



RF – Rogalandforskning. <http://www.rf.no>

Jan Erik Karlsen

Balansert HMS-regnskap Prinsipper og praksis

Rapport RF – 2005/059

Prosjektnummer: 720. 1876
Prosjektets tittel: Verktøy for styring av HMS-økonomi
Kvalitetssikrer: Preben Hempel Lindøe

Oppdragsgiver: NHOs arbeidsmiljøfond

ISBN: 82-490-0351-9
Gradering: Åpen fra: 30.6.2005

Forord

NHOs arbeidsmiljøfond har gitt RF-Rogalandforskning i oppdrag å utrede mulighetene for å innføre systemer for økonomisk styring av HMS-arbeidet på virksomhetsnivå i Norge. Prosjektet har foregått i perioden 2001-2004 og har levert to prosjektrapporter. Denne rapporten fokuserer på det teoretiske grunnlaget for å forstå og vurdere HMS-økonomiske verktøy. Et forsøk på å trekke sammen ideer fra ulike hovedspor inn mot HMS-regnskap (kvalitetskostnader, miljøregnskap og personalrettede verktøy), danner basis for prosjektets teoretiske vurderinger. Dernest gir rapporten en oversikt over tilgjengelige verktøy som anvendes i Norden og presenterer, diskuterer og sammenfatter de erfaringer deltakerne har med slike verktøy som basis for prosjektets operative vurderinger.

Resymé

Prosjektets målsetting har vært å prøve ut hva det kreves av kompetanse hos brukerne for å kunne anvende standardiserte verktøy for økonomisk styring av HMS-arbeidet. I den første fasen av prosjektet er det utarbeidet et teoretisk grunnlag for å forstå og vurdere anvendbarhet og nytte av HMS-økonomiske verktøy. Prosjektet har dessuten kartlagt brukererfaringer om økonomisk styring av HMS-innsats basert på vurdering av tilgjengelige verktøy og erfaringsutvikling i virksomheter. En har forsøkt å kartlegge viktige aspekter ved brukerkompetanse basert på tilgjengelig ekspertise og lekmannskunnskap i noen norske bedrifter, herunder å undersøke hva som støtter eller hindrer bruk av HMS-økonomiske verktøy og hvordan HMS-økonomi kan innpasses i virksomhetens overordnede strategi og budsjetteringsrutiner. Prosjektet har videre arbeidet med å utvikle en mal for vurdering av relevant brukerkompetanse. Denne kan i neste omgang danne utgangspunkt for forslag til standardkrav for HMS-regnskap/-budsjettering.

Dessuten har det vært gjennomført et omfattende litteratursøk for å kunne identifisere systemer og elementer til et anvendbart og lettfattelig HMS-regnskap. Litteraturstudien har innhentet og vurdert ulike skriftlige datakilder fra internasjonale (særlig nordiske) prosjekter om HMS-regnskap eller tilgrensende metoder og verktøy. Et poeng med litteraturstudien har vært å finne frem til passende HMS-økonomiske indikatorer og undersøke deres prediktive kraft, samt beskrive modeller for å foreta både lønnsomhetsberegninger og proaktive versus reaktive kostnadsberegninger av HMS-arbeidet. Dette danner grunnlaget for denne rapporten som beskriver "HMS-regnskap - Prinsipper og praksis". Denne rapporten som omhandler ulike økonomiske kalkyleformer, regnskapsbaserte HMS-modeller og andre relaterte analyseformer for HMS-aktiviteter er prosjektets hovedrapport.

Takk til bidragsytere.

RF-Rogalandforskning vil takke HMS-rådgiverne Eirik Remo (NELFO), Borgny Helnes (TELFØ), Jim Roger Høyen (RBL), Berit Sørset (TBL) og Gunnar T. Jacobsen (NBL) for deres bistand til prosjektet, samt de NHO-tilsluttede virksomheter som har gitt informasjon til prosjektets brukerundersøkelse.

En takk også til nordiske bidragsytere.

Danmark: Gitte Goldschmidt ved KPMG, Arne Jensen fra Dansk Metal og Kirsten Jørgensen ved Arbejdstilsynet.

Sverige: Frank Huth ved Räddningsverket i Karlstad.

Finland: Lars-Mikael Bjurström og Ulla Reina-Knuutila ved Sosial og helsedepartementet, Peter Rhenström fra Arbetarskyddsfonden, Marjut Ruotsalainen og Jukka Mäkeläinen ved Arbetarskyddscentralen, Jussi Markkanen fra forsikringsselskapet Pohjola, Bjarne Anderson fra Kommuneförbundet, Simo Kaleva og Monica Bergström fra Institutet för arbetshygien, og Guy Ahonen, Svenska handelshögskolan.

Norge: Arne Sandervang i ECONman.

31.03.2005

Jan Erik Karlsen, prosjektleder

Revidert 20.4.2005

Innhold

Forord	i
1 INNLEDNING	1
1.1 HMS – nøkkel til bedre lønnsomhet	1
1.2 Trenger vi økonomiske beregningsmetoder for HMS?.....	2
1.3 Samfunns- og bedriftsøkonomisk HMS-lønnsomhet.....	5
1.4 Samfunnsøkonomiske kalkylemodeller for HMS	7
1.4.1 Kostnads-/effektivitetsanalyse	7
1.4.2 Kostnads-/brukbarhetsanalyse.....	7
1.4.3 Kostnads-/sykdomsanalyse	8
1.4.4 Kostnads-/nytteanalyse	9
1.4.5 Anvendelsesområdet for kalkylemodellene	9
2 REGULERINGSRAMMEN FOR HMS-REGNSKAP	10
2.1 HMS-regnskap og IK-HMS forskriftens mål.....	10
2.2 Dokumentasjon og rapporteringskrav	11
2.2.1 HMS-regelverkets kostnader.....	11
2.2.2 Dokumentasjonsplikten.....	13
2.3 HMS-dokumentasjonens potensial.....	15
3 IDEALKRAV FOR ET HMS-REGNSKAP	18
3.1 Bedriftsøkonomiske gevinster ved HMS-forbedring	18
3.2 Behov for HMS-regnskap?.....	19
3.3 En beste praksis for HMS-regnskap?.....	21
3.3.1 Regnskapskrav for HMS	21
3.3.2 Datakrav for HMS.....	22
3.4 Fra ideal til realiteter	23
4 ULIKE SPOR MOT HMS-REGNSKAP	24
4.1 Kvalitetskostnader	24
4.1.1 Kostnadstyper.....	24
4.1.2 Måling av kvalitetskostnader	27
4.2 Miljørapporter og -regnskap.....	28
4.2.1 Aktivitetsbasert kostnads- og ressursstyring.....	28
4.2.2 Regnskapslovens krav til miljørapportering	30
4.2.3 Miljøregnskap	32

4.3	Personalrettede verktøy	34
4.3.1	Personaløkonomisk bokføring	34
4.3.1.1	Ballongmetoden.....	35
4.3.2	Kunnskapsregnskap.....	36
4.3.3	Balansert målstyring.....	38
4.4	Hvor peker sporene?.....	41
5	NORDISKE EKSEMPLER PÅ HMS-REGNSKAP	43
5.1	Finland – verktøy for industrien.....	43
5.1.1	TYTA-modellen.....	43
5.2	Danmark – arbeidsmiljøets kostnader	45
5.2.1	Arbeidsmiljøregnskap - arbeidsmiljøredegjørelse	46
5.2.1.1	Egenvurdering av Arbeidsmiljøregnskap	50
5.2.2	Systematisk ulykkeskostnadsanalyse	50
5.2.3	Nul Arbejdsulykker	53
5.2.3.1	ABC for vurdering av nå-kost ved arbeidsulykker.....	54
5.2.3.2	Avlede virkninger av arbeidsulykker.....	56
5.3	Sverige – verktøy for store og små.....	57
5.3.1	Potential1 – felles nordisk verktøy.....	57
5.3.1.1	Potensialet ved Potential1	59
5.4	Norge – lite tilpassede verktøy?.....	60
5.4.1	Norge: SHE-Management	61
5.4.2	Verdiøkende samtale for arbeidsmiljøøkonomiske kalkyler.....	62
5.5	Oppsummering av nordiske erfaringer.....	67
5.5.1	Enhetlige mål – fragmenterte verktøy?.....	67
6	DISKUSJON	69
6.1	Erfaringsstatus.....	69
6.2	Nytteverdien av HMS-regnskap.....	70
6.3	Hvor trykker skoen?.....	72
7	KONKLUSJON OG ANBEFALINGER	73
7.1	HMS-økonomiske trender	73
7.2	Tentativ konklusjon.....	74
7.3	Modell for et balansert HMS-regnskap.....	75
7.4	Anbefalinger.....	76

Forkortelser og begrepsdefinisjoner

Forkortelser

ABC	Activity Based Costing
AML	Lov om Arbeidervern og Arbeidsmiljø
AMU	Arbeidsmiljøutvalg
AT	Arbeidstilsynet
BHT	Bedriftshelsetjeneste
F-verdi	Antall fraværsdager pga. skader per 10^6 arbeidstimer
H-verdi	Antall skader per 10^6 arbeidstimer
HMS	Helse, miljø og sikkerhet
IK	Internkontroll
RS-verdi	Reell sikkerhetsverdi
SFT	Statens forurensningstilsyn
T-verdi	Antall tilløp per 10^6 arbeidstimer
VHP	Verne- og helsepersonale (jf. BHT over)

Definisjoner

Anmerkning	Merknad som gjøres i en revisjonsrapport av forhold som bryter med ikke-lovpålagte krav og standarder som har betydning for å ivareta helse, miljø og sikkerhet ved en virksomhet. Slike anmerkninger kan også være positive, dvs. at de faktisk går ut over myndighetenes minimumskrav.
Avvik	Manglende etterlevelse av krav fastsatt i eller i medhold av helse-, miljø- og sikkerhetslovgivningen.
HMS-lovgivning	De lover som er nevnt i IK-HMS-forskriftens § 2 første ledd samt forskrifter fastsatt i medhold av disse.
Internkontroll	Systematiske tiltak som skal sikre at virksomhetens aktiviteter planlegges, organiseres, utføres og vedlikeholdes i samsvar med krav fastsatt i eller i medhold av helse-, miljø- og sikkerhetslovgivningen.
Kontroll	Undersøkelse av status i forhold til lovbestemte krav, dvs. måling, undersøkelse, prøving eller tolking av en eller flere egenskaper ved en enhet (aktivitet, prosess, produkt eller organisasjon) og sammenligning av resultatene med spesifiserte krav for å bestemme om overensstemmelsen er oppnådd for hver egenskap (jf. NS-ISO 8402).
Nytte-/kostnads-analyse	Beslutningsmodell hvor nytten av tiltak veies mot kostnadene, ofte brukt om samfunnsøkonomiske lønnsomhetskalkyler.
Reaksjon	Tiltak som iverksettes overfor en virksomhet når avvik fra myndighetskrav er avdekket.
Reell sikkerhetsverdi	Indikator som pr. 10^6 arbeidstimer angir antall fraværsskader, pluss antall skader som har ført til alternativt arbeid, pluss totalt antall fraværsdager, pluss totalt antall dager omplassert i alternativt arbeid.
Resultatdokumentasjon	Dokumentasjon av dagens HMS-tilstand og det arbeid som utføres (skadefrekvenser, utslipp- og avfallsmengder, HMS-tiltak, etc).
Revisjonsleder	Den personen som er ansvarlig for gjennomføring av en systemrevisjon.
Risiko	Uttrykker et potensielt HMS-tap, dvs. skade på mennesker, miljø, materiell, maskiner og metoder.
Risikoanalyse	Prosess som består av risikovurdering, -håndtering og -kommunikasjon.

System-dokumentasjon	Dokumentasjon (perm, håndbok e.l.) som gir oversikt over mål og krav, prosedyrer og rutiner for HMS (evt. inkludert kvalitet).
Systemrevisjon	Systematisk granskning av virksomheten for å fastslå om internkontrollaktiviteter og tilhørende resultater stemmer overens med det som er planlagt og om de er effektivt gjennomført og er hensiktsmessige for å oppnå målene. En systemrevisjon vil normalt omfatte gjennomgang av virksomhetenes HMS-dokumentasjon, intervjuer og verifikasjoner.
Systematiske tiltak	Med «tiltak» menes den aktive fysiske handlingen, planer, organisering, opplæring, skriftlige rutiner, opplegget for HMS-arbeidet, etc. Systematiske tiltak vil således kunne være både den fysiske, aktive handlingen og den skriftlige dokumentasjonen (tidligere kalt IK-systemet). Systematiske HMS-tiltak skal foregå etter en gjennomtenkt plan og gjøres vedvarende. Vedlikehold og oppdatering av rutiner må derfor også være del av en slik plan.
Tilsyn	Kontroll av og reaksjon på HMS-tilstand utført av offentlige myndigheter, egen bedrift, kunder, leverandører eller tredjepart.
Verifikasjon	Bekreftelse ved å undersøke og fremskaffe objektivt bevis på at spesifiserte krav er oppfylt (jf. NS-ISO 8402). Verifikasjon kan gjennomføres i forbindelse med en systemrevisjon, men kan også gjennomføres som separat kontroll.

