring med undervisningsvirksomhed, hvorfor jeg har opprioriteret andre væsentlige forskningsaktiviteter gennem ph.d.-forløbet.

Sidst, men ikke mindst, vil jeg gøre opmærksom på, at der er læst anden litteratur, end den som fremgår af referencelisten. Det gælder såvel faglitteratur bl.a. i forbindelse med konstruktion af

publikationer og deltagelse i konferencer, på ph.d.-kurser o.l., samt regnskaber, i forbindelse med f.eks. udvælgelse af virksomheder. En del af litteraturen kan derfor ses af referencerne til de tidligere nævnte publikationer og litteraturlister til ph.d.-kurserne.

Vinni Pietras-Jensen  
Kandidatstipendiat  
Roskilde Universitetscenter



## Referencer

Adams, C. A. (2002). "Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting Beyond current theorising." Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 15, No. 2**: 223-250.

Adams, C. A. (2002). "Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting Beyond current theorising." Accounting Auditing & Accountability Journal **15 no. 2**: 223-250.

Adams, C. A., W.-Y. Hill, et al. (1998). "Corporate social reporting practices in western Europe: Legitimizing corporate behaviour?" British Accounting Review **30**: 1-21.

Alexander, D. (1993). "A European true and fair view." European Accounting Review **1**: 59-80.

Amtssparekassen\_Fyn (2002). Supplerende beretning Videnregnskab 2001 - en del af Amtssparekassens årsregnskab 2001.

Andersen, I. (1990). Valg af dataindsamlingsmetode. Valg af organisations-sociologiske metoder - et kombinationsperspektiv. I. Andersen, Samfundslitteratur: 129-154.

Andersen, V. and P. Gamdrup (1994). Forskningsmetoder. Introduktion Videnskabsteori & metodelære. H. Andersen, Samfundslitteratur: 58-80.

Andersson, J. E., O. Hedegaard, et al. (2002). Grundlæggende erhvervsøkonomi, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Apotek, H. (2002). Videnregnskab 2001.

Atkinson, A. A., R. D. Banker, et al. (2001). Management Accounting, Prentice-Hall Inc.

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

Bak, C. (2001). Socialtiske regnskaber guideline for virksomheder og organisationer, Socialministeriet.

Bakka, J. F. and E. Fivelsdal (1999). Organisationsteori Struktur, kultur, processer, Handelshøjskolens Forlag.

Ball, A., D. Owen, et al. (2000). "External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports." Business Strategy and the Environment **9**: 1-23.

BDO (2002). Vækstregnskab for BDO 2001.

Bergsøe4 (2002). Et udtryksfuldt regnskab 2000-2001.

BIF (2002). Brøndbyernes IF Fodbold A/S Årsrapport 2001 24. regnskabsår Brøndby IF og samfundet.

Bonde, A. (1991). Rundt om Nordjylland. Ålborg, AM Production, TV Ålborg.

Borch, V. d. S., H. B. Jørgensen, et al. (1999). Sociale regnskaber - en brugsbog om de nye regnskabsformer, Holbæk Amts Bogtrykkeri.

Bordum, A. (2003). Institutionel Ledelse og Det Ethiske Regnskab. Værdier, etik og socialt ansvar i virksomheder -Brudflader og konvergens. J. D. Rendtorff. Roskilde, Center for Værdier i Virksomheder, Roskilde universitetscenters trykkeri.

Boyce, G. (2000). "Public discourse and decision making Exploring possibilities for financial, social and environmental accounting." Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 13 No. 1**: 27-64.

BRF (2002). Balanced Scorecard i BRFkredit.

Bro, C. (2001). Videnregnskab Det Femte Element.

Bro, C. (2002). Videnregnskab.

Brockhoff, K. (1979). "A note on external social reporting by German companies: A survey of 199 company reports." Accounting, Organizations and Society **4, No. 1/2**: 77-85.

Buhr, N. (1998). "Environmental performance, legislation and annual report disclosure: the case of acid rain and Falconbridge." Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 11, No. 2**: 163-190.

Buhr, N. and M. Freedman (2001). "Culture, institutional factors and differences in environmental disclosure between Canada and The United States." Critical Perspectives on Accounting **No. 12**: 293-322.

Bukh, P. N., P. Gormsen, et al. (2000). Videnregnskabet på vej til børsen. Ledelse og erhvervsøkonomi nr. 4, FDC Danske Civiløkonomer.

