

Holistiske regnskaber - set i topledelsens perspektiv

Hvis virksomheden har en flot videnkapital, vil finansieringen ikke være noget problem

Resumé

Når vi ved, at medarbejderne er virksomhedens vigtigste ressource, så ville det da være mærkeligt, om vi ikke fokuserede på dem og deres kompetencer i regnskabet. Regnskabet er jo et vigtigt element i ledelsesprocessen og dermed i kommunikationen internt og eksternt. Vi må blot huske, at afbalancere dette synspunkt over for alle de øvrige ledelsesområder, som også skal tilgodeses.

Virksomhedens formål og udfordring

Den klassiske opfattelse af, at en virksomhed har til formål at skabe indtjening til ejerne (kapitalisterne) og brød på bordet for medarbejderne (proletarerne) har de fleste jo nok opgivet nu til fordel for mere moderne opfattelser.

En sådan nutidig opfattelse er, at:

- Virksomheder er sociale fænomener, som er skabt af mennesker med det formål at realisere menneskelige behov og at skabe værdier gennem et fællesskab såvel mellem ejere og medarbejdere som med kunderne.

Udformningen af en virksomheds holdninger og strategier er i bund og grund en vedvarende proces, der går ud på at definere, prioritere, organisere, opnå og revurdere mål for virksomhedens præstationer. I denne forbindelse er det vigtigt, at ledel-

Af Flemming Bligaard Pedersen

Holistiske regnskaber - set i topledelsens perspektiv

Hvis virksomheden har en flot videnkapital, vil finansieringen ikke være noget problem

Af Flemming Bligaard Pedersen

Resumé

Når vi ved, at medarbejderne er virksomhedens vigtigste ressource, så ville det da være mærkeligt, om vi ikke fokuserede på dem og deres kompetencer i regnskabet. Regnskabet er jo et vigtigt element i ledelsesprocessen og dermed i kommunikationen internt og eksternt. Vi må blot huske, at afbalancere dette synspunkt over for alle de øvrige ledelsesområder, som også skal tilgodeses.

Virksomhedens formål og udfordring

Den klassiske opfattelse af, at en virksomhed har til formål at skabe indtjening til ejerne (kapitalisterne) og brød på bordet for medarbejderne (proletarerne) har de fleste jo nok opgivet nu til fordel for mere moderne opfattelser.

En sådan nutidig opfattelse er, at:

- Virksomheder er sociale fænomener, som er skabt af mennesker med det formål at realisere menneskelige behov og at skabe værdier gennem et fællesskab såvel mellem ejere og medarbejdere som med kunderne.

Udformningen af en virksomheds holdninger og strategier er i bund og grund en vedvarende proces, der går ud på at definere, prioritere, organisere, opnå og revurdere mål for virksomhedens præstationer. I denne forbindelse er det vigtigt, at ledel-

sen lytter til virksomhedens interesser. Succeserne opnås ved at identificere de præstationsniveauer, der har indvirkning på disse gruppers forøgede tilfredshed.

Virksomhedens opbygning af interessenternes tilfredshedsniveauer foregår dog ikke uden en vis gensidig indflydelse og påvirkning. Medarbejdernes tilfredshed udfordres af kravene til virksomhedens konkurrenceevne og indtjeningsmål, hvis realisering påvirker ejernes tilfredshed. Og ejernes tilfredshed udfordres af samfundets krav om minimering af eksempelvis virksomhedens miljøbelastning af omgivelserne. Virksomhedens udfordring kan herved illustreres som vist på figur 1.