1 Innledning

1.1 HMS – nøkkel til bedre lønnsomhet

I en lang historisk tradisjon har innsats for å bedre HMS-tilstanden og virksomhetenes fortjenestemotiver vært på kollisjonskurs. HMS-tilsynet i det forrige århundre har vært bygd på to prinsipper som ikke har vært koblet til virksomhetenes effektiviseringsmotiver; sosial rettferdighet og beskyttelse av helse og miljø. De to siste tiårene har det vært et økende press for å tilpasse HMS-systemene til begrepet «økonomisk effisiens», dvs. optimal bruk av innsatsressurser for å øke lønnsomheten. Det anses ikke lenger tilstrekkelig at arbeidsmiljøet gjøres forsvarlig eller at utslippene reduseres. HMS-systemene og -tiltakene må også gjøre virksomhetene konkurransedyktige i en globalisert og stadig mer åpen økonomi (Dorman 2000).

Utover i 1990-årene fikk vi mange forsøk på å bygge ned disse motsetningene ved at HMS-praktikere ble anmodet om å «oversette» tilsynsmyndighetenes ideologiske prinsipper til økonomiske begreper og modeller. Ambisjonen er egentlig både omfattende og langtrekkende, nemlig å integrere hele HMS-komplekset inn i virksomhetenes løpende budsjetterings- og regnskapssystemer, samt å gjøre den antatte «fienden» eller utgiftsposten som HMS-kostnader representerer, til en «venn» eller motivasjon for bedret lønnsomhet. HMS-tiltakene må befris for sin mytebelagte posisjon som kostnadsdriver og omdannes til område for forbedring av virksomhetens lønnsomhet.

For tilsynsmyndighetene er det etter hvert åpenbart at massiv forbedring av HMS-tilstanden ikke kan nås uten at virksomhetene tydelig får demonstrert «economies of scope» knyttet til HMS-feltet. Det betyr ikke at man bare kan gjennomføre systematiske forbedringstiltak der virksomhetene selv vurderer det som en klar gevinstmulighet. På noen områder må selvsagt tilsynsmyndighetene overstyre virksomhetenes lønnsomhetsmotiver, dvs. sette minstestandarder for HMS som ikke kan fravikes på grunn av bedriftsøkonomiske hensyn. En slik tenkemåte er et klart premiss i flere av de mest sentrale HMS-lovene, ikke minst i Arbeidsmiljøloven (AML). For næringslivet anses kostnadene ved HMS-regulering som mer byrdefulle, mindre legitime og mindre bærekraftige enn motsvarende kostnader knyttet til ordinære investeringer og drift.

Den langsiktige forbedringen utover minimumskravene vil derfor måtte knyttes opp til virksomhetenes egentlige formål, nemlig å overleve i markedet. For å demonstrere at HMS ikke står i motsetning til dette motivet, er det nødvendig å utvikle gode metoder for overvåking, rapportering, regnskap og revisjon av alle HMS-relevante aktiviteter. Det har vi ikke tilgjengelig ennå. Men HMS som legitimt aktivitetsfelt vil etter alt å dømme stå og falle med hvorvidt man forholdsvis raskt klarer å utvikle slike hjelpemidler, dvs. sørger for at HMS blir et område med like gode innsynsmuligheter som virksomhetens tradisjonelle driftsområder har i dag.

Utilsiktede HMS-hendelser i arbeidslivet koster samfunnet store summer, trolig titalls milliarder kroner hvert år, men nøyaktige tall er det imidlertid ikke enkelt å få et samlet overslag over. Dels skyldes det at vi ikke har et felles registreringsystem for alle HMS-relaterte hendelser, og dels skyldes det at mange HMS-forhold er skjulte eller indirekte. Dessuten mangler vi et allment budsjett- og regnskapssystem som gjør det mulig for oss å svare presist på omfanget av HMS-økonomiens taps- og gevinstside.

Prosjektet skal derfor forsøke å belyse metoder og verktøy som besvarer spørsmål av typen:

- Uønskede HMS-hendelser koster, men hvor mye og hvem betaler?
- Fins det både åpne og skjulte HMS-kostnader - hva er relasjonen mellom disse?
- Kan identifisering av HMS-kostnader gi bedre forebygging av uønskede hendelser?
- Kan HMS-kostnader integreres i virksomhetens økonomisystem?
- Trenges nye metoder og verktøy for HMS-økonomisk styring?

Prosjektet skal dessuten kartlegge hva det fins av kompetanse hos utvalgte brukere for å kunne anvende standardiserte verktøy for økonomisk styring av HMS-arbeidet. Fokus i denne delen av prosjektet er å vurdere brukerkompetanse basert på tilgjengelig ekspertise og lekmannskunnskap i bedriftene. Dette er beskrevet i en egen delrapport (Lindøe 2005).

1.2 Trenger vi økonomiske beregningsmetoder for HMS?

I et historisk perspektiv har industri og næringsliv lansert stadig nye konsepter for rasjonalisering, effektivisering og kostnadsreduksjoner i fremstilling av varer og tjenester. Den vitenskapelige ledelsen, basert på Taylors prinsipper om arbeidsdeling, rutinisering og spesialisering, Fordismen med sitt samlebåndskonsept, just-in-time-produksjon, industriell automatisering, kvalitetssikring osv. er alle eksempler på produksjons- og ledelseskonsepter som har bidratt til økte ytelser. Den nye tid innvarsles av en slags grønn produksjonsbølge; dvs. at optimalisering av helse, miljø og sikkerhet antas å bli det neste området der næringslivets effektiviseringsfremstøt vil finne sted. De virksomheter som vil overleve, er de som gjennom systematisk HMS-ledelse utnytter sine forbedringstiltak til å ta i bruk ny, innovativ og ressursbesparende teknologi sammen med arbeidsmåter som i større grad enn tidligere verdsetter den ansattes ressurser (Porter og Linde 1995). Den nye produksjonsmåten vil være et konsept som ivaretar overordnede hensyn til naturmiljø og arbeidsmiljø, til arbeidstakeres og forbrukeres helse og sikkerhet, og som husholderer med ressurser som er knappe og sørger for at mest mulig av det som fremstilles kan brukes på nytt etter at det naturlige livsløpet er over.

På starten av det 21. århundre har altså beskyttelse av naturen blitt et overordnet globalt mål, et mål som etter hvert avspeiles i den produksjonsmåten som moderne virksomheter anlegger. Mange forskningsdisipliner, samfunnsmessige institusjoner og sosiale bevegelser har engasjert seg i dette. Organisasjons- og ledelsesstudier har lenge

oversett denne utfordringen, selv om det nå fins enkelte nye bidrag som forsøker å bygge bro over de utfordringer vi har diskutert så langt.

Den grønne kvalitetsprofilen kan imidlertid bli vanskelig å etablere om man ikke utvikler passende verktøy der blant annet kundekrav og myndighetskrav til produkt- og miljøkvalitet likestilles. I løpet av 1990-årene har det foregått en god utvikling i retning av å oppnå bedre kvalitet, ikke bare i fremstillingsprosessene, men også i miljøsikringen. Likevel er det antakelig store muligheter for ytterligere forbedring i mange virksomheter, særlig når det gjelder å redusere kostnader ved feil, mangler, havarier, reklamasjoner, om-igjen-arbeid, ekstra inspeksjoner etc. Slike kvalitetskostnader er ofte knyttet til betegnelsen «den skjulte fabrikk», som kan være preget av (Feigenbaum 1973:46; Andersen 1994; Karlsen 1997:11-12; Karlsen 2001:44-46):

- man betaler ofte for høye miljøavgifter
- sløser med ressursene pga. gammelt utstyr og foreldet teknologi
- har disputer med offentlige myndigheter til enhver tid
- behandler mange reklamasjoner
- jobber med registrering og behandling av feilproduksjoner
- utarbeider tidkrevende statistikker over tapte kunder og ikke-aksepterte tilbud
- betaler for høye forsikringspremier
- drukner i returemballasjer
- har lav motivasjon
- er hele tiden opptatt med å rydde opp etter siste utslipp og uhell
- har media og myndighetene på nakken
- har problemer med å få finansiert utbygginger
- har uinteressante jobber, lav lønn og frustrerte ansatte

«Den skjulte fabrikk», med sin vedvarende fokusering på feilhåndtering, representerer et klart vrengebilde av den miljøoffensive og HMS-orienterte bedrift som etter hvert blir forbildet for de miljø-, kvalitets- og HMS-verktøy som utvikles. Selvsagt vil det være slik at nye, integrerte verktøy ikke garanterer at man kan bryte den onde sirkel den skjulte fabrikk er inne i. Verktøyene kan brukes rett eller galt. Men integrerte verktøy kan gi muligheter for å iverksette integrerte løsninger og på den måten oppnå gevinster som både er bærekraftige og konkurranskraftige.

For mange virksomhetsledere, verneombud, HMS-rådgivere, verne- og helsepersonale osv. er det åpenbart at det fins en slik skjult fabrikk bak den offisielle aktiviteten. Dessverre har vi ennå ikke gode verktøy for å fange den opp, og ofte mangler vi oppmerksomhet nok til å ta den alvorlig. Virksomheter som makter å avdekke disse kostnadene kan derimot spare ressurser og øke sin fortjeneste. I Norge har vi så vidt

begynt å bekymre oss for slike forhold, men ennå er det ikke gjort noe systematisk for å bøte på manglene.

Rent teoretisk vil «den skjulte fabrikk» angi det forbedringspotensial en virksomhet har dersom den kan modellere og utnytte sin verdikjede så nøyaktig og effektivt som mulig. Dermed vil virksomheten ha funnet den tilleggskapasitet som frigjøres uten å måtte tilføre nye produksjonsfaktorer (kapital, arbeidskraft, kompetanse), fordi denne kapasiteten hele tiden har vært der som en mulighet, men ikke er blitt identifisert og utnyttet. Sett i et kvalitetsperspektiv er denne tilleggskapasiteten opprinnelig knyttet til kostnader ved dårlig kvalitet (cost of poor quality), dvs. kostnader knyttet til feilproduksjon eller avfall. Imidlertid fanger ikke et slikt perspektiv opp vanskelig målbare størrelser som tap av omdømme eller tapt konkurransedyktighet, eller garantikostnader som påløper eller rettslige krav som måtte oppstå som følge av ulike avvik.

HMS-hendelser vil kunne belaste virksomhetenes regnskap på mange ulike måter (NOU 1992:20, Karlsen 2001:146-147), f.eks. i form av:

- sykkelønn
- tapt produksjonstid
- omskolering/omplussing av ansatte
- rekruttering og opplæring av nyansatte
- kundeklager og reklamasjoner
- reparasjon av skadet utstyr
- svekket produkt-/tjeneste- og prosesskvalitet
- økte forsikringspremier
- økte administrative oppgaver med fraværsregistrering, registrering og behandling av feilproduksjon etc.

I tillegg kan det komme faktorer som det er vanskelig å beregne direkte, som svekket omdømme hos media og myndigheter, jobbmisnøye blant gjenværende ansatte, og svekket tillit hos långivere.

Det er imidlertid ikke vanlig at virksomheter i dag har HMS-regnskap som viser sammenhengen mellom kostnader og gevinster ved HMS-hendelser, slik man har for den daglige drift av produksjonen. Et siktemål bør imidlertid være å kunne påvise virksomhetens største kostnadskomponenter knyttet til HMS-hendelser, samt å kunne dokumentere hvordan økonomiske virkemidler knyttet til HMS-forbedring kan gi bedriftsøkonomiske gevinster.

Mange virksomheter vil nok være i den situasjon at de har en intuitiv oppfatning av hva HMS-hendelsene representerer, omgjort i økonomiske størrelser. Men intuisjon er neppe godt nok i det lange løp; det bør utvikles mer sensitive og oversiktlige regnskapssystemer der også «den skjulte fabrikkens» HMS-hendelser trekkes med i beregningen. Etter hvert som oppmerksomheten dreies mer og mer mot virksomhetens

HMS-profil gjennom økt leverandør- og kundebevissthet, sterkere systemtilsyn fra myndighetenes side, og dessuten ved at virksomhetenes egen søken etter nye innsatsområder for økonomisk resultatforbedring forsterkes, vil behovet for et operativt HMS-regnskapssystem også bli mer aktuelt.

I en nordisk oversikt over vel 100 studier om HMS-forbedring på arbeidsplassene, finner man bare tre studier som omtaler de økonomiske aspekter ved HMS (Harms-Ringdahl m.fl. 1997). Disse tre fokuserer bl.a. på HMS-ledelse, forebyggende tiltak og HMS-relaterte forsikringskostnader. Dessuten forsøkes det gjennomført en kostnads-/nytteanalyse av HMS-tiltak (særlig sikkerhetstiltak). Studiene viser at de økonomiske fordeler ved HMS-tiltak kan være betydelige, både gjennom reduserte arbeidskostnader og gjennom bedret effektivitet. Viljen til å øke omfanget av HMS-tiltak avhenger imidlertid av om ledelsen innser gevinstpotensialet, og at den ser seg i stand til å koble fortjenestemuligheter med målrettet HMS-innsats. Særlig tre barrierer synes å kunne hemme en slik kobling (Harms-Ringdahl m.fl. 1997:46):

- *Kunnskap:* Ledere har begrenset kunnskap om fortjenestemulighetene ved HMS-forbedringer.
- *Interesse:* Ledere handler ikke utelukkende i henhold til eiernes fortjenesteinteresser.
- *Evne:* Ledere har begrenset evne til å kontrollere selve driften i overensstemmelse med sin (noe begrensede) kunnskap og interesse.