Bukh, P. N., M. R. Johansen, et al. (2003). Videnledelse og videnregnskab. Videnledelse Et praksisfelt under etablering. P. N. Bukh, K. S. Christensen and J. Mouritsen, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Bukh, P. N. and U. Johanson (2003). "Research and knowledge interaction Guidelines for intellectual capital reporting." Journal of Intellectual Capital **Vol. 4 No. 4**: 576-587.

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

Byggecentrum (2002). Videnregnskab 2001.

- Campbell, D. J. (2000). "Legitimacy theory or managerial reality construction? Corporate social disclosure in Marks and Spencer Plc corporate reports, 1969-1997." Accounting Forum **Vol. 24, No 1**(Special issue on social and environmental accounting): 80-100.
- Campos, J. and L. Rasmussen (2003). CSR - internationale initiativer. København, Økonomi- og Erhvervsministeriet, internt notat.
- Cheney, G. and L. T. Christensen (2000). Organizational Identity Linkages Between Internal and External Communication. The New Handbook of Organizational Communication Advances in Theory, Research, and Methods. L. L. Putnam, Sage Publications, Inc.: 231-269.
- Christensen, H. (1997). Måling af virksomhedens miljøpræstation. Virksomhedens miljøregnskab Måling, rapportering og revision. J. P. Ulhøi and P. M. Rikhardsson, Børsens Forlag A/S.
- Christensen, L. T. and G. Cheney (2000). Self-Absorption and Self-Seduction in the Corporate Identity Game. The Expressive Organization. M. Schultz, M. J. Hatch and M. H. Larsen. New York, Oxford University Press Inc.: 246-270.
- Colle, S. d. and C. Gonella (2002). "The social and ethical alchemy: an integrative approach to social and ethical accountability." Business Ethics: A European Review **Vol. 11, No. 1**: 86-96.
- Collison, D. and C. Hibbitt (2004). "Corporate Environmental Disclosure and Reporting Developments in Europe." Social & Environmental Accounting Journal **Vol. 24, No. 1**: 1-11.
- Coloplast (1997). Årsberetning 1996/97.
- Coloplast (1998). Annual Report 1997/98.
- Coloplast (1999). Årsberetning 1998/1999.
- Coloplast (2000). Årsrapport 1999/2000.
- Coloplast (2001). Årsrapport 2000/2001.
- Coloplast (2002). Miljøredegørelse 2001/2002.
- Coloplast (2002a). Årsrapport 2001/2002 Supplerende beretning - videnregnskab og værdiskabelse for interessenter.
- Coloplast (2003). Årsrapport 2002/2003.
- Copy-Dan (2002). "2001/2002 Hovedresultater fra kvalitetsregnskab."
- Cormier, D. and I. M. Gordon (2001). "An examination of social and environmental reporting strategies." Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 14, No.5**: 587-616.
- COWI (2002). COWIårsrapport 2001/2002 Videnregnskab.

- Czarniawska, B. and G. Sevón, Eds. (1996). Translating Organizational Change. Berlin, Walter de Gruyter & Co.
- Dahler-Larsen, P. (2002). At fremstille kvalitative data, Syddansk Universitetsforlag.
- Dahlgaard, J. J. and K. Kristensen (1992). Vejen til kvalitet 90'ernes rejsefører. Gylling, Naryana Press.
- Danfoss (2002). 2001 Miljøberetning og -regnskab.
- Danfoss (2002a). 2001 Mennesker og værdier.
- Danfoss (2003). 2002 Miljøberetning og -regnskab.
- Danisco (2002). Daniscos rapport om bæredygtighed 2002.
- Danske\_Invest (2002). Årsrapport 2001 Videnregnskab for Danske Invest Administration A/S.
- de Colle, S. and C. Gonella (2002). "The social and ethical alchemy: an integrative approach to social and ethical accountability." Business Ethics A European Review **Vol. 11, no 1**: 86-96.
- Deegan, C. (2002). "The legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation." Accounting Auditing & Accountability Journal **15**(3): 282, 30 pgs.
- Deegan, C. and G. Carroll (1993). "An Analysis of Incentives for Australian Firms to Apply for Reporting Excellence Awards." Accounting and Business Research **Vol. 23, No. 91**: 219-227.
- Deegan, C. and M. Rankin (1997). "The materiality of environmental information to users of annual reports." Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 10, No. 4**: 562-583.
- Deegan, C., M. Rankin, et al. (2002). "An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997." Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 15, No. 3**: 312-343.
- Deegan, C., M. Rankin, et al. (2002). "An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997." Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 15, No. 3**: 312-343.
- Deegan, C., M. Rankin, et al. (2000). "Firms' disclosure reactions to major social incidents: Australian evidence." Accounting Forum **24, No. 1**(Special issue on social and environmental accounting): 101-130.
- Deming, W. E. (1986). Out of the Crises Quality, productivity and competitive position. Cambridge, Cambridge University Press.
- Denzin, N. K. and Y. S. Lincoln (1998). Introduction: Entering the Field of Qualitative Research. The Landscape of Qualitative Research. Y. S. Lincoln, SAGE Publications.