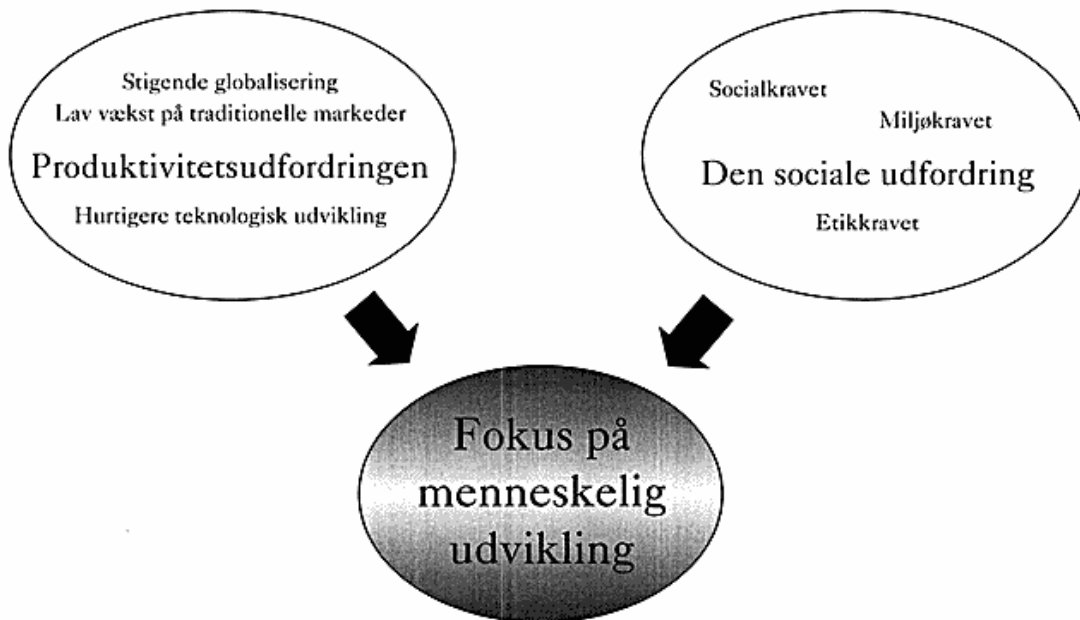
Virksomheden står over for "Produktivitetssudfordringen" med dens konkurrencekrav afledt af stigende globalisering, problemerne med lav vækst på traditionelle markeder og en næsten hæslende teknologisk udvikling samtidig med, at med-

arbejdere, kunder og samfund møder op med "Den sociale udfordring" og de heri indbyggede forøgede omkostninger udtrykt som socialkrav, etikkraft og miljøkrav.

Svaret på udfordringen er en fokusering på den menneskelige værditilvækst. Alle virksomheder vil på grund af den hurtigt fremadskridende globalisering skulle møde de samme produktivetskrav, vil have adgang til den samme teknologi over hele verden og vil - med tiden - stå over for de samme samfundskrav til miljøbevidsthed og sociale sikkerhedsnet for medarbejderne. Så den eneste variable konkurrenceparameter er menneskene i virksomheden. Det er her, der skal sættes, det er her, forskellen skal etableres i relation til konkurrenterne.

Når således kunderne og effekten på omverdenen er i fokus i relation til virksomhedens eksterne interesser, må virksomheden derfor nødvendigvis internt

Fig 1.



fokusere på medarbejderne og deres kompetencer - på virksomhedens viden.

Holistisk ledelse

Bortset fra kærlighed er ledelse vel det emne, der er skrevet mest om. Gennem alle tider har der været fokuseret utroligt meget på dette begreb, og der er oprettet skoler og kurser i en uendelighed, som har haft til formål at lære os det, som åbenbart er så vanskeligt at praktisere.

Når vi her skal analysere selve ledelsesbegrebet nærmere, er det vel rimeligt indledningsvist at søge at definere, hvad der tales om. Traditionelt og grundlæggende er opfattelsen, at:

- Ledelse er en personligt præget aktivitet, der har til formål at skabe resultater gennem andre menneskers indsats.

For at opnå større klarhed og for at undgå nogle af de misforståelser, som stammer fra sammenblanding af begreberne i ledelseslitteraturen, kan vi tilføje følgende udbydende definition:

- Ledelse omfatter en passende blanding af *forvaltning* (Eng.: *Management*) og *lederskab* (Eng.: *Leadership*).
- Forvaltning (management) er udøvelse af administrative arbejdsopgaver baseret på eksempelvis en viden om økonomi, planlægningsdiscipliner og projektstyring.
- Lederskab (leadership) er den i ledelse indgående personligt prægede interaktion mellem mennesker baseret eksempelvis på personlighed, følelser, værdiopfyldelse og kommunikation.