De tre nordiske studiene viser derfor at virksomheter sjelden bruker vanlige økonomiske regnskapsprinsipper og tilnærminger for å maksimere effekten av økonomiske HMS-virkemidler. Det skyldes ikke bare manglende kunnskap, interesse og evne, men også at det mangler gode regnskapssystemer som kan støtte en endret fremgangsmåte.

Det er derfor et stort behov for å utvikle brukerkompetanse om økonomisk styring av HMS-innsats basert på vurdering av tilgjengelige verktøy og erfaringsutvikling i virksomheter, enten disse er i privat eller offentlig sektor.

1.3 Samfunns- og bedriftsøkonomisk HMS-lønnsomhet

I mange sammenhenger er det påvist at det er samfunnsøkonomisk lønnsomt å redusere omfanget av skader, ulykker og sykdommer i arbeidslivet (NOU 1992:20, s. 87). For samfunnet kan HMS-tiltak bety reduserte trygdeutbetalinger, og for bedriften kan det gi mindre inntektsbortfall ved f.eks. fravær av nøkkelpersonell. Hittil har det likevel ikke vært lagt stor nok vekt på å beskrive det samlede økonomiske potensialet i en systematisk HMS-forbedring. Den forbindelse det er mellom HMS-innsats og økonomisk resultat, som riktignok svært mange innser, blir ikke godt nok synliggjort og dokumentert. I Norge spres dessuten de samlede kostnader på mange ulike aktører, dels på det offentlige gjennom trygdesystemet, dels på privat sektor gjennom forsikringsordninger, dels på virksomheten gjennom fraværs- og skadekostnader og dels på den enkelte arbeidstaker, leverandør og forbruker ved at HMS-belastningene også rammer dem. Vi mangler et ennå «polluter pays»-prinsipp for HMS, dvs. at den som forårsaker HMS-hendelsene også belastes alle kostnader ved å rette opp skaden.

Samtidig kan en også tenke seg at positive økonomiske incentiver kan anvendes for å stimulere virksomhetene til å investere i HMS-tiltak ut over myndighetenes minimumskrav.

HMS er et område hvor det for mange tiltak vil være åpenbar uoverensstemmelse mellom samfunnsøkonomisk og bedriftsøkonomisk lønnsomhet. Samtidig vil det ikke være enkelt å gjøre opp alle størrelser i kroner og øre, særlig innenfor områder som har med psykososiale forhold, trivsel og velferd å gjøre. I avveiningen mellom forebyggende tiltak, f.eks. utvikling av kompetanse hos ansatte om yrkeshygieniske, ergonomiske og kjemiske miljøfaktorer, og reparerende tiltak som følger av skader, ulykker eller yrkeshygieniske belastningsfaktorer, er det lett å forstå at mange virksomheter satser på at det ikke skjer uønskede hendelser, og at man derfor ikke belaster bedriftsregnskapet før det er tvingende nødvendig. Manglende oversikt over reelle kostnader er ofte en grunn til slike tilpasninger.

For myndighetene derimot, vil det være bedre (langsiktig) økonomi av selve forebyggingen enn av reparasjonen. Det henger sammen med at mange kostnader ved uønskede HMS-hendelser ofte veltes over på samfunnets organer og belastes fellesskapets skattesedel. Virksomhetene belastes med et kortsiktig kostnadselement (f.eks. korttidsfravær), mens samfunnet må bære de langsiktige kostnadsbelastninger. Ved sykemelding er det arbeidstakeren selv som belastes noe av kostnadene, ved at sykepengene (normalt) er lavere enn nettolønn. Virksomheten taper produksjonsinnsatsen, men slipper å betale bruttolønnen. Det offentlige belastes sykepenger, og mister samtidig skatteinntekten fra arbeidstakeren. I en stram økonomi er den samfunnsøkonomiske kostnaden maksimalt lik verdien av den produksjonsinnsatsen som går tapt ved at arbeidstakeren er ute av produksjon. Er det noe slakk i produksjonen, dvs. at ikke alle arbeidstakere utnyttes fullt ut (eller det er arbeidsledighet), kan bortfallet av produksjon bli mindre.

I enkelte tilfeller vil det derfor være riktig å anvende økonomiske virkemidler (positive og negative sanksjoner) for å stimulere virksomhetene til å tenke både forebyggende og langsiktig.

Det finnes ulike typer samfunns- og bedriftsøkonomiske kalkylemodeller som kan anvendes for å beregne kostnader og gevinster knyttet til HMS-tiltak. Denne rapporten beskriver noen av de vanligste typene som kan brukes av beslutningstakere på myndighets- og bedriftsnivået. I dag fins det imidlertid ingen modeller som tilbyr et universelt system for beregning av de samlede økonomiske aspekter ved samfunnsmessig HMS-regulering eller HMS-styring på bedriftsnivå. Det man kan tilby er metoder og modeller som gir oss en pekepinn på gevinster og tap knyttet til HMS-feltet. Tross alt er dette bedre enn bare intuisjon og «synsing», men det er altså et godt stykke frem til at metoder og verktøy gir oss like gode analysemuligheter på HMS-feltet som det man har tilgjengelig for den øvrige del av virksomhetenes aktiviteter.

1.4 Samfunnsøkonomiske kalkylemodeller for HMS

I dette avsnittet skal vi kort omtale fire ulike samfunnsøkonomiske kalkylemodeller: kostnads-/effektivitetsanalyse, kostnads-/brukbarhetsanalyse, kostnads-/sykdomsanalyse og kostnads-/nytteanalyse¹.

1.4.1 Kostnads-/effektivitetsanalyse

KEA - kostnads-/effektivitetsanalyse (cost effectiveness)

- sammenligner alternativkostnader ved ulike tiltak som antas å ha samme nytte
- kvantitative (endimensjonale) mål (sparte menneskeliv, sykdomsfrie dager, leveår, sykefraværsdager etc.) på nytteeffekten

En slik analyse er godt egnet for mindre virksomheter eller tilsynsetater med avgrenset ansvar. Her er poenget hvordan man med størst mulig virkning skal oppnå et gitt mål innenfor en bestemt budsjettamme. Det kan f.eks. dreie seg om å redusere utslipp til luft eller reduksjon i sykefravær i innværende år med 10 %, der man har et avgrenset beløp til rådighet. Målene bør være kvantifiserbare. De aktuelle muligheter for å nå målene må kunne avveies mot hverandre. Effekten må kunne måles entydig slik at man kan avgjøre hvilket tiltak som er mest effektivt, og alle kostnader må være inkludert i analysen (herunder kostnader ved bruk av verne- og helsepersonale).

Det kan ofte være slik at de tiltak man velger hver for seg kan føre til målet, men at man velger ulike måter å nå dette på. En KEA vil ikke skille mellom om HMS-tiltakene er *forebyggende* (f. eks. nytt produksjonsutstyr) eller *behandlende* (f.eks. renseteknologi). Det viktigste er tiltakenes kostnadseffektivitet, ikke det langsiktig lønnsomme eller det som er å foretrekke (miljø)etisk.

1.4.2 Kostnads-/brukbarhetsanalyse

KBA – kostnads-/brukbarhetsanalyse (cost utility)

- subjektive/kvalitative nyttemål (livskvalitet, kvalitetsjusterte leveår)

Forskjellen fra KEA er at her benytter man både subjektive og kvalitative mål for nytten av tiltaket. Tiltaket kan altså ha gevinster og kostnader i form av vunne eller tapte liv, eller bedret eller forverret livskvalitet. Denne nytten omgjøres i neste omgang til anslåtte kronebeløp på grunnlag av ulike beregningsprinsipper for verdsetting av liv (Layard og Glaister 1994). Man kan gjøre parallellanalyser ved implisitt verdsetting av liv i offentlige beslutninger (jf. redningstjenesten), beregne neddiskonterte forventede fremtidige inntekter (human capital metode), avlede verdien av risikoendringer fra folks atferd, eller undersøke maksimal betalingsvillighet for risikoreduksjoner (verdsetting av statistisk liv).

¹ i Dette avsnittet henter sitt materiale fra J. E. Karlsen (2001) Metoder for HMS-regulering. kap. 6. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag, jf. Referanseliste.

Økonomenes bidrag vil her stort sett være begrenset til å foreslå valg mellom tiltak som øker sannsynligheten for å overleve. Om vi antar at vi har et forebyggende tiltak som øker sannsynligheten for å overleve med 0,1 % for 1000 personer fra 0,994 til 0,995, har vi spart ett liv. Verdien av dette statistiske livet kan vi beregne med å summere de 1000 personenes maksimale betalingsvillighet. Om vi på den annen side antar at vi igangsetter en intervensjon som øker sannsynligheten for fem personer til å overleve fra 0 % til 20 %, sparer vi også ett liv. Om de samlede kostnader er like i begge tiltak, blir intervensjonen foretrukket fremfor forebyggingen. Verdien av et statistisk liv vil nemlig avhenge av den opprinnelige risiko og endringen i denne ved tiltaket. Dette favoriserer HMS-tiltak overfor situasjoner med høy risiko, men som gjelder få personer fremfor tiltak med lav risiko som gjelder mange.

1.4.3 Kostnads-/sykdomsanalyse

KSA – kostnads-/sykdomsanalyse (cost of illness)

- direkte og indirekte kostnader knyttet til en enkeltsykdom
- begrunner ofte både forebyggende og behandlende tiltak

Enkeltsykdommer koster samfunnet store summer, både i direkte og indirekte kostnader. Ifølge ILO skyldes hver fjerde arbeidsulykke i verden alkohol og/eller misbruk av medikamenter og narkotika. Fravær fra arbeidet er to til tre ganger høyere for misbrukere enn for de øvrige ansatte (Joint Industrial Safety Council Newsletter 1999). Både i Norge og Sverige har man i ulike virksomheter forsøkt å lansere programmer for balansert alkoholbruk for å motvirke en uheldig utvikling.

KSA beregner både de direkte kostnader knyttet til anskaffelse av rusmidler, til behandling av misbruket, nedsatt produktivitet og indirekte kostnader (f.eks. belastninger hos misbrukerens familier, arbeidsulykker på arbeidsplassen etc.). Avgrensningen av misbrukets virkninger er imidlertid vanskelig både i forhold til mulige årsaker og utstrekning. Det er heller ikke enkelt å avgjøre om og når eventuelt produksjonstap skal medregnes i en slik analyse. Skal f.eks. en (statistisk) for tidlig død regnes som kostnad i denne analysen (både som tapt lønn og produksjon), eller skal det overses?

Om KSA brukes i en utvidet sammenheng, kan de samlede kostnader ved ulike sykdommer og HMS-belastninger bli svært store, noe som i seg selv berettiger bruk av økonomiske ressurser, både til forebygging og behandling. Det vanskelige punkt i en KSA er egentlig å sette en norm eller standard som sykdommen eller belastningen kan ses i forhold til. Hvor mange er for syke eller drikker for mye i forhold til det man normalt kan forvente? Uten klare avgrensninger av avvikets omfang kan både kostnads- og nytteoverslagene bli svært vage (Berg og Pape Høiås 1993, Bjurström 1993).

1.4.4 Kostnads-/nytteanalyse

KNA – nytte-/kostnadsanalyse (cost-benefit)

- sammenligner kostnader og nytte ved tiltak
- kvantitative mål av både kostnader og nytte (penger)

Hovedspørsmålet her er om tiltaket vil bidra til økt velferd. Dessuten er det viktig å avklare tiltakets omfang, og hvilket tiltak som bør velges. For å gjøre slike valg forutsetter vi at både gevinst eller nytte og kostnader kan uttrykkes i samme økonomiske enhet, dvs. oppgjort i kroner og øre. Om nytten er større enn kostnadene bør tiltaket settes i verk, hvis ikke bør en la det være.

Mange tiltak innenfor HMS-feltet vil strekke seg over flere år. Derfor må vi neddiskontere fremtidige gevinster og kostnader til nåverdi for å beregne tiltakets samlede profil. Om velferdsvirkningen ikke inkluderes i de økonomiske beregninger, er det viktig at denne på annen måte blir knyttet til analysen.

KNA kan ofte kritiseres for ikke å ta høyde for vanskelig kvantifiserbare størrelser knyttet til både helse- og miljøeffekter. Dermed blir det også usikkert hvordan samfunnets betalingsvillighet, ikke minst overfor forebyggende og langsiktige tiltak, skal beregnes. Det er ofte vanskelig å komme med rimelig gode anslag over dette, og HMS-forbedringen kan slik sett bli usynliggjort i denne type analyser.

1.4.5 Anvendelsesområdet for kalkylemodellene

Sett under ett er det kommet både støtte og motforestillinger til bruken av samfunnsøkonomiske kalkylemodeller som verktøy for HMS-forbedring. Slike analyser har mange metodiske begrensninger, særlig er mangelen på presis måling av nytte og kostnader vanskelig, samtidig som slike data ofte også er basert på svært varierende forutsetninger (Sapir 2000). Enkelte forskere advarer direkte mot å tro at slike analyser overhodet kan anvendes til å fatte rasjonelle beslutninger på HMS-feltet (Frick 2000). Inntil videre er likevel slike analyseverktøy de beste vi har utviklet til bruk for samfunnsøkonomiske HMS-analyser. Men de bør altså anvendes med sunn skepsis og med klare anvisninger av premisser og begrensninger.