Dierkes, M. (1979). "Corporate social reporting in Germany: Conceptual developments and practical experience." Accounting, Organizations and Society **4**, No. 1/2: 87-107.

Dierkes, M. and A. B. Antal (1986). "Whither Corporate Social Reporting: Is It Time to Legislate?" California Management Review **XXVIII**, Number 3, Spring: 106-121.

Dierkes, M. and L. E. Preston (1977). "Corporate social accounting reporting for the physical environment: A critical review and implementation proposal." Accounting, Organizations and Society **Vol. 2, No. 1**: 3-22.

DIEU (2002). Videnregnskab 2001/2002.

Dillard, J. F., J. T. Rigsby, et al. (2004). "The making and remaking of organization context." Accounting, Auditing & Accountability Journal **17**, No. 4: 506-542.

DiMaggio, P. J. and W. W. Powell (1991). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. Chicago and London, The University of Chicago Press.

Dong (2002). Miljø- og sikkerhedsrapport 2001.

DSB (2002). DSB årsrapport 2001 Kunder, rettidighed, medarbejdere og miljø.

Dyson, J. R. (2004). Accounting for non-accounting students, Prentice Hall.

EABIS (2003). 2nd Colloquium of the European Academy of Business in Society 19-20 September. Partnerships for Learning and Innovation on the Role of Business in Society, Copenhagen Business School, Copenhagen.

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

Elkjær, R. J. and K. Hjulsager (2001). Årsrapport og virksomhedsanalyse, Forlaget Thomson A/S.

Elsam (2002). Grønt regnskab 2001.

Ementor (2002). Videnregnskab 2001.

Energi, K. (2002). Miljøprofil 2002.

EnergiE2 (2002). Årsrapport 2001.

Epstein, M., E. Flamholtz, et al. (1976). "Corporate Social Accounting in the United States of America: State of the art and future prospects." Accounting, Organizations and Society **1**, No. 1: 23-42.

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

Erhvervsministeriet, Ø.-o. (2004). "Bekendtgørelse af lov om finansiel virksomhed." LBK nr. 686 25/06/2004.

Erhvervsudviklingsrådet Videnregnskaber Virksomhedens nye redskaber, Erhvervsfremme Styrelsen.

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

Eterra (2002). Vindenregnskab 2001, Eterra.

Experimentarium (2002). Videnregnskab 2001.

Fay, B. (1998). Contemporary Philosophy of Social Science, Blackwell Publishers Ltd.

Flensborg, W. (2002). Fra familiekultur til salgskultur - hvilke værdier bygger salgskulturen på? Om forholdet mellem det økonomiske hensyn og det sociale hensyn. Fra vision til virkelighed - Problemer og perspektiver. A. Mac and V. Pietras-Jensen. Roskilde, Roskilde universitetscenters trykkeri. **Skriftserie nr. 1:** 68-78.

Fonde (2001). "Bekendtgørelse af lov om erhvervsdrivende fonde." (LKB Nr. 1062 af 14/12/2001).

Fondsbørs, K. (2003). Rapport om god selskabsledelse i Danmark - Fondsbørsens komité for god selskabsledelse, Københavns Fondsbørs.

FSR (2003). FSR og Børsens Pris for bedste ikke-finansielle rapportering 2003, FSR. **2003**.

Funch, S. (2004). Virksomhedsetik: Etik skal på dagsordenen for virksomheder og investorer. Berlingske Tidende: side 4, 3. sektion, business, 19. oktober.

Graphic, S. (2002). Miljøredegørelse for Stibo Graphic At skabe med omtanke 2001/2002.