For yderligere at illustrere de to vigtige grundelementer i ledelsesbegrebet, kan vi opstille en liste over sammenhørende, beskrivende underelementer. Underelemen-

terne tjener dels til en yderligere uddybning af indholdet i henholdsvis forvaltningen og lederskabet, men også som en sammenstilling af begreberne, som viser ligheder og forskelle ved sammenligning linie for linie:

FORVALTNING:

- Plan
- Kontrol
- Igangsættelse
- Koordinering
- Organisation
- Information
- Styring
- Administration

LEDERSKAB:

- Vision
- Motivation
- Beslutsomhed
- Handlekraft
- Netværk
- Kommunikation
- Involvering
- Integration

Af listen ses tydeligt, at lederskabet indeholder de delelementer, som bærer det personligt prægede, mens forvaltningsdelen omfatter de mekanistiske og værktøjsprægede delelementer.

Det ligger i øvrigt i selve resultatkravet i definitionen på ledelsesbegrebet, at man løbende kan og skal stræbe efter at forbedre både lederskabet og forvaltningssiden.

Med denne afklaring af selve ledelsesbegrebet, kan vi bevæge os til omtalen af det, vi kalder det *holistiske ledelsesprincip*. Hermed menes en præciseret, "forædlet" ledelsesform, som er baseret på det holistiske menneskesyn og på en holistisk virksomhedsopfattelse, og som specielt fokuserer på forbedringer og den vægt, der skal lægges på lederskabet i relation til forvaltningen i ledelsesprocessen. Oplistet i korte udsagn bliver holistisk ledelse altså karakteriseret ved følgende:

- Et helhedsorienteret, værdibaseret ledelsesprincip, hvor der fokuseres på alle virksomhedens værdier og på lederskabet i ledelsen.

- Sætter mennesket i centrum gennem etablering af et samarbejde baseret på gensidigt personligt ansvar og myndighed - altså et "partnerskab".
- Bygger på motivation gennem klart formulerede mål og rammer for alle medarbejdere i stedet for på kontrol og sanktioner.
- Værner om den enkeltes personlige selvstændighed og frihed til at udfylde rammerne i det daglige arbejde.
- Tilstræber løbende forbedringer gennem et cyklisk gennemløb af faserne: planlægning, gennemførelse og resultatmåling for alle virksomhedens ressourcer og værdier.

Det er dette udvidede, præciserede ledelsesprincip, der bør danne udgangspunkt for ledelsens interaktion med virksomhedens vigtigste ressource - medarbejderne.

Holistisk regnskab

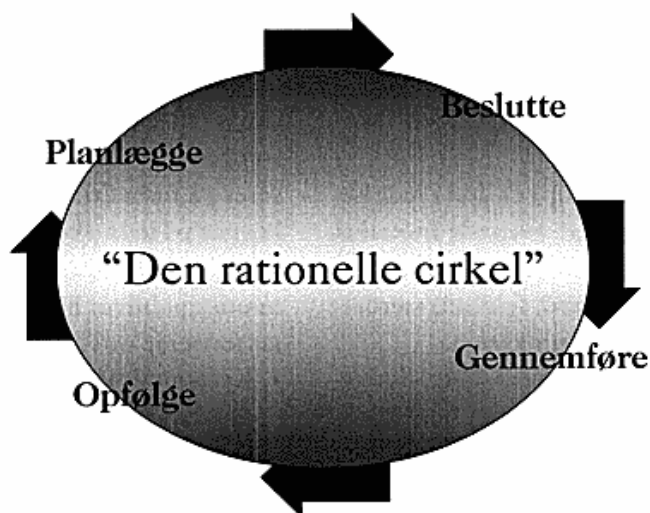
Baseret på indholdet i de foranstående afsnit er det så en indlysende slutning, at der er behov for en anden "regnskabsaf-

læggelse" end den traditionelle i en virksomhed, der ønsker at arbejde efter tankgangen i holistisk ledelse. Der fremstår i hvert fald to klare hovedargumenter:

- Traditionelle økonomisystemer måler alene omkostningerne samt den skabte pengeværdi. I den holistiske virksomhed er der behov for et balanceret regnskab (Eng.: Balanced Score-card), som identificerer og vurderer alle de ledelsesområder, der genererer fremtidig værdi.
- Det er et integreret led i det holistiske ledelsesprincip systematisk at gennemløbe den iterative proces gennem faserne: planlægning (budgettering), gennemførelse (drift), resultatopgørelse (regnskab) for alle de ledelsesområder, som indgår i virksomheden.

Det sidstnævnte argument, der omhandler det gentagne fasegennemløb, hvor resultatet af det forrige gennemløb tjener som planlægningsgrundlag for den følgende cyklus, dækker over den proces, som i andre sammenhænge betegnes "den rationelle cirkel", se figur 2.

Figur 2.



For så vidt angår det første argument, er det klart, at der ikke findes et enkelt dækkende mål (eksempelvis penge), der opsummerer alle de parametre, som har betydning for skabelse af fremtidig værdi. Det betyder dog ikke, at der nu skal foretages et ukontrollabelt antal målinger. I forbindelse med et holistisk regnskab vælger virksomheden for hvert ledelsesområde et sæt målinger, der kan spore nøglefaktorerne for det pågældende område.

Den enkelte virksomhed skal således udvikle et holistisk regnskab, der er skræddersyet til dens egen situation, eller mere præcist formuleret: et regnskab der er i overensstemmelse med virksomhedsmodellen.

Med henvisning til den virksomhedsmodel, der er defineret i næste afsnit, ses, at det resulterende regnskab typisk indeholder et bredt spektrum af økonomiske og ikke-økonomiske præstationsmålinger. Faren herved er selvfølgelig, at man får sammenblandet årsager og virkning i sine opgørelser således, at der ikke opnås klare og umiddelbart anvendelige resultater. Som et eksempel på et sådant problem har vi, at der må forventes en afhængighed mellem resultaterne i en organisatorisk enhed i en projektarbejdende virksomhed, for så vidt angår den kæde, der består af: medarbejdertilfredshed, leverancekvalitet, kundetilfredshed og sagslønsomhed, og influensen imellem disse parametre må altså afklares, før forbedringstiltag kan iværksættes.

Der er derfor behov for en grundig analyse som grundlag for opstillingen af regnskabsparametrene eller fokuspunkterne, som vi benævner dem. Og der bør ligeledes, hvor det er muligt, ved brug af stati-

stiske metoder i resultatanalysen tilstræbes et overblik over korrelation og influens mellem de forskellige parametre, så der bliver klarhed over, hvad der resulterer i tilfredshed hos virksomhedens interessenter, samt over relationen mellem årsag og virkning. På grund af fokuspunkternes forskelligartede karakter, vil der dog naturligvis altid optræde et bredt spektrum af forskellige målemetoder, lige fra præcise, kvantitative optællinger over statistiske metoder til simple kvalitative vurderinger.

Behovet for helhedsregnskaber som redskab for ledelsen er således indlysende, og i den løbende samfundsdebat kan der også konstateres en stor interesse for andre typer regnskaber end det traditionelle økonomiregnskab. Nedenstående liste illustrerer de mange supplerende forslag, der optræder i debatten:

- Etisk regnskab
- Miljøregnskab
- Grønt regnskab
- Socialt regnskab
- Samfundsøkonomisk regnskab
- Videnregnskab

Som det ses ved sammenligning med den i næste afsnit opstillede virksomhedsmodel, er alle disse forslag indeholdt i helhedsmodellen.

Problemet med de ovenfor anførte regnskabsforslag set isoleret er den fragmentering af den samlede virksomhed, som de lægger op til. Hver for sig er forslagene naturligvis gode og nødvendige, men helheden og koordinationen tabes. Derfor er det nødvendigt, at alle disse regnskaber samles under en fælles paraply for den enkelte virksomhed, altså i et *holistisk regnskab* som ovenfor beskrevet. Kun på den måde kan både medarbejdere og ledelse få et balan-

ceret forhold til alle de ledelsesområder og fokuspunkter, man skal forholde sig til i arbejdet med ledelsen og udviklingen af en moderne virksomhed.