Sett i relasjon til virksomhetenes behov for å få nøyaktigere oversikt over de økonomiske konsekvensene ved HMS-regulering på sin arbeidsplass, er det nok bare KEA som har en rimelig grad av relevans. KEA kan anvendes i virksomheter som kan ta i bruk ulike virkemidler for å redusere sykefraværet, bedre miljøkvaliteten på produktene, gjøre bruk av avfallet på ulike måter, eller begrense utslippet av forurensende stoffer. De øvrige modellene egner seg best for å skaffe oversikt over samlet kostnads- og nytteprofil ved ulike tiltak som iverksettes av tilsynsmyndighetene overfor hele arbeidslivet eller utpekte næringsgrener.

2 Reguleringsrammen for HMS-regnskap

2.1 HMS-regnskap og IK-HMS forskriftens mål

HMS-metoder og -verktøy kan velges ut etter de målområder HMS-lovgivningen skal dekke, slik disse er angitt i forskriften om systematisk helse-, miljø- og sikkerhetsarbeid i virksomheter (heretter kalt IK-HMS-forskriften). IK-HMS-forskriftens formålsbestemmelse (§ 1) har tre ulike hovedmål. I tillegg til at alle kan være gjenstand for systemrevisjon, passer disse også sammen med ulike former for økonomiske styrings- og forbedringsverktøy. Det blir derfor internkontrollens oppgave å koble HMS-mål og mulige forbedringsverktøy sammen. Til hvert av de tre målområdene i IK-HMS-forskriften er det behov for anvendelige verktøy. HMS-verktøyene må således knyttes til forbedring av arbeidsplassens kvalitet, produktenes og tjenestenes miljø- og helsefarer, samt vern av det ytre miljøet. Her fins det allerede flere verktøy innenfor hvert av de tre målområdene, selv om en del HMS-verktøy går igjen på flere områder (jf. Karlsen 2001: 101). Det som mangler er imidlertid et sett av økonomiske verktøy som kobler de organisatoriske kravene til HMS-forbedring sammen med kravene til økonomisk resultatforbedring og -rapportering.

Systematisk innsats på helse-, miljø- og sikkerhetsområdet (HMS) krever forståelse av samfunnets krav til effektiv og miljøvennlig produksjon, metodisk kunnskap om hvordan man skal planlegge og iverksette vedvarende forbedringer samt tilpassede verktøy for de målområder HMS-feltet omhandler. Referansepunktet er idéen om et bærekraftig produksjonsliv, og HMS-regulering handler således om bærekraft. Bærekraft krever at man tenker globalt og handler lokalt. HMS-regulering har å gjøre med målene for regionalt og globalt miljø og ressursfordelinger når virksomhetens egne mål settes og søkes gjennomført.

Ressursforvaltning og bevaring er innkapslet i Grunnloven § 100b (fra 1992) på det nasjonale nivå og Rio-erklæringen om biodiversitet (også fra 1992) på det internasjonale nivå. Dette er blitt et sentralt perspektiv til gradvis fortrenghet for det lenge rådende paradigme om herredømme og erobring av naturen som vår industrialisme hviler på. Miljøbegrepet er utvidet og integrert, man ser lettere sammenhengen mellom det indre og det ytre miljø, mellom det opprinnelige og det omdannede miljø. Et bærekraftig produksjonsliv med en balansert ressursforvaltning er nøkkelutfordringer for moderne HMS-regulering.

Men et bærekraftig produksjonsliv krever systematiske og pedagogisk tilrettelagte hjelpemidler om metode- og verktøysiden i HMS-arbeidet. Denne studiens ambisjon er å samle, systematisere og beskrive aktuelle metoder og verktøy innenfor utvalgte felter av HMS-reguleringen. Særlig vil slike HMS-styringsverktøy som faller inn under hovedmålsettingene i IK-HMS-forskriften og som kan støtte tilsynsmyndighetene og virksomhetene i gjennomføringen av denne. Dette fokus er illustrert i figur 2.1 (jf. Karlsen 2001:12).

<i>IK-HMS mål</i>	<i>Reguleringsfokus</i>
<ul style="list-style-type: none"> • fremme arbeidsmiljø og sikkerhet 	<ul style="list-style-type: none"> • fullt forsvarlig arbeidsmiljø
<ul style="list-style-type: none"> • forebygge helseskader eller miljøforstyrrelser fra produkter eller forbrukertjenester 	<ul style="list-style-type: none"> • renere produksjon og brukersikre produkter og tjenester
<ul style="list-style-type: none"> • verne det ytre miljø mot forurensning og bedre behandling av avfall 	<ul style="list-style-type: none"> • forbedret miljøkvalitet, reduserte utslipp og mindre ressursløsning

Figur 2.1

IK-HMS-forskriftens mål og fokus i HMS-regulering

Denne rapporten skal beskrive nærmere slike metoder og forbedringsverktøy som sammen med et passende styringssystem, vil være en garanti for å oppnå gode HMS-resultater. I de etterfølgende kapitler skal vi utdype både behovet for bedret systematikk i HMS-arbeidet, sentrale særtrekk ved utvikling og valg av effektive HMS-metoder og verktøy, rammer og fremgangsmåte for systematisk IK-HMS-arbeid, så vel som sentrale systemer og verktøy for å styre overvåking og dokumentasjon av HMS-forbedring i virksomhetene.

2.2 Dokumentasjon og rapporteringskrav

2.2.1 HMS-regelverkets kostnader

Den norske helse-, miljø- og sikkerhetslovgivningen (HMS-lovgivningen) er på sitt felt kanskje den mest ambisiøse i den industrielle verden. IK-HMS-forskriften, som omfatter det meste av den landbaserte næringsvirksomhet, operasjonaliserer nemlig ideen om et bærekraftig produksjonsliv i sin målsetningsparagraf. Både arbeidsmiljø og sikkerhet, miljø- og helsetrusler fra produkter og tjenester, og utslipp og avfallshåndtering omfattes av denne lovgivningen. Ideelt sett tar IK-HMS-forskriften for seg hele verdikjeden i fremstillingen av varer og tjenester og er samtidig en veiledning i prinsipper for bærekraftig organisering og god ledelse (Karlsen 2004).

Akronymet HMS er først og fremst et administrativt og legalt avledet begrep. Det bærer i seg ulike faglige tradisjoner som ennå ikke er fullgodt begrunnet eller organisatorisk samordnet innen rammen av et samlet regelverk. Kjernen er omtalt i IK-HMS-forskriften, satt i verk i 1992 og hovedrevidert i 1997. Den er i dag hjemlet i ni lover med ca. 300 tilhørende detaljforskrifter, ansvaret hviler hos fire departementer og tilsynsoppgavene er fordelt på åtte organer. Slik sett representerer denne forskriften en ramme for HMS-feltets aktuelle lovgrunnlag. I samfunnet fins det i tillegg en lang rekke lover og andre bestemmelser som også har HMS-implikasjoner. Lovområdet er derfor egentlig «helt stykkevis og delt» (Statskonsult 1999), uten en uttømmende avgrensning. Det er mer et område som stadig kan fylles med nye krav og nytt innhold enn et fasttømret legalt rammeverk.

HMS-lovgivningen har i dag forholdsvis beskjedne krav til ekstern innrapportering, men omfattende krav til intern dokumentasjon. Etter alt å dømme krever en slik innretning en godt synlig og kostnadskrevende administrativ innsats hos virksomhetene. Gode verktøy for styring og dokumentasjon av alle sider ved HMS-arbeidet er derfor avgjørende for virksomhetens økonomiske resultat.

I regjeringens tiltaksplan for «Et enklere Norge» for 2004-2005, er et av målene å utvikle et felles forskriftsverk på HMS-området. Dette skal ta utgangspunkt i næringslivet som målgruppe, og sikte mot økt brukervennlighet og en betydelig reduksjon i forskriftsomfanget. NHO påpeker i sitt prosjekt «Et enklere BedriftsNorge?» at regjeringens arbeid (som skulle vært avsluttet i 2003) er svært viktig; 100 nåværende forskrifter foreslås forenklet og lagt inn i seks nye (NHO 2004:15). Endring av bestemmelser slik at de nye forskriftene kan tre i kraft, planlegges nå parallelt med iverksetting av den nye arbeidsmiljøloven i 2006.

Det er derfor viktig å beskrive norske virksomheters HMS-forbedrende tiltak slik de nå utføres, samt de administrative aktiviteter og byrder som er knyttet til etterlevelse av både de informasjonskrav og de innholdskrav som er fastsatt i eller i medhold av den gjeldende HMS-lovgivningen.

De samlede kravene til dokumentasjon og rapportering i HMS-lovgivningen gjelder imidlertid ikke på samme måte og med samme omfang for alle typer virksomheter. Ei heller forventes det at alle skal arbeide for å nå målene i regelverket på likeartede måter; det er tillatt å forbedre sitt HMS-arbeid på ulike måter. Det er resultatet, ikke selve organisasjonsformen som er viktig. Like fullt skal både IK-HMS-systemet og HMS-resultatene kunne *dokumenteres* hos alle pliktsubjektene. Praksis i å møte informasjonskravene vil imidlertid kunne variere avhengig av hvilke sanksjoner som brukes av tilsynsorganene, av hvor legitime de administrative byrder av lovens krav oppfattes å være og av den organisatoriske kapabilitet virksomheten selv har.

Selv om HMS-lovgivningen stiller beskjedne obligatoriske krav til ekstern rapportering, er kravene til intern dokumentasjon som basis for forbedring og for systemrevisjon, desto mer omfattende. IK-HMS-forskriften har i § 5 et klart fokus både på påseplikten og på selve dokumentasjonsplikten. *Påseplikten* er en parallell til *innholdskrav* i et regelverk, dvs. kravet om å gjennomføre det som kreves for at målet i regelverket innfris. *Dokumentasjonsplikten* er på samme måte en parallell til *informasjonskravet*, herunder kravet om å rapportere hvordan målene ble nådd. Både påseplikten og dokumentasjonsplikten innebærer kostnader for virksomheten, men bare dokumentasjonsplikten (jf. § 5.4-5.8) og de tilhørende informasjonskravene regnes som en administrativ byrde (AB).

En *administrativ byrde* (AB) på HMS-området omfatter dermed; «de kostnader som påløper for å finne frem til, dokumentere, lagre, gjøre tilgjengelig eller rapportere alle former for informasjon knyttet til HMS-lovgivningen» for en gitt virksomhet. Begrepet virksomhet er her avgrenset til de enheter som faller inn under IK-HMS-forskriftens virkeområde, fastsatt i § 2, første ledd. En *innholdsbyrde* (IB) for HMS-forbedring omfatter på sin side; «de kostnader som påløper for å følge opp HMS-lovgivningens påse- og dokumentasjonsplikt » for en gitt virksomhet.

De HMS-kostnader som skal registreres i en virksomhet bør derfor ideelt sett være summen av AB og IB.

2.2.2 Dokumentasjonsplikten

Innebygd i definisjonen av internkontroll ligger «*dokumentasjonsplikten*»,

som er plikten til å opprette et IK-HMS-system, dvs. lage samordnede rutiner som sikrer og dokumenterer at aktivitetene utøves i overensstemmelse med lov og forskrift på HMS-feltet.

IK-HMS-forskriften § 5 angir de overordnede rammer og krav til innholdet i og dokumentasjonen av internkontroll. Det grunnleggende er at IK-HMS bør tilpasses virksomhetens art, aktiviteter, risikoprofil og størrelse i den utstrekning det er nødvendig for å etterleve de gjeldende HMS-kravene. Ingen er tjent med at store, kompliserte høyrisikovirksomheter har et for enkelt og slapt fungerende IK-HMS-system, eller at små, lavrisikobedrifter har et for stort og byråkratisk opplegg.

Selv om verken måten man påser at kravene etterleves på eller hvordan selve IK-HMS-systemet skal dokumenteres på spesifiseres i IK-HMS-forskriften, angir likevel § 5 enkelte elementer som skal være med hos alle virksomheter. Forskriften deler internkontrollen opp i åtte obligatoriske elementer. Av disse kan vi gruppere fem i henhold til dokumentasjonsplikten (Karlsen 2001).

En oversikt over over IK-HMS- systemets dokumentasjonskrav, dvs. disse elementenes innhold, samt mål og oppgaver som knytter seg til disse pliktene er vist i figur 2.2.

Alle pliktene som er angitt i punkt 1–5 i figur 2.2 skal dokumenteres skriftlig. Ellers skal IK-HMS dokumenteres i den form og i det omfang som følger av bedriftens art, aktiviteter, risikoprofil og størrelse. Om det er satt dokumentasjonskrav direkte som følge av HMS-lovgivningen, f.eks. i form av instruksjer, tillatelser, kompetansebevis, sertifikater o.l., skal dette også inngå i bedriftens dokumentasjonssystem.