Gray, R. (2001). "Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt?" Business Ethics: A European Review **Vol. 10, no. 1:** 9-15.

Gray, R. (2002a). "The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?" Accounting, Organizations and Society **Vol. 27:** 687-708.

Gray, R. (2002b). "The Cloak of Sustainability: A modern fable." Social & Environmental Accounting Journal **Vol. 22, No. 2:** 10.

Gray, R., J. Bebbington, et al. (1993). Accounting for the Environment, Markus Wiener Publishers Princeton, Paul Chapman Publishers Ltd. London.

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

Gray, R., D. Owen, et al. (1987). Corporate social reporting accounting and accountability, Printice-Hall International (UK).

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

GRI (2002). Sustainability Reporting Guidelines, Global Reporting Initiative.

Grundfos (2002). Konsernmiljørapport.

Gröjer, J.-E. and A. Stark (1977). "Social Accounting A Swedish Attempt." Accounting, Organizations and Society **Vol. 2, No. 4**: 349-386.

Grønne\_regnskaber (2002). "Bekendtgørelse om visse listevirksomheders pligt til at udarbejde grønt regnskab." (Bekendtgørelse nr. 594 af 5. juli).

Guthrie, J. and L. D. Parker (1989). "Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory." Accounting and Business Research **9, No. 76**: 343-352.

Guthrie, J. and L. D. Parker (1989). "Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory." Accounting and Business Research **Vol. 9, No. 76**: 343-352.

Guthrie, J. and R. Petty (2000). "Intellectual capital: Australian annual reporting practices." Journal of Intellectual Capital **Vol. 1**(Issue 3).

Guthrie, J., R. Petty, et al. (2004). "Using content analysis as a research method to inquire into intellectual capital reporting." Journal of Intellectual Capital **Vol. 5 No. 2**: 282-293.

H.J.Hansen (2002). Miljøredegørelse 2001/2002.

Hansen, J. V., P. Engelschmidt, et al. (2002). Ikke-finansiell regnskabspraksis 2002 - krav, vejledninger og eksempler. København, Forlaget Thomson A/S.

Hasselager, O., A. R. Johansen, et al. (2001). Årsrapporten Kommentarer til årsregnskabsloven 1. København, Forlaget Thomson A/S.

Hauen, F. v., B. Kastbjerg, et al. (1997). Værdier på jobbet, Industriens Forlag.

Holland, L. and J. Gibbon (2001). Processes in social and ethical accountability External reporting mechanisms. Perspectives on Corporate Citizenship. J. Andriof and M. McIntosh, Greenleaf Publishing Limited.

Holmström, S. (2001). Den "etiske" rapporterings formål. Fra vision til virkelighed Problemstillinger og Perspektiver. A. Mac and V. Pietras-Jensen. Roskilde, Center for Værdier i Virksomheder. Institut for samfundsvidenskab og erhvervsøkonomi, Roskilde Universitetscenters trykkeri.

HTH (2002). HTH Rapport 2002 ... du får det lidt bedre hos HTH.

Højensgård, N. and A. Wahlberg, Eds. (2003). It simply works better! Campaign Report on European CSR Excellence 2003-2004, The Copenhagen Centre.

Indeks, S. f. D. S. (2001). Det Sociale Indeks, Socialministeriet.

Joia, L. A. (2000). "Measuring intangible corporate assets Linking business strategy with intellectual capital." Journal of Intellectual Capital **Vol. 1**: 68-84.

Juhl, H. J. (2004). Social ansvarlighed - fup eller fakta. Cnter for Ledelses nyhedsbrev.

Junchers (2002). Miljøredegørelse 2001.

Jørgensen, H. B., B. Mogensen, et al. (1997). Miljøprojekt nr. 370 Miljøregnskabet, Miljø- og Energiministeriet, Miljøstyrelsen.

Kastberg, J. (1994). Nordjylland knækker kurven. TV Faktuel 2.

King, N. (1998). Template Analysis. Qualitative methods and analysis in organizational research. G. Symon and C. Cassell. London, SAGE Publications Ltd.

Kjørup, S. (1997). Forskning og Samfund. København, Gyldendal Undervisning.

KMD (2002). Årsrapport 2001 (Videnregnskab).

KPMG (1998). Sociale regnskaber - et værktøj til virksomhedens udvikling.

KPMG (2001). Arbejdsmiljø Indeks.