Vor definition af det *holistisk regnskab* bliver herefter følgende:

- Den periodiske opgørelse over udviklingen i alle virksomhedens ledelsesområder, der danner udgangspunkt for planlægningen (budgetteringen) af de ledelsestiltag og det ressourceforbrug, som gennemført i den følgende periode skal føre virksomheden frem mod de opstillede mål.

Det *holistiske regnskab* er således et af de væsentlige elementer i det holistiske ledelsesprincip.

Virksomhedsmodel

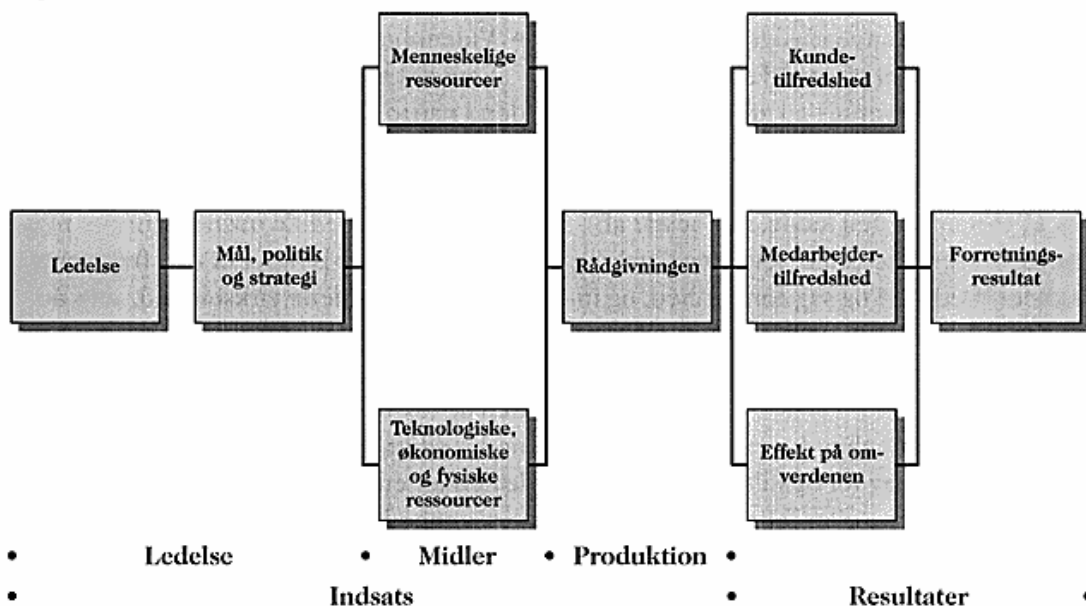
Det ovenfor præsenterede holistiske ledelsesprincip fordrer som nævnt en helhedsbaseret virksomhedsopfattelse. Vi har

valgt at basere vort arbejde på den virksomhedsmodel og -opfattelse, som stammer fra "den europæiske total-kvalitetsmodel". Med et par mindre tilpasninger til virksomhedens specifikke forhold, bliver vor *holistiske virksomhedsmodel* som illustreret på figur 3.

Indholdet i modellens "kasser" benævner vi virksomhedens *ledelsesområder*.

Det er værd at bemærke, at de linier, der forbinder modellens forskellige ledelsesområder, beskriver en sammenhæng og et "flow". Modellen læses således fra venstre mod højre, idet man starter med at fastlægge virksomhedens grundlag, midler og produktionsprocesser - samt disses indbyrdes sammenhænge - tilsammen defineret som virksomhedens indsats. Herefter betragtes de af indsatsen følgende resultater. I forbindelse med resultatområderne antyder "flowlinierne", at forretningsresultatet er afhængigt af de øvrige tre områder

Figur 3



i resultatet. Jo højere niveau virksomheden scorer på disse interessenters tilfredshed, jo bedre forretningsresultat opnås.