Ifølge punkt 1 skal bedriften ha klare mål for sitt HMS-arbeid liksom den har for andre driftsområder. Uten klare mål kan man ikke utarbeide planer og iverksette systematiske forbedringstiltak. Målene bør være så konkrete som mulig, og gjerne være forankret i en overordnet HMS-policy. Alle HMS-mål skal dokumenteres skriftlig (Karlsen 2001: 72).

Ifølge punkt 2 skal IK inneholde en oversikt over bedriftens organisasjon, og særlig fremheve hvordan det systematiske forbedringsarbeidet med HMS er plassert. Det betyr at ansvar, oppgaver og myndighet må være kjent og erkjent av de aktuelle utøvere i bedriften. HMS-arbeidet skal utføres «i linjen», dvs. som del av de daglige, løpende arbeidsoperasjoner, og skal ikke gjennomføres som en frittstående aktivitet eller som et selvstendig organisasjonsledd i virksomheten.

Ifølge punkt 3 må virksomheten selv kartlegge risiko og HMS-trusler for å kunne iverksette passende tiltak. Disse tiltakene må i sin tur følges opp og dokumenteres slik at man kan vurdere om de er hensiktsmessige i forhold til de målene som er satt.

Skriftlige dokumentasjonsplikter	Mål og oppgaver
1. fastsette mål for helse, miljø og sikkerhet	Mål: klargjøre HMS-utviklingsmål og -virkemidler Oppgaver: <ul style="list-style-type: none"> informasjon om HMS-status
2. ha oversikt over virksomhetens organisasjon, herunder hvordan ansvar, oppgaver og myndighet for arbeidet med helse, miljø og sikkerhet er fordelt	Mål: oppnå tydelig beskrivelse av organisasjon og oppgaver Oppgaver: <ul style="list-style-type: none"> klargjøre myndighet og ansvar for HMS, inkludert stillingsinstrukser lage organogram (hvis nødvendig)
3. kartlegge farer og problemer, og på denne bakgrunn vurdere risiko, samt utarbeide tilhørende planer og tiltak for å redusere risikoforholdene	Mål: få til tydelig og hensiktsmessig fordeling av HMS-oppgaver og oppfølging av tiltak Oppgaver: <ul style="list-style-type: none"> kartlegginger og målinger tiltaksplaner
4. iverksette rutiner for å avdekke, rette opp og forebygge overtredelser av krav fastsatt i eller i medhold av helse, miljø og sikkerhetslovgivningen	Mål: gjennom rutiner og prosedyrer sikre det forebyggende HMS-arbeidet, samt systematisk å identifisere og korrigere risikable avvik i driften Oppgaver: <ul style="list-style-type: none"> lage prosedyrer/instrukser for <ul style="list-style-type: none"> undersøkelser/tiltak oppfølging av undersøkelser/tiltak informasjon om resultatet avviksbehandling og korrigerings
5. foreta systematisk overvåkning og gjennomgang av internkontrollen for å sikre at den fungerer som forutsatt	Mål: oppnå en situasjonstilpasset forbedring av HMS-arbeidet Oppgaver: <ul style="list-style-type: none"> prosedyrer for organisasjonsutvikling av IK, herunder <ul style="list-style-type: none"> oppdatering utvidelse informasjonskanaler dokumentasjonsformer

Figur 2.2**Dokumentasjonspliktens krav og innhold**

Ifølge punkt 4 skal virksomheten ha rutiner for å håndtere avvik. Avvik er når bedriften ikke følger krav som er gitt i IK-HMS-forskrift eller lov. Rent konkret kan avvik f.eks. være om bedriften ikke har innført eller tatt i bruk internkontroll, eller latt være å dokumentere sitt IK-HMS-system, at pliktig verneutstyr ikke anvendes, at spesialavfall ikke leveres til forhåndsgodkjent mottaker osv.

Ifølge punkt 5 skal det dokumenteres skriftlig at virksomheten har et internt tilsyn med IK-HMS. Det interne tilsynet skal sørge for at IK-HMS-arbeidet kontinuerlig overvåkes, vedlikeholdes og oppdateres. Både teknologisk og organisatorisk utvikling, endring i produksjonsopplegg og produktspekter, økende størrelse, nye myndighets- og markedskrav osv. vil gjøre det nødvendig med jevnlig revisjon og oppgradering. Derfor

er det interne tilsynet en viktig oppgave og utfordring for ledelsen. Med jevne mellomrom bør derfor ledelsen, sammen med de ansattes representanter, gjennomgå virksomhetens IK-HMS-arbeid og vurdere om det fungerer etter sin hensikt.

Selv om kravene som er listet opp i figur 2.2 skal dokumenteres skriftlig, må virksomheten selv avgjøre hvor omfattende denne dokumentasjonen må være. Både hensynet til intern informasjon overfor egne ansatte og krav fra tilsynsmyndighetene ved deres systemrevisjoner og verifikasjoner, vil avgjøre hvordan dokumentasjonen til sist blir utformet. Et poeng er imidlertid at denne dokumentasjonen må være tilgjengelig for myndighetene. Bedriften kan altså ikke ha en dokumentasjon som ikke gjøres tilgjengelig i henhold til IK-HMS-forskriften § 5. Derfor er det også utarbeidet rapporteringsskjemaer for virksomhetenes HMS-status. Slike statusrapporter krever ofte at den informasjon som oppgis av virksomheten, må kunne dokumenteres. Arbeidstilsynet krever f.eks. at risikovurderinger og risikoreduserende tiltak skal kunne dokumenteres. De samme dokumentasjonskrav gjelder yrkesskader, yrkessykdommer, stoffkartotek osv. Arbeidstilsynet bruker en spesiell rapportform for å skaffe oversikt over IK-HMS-status overfor virksomheter innenfor sitt tilsynsområde. I dette skjemaet bes virksomheten om en samlet oversikt over status på HMS-arbeidet, helt i tråd med alle reglene i IK-HMS-forskriften (Karlsen 2001: 82).

2.3 HMS-dokumentasjonens potensial

Selv om vi nok må anta at innsatsen i virksomhetene for å etterkomme HMS-lovgivningens krav til systematikk og dokumentasjon nok kan resultere i helt spesifikke informasjonskostnader, fins det også en positiv side ved dette. Når man først har samlet inn de mest aktuelle informasjoner som tilsynsmyndighetene krever, har gjennomført tilsyn og revisjon av aktuelle HMS-systemer, og har hatt mulighet til å sammenligne egen HMS-innsats og -status med andre i samme bransje, kan dette arbeidet danne grunnlag for systematisk vurdering av økonomiske gevinstpotensialer ved bestemte forbedringstiltak. Dette skal vi behandle mer utførlig senere i rapporten.

La oss først se litt mer på hva dokumentasjonskravene i IK-HMS-forskriften kan gi av muligheter til å benytte allerede innsamlede data til bruk i et HMS-økonomisk styringssystem.

Systemrevisjonen av HMS skal undersøke bedriftens dokumentasjon for å fastlegge om de viktigste kilder for dokumentasjon er tatt med. Fordi IK-HMS-forskriften har ulike målområder, vil derfor en typisk HMS-revisjon trekke på et omfattende dokumentasjonsgrunnlag.

Siden systemrevisjonen ikke skal samle inn ny informasjon, men bare bygge på de datakilder virksomheten selv har stilt til rådighet, er det viktig at dataene er av så god kvalitet som mulig. I prinsippet må virksomheten iaktta bestemte krav til HMS-data; det må være sanne, systematiske, nøyaktige, uhildede, etterprøvbare og kumulative data. På grunnlag av den foreliggende dokumentasjon utarbeides det så en sjekklister med identifiserte temaer og problemområder som er tilpasset bedriftens HMS-profil. Denne sjekklister kan hente støtte i allerede eksisterende systemer for HMS-revisjoner, f.eks.

ISOBAR (Tinmannsvik 1997) eller den kan følge anbefalingene fra tilsynsmyndighetene for prosedyrer for systemrevisjon.

Imidlertid er det viktig å fremheve at virksomheten selv må sørge for å måle sine egne HMS-ytelser. Den må både vite om den oppnår de fastsatte mål og krav og hvorvidt og på hvilke felter den forbedrer sin innsats. Klepper (1992) anbefaler at virksomheten måler såkalte «grønne nøkkeltall», dvs. slike indikatorer som virkelig går til kjernen av virksomhetens helse-, miljø- og sikkerhetsprofil. Uavhengig av eventuelle grønne nøkkeltall krever IK-HMS-forskriften at virksomheten fremskaffer data for systemrevisjonen. HMS-revisjonen kan ikke gjennomføres uten at det er et informasjonsgrunnlag å revidere mot.

<i>IK-HMS målområder</i>	<i>Dokumentasjonskilder</i>
<ul style="list-style-type: none"> • fremme arbeidsmiljø og sikkerhet 	<ul style="list-style-type: none"> • skadestatistikker • sykefraværstatistikker • helse rapporter • rapport over nesten-uhell • nye uføretilfeller
<ul style="list-style-type: none"> • forebygge helseskader eller miljøforstyrrelser fra produkter eller forbrukertjenester 	<ul style="list-style-type: none"> • risikoanalyser • oversikt over hendelser med mulige miljøkonsekvenser • produkt dokumentasjon • utstyrs dokumentasjon
<ul style="list-style-type: none"> • verne av det ytre miljø mot forurensning og bedre behandling av avfall 	<ul style="list-style-type: none"> • utslippsoversikter og statistikker • avfallsoversikter

Figur 2.3

Måling av HMS-resultat

I denne sammenheng er det først og fremst resultatdokumentasjonen som er viktig, dvs. de målene som virksomheten bruker for å angi kvalitet og profil på sitt HMS-arbeid. Dette datagrunnlaget kan hentes fra en del av de samme dokumentasjonskilder som for HMS-revisjoner.

Ut over dette datagrunnlaget kan virksomheten bruke verne- og helsepersonalet som skal gjennomføre overvåkning og kontroll av arbeidstakernes helse. Målingen av HMS-resultatet, enten det er fravær, skader, utslipp eller annet, skal i prinsippet gjøres løpende. I større virksomheter utføres dette av HMS-leder eller lignende fagpersonale (kvalitetsleder, personalleder e.l.). I mindre virksomheter kan oppgaven utføres av andre i ledelsesfunksjoner.

Resultatmålingen kan avstemmes mot tidligere revisjonsrapporter for å klarlegge om

- sykefraværet er gått opp eller ned
- ulykker og nestenulykker er redusert
- avfallsortering og deponer er endret

Resultatet av slike analyser vil kunne gi virksomheten nyttige økonomiske og organisatoriske informasjoner som i neste omgang vil kunne føre til konkurransestyrkende HMS-forbedringer.

3 Idealkrav for et HMS-regnskap

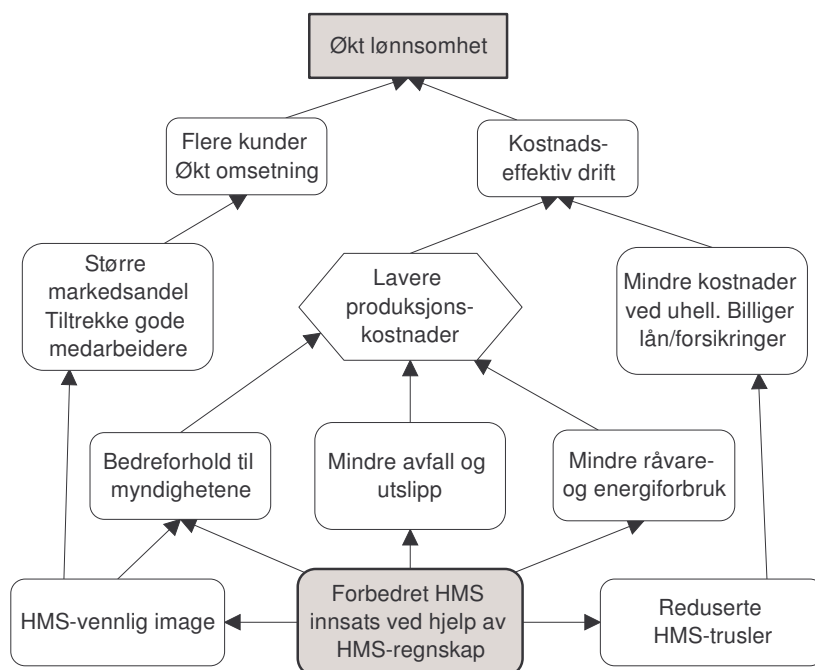
HMS-hendelser vil kunne belaste virksomhetenes regnskap på mange måter (NOU 1992:20, Karlsen 1997:11-12, MSAH 1999:102). Om man makter å få til en systematisk HMS-forbedring kan det derfor føre til reduserte kostnader og økt lønnsomhet, både for bedriften, for samfunnet og for arbeidstakeren. For virksomheten som er pålagt hovedansvaret for å gjennomføre et systematisk forbedringsarbeid innen HMS-området, gjenstår det imidlertid å kunne kalkulere, budsjettere og regnskapsføre alle HMS-relevante aktiviteter. Majoriteten av norske bedriftsledere mener at HMS-arbeidet kan gi en økonomisk gevinst (Gaupset et al. 1999). Samtidig er man usikker på hva som er den beste måten å gjøre og dokumentere det på. Ennå fins det altså ingen allment aksepterte og bredt anvendte økonomiverktøy som fanger opp HMS-feltet på en tilfredsstillende måte.