KPMG (2002). Nye Forretningsværdier, KPMG.

KPMG (2005). Nyt CSR-forum, Berlingske Tidende, 03.02.2005. **2005**.

Kuasirikun, N. and M. Sherer (2004). "Corporate social accounting disclosure in Thailand." Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 17, No. 4**: 629-660.

Larsen, H. T. (2000). Hvor blev balancen af? - om udviklingen i Balanced Scorecard-begrebet. Ledelse og erhvervsøkonomi, FDC Danske Civiløkonomer.

Larsen, H. T. and J. Mouritsen (2001). "Videnledelsens 2. bølge - en recentrering af videnledelsen gennem videnregnskabet." Ledelse & Erhvervsøkonomi **65. Civiløkonomerne, Nr. 1**(Videnledelse): 5-16.

Latour, B. (1992). Where Are the Missing Masses? The Sociology of a Few Mundane Artifacts. Shaping Technology/Building Society. J. Law, The MIT Press.

Latour, B. (årg. 25). Om aktør-netværksteori. Nogle få afklaringer og mere end nogle få forviklinger. Philosophia Verden om tænkningen Mennesker, ting og natur. **3-4**: 47-64.



Leipziger, D. (2003). The Corporate Responsibility Code Book. Sheffield, Greenleaf Publishing Limited.

Leon, M. v. S. (2002). "Intellectual capital Managerial perceptions of organisational knowledge resources." Journal of Intellectual Capital **Vol. 3. No. 2**: 149-166.

Lessem, R. (1977). "Corporate Social Reporting in Action: An Evaluation of British, European and American Practice." Accounting, Organizations and Society **Vol. 2, No. 4**: 279-294.

Livsforsikring A/S, S. (2002). "Socialt Regnskab."

Llewelyn, S. (2003). "What counts as "theory" in qualitative management and accounting research? Introducing five levels of theorizing." Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 16, No. 4**.(Methodological issues): 662-708.

LSH (2002). Videnregnskab 2001 Advokataktieselskab Lindh Stabell Horten.

Mac, A. (1999). Virksomhedens organisering af miljøarbejdet - når miljøproblemerne fortolkes og håndteres i praksis, Roskilde Universitetsforlag.

Mac, A. (2000). "Nye regnskaber og nye temaer på virksomhedernes dagsorden." Ledelse i Dag **Nr. 4, 10. årgang**: 450-455.

Mac, A. (2001). Nye temaer på virksomhedernes dagsorden - indkredsning af tendensen, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder. Institut for Samfundsvidenskab og Erhvervsøkonomi.

Madsen, T. K. and T. Knudsen (1997). "Miljørigtig adfærd i virksomheder - en kilde til konkurrencemæssige fordele." Ledelse & Erhvervsøkonomi **61. årgang**(Ledelse på tværs): 189-210.

Mangos, N. C. and N. R. Lewis (1995). "A socio-economic paradigm for analysing managers' accounting choice behaviour." Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 8 No. 1**: 38-62.

Marr, B., D. Gray, et al. (2003). "Why do firms measure their intellectual capital?" Journal of Intellectual Capital **4. No. 4**: 441-464.

Mathews, M. R. (1984). "A Suggested Classification for Social Accounting Research." Journal of Accounting and Public Policy **3**: 199-221.

Mathews, M. R. (1997). "Twenty-five years of social and environmental accounting research Is there a silver jubilee to celebrate?" Accounting, Auditing & Accountability Journal **Vol. 10 No. 4**: 481-531.

McDonald\_Danmark (2002). "McDonald's Danmark - Videnregnskab 2001-2003."

McWatters, C. S., D. C. Morse, et al. (2001). Management Accounting, McGraw-Hill Higher Education.

Mejlby, P., K. U. Nielsen, et al. (1999). Introduktion til organisationsteori - med udgangspunkt i Scotts perspektiver, Samfundslitteratur.

Miljøbeskyttelsesloven (1995). "Bekendtgørelse om visse godkendelsespligtige virksomheders pligt til udarbejdelse af grønt regnskab." (BEK nr. 975 af 13/12/1995).

Miljøstyrelsen (2003). Vejledning om grønne regnskaber - til virksomheder og miljømyndigheder, Miljøstyrelsen.

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

Mouritsen, J. (2004). "Measuring and intervening: how do we theorise intellectual capital management?" Journal of Intellectual Capital **Vol. 5 No. 2**: 257-267.