Formålet med at opstille den *holistiske virksomhedsmodel* er grundlæggende at skabe et overblik for medarbejdere og ledelse over strukturen og objekterne i det daglige samarbejde. Eller sagt på en anden måde: at skabe et værktøj til brug for prioriteringen af den systematiske og løbende forbedringsindsats inden for alle de ledelsesområder, som har betydning for virksomhedens fortsatte udvikling.

Meningen er, at alle organisatoriske enheder i virksomheden skal udfylde de ni ledelsesområder i modellen med de *fokuspunkter*, som er af betydning for den specifikke enhed. Hver enhed arbejder således dels med punkter, som er enhedsspecifikke og dels med punkter, som er afledte af den organisatoriske sammenhæng i virksomheden, eksempelvis rammer og mål givet fra overliggende organisationsenheder. Hvert ledelsesområde vil typisk både omfatte fokuspunkter, som fastlægger *status* (resultatmåling) for området samt punkter, som beskriver den *ønskede/planlagte udvikling* (planlægning) for området.

Viden - det vigtigste aktiv

En ting, der er værd at bemærke på figur 3, er, at i denne virksomhedsmodel er opgørelsen af virksomhedens "intellektuelle kapital" en del af opgørelsen af ressourcerne i virksomheden, både for så vidt angår den humane som den strukturelle del. Den intellektuelle kapital er altså ikke et resultatmål her, men en del af virksomhedens midler - en andel af aktiverne. Alligevel taler vi om "videnregnskabet", som

altså består af opgørelsen af virksomhedens *videnstatus*.

Virksomhedens vidensystem består af den humane del - den konsoliderede medarbejderviden - og af en strukturel del, som blandt andet omfatter virksomhedens organisationsstruktur, informationsteknologi, procedure- og arbejdsbeskrivelser, kvalitets- og miljøstyringssystemer og diverse databaser. Altså hele den struktur, som bemannes af medarbejderne, og som sætter disse i stand til at bringe deres personlige viden i anvendelse i en given operativ sammenhæng. Den strukturelle videnkapital er altså med andre ord virksomhedens: "Sådan gør vi tingene her!". I den ovenfor anførte model indgår disse strukturelle elementer både i virksomhedens grundlag, i de fysiske midler og i produktionsområdet.

Fokuspunkterne i den *humane* del af vidensystemet kan eksempelvis i en viden- virksomhed som vores være følgende:

- Formel uddannelse
- Sprog
- Efteruddannelse
- Mobilitet
- Erfaring/nationalt, internationalt
- Erfaring/projekttyper, projektledelse
- Rolleerfaringer/ledelse, salg, udvikling
- Sociale kvalifikationer
- Engagement/samarbejde/formidling
- Medarbejdergruppens aldersprofil

Videnregnskabet vil som nævnt typisk både omfatte en status over disse fokuspunkter og også en plan for udvikling og forbedring heraf.

Afslutning

I fremtidens virksomheder er den menneskelige værditilvækst i fokus. Det gælder

både for medarbejdernes vedkommende, men også for kunderne og for omverdenen. Fremtidens virksomheder må derfor fokusere på en værdibaseret ledelse altså en ledelsesform, hvor alle interessenternes værdier bliver tilgodeset. Og det betyder blandt andet, at alle ansatte vil tænke som investorer. De er tvunget til at vurdere de langsigtede konsekvenser af deres beslutninger og til at engagere sig i forsæt at levere værdi til kunderne, aktionærerne og samfundet.

For at kunne gøre dette, må man sikre sig enighed om hvilke værdier, der skal prioriteres, internt såvel som eksternt. Der vil ikke være plads til medarbejdere i virksomheden, hvis personlige værdier er i modstrid med virksomhedens værdier.