3.1 Bedriftsøkonomiske gevinster ved HMS-forbedring

Det er vanskelig å tro at alle eller de fleste HMS-tiltak vil være lønnsomme for den enkelte virksomhet. Likevel kan virksomheten være nødt til å gjennomføre dem, av hensyn til HMS-lovgivningens krav, fordi markedet krever det eller fordi moralske hensyn tilsier det (Lindøe og Kvasdheim 2001). Slike tiltak må anses som en uunngåelig side ved den produksjon virksomheten utfører; egentlig er den del av den samfunnskontrakt enhver virksomhet er underlagt. Den har fått tillit av samfunnet til å bearbeide naturen til det beste for virksomhetens eiere og de øvrige samfunnsmedlemmer. Derfor må virksomheten også underkaste seg det HMS-regimet som til enhver tid gjelder og gjennomføre de tiltak som gjennom dette pålegges virksomhetens operasjoner.

Annerledes stiller det seg med de frivillige HMS-tiltak, f.eks. slike som knyttes til virksomhetens kvalitetsmål. De bør være økonomisk smarte, dvs. gi mulighet til økt fortjeneste. Heri ligger den største drivkraften for å få til utviklingstiltak for HMS ut over myndighetenes minimumskrav. Selv om forskning kan vise til eksempler på økonomisk vellykkede HMS-satsninger, er dette tydeligvis ikke nok til å overbevise enhver bedriftsleder og gjøre slike tiltak allmenne. Det mangler også et overvåknings-, rapporterings- og revisjonssystem som fanger opp de økonomiske aspekter ved slike tiltak. Dermed kan man mistenke at HMS-tilstandens økonomiske betydning ofte blir oversett og uteglemt.

Etter hvert har det kommet mange eksempler på sammenhengen mellom HMS og økonomisk resultat, særlig på bedriftsnivå, både internasjonalt (jf. Bennet & James 1999) og nasjonalt (NHO 1996). Det generelle bildet er vist i figur 3.1 (Karlsen 2001:150).



Figur 3. 1

HMS-regnskap og veier til økt lønnsomhet

Illustrasjonen er en generalisert måte å vise de faktorer som kan gi kostnadseffektiv drift og økt omsetning, eksemplifisert ved innføring av et tenkt, generalisert HMS-regnskap og kan her tjene som tankemodell for hele HMS-feltet. Hovedutfordringen er å kunne gjennomføre de regnskapsoperasjoner som følger modellens ulike veivalg.

HMS-regnskapet kan gi oversikt over og reduksjon av mulige HMS-trusler, som i sin tur vil gi lavere uhells- og forsikringskostnader, mer effektiv drift og i siste instans, økt lønnsomhet. Regnskapet kan også hjelpe virksomheten til å redusere utslipp og avfall, dvs. få en mer ressursøkonomisk forvaltning og lavere produksjonskostnader pr. enhet. HMS-regnskapet vil kunne være et godt dokumentasjonsgrunnlag overfor tilsynsmyndighetene, både i forhold til systemrevisjoner og verifikasjoner, og føre til bedre drift og økt fortjeneste. Likeens vil et slikt regnskap kunne brukes til å profilere virksomheten overfor ansatte og kunder, slik at man både får de beste medarbeidere og de mest interessante og kjøpesterke kundene.

3.2 Behov for HMS-regnskap?

Det har vært uheldig for HMS-utviklingen at man til i dag har manglet økonomiske kalkulasjons- og bokføringsmetoder og verktøy for det vi kan kalle «HMS-kostnader». Med HMS-kostnader mener vi både *direkte kostnader* (f.eks. sykefraværskostnader) og *indirekte kostnader* (f.eks. produktivitetstap) kostnader knyttet til selve produksjonens HMS-kvalitet. I tillegg kommer det vi tidligere har betegnet som kostnader knyttet til administrative byrder og til innholdsbyrder (jf. 2.2.1). Disse knytter seg til forvaltning, ledelse og styring av HMS (f.eks. forbedringstiltak, IK-system- og revisjonskostnader,

informasjonskostnader etc.). Ingen av disse kostnadstypene har i dag en tilfredsstillende bokføring i norske virksomheter.

I Finland har en i 1990-årene arbeidet systematisk med å utvikle økonomiske rapporterings- og regnskapssystemer for arbeidsmiljø og HMS-overvåkning på virksomhetsnivå. HMS-forholdene defineres rimelig bredt og helhetlig sett i relasjon til virksomhetenes samlede aktivitet. Det gjør nok lønnsomhetsbegrepet teoretisk riktigere enn om man bare fokuserer på kostnader knyttet til spesifikke HMS-tiltak. Selv om også andre hensyn teller med i det systematiske HMS-arbeidet, er spørsmålet om lønnsomhet avgjørende for virksomhetenes søken etter de best egnede verktøy for økonomisk regnskapsførsel for HMS. Ennå eksisterer det ingen omforent forståelse av hvordan HMS-kostnadsregnskapet skal avgrenses, og derfor mangler vi også en klar begrepsbestemmelse av hvilke HMS-kostnader som påvirker virksomhetens økonomiske bunnlinje.

En måte er å forsøke å skille mellom lønnsomme og ulønnsomme HMS-tiltak, dvs. der hvor lønnsomhetskriterier lar seg bestemme, slik som illustrert i tablået under (Bjurström 2000:10):

Hvilke HMS-tiltak er lønnsomme?	Hvilke HMS-tiltak er ulønnsomme?
Konsentrasjon om driftsmessig større og viktige saker, herunder <ul style="list-style-type: none"> ▪ ryddighet og orden ▪ gangveier og passasjer ▪ produksjonsordninger og materialprosesser ▪ forbedring av informasjonsflyt ▪ forbedring av atmosfæren på arbeidsplassen 	Gjennomføre tekniske endringer atskilt fra øvrig drift; herunder <ul style="list-style-type: none"> ▪ kjemiske problemer, støv ▪ støybekjempelse ("etterpå-tiltak")
<ul style="list-style-type: none"> ▪ lytteposter overfor personalet ▪ medvirkning fra de ansatte 	Beordringer fra inspektører eller virksomhetens ledelse
Ansatte tar ansvar for egen helse og sikkerhet	Forskriftsbasert HMS-organisasjon og overvåkning (formynderskap)
Analyse av problemer og identifikasjon av grunnleggende årsaker	Kreve tekniske løsninger som er basert på lover og standarder
Ergonomi: <ul style="list-style-type: none"> ▪ anvende ergonomi også i planlegging og innkjøp 	Ergonomi: <ul style="list-style-type: none"> ▪ korrigere enkeltvise arbeidsstasjoner uten å ta i betraktning hele arbeidsprosessen
Bedriftshelsetjeneste: <ul style="list-style-type: none"> ▪ som aktivt er rettet mot forebygging og rehabilitering 	Bedriftshelsetjeneste: <ul style="list-style-type: none"> ▪ som bare møter minimumskravene ▪ som konsentrerer seg om medisinsk behandling

Figur 3.2

Lønnsomhet og ulønnsomhet ved HMS-tiltak

Produktivitet og lønnsomhet er nøkkelfaktorer for fortsatt økonomisk velstand. Andre finske erfaringer viser at produktivitet består av ulike faktorer, og at en viktig gruppe faktorer er knyttet til arbeidsvilkårene. Ulike personalfaktorer er av avgjørende betydning. De tre viktigste (MSAH 1995:6) er;

- ledelse og medvirkning
- arbeidsinnhold og motivasjon
- atmosfæren på arbeidsplassen

Ifølge disse studiene er psykososialt velvære, arbeidsinnhold, allsidighet og organisasjonsform avgjørende for HMS-tilstanden. Derfor er det gode grunner til å ta i betraktning disse faktorene og knytte dem sammen med ledelsesutfordringer innenfor virksomhetens øvrige aktivitetsfelt.

3.3 En beste praksis for HMS-regnskap?

3.3.1 Regnskapskrav for HMS

I enkelte store selskaper er det i løpet av 1990-årene gjort forsøk på å utvikle regnskaps- og registreringssystemer som fanger opp de viktigste sidene ved HMS, dvs. gir det som kalles "en grønn bunnlinje". I særlig grad har dette vært knyttet til miljøledelse og miljøregnskap, men egentlig gjelder begrunnelsene for hele HMS-feltet. I dette prosjektet vil vi rette oppmerksomheten mot operasjonelle, regnskapsmessige og finansielle beslutninger som må ha støtte av et HMS-regnskap (Bennet & James 1999, sitert i European Quality vol.7:4-7). Målet for et HMS-regnskap kan være (Karlsen 2001:154):

1. *Demonstrere virkningen på årsregnskapet (fortjeneste/tap) eller på balanseregnskapet for HMS (om det finnes)*
 - Synliggjøre (ofte underestimerte) HMS-kostnader
 - Beregne fortjenestemuligheter ved HMS-forbedringer
2. *Identifisere kostnadsreduksjon og andre forbedringsmuligheter*
 - Minimalisering av HMS-hendelser (kostnadsdrivere)
 - Vurdere redesign av produkter eller andre muligheter
3. *Prioritere HMS-tiltak*
 - Prioritere mellom ulike vinn-vinn forbedringsmuligheter
 - Prioritere mellom tiltak som har negativ avkastning
4. *Veilede produktprising og –sammensetning*
 - Identifisere de faktiske HMS-kostnader knyttet til hvert produkt
5. *Øke kundeverdien/brukernytten*
 - Redusere miljø-/helsetrusler knyttet til produkt/tjeneste
6. *Klargjøre investeringsbeslutninger*
 - Identifisere langsiktige kostnader og fortjenestemuligheter
7. *Støtte en bærekraftig forretningsførsel*
 - Radikale HMS-forbedringer
 - Øko-innovasjoner
 - Langsiktig perspektiv
 - Internalisere HMS-kostnadene i forretningsdriftens regnskap

I dette arbeidet vil det være naturlig at større bransjeorganisasjoner, større bedrifter og undervisnings- og FoU-institusjoner leder an i arbeidet med å lage prinsippene for HMS-regnskap. Etter hvert vil også kommersielle leverandører av operative HMS-regnskap kunne levere systemer som gjør det enklere for virksomhetene å koble ulike regnskapssystemer slik at de reelle kostnader og fortjenestemuligheter lar seg beregne på samme grunnlag (jf. kap. 4). Det vil likevel ikke være realistisk å forvente at alle små og mellomstore virksomheter (SMB) det norske produksjonslivet består av vil engasjere seg i å anvende kompliserte beregningsmodeller og tilhørende regnskapssystemer for HMS.

På den annen side er det slik at jo bredere HMS-begrep vi anvender, jo viktigere blir det å se den økonomiske totaliteten i det en virksomhet gjør. I dette bildet vil det å ha en arbeidsstyrke som er frisk og motivert være den viktigste drivkraft for høy produktivitet og avkastning. Dette hensynet vil SMB dele med de store virksomhetene; om vi behandler HMS på en rasjonell måte som del av virksomhetens hovedaktiviteter og produksjon, vil vi klare å gjøre dette på en lønnsom måte. Skiller vi HMS ut som separat og sideordnet aktivitet, risikerer vi at økonomiske ressurser ikke anvendes optimalt og sjanse til å skape økt overskudd ut av HMS-tiltakene reduseres (Bjurström 1998).

3.3.2 Datakrav for HMS

HMS er et område som både krever kvantitative og kvalitative data for å kunne beskrives fyllestgjørende. Om man skal gjøre økonomiske analyser av HMS, unnslipper man ikke denne utfordringen; mange HMS-kostnader er av en slik natur at de bare kan observeres indirekte og er vanskelige å måle på en presis og entydig måte, f.eks. i form av kroner og øre. I forbindelse med nytte-/kostnadsanalyser er det utviklet en rammeforståelse for datakrav som vi kan anvende i sammenheng med HMS-aktiviteter. Phillips (1991) lister opp fire typer kvantitative og seks typer kvalitative data i forbindelse med måling av kompetanseutvikling, krav som også brukes i norsk litteratur om kompetansestyring (Juel og Lai 1997).

Kvantitative datatyper til bruk i HMS-regnskap vil være:

- *Ytellesdata*, f.eks. antall produksjonseenheter pr. ansatt.
- *Kvalitetsdata*, f.eks. feilproduksjoner, antall avviksbehandlinger og klager, utilsiktede hendelser etc.
- *Kostnadsdata*, f.eks. kvalitetskostnader, direkte kostnader ved IK- og HMS-tiltak.
- *Tidsdata*; f.eks. «nede-tid» ved driftsavbrudd, tid for HMS-opplæring.

Slike data kan ofte hentes ut av regnskaps- og driftsrapporter, samt fra rapporter om avviksbehandling, kundekontakt, HMS-rapporter e.l. Kvantitative data kan klargjøre gjensidig avhengighet i produksjonen. Ikke minst gjelder det kvalitetsdata, der f.eks. (feilaktig eller manglende) avviksbehandling kan bestemme hvor omfattende de øvrige kostnadstypene kan bli, herunder produktivitet og tidstap. De fleste virksomheter har et rimelig godt registrerings- og oppfølgingssystem for flere av de kvantitative

kostnadstypene, og er i stand til å overvåke og rette opp de kostnadsoverskridelser som inntreffer.