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

Mouritsen, J., P. N. Bukh, et al. (2002). "Developing and managing knowledge through intellectual capital statements." Jurnal of Intellectual Capital **3. No. 1**: 10-29.

Mouritsen, J., H. T. Larsen, et al. (2001). "Intellectual capital and the "capable firm": narrating, visualising and numbering for managing knowledge." Accounting, Organizations and Society **26**: 735-762.

Mouritsen, J., H. T. Larsen, et al. (2001). "Reading an intellectual capital statement Describing and prescribing knowledge management strategies." Journal of Intellectual Capital **Vol. 2 No. 4**: 359-383.

Munro, R. (1996). Alignment and identity work: The study of accounts and accountability. Accountability: Power, ethos and the technologies of managing, R. Munro and J. Mouritsen, Thomson Business Press: 1-19.

Navigent (2003). Det Sociale Indeks > dialog, udvikling og måling (Dit værktøj). København, Beskæftigelsesministeriet.

Network, G. (2002). Manual til udarbejdelse af miljøredegørelse, Green Network.

Network, G. (2002). Udarbejdelse af miljøredegørelse, Green Network.

Neuman, W. L. (2000). Social Research Methods Qualitative and Quantitative Approaches, Allyn and Bacon.

Nonaka, I. (1994). "A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation." Organization Science **Vol. 5, No. 1**.

NordData (2002). Nord Data Videnregnskab 2001-2002, Nord Data.

Nordic, B. (2002). Årsrapport 2001.

Nordisk, N. (2002). Rapportering på den tredobbelte bundlinje 2001 dialog om dilemmaer.

Nordisk, N. (2003). Excerpts from Novo Nordisk Sustainability Report 2002. Corporate Values and Responsibility The Case of Denmark. C. Thyssen, *Damfundslitteratur*: 123-138.

Novozymes (2002). Miljø- og Socialrapport 2001, Novozymes.

Novozymes (2002a). Miljø- og Socialrapport 2001, Novozymes A/S.

Novozymes (2002b). Årsrapport 2001, Novozymes A/S.

Novozymes (2003). Fakta om Novozymes (i "Unlocking the magic of nature").

Novozymes (2003). Årsrapport Novozymes Rapporten 2002 Integreret årsrapport, miljø- og socialrapport, Novozymes A/S.

Novozymes (2004). Årsrapport Novozymes Rapporten 2003.

Nørby-udvalget (2001). Nørby-udvalgets rapport om Corporate Governance i Danmark Anbefalinger for god selskabsledelse i Danmark, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

O'Donovan, G. (2002). "Environmental disclosures in the annual report Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory." Accounting Auditing & Accountability Journal **Vol. 15, No. 3**: 344-371.

O'Dwyer, B. (2001). "The legitimacy of accountants' participation in social and ethical accounting, auditing and reporting." Business Ethics: A European Review **Vol. 10, No. 1**: 27-39.

O'Dwyer, B. (2002). "Managerial perceptions of corporate social disclosure An Irish story." Accounting, Auditing & Accountability Journal **15, 3**(ABI/INFOM Global): 406-436.

O'Dwyer, B. (2002). "Managerial perceptions of corporate social disclosure An Irish story." Accounting, Auditing & Accountability Journal **15, 3**(ABI/INFOM Global): 406-436.

Olsen, L. H. (2003). Ledelsesberetningen Rapporteringsmæssige udfordringer. Regnskab & Revision. **Nr. 1**.

Olsen, P. B. and K. Pedersen (1999). Problemorienteret projektarbejde - en værktøjsbog, Roskilde Universitetsforlag.

Owen, D. and T. Swift (2001). "Introduction Social accounting, reporting and auditing: Beyond the rhetoric." Business Ethics: A European Review **10, No. 1**: 4-8.

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

Petty, R. and J. Guthrie (2000). "Intellectual capital literature review." Journal of Intellectual Capital **Vol. 1, No. 2**: 155-176.

Pharmexa (2002). Pharmexa Pharmaccines for life Årsregnskab 2001.

Phønix-Trykkeriet, a. (2001). Fakta, pral og indrømmelser.

Phønix-Trykkeriet, a. (2002). Stakeholder-tillæg 2001 (ajourføring af Phønix-Trykkeriets regnskab for stakeholders 1999-2000).