Med henblik på at opnå en afbalanceret udvikling af virksomheden, er det nødvendigt at opstille en virksomhedsmodel, som omhandler alle virksomhedens midler (aktiver) og værdier (mål) således, at alle de mange parametre kan indgå i en samlet, balanceret planlægning og prioritering efter vigtighed. Og det er nødvendigt, at der periodisk foretages målinger og vurderinger af udviklingen i midlerne og i værdierne. Herigennem etableres grundlaget for korrigerende handlinger byggende direkte på effektmålinger af forrige periodes beslutninger. Det er altså vigtigt at etablere et system, hvor årsagerne til tilfredshed/utilfredshed blandt virksomhedens interessenter samt drivkraften bag de forretningsmæssige resultater kan identificeres og kvantificeres. Vigtigheden af at benytte effektmålinger til bestemmelse af forbedringsaktiviteter kan således ikke understreges nok.

I topledelsens perspektiv er den væ-

sentligste ressource - det væsentligste aktiv - i det holistiske regnskab: virksomhedens intellektuelle kapital. Videnregnskabet må derfor videreudvikles og opprioriteres i de fleste virksomheder i forhold til i dag, hvor det er forsømt i forhold til det økonomiske regnskab. Hvis virksomheden i fremtiden har en flot videnkapital, både hvad angår den humane såvel som den strukturelle del, vil finansieringen af virksomheden ikke være noget problem!

Summary

When we know that the employees are the most important company resource, then it would be odd if we did not put them and their competences into focus in our accounts. After all, the accounts are an important element in the management process, and as such, in communication, internal and external. We simply have to remember to balance this point of view against all other fields of interest also to be considered, so that we keep a holistic view of our management.

Litteratur

Den Danske model for selvevaluering 1997. Den Danske Kvalitetspris, Århus 1997.

både for medarbejdernes vedkommende, men også for kunderne og for omverdenen. Fremtidens virksomheder må derfor fokusere på en værdibaseret ledelse altså en ledelsesform, hvor alle interessenternes værdier bliver tilgodeset. Og det betyder blandt andet, at alle ansatte vil tænke som investorer. De er tvunget til at vurdere de langsigtede konsekvenser af deres beslutninger og til at engagere sig i forsæt at levere værdi til kunderne, aktionærerne og samfundet.

For at kunne gøre dette, må man sikre sig enighed om hvilke værdier, der skal prioriteres, internt såvel som eksternt. Der vil ikke være plads til medarbejdere i virksomheden, hvis personlige værdier er i modstrid med virksomhedens værdier.

Med henblik på at opnå en afbalanceret udvikling af virksomheden, er det nødvendigt at opstille en virksomhedsmodel, som omhandler alle virksomhedens midler (aktiver) og værdier (mål) således, at alle de mange parametre kan indgå i en samlet, balanceret planlægning og prioritering efter vigtighed. Og det er nødvendigt, at der periodisk foretages målinger og vurderinger af udviklingen i midlerne og i værdierne. Herigennem etableres grundlaget for korrigerende handlinger byggende direkte på effektmålinger af forrige periodes beslutninger. Det er altså vigtigt at etablere et system, hvor årsagerne til tilfredshed/utilfredshed blandt virksomhedens interessenter samt drivkraften bag de forretningsmæssige resultater kan identificeres og kvantificeres. Vigtigheden af at benytte effektmålinger til bestemmelse af forbedringsaktiviteter kan således ikke understreges nok.

I topledelsens perspektiv er den væ-

sentligste ressource - det væsentligste aktiv - i det holistiske regnskab: virksomhedens intellektuelle kapital. Videnregnskabet må derfor videreudvikles og opprioriteres i de fleste virksomheder i forhold til i dag, hvor det er forsømt i forhold til det økonomiske regnskab. Hvis virksomheden i fremtiden har en flot videnkapital, både hvad angår den humane såvel som den strukturelle del, vil finansieringen af virksomheden ikke være noget problem!

Summary

When we know that the employees are the most important company resource, then it would be odd if we did not put them and their competences into focus in our accounts. After all, the accounts are an important element in the management process, and as such, in communication, internal and external. We simply have to remember to balance this point of view against all other fields of interest also to be considered, so that we keep a holistic view of our management.

Litteratur

Den Danske model for selvevaluering 1997. Den Danske Kvalitetspris, Århus 1997.