Vanskeligere kan det være med de «myke» dataenes tilgjengelighet og målbarhet. Phillips' typologi omfatter seks kvalitative datatyper som kan være relevante i forhold til HMS-innsatsen:

- *Arbeidsvaner*; sykefraværstatistikk, nøyaktighet, ryddighet, arbeidstempo etc.
- *Arbeidsklima*; personalklager og -gjennomtrekk, konflikter etc.
- *Holdninger*; lojalitet, mestring, stå-på-holdning, jobbansvar etc.
- *Ferdigheter*; HMS-kompetanse, ytelsesendring etc.
- *Ansattes utviklingsmuligheter*; antall forfremmelser, utviklingsprogrammer, internt jobbmarked etc.
- *Ansattes initiativ*; forslag til HMS- og/eller driftsforbedringer etc.

Mange av de kvalitative datatypene som Phillips foreslår finner vi kartlagt i ulike HMS- eller arbeidsmiljøundersøkelser, både nasjonalt, i ulike bransjer og på den enkelte virksomhet. Derfor finnes det ofte tilgjengelige data som kan komplettere den kvantitative informasjonen som allerede er samlet inn i forbindelse med den løpende driftsplanlegging og -rapportering. Det vil neppe være tilstrekkelig å utarbeide HMS-regnskap bare på grunnlag av kvantitative data. Det vil heller ikke føre virksomhetene særlig langt i den systematiske HMS-forbedringen om man bare anvendte kvalitative data. Begge datatyper bør være elementer i et system for lønnsomhetsregninger og regnskap innenfor HMS-området. Her ligger en viktig utfordring.

3.4 Fra ideal til realiteter

Alle virksomheter er i dag pålagt å samle inn og systematisere en rekke opplysninger om sine aktiviteter. Regnskapsføring og revisjon er de viktigste metoder knyttet til dette, metoder som selv om de av mange kan oppfattes som både omfattende og vanskelige, de færreste bedriftsledere stiller spørsmålsteget ved berettigelsen av. I tillegg er virksomhetene pålagt å registrere andre forhold som angår arbeidsrelasjoner og avtaler, produktfremstilling, og ikke minst helse-, miljø- og sikkerhetsforhold.

All denne dataregistrering og analyse bygger på og forutsetter metoder som er etterprøvbare og universelle. De må måle det som faktisk skal måles, og de må være pålitelige når de brukes på nytt og på nytt. Moderne næringsvirksomhet er et så komplisert område at det ikke kan baseres på ren sanseerfaring alene; man må ha hjelp til styringen gjennom effektive metoder. Ofte vil det foreligge flere konkurrerende metoder som dekker samme eller likeartede datafelt. Derfor vil det være viktig for virksomhetene at de har kompetanse i bruken og vurderingen av hvilke metoder og verktøy som tjener det dataformål de skal dekke. Ofte kan det være snakk om flere metoder som kan gi svar på de empiriske spørsmål man reiser; en må altså treffe et valg mellom en rekke ulike fremgangsmåter som alle er egnet til dette formålet.

I neste kapittel skal vi omtale de viktigste hovedsporene inn mot HMS-regnskap, og særlig legge vekt på hvilke deler av HMS-lovgivningens målområder disse berører.

4 Ulike spor mot HMS-regnskap

4.1 Kvalitetskostnader

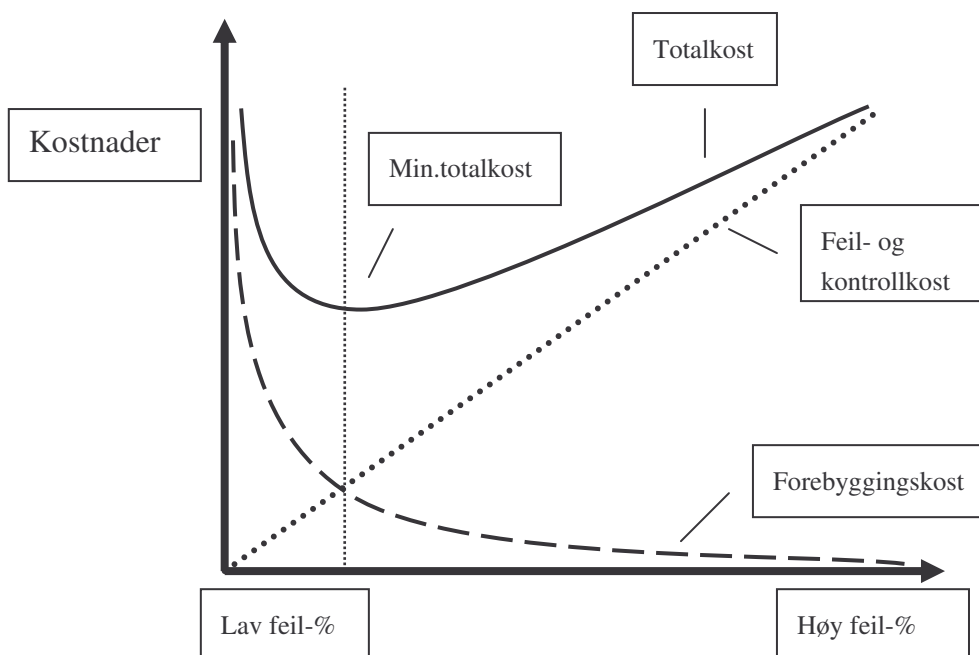
Internkontroll kan ses som en kvalitetssikring av HMS. Fra midten av 1980-tallet ble man i økende grad oppmerksom på hvordan systematisk kvalitetsforbedring kunne øke fortjenesten i virksomheter. Med kvalitet valgte man å mene «et produkts, en tjenestes eller en aktivitets overensstemmelse med spesifiserte krav» (Karlsen 1997:94). Ved å innføre et sett av verktøy som identifiserte både hindringer og forbedringer av kvalitet var virksomhetene i stand til å levere bedre og mer kostnadseffektive produkter og tjenester. Ett slikt virkemiddel var å beregne «kvalitetskostnader». Imidlertid gis det ikke noe ensartet syn på hva som menes med eller av hva slike kostnader skal omfatte. Opprinnelig ble begrepet oftest brukt om kostnader knyttet til drift av kvalitetssikringsavdelingen, om kostnader ved vrakprodukter og om garantikostnader ved fremstilling av produktene. Etter hvert ble begrepet utvidet til å også å omfatte kostnader ved utvikling, iverksetting, drift og vedlikehold av virksomhetens kvalitetssystem, kostnader forbundet med organisatorisk innsats knyttet til selve det kontinuerlige forbedringsarbeidet, i tillegg til kostnader som påløp ved feil som oppsto i fremstillingsprosessen, ved produktet eller tjenesten.

Egentlig oppstår kvalitetsrelaterte kostnader i alle aktiviteter og avdelinger i en virksomhet som direkte eller indirekte påvirker kvaliteten på produktet eller tjenesten. De kan oppstå i hele virksomhetens verdikjede, dvs. i alle hovedleddene mellom innsatsressurser - omdanning - sluttprodukter. Avgrensning av kvalitetskostnader i forhold til andre typer kostnader er imidlertid ikke enkel, det fins mange gråsoner hvor vanlig god praksis overlapper med kvalitetsforbedrende aktiviteter. Derfor må en virksomhet klart identifisere hvilke aktiviteter som direkte påvirker kvaliteten på produkter og tjenester (jf. aktivitetsbasert kostnadsfastsettelse, kap. 4. 5) og skille disse fra øvrige aktiviteter.

En kategorisering av kostnadstyper vil også være til hjelp ved både definisjon, registrering og rapportering av kvalitetsinnsatsen.

4.1.1 Kostnadstyper

Det er vanlig å dele kvalitetskostnadene inn i tre kategorier knyttet til forebygging (F1), kontroll (K) og korleksjon av feil (F2). En slik FKF-inndeling gir en rasjonell fremgangsmåte for registrering av kvalitetskostnadene og til presentasjon av resultater av forbedringsinnsats, enten denne er proaktiv eller reaktiv. Det er enkelt å vise kostnadskategoriernes innbyrdes relasjoner og innflytelse på hverandre. Dessuten gir fremgangsmåten også kriterier som kan avgjøre om en kostnad er kvalitetsrelatert eller ikke. En grafisk illustrasjon av kvalitetskostnadene er gitt i figur 4.1:



Figur 4.1

Sammenheng mellom kostnadskategorier

De ulike kvalitetskostnadsartene kan spesifiseres slik:

➤ *Forebyggende kostnader (F1)*

Kostnader som påløper for å forhindre at feil, dvs. uoverensstemmelse med kundekrav oppstår. Når man forebygger feil må man sørge for at alle kjenner kravene som stilles, og at de har kompetanse og hjelpemidler som er nødvendige for å kunne oppfylle kravene.

➤ *Kontrollkostnader (K)*

Om vi på forhånd ikke vet om arbeidet er riktig utført eller ikke, pådrar vi oss kostnader som skal fange opp eventuelle feil som oppstår i prosessen.

➤ *Feilkostnader (F2)*

Dette er kostnader vi pådrar oss for å rette opp feil på produkt eller prosess. Her skiller det mellom feil som oppstår internt og feil som oppdages eksternt, f.eks. av kunden eller produktinspektører.

Innen hver av de tre kategoriene fins det flere kostnadselementer som man bruker som basis for å beregne samlede kvalitetskostnader. Vanligvis må den enkelte virksomhet

selv definere hvilke egne elementer som har relevans for sin produksjonsprosess, produkt eller tjeneste. Virksomheten må finne en god avveining mellom forebyggende tiltak og feil- og kontrollkostnader. Ofte kan omdisponering av aktiviteten fra kontroll til forebygging gi betydelige reduksjoner i de totale kvalitetskostnadene, og dermed øke fortjenesten av aktiviteten (Vere 1990:137).

Identifisering og analyse av kvalitetskostnader har oftest vært knyttet til produktkvalitet i vareproduksjon, og i mindre grad vært anvendt til å beregne prosess- og tjenestekvalitet eller til å kalkulere HMS-relatert kostnader. I prinsippet kan imidlertid kvalitetskostnadsberegninger anvendes like omfattende på prosess, produkt og tjeneste uavhengig av bransje. Det er f.eks. enkelt å kunne anvende kategoriseringen av kvalitetskostnadene på ulike ledd i verdikjeden, dvs. både på bruken av innsatsressurser, omdanningen og på sluttressursene. En illustrasjon er gitt i matrisen under:

	Aktiviteter overfor leverandører	Interne aktiviteter	Aktiviteter overfor kunder og brukere
Forebyggingskostnader	Sertifisering/akkreditering Kvalitetsrevisjon Felles kvalitetsplanlegging av leveranser	Opplæring Kvalitets- • forbedring • sikring • planlegging Vedlikehold	Felles kvalitetsplanlegging av sluttprodukt/-tjeneste Kvalitetsrevisjoner Markedsundersøkelser
Kontrollkostnader	Kontroll av: • innkjøpte varer • materialsertifikater • sporbarhet Organisering av returer og vareerstatning	Kontroll og testing Kalibrering mv.	Kontakt med kundens kontroll-/testenhet
Interne feilkostnader	Omarbeiding Tapt tid ved forsinket leveranse Forhandlinger	Sporing av feilårsaker Gjenkontroll Skrap Omarbeiding Nedgradering	Prisavslag for produkter som kunden aksepterer
Eksterne feilkostnader	Reklamasjonsarbeid Mottak og deponering av defekt vare	Reklamasjonsarbeid Mottak og deponering av defekt vare Analyse av kundens tilbakemeldinger	Garantiordninger Forhandlinger

Figur 4.2

Kvalitetskostnadsmatrise

Den opprinnelige FKF-kategoriseringen egner seg best til rapportering av historiske data og fokuserer egentlig lite på relasjoner til de egentlige aktiviteter i virksomheten. Rent praktisk kan det føre til at det blir vanskelig å plassere kostnadselementene på riktig sted i organisasjonen. Kvalitetskostnadsmatrisen har derimot den fordelen at den introduserer en ny gruppe kategorier som sier noe om aktiviteter knyttet til virksomhetens verdiskapingskjede, samtidig som den informasjonen som knyttes til den vanlige FKF-kategoriseringen beholdes.

I virksomheter som arbeider mest med prosjekter (f.eks. bygge- og anleggsvirksomhet, engineering, konsulenter, FoU m.v.) kan denne matrisen gjøres enda mer detaljert for å kunne identifisere hvilke trinn i prosjektutviklingen hvor de ulike kvalitetskostnadene påløper.

4.1.2 Måling av kvalitetskostnader

Om virksomheten skal kunne anvende kvalitetskostnadsbegrepet må man kunne måle de relevante kostnadstyper. Om man ikke direkte kan måle f.eks. HMS-kostnader, kan man egentlig glemme dem i dette perspektivet. Virksomheten må altså arbeide med å klargjøre hvilke kvalitetskostnader som skal inkluderes og hvordan disse skal måles. Måling av kostnader tillater at kvalitetsrelaterte aktiviteter uttrykkes på et språk ledelsen forstår. Måleresultat er dessuten et beslutningsunderlag for ledelsen, og oppfattes som et sant og meningsnøytralt uttrykk for kvalitet. Gjør vi målinger over tid angir man i tillegg endring i egenskaper ved de elementer man måler kvaliteten ved.