Phønix-Trykkeriet, a. (2003). Stakeholder-tillæg 2002 (ajourføring af Phønix-Trykkeriets regnskab for stakeholders 1999-2000).

Phønix-Trykkeriet, a. (2004). Partnerskab over alt.

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

Pietras-Jensen, V. (2003). Værdier og regnskaber - hvordan i dag? Værdier, etik og socialt ansvar i virksomheder -Brudflader og konvergens. J. D. Rendtorff, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder. Institut for Samfundsvidenskab og Erhvervsøkonomi. **Skriftserie, nr. 4**: 229-240.

Pietras-Jensen, V. (2003a). Et billede af supplerende beretninger og relaterede hovedproblemstillinger, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder.

Portland, A. (2002). "Miljøreddegørelse og Grønt regnskab 2001."

PriceWaterhouseCoopers (2001). Status over rapportering af samfundsansvar: GRI og offentlige danske initiativer, Erhvervsministeriet.

PricewaterhouseCoopers (2003). Rapport om Codes of Conduct. København, Rapport udarbejdet til Økonomi- og Erhvervsministeret.

Pruzan, P. (2000). Ethical Accounting History, Theory and Practice. Stockholm, Civilekonomerna.

Rambøll (1997). Holistic Operations.

Rambøll (2002). Årsrapport 2001 (Supplerende holistisk beretning).

Rambøll (2004). Når viden forenes Årsrapport 2003, Rambøll.

RAPU-1 (2004). Ikke-finansielle rapporteringsformer - et samlet overblik. Fagligt Notat, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. København, Forlaget Thomson. **No. 1**.

RAPU-2 (2004). Assistance ved udarbejdelse af den ikke-finansielle rapportering. Fagligt Notat, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. København, Forlaget Thomson. **No. 2**.

RAPU-3 (2004). Anbefalinger til revisors arbejde ved afgivelse af erklæringer på ikke-finansielle rapportering. Fagligt Notat, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. København, Forlaget Thomson. **No. 3**.

RAPU-4 (2004). Læs og forstå et videnregnskab. Fagligt Notat, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. København, Forlaget Thomson. **No. 4**.

RAPU-5 (2004). Miljø- og videndokumentation i årsrapportens ledelsesberetning for mellemstore C-virksomheder. Fagligt Notat, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. København, Forlaget Thomson. **No. 5**.

Reddy, K. R. (2001). Conceptual Framework of Social Accounting. Corporate social accounting and reporting. P. M. Rao. new Delhi, DEEP & DEEP PUBLICATIONS PVT. LTD.: 48-58.

Reklamebureau, E. (2002). "EFFEKT-REGNSKAB" videnregnskab 2001.

Rendtorff, J. D. (2001). Ledelsesfilosofi og virksomhedsetik. Roskilde, Roskilde Universitetscenter, Center for Værdier i Virksomheder.

Rikhardsson, P. M. (1997). Miljøregnskaber og love om miljøregnskaber i et internationalt perspektiv. Virksomhedens miljøregnskab Måling, rapportering og revision. J. P. Ulhøi and P. M. Rikhardsson, Børsens Forlag A/S.

Rikhardsson, P. M. and C. W. Young (1997). Miljøindikatorer og miljøregnskaber. Virksomhedens miljøregnskab Måling, rapportering og revision. J. P. Ulhøi and P. M. Rikhardsson, Børsens Forlag A/S.

Roberts, R. W. (1992). "Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory." Accounting, Organizations and Society **17**, **No. 6**: 595-612.

Røvik, K. A. (1996). Deinstitutionalization and the Logic of Fashion. Translating Organizational Change. B. Czarniawska and G. Sevón. Berlin, Walter de Gruyter & Co.: 139-172.

Røvik, K. A. (2002). The Secrets of the Winners: Management Ideas That Flow. The Expansion of Management Knowledge. Stanford, California, Stanford University Press: 113-144.

SAS (2002). SAS koncernens årsregnskab 2001 & Miljøregnskabet i sammendrag.

Schreuder, H. (1979). "Corporate social reporting in the federal republic of Germany: An overview." Accounting, Organizations and Society **Vol 4**, **No. 1/2**: 109-122.

Schaarup, P. and V. Pietras-Jensen (2003). Notat om kortlægning af danske CSR-initiativer. København, Økonomi- og Erhvervsministeriet, internt notat.

Scott, W. R. (2003). Organizations Rational, Natural, and Open Systems, Prentice hall.

- Skyum, O. (1993). Kvalitetsudvikling i virksomheden, Forlaget Centrum A/S.
- Socialministeriet (2000). Det sociale indeks En måling af virksomhedens sociale ansvar.
- Sparekasse, M. (2002). Det etiske regnskab 2001.
- SparNord (2000). Årsrapport 1999, Spar NordJylland.
- SparNord (2001). Årsrapport 2000, Spar NordJylland.
- SparNord (2002a). Kvalitetsregnskab 2001, Spar Nord Bank.
- SparNord (2002b). Årsrapport 2001, Spar Nord Bank.
- SparNord (2003b). Årsrapport 2002, Spar Nord Bank.
- SparNord\_år (1998). Årsrapport 1997, Spar Nord Bank.
- Stavad, O. (2001). Forslag til Lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven).
- Stewart, T. A. (1998). Intellectual Capital, Centrum.
- Systematic (2002). Videnregnskab 2002.
- Tholstrup\_Cheese (2002). MiljøRegnskab 2001.
- Tilling, M. V. (2004). "Some Thoughts on Legitimacy Theory in Social and Environmental Accounting." Social & Environmental Accounting Journal **Vol. 24**(Issue 2): 3-7.
- Tilt, C. A. (1994). "The Influence of External Pressure Groups on Corporate Social Disclosure Some Empirical Evidence." Accounting Auditing & Accountability Journal **7, No. 4**: 47-72.
- Tinker, T. and M. Neimark (1987). "The role of annual reports in gender and class contradictions at General Motors: 1917-1976." Accounting, Organizations and Society **Vol. 12, No. 1**: 71-88.
- Ullmann, A. A. (1979). "Corporate Social Reporting: Political interests and conflicts in Germany." Accounting, Organizations and Society **Vol. 4, No. 1/2**: 123-133.
- Univers, I. (2002). Uddrag af socialt regnskab for IT Univers 2001.
- ValueCreator (2002). Sociale regnskaber - inspiration til mindre og mellemstore virksomheder. København, Beskæftigelsesministeriet.
- Vestas (2002). Årsrapport 2001 Miljøreddegørelse.
- virksomheder, V. e. (2002). Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder.

VR (2002). Konference d. 2. december. Videnregnskaber Ny guideline - nye muligheder, Radisson SAS Scandinavia Hotel, København, Ministeriet for Videnskab Teknologi og Udvikling.

VTU (2002). "Bekendtgørelse om ph.d.-uddannelsen og ph.d.-graden." (Bekendtgørelse nr. 114 af 08/03/2002).

Weber, M. (1988 (2003)). Den socialvidenskabelige og socialpolitiske erkendelses "objektivitet". Max Weber Udvalgte tekster Bind 1. L. B. Kaspersen, Hans Reitzels Forlag: 65-127.

Weber, M. (2003). Sociologiske grundbegreber. Max Weber Udvalgte tekster Bind 2. L. B. Kaspersen, Hans Reitzels Forlag: 189-239.

Williams, S. M. (1999). "Voluntary Environmental and Social Accounting Disclosure Practices in the Asia-Pacific Region: An International Empirical Test of Political Economy Theory." The International Journal of Accounting **34, No. 2**: 209-238.

Wilmshurst, T. D. and G. R. Frost (2000). "Corporate environmental reporting A test of legitimacy theory." Accounting Auditing & Accountability Journal **Vol. 13 No. 1**: 10-26.

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

Yakel, E. (2001). "The Social Construction of Accountability: Radiologists and Their Record-Keeping Practices." The Information Society **No. 17**: 233-245.

Zadek, S. (2001). The Civil Corporation the new economy of corporate citizenship. London & Sterling, VA, Earthscan Publications Ltd.

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

Zadek, S. P., Peter & Evans, Richard (1997). Building Corporate AccountAbility. London, Earthscan Publications Ltd.

Zambon, S. and A. D. Bello (2005). "Towards a stakeholder responsible approach: the constructive role of reporting." Corporate Governance **Vol. 5, No. 2**: 130-141.

Økonomistyrelsen (2000). Økonomistyring - med balance og fokus.

Aarhus, A. (2002). Videnregnskab 2001/02.

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

Årsregnskabsloven (2004). "Bekendtgørelse af lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v." (LBK nr. 196 af 23/03/2004).