Det er mange sider ved prosessen, produktet eller tjenesten som kan måles; f.eks. kan vi måle tid, antall, vekt, kraft, hyppighet, avstand, flate, volum, varme, kulde osv. Viktig er det selvsagt at vi bruker en anerkjent måleskala. Når det gjelder kvalitetskostnader er den etablerte skalaen knyttet til pengeverdier. Kvalitetskostnader får dermed den samme status som øvrige investerings- eller driftskostnader i virksomheten. Slik uttrykkes også den betydning kvalitet har for virksomhetens økonomiske tilstand. Det blir enkelt å kommunisere dette til virksomhetens interessenter, f.eks. egne ansatte, eiere, kunder og brukere osv. og således kunne påvirke både holdning og atferd i arbeidet med kvalitetsforbedring.

Måling av kvalitetskostnader setter fokus på høykostområder og identifiserer dermed mulige kostnadsreducerende tiltak eller forbedringstiltak. Ved periodiske analyser kan disse kostnadene brukes som suksessmål for produktene, tjenestene eller prosjektene som gjennomføres. Måling av kvalitetskostnadene danner også grunnlag for interne sammenligninger av hvordan ulike produksjonsheter presterer sin fremstilling av varer og tjenester. En måling av kvalitetskostnader er altså et virkemiddel for å oppnå en bedre styring av kontroll med opprinnelig «skjulte kostnader». Formålet med en slik måling og analyse kan være ulikt, men må være klart forstått av alle aktører som involveres i forbedringsarbeidet. Formålet bestemmer også graden av nøyaktighet som kreves. Skal man avdekke høykostområder kan detaljeringsgraden være mindre enn om man vil måle alle elementer i virksomhetens samlede kvalitetskostnader over tid. En kvalitetskostnadsanalyse må være sensitiv nok til å avdekke at kostnadene faktisk reduseres, dvs. at de ikke overføres til andre aktiviteter og blir skjulte for registrering og kalkulasjon.

Selvsagt vil ikke alle kostnadsarter knyttet til kvalitetsforbedring være like enkle å måle. Enklest er nok de kostnadsarter som allerede er på plass i virksomhetens kontoplan, dvs. *objektive kostnadstyper* knyttet til lønninger, innkjøp, utstyr, materialer osv. Vanskeligere er det med *subjektivt anslåtte kostnader* knyttet til tidsforbruk ved driftsavbrudd eller annet avvik i produksjonsprosessen. Imidlertid krever et fullstendig kvalitetskostnadsregnskap at begge kostnadsarter lar seg måle og henføre til de tre kostnadskategoriene som illustrert i figur 4.3:

	Forebyggingskostnader	Kontrollkostnader	Feilkostnader
Objektivt målbare kostnader	Opplæring Kontraktsarbeid Revisjonsarbeid Overvåkning	Inspeksjonsutstyr Kalibreringsutstyr	Vrakkostnader Omarbeiding
Subjektivt anslåtte kostnader	Rutiner for kvalitetssikring og internkontroll av HMS Holdningspåvirkning	Bedriftshelsetjeneste Administrasjon av fravær	Ulykkesgransking Tapt omdømme Motivasjonstiltak

Figur 4.3**Målbare versus anslåtte kostnader**

Sett i relasjon til den systematiske kvalitetsforbedring i en virksomhet må alle relevante «myke» kostnader kunne identifiseres og gjøres målbare. Ikke minst gjelder dette alle de aktiviteter som knyttes til det systematiske forbedringsarbeidet for HMS. For mange virksomheter er dette verken enkelt eller kanskje ikke engang ønskelig. Kvalitetskostnadene er bygget inn i selve arbeids- og produksjonsprosessene og anses ikke som separate kostnadsarter. Dermed kan den skjulte HMS-fabrikkens kostnads- og gevinstside komme til å forbli uavklart.

4.2 Miljørapporter og -regnskap**4.2.1 Aktivitetsbasert kostnads- og ressursstyring**

På 1970-tallet fokuserte man etter hvert på hele produksjonsprosessen innad i virksomheten. Derimot la man lite vekt på hvordan råmaterialer og halvfabrikata ble utvinnet og fremstilt, og man hadde et begrenset fokus på virkningene av de ferdige produkter og tjenester eller på forbrukernes behov og reaksjoner. Ut over på 1980-tallet utvidet man forståelsen av og regnskapet for nye elementer i leveranse- og produksjonskjeden. Virksomhetens grenser ble åpnere mot omgivelsene, det ble viktig å inkludere både leverandører og kunder i verdikjeden, og ekstern gjenbruk ble stadig vanligere. I dag er perspektivet vårt enda mer inkluderende, dvs. vi tenker oss en produksjonskjede fra vugge til grav, fra råstoff via forbruk til gjenbruk og nydannelse. Systemtenkning er blitt stadig mer vanlig, og interessentspekteret stadig mer utvidet.

Dette gir utfordringer for virksomhetens økonomiske kalkulasjoner og styringssystemer; hvilke kostnader og gevinster er det riktig å ta med i regnskapet for den utvidede bedriften? Hvilket tidsperspektiv skal man anlegge på investeringer og produkters levetid? Hvilke regnskapsprinsipper må anvendes for å fange opp det riktige miljømessige uttrykk for virksomhetens verdi?

Et miljøregnskap kan fokusere både på interne og eksterne kostnadstyper, dessuten kan det både gjøres opp i pengemessige eller i fysiske størrelser. Vanligvis tenker man på følgende grupper miljøkostnader;

- konvensjonelle kostnader
 - mulige kostnader som ikke tilfører produktet ekstra verdi
- skjulte kostnader
 - forberedelseskostnader ved oppstart
 - pålagte og/eller frivillige miljøkostnader
 - nedstengnings- og oppryddingskostnader
- driftsbetingede risikokostnader
 - uhell, utslipp, skader m.v. som må betales
- relasjonelle kostnader
 - kostnader ved tap av omdømme, kunder, markedsmuligheter
- samfunnsmessige kostnader
 - miljøkostnader og samfunnsmessige eksternaliteter

Miljøregnskap kan gjøre nytte av slike inndelinger av kostnadsarter til to prinsipielt ulike anvendelsesområder; kostnadsledelse og ressursledelse. *Ressursledelse* dreier seg om å kunne kontrollere hele verdikjeden i et åpent bedriftssystem, dvs. å styre ressursflyten fra inntak til sluttbruk. Et slikt konsept fins ennå ikke fullt ferdig, men en kan se konturene av dette i form av følgende utviklingstrekk:

- bruk av både kvalitative og kvantitative analyser med revisjon som viktigste målemetode
- større integrasjon av ulike revisjonsområder (produksjon og hele HMS-feltet)
- internasjonal standardisering og harmonisering
- systemrevisjon blir felles verktøy for myndigheter og virksomheter
- økt bruk av sertifikater som dokumentasjon på standardkrav
- økt bruk tredjeparts- og interessentrevisjoner
- profesjonalisering av en ny gruppe ressursrevisorer

Som verktøy for *kostnadsledelse* kan virksomheten benytte systemer for f.eks. aktivitetsbasert kostnadsregnskap eller aktivitetsbasert ledelse. *Aktivitetsbasert kostnadsregnskap* (ofte referert til som ABC, dvs. Activity Based Costing) oppsto først på 1980-tallet som et system som samler opp ulike indirekte kostnader (overhead) for de ulike aktiviteter virksomheten utfører. Derneft føres disse kostnadene over på de varer og tjenester som skaper disse aktivitetene (Horngreen & al. 1999; Hoff 2002:245-282). Denne metoden brukes til å omdanne mange indirekte produksjonskostnader til direkte kostnader. En nøye og relevant utvelgelse av aktiviteter og kostnadsdrivere gjør det mulig for virksomheten å etterspore og henføre slike indirekte kostnader til spesifikke produkter, hvilket gir et bedre bilde av hvor i selve fremstillingsprosessen slike kostnader påføres og dermed også kan identifiseres for om mulig å reduseres.

ABC er ofte noe mer kompliserte (og dyrere) enn konvensjonelle regnskapssystemer. Likevel er det mange virksomheter som tar i bruk slike prinsipper og systemer. Konkurranspress, økende forretningsmessig kompleksitet, bruk av nye teknologier og lignende kan gi økende administrative og indirekte kostnader. Bruk av EDB-baserte regnskapsverktøy øker på sin side behandlingskapasiteten slik at det er mulig å etterspore mange ulike aktiviteter som i tradisjonelle regnskaper forblir skjulte. Et

praktisk eksempel på bruk av ABC til å identifisere kostnader ved arbeidsulykker er omtalt i kap. 5.2.2.

ABC kan også brukes til å forbedre ressursstyringen i virksomheten. Det kan gjøres ved å identifisere kostnader som øker verdiskapingen versus kostnader som ikke gjør det. Verdiøkende kostnader er slike som ikke kan elimineres uten at produktets eller tjenestens verdi for kunden påvirkes, mens de motsatte er slike som godt kan tas bort eller reduseres uten at bruksverdien for kunden reduseres.

4.2.2 Regnskapslovens krav til miljørapportering

For en virksomhet vil årsberetning og årsregnskap være viktige informasjonskilder for både investorer og andre interessenter. Den nye Regnskapsloven (av 1998) har utvidet kravene til miljøinformasjon i årsberetningen for å supplere årsregnskapet som basis for å bedømme virksomhetens verdi. Årsberetningen skal derfor inneholde informasjon om konkurranseposisjon, markedsutsikter, miljøforhold, rammevilkår, etc. Regnskapsloven fastsetter på denne bakgrunn detaljerte minstekrav (i § 3-3, 3. og 4. ledd) til informasjon også om arbeidsmiljø og det ytre miljø (jf. Norsk Regnskapsstandard for årsberetning; <http://www.grip.no/Miljorapportering/Regnskapsstandard.htm>). Mange virksomheter lager i tillegg egne miljørapporter trykt som vedlegg til årsberetningen eller som separat publikasjon.

Årsberetningen skal inneholde opplysninger både om arbeidsmiljøet og om iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. Det skal opplyses særskilt om sykefravær, skader og ulykker. Særskilte opplysninger om sykefravær bør omfatte det totale sykefraværet i regnskapsåret og hvor stor andel sykefraværet har utgjort av den totale arbeidstiden i regnskapsåret. Opplysninger om skader vil omfatte personskader og materielle skader. Det skal opplyses om skader som skyldes ulykker og skader som skyldes andre forhold med tilknytning til virksomheten, typisk slitasje- og belastningsskader. Opplysninger om ulykker skal minst omfatte ulykkens art og hvilke personskader eller materielle skader ulykken eventuelt har medført. I utgangspunktet skal det gis opplysninger om skader og ulykker spesifisert på enkelttilfeller. Etter forholdene kan det være mest oversiktlig å gi opplysninger om flere likeartede skader eller ulykker samlet. Bestemmelsen kan da oppfylles ved å gi en samlet oversikt.

Årsberetningen skal også inneholde informasjon om virksomhetens miljømessige sider, og gi et bilde av selskapets miljømessige forpliktelser og utviklingsmuligheter. Det bør fremgå av redegjørelsen hvilke ambisjoner og mål foretaket har på miljøområdet og hvilke miljøkrav som foretaket venter seg fra myndigheter, kunder og leverandører. Regnskapslovens § 3-3, fjerde ledd slår fast at:

Det skal gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Det skal opplyses hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger.

Sett under ett skal det angis både type og mengde av miljøskadelige innsatsfaktorer som anvendes, slippes ut eller oppstår som avfall. Det skal legges vekt på å rapportere bruk av (ikke-fornybare) lagerressurser, på gjenbruk av innsatsmaterialer og på produktenes bruksvirkninger. Slik sett er Regnskapslovens rapporteringskrav helt på linje med målsettingene i IK-HMS-forskriftens § 1, andre og tredje ledd om miljø- og helsesikre produkter og tjenester, samt forsvarlig kontroll av utslipp og avfall. Også «føre-var-prinsippet» skal følges; dvs. at virksomheten skal rapportere om bruk av innsatsfaktorer som kan ha en mulig, men ikke nødvendigvis en vitenskapelig bevist, virkning på miljøet (f.eks. genmodifiserte organismer, lavdoseeksponering av kjemikalier, etc.).

For å innarbeide og synliggjøre sin miljøprofil, velger stadig flere å lage egne miljøregnskap i tillegg til den lovpålagte informasjon i årsberetningen. Et miljøregnskap skal vise sammenhengen mellom miljøforhold, ressursinnsats og økonomi. Miljøinformasjonsloven iverksatt fra 1. januar 2004 pålegger offentlige og private virksomheter i Norge "å ha kunnskap om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning på miljøet". Dermed kobler også dette lovkravet seg rett inn i IK-HMS-forskriftens målområder.

Et lettfattelig eksempel på miljøregnskap relatert til Regnskapslovens rapporteringskrav, er gjengitt i tabellen under (http://www.grip.no/Miljorapportering/Brosjyre/Miljorapport_kap2_8.pdf): Eksemplet er hentet fra et datterselskap i et større norsk konsern innen prosessindustrien. Selskapet fremstiller et produkt som både gir miljøutslipp og avfall, men som også gir tilleggsinntekter gjennom salg av overskuddsvarme til nærmiljøet. I sin miljørapport betegner selskapet denne oversikten som et HMS-regnskap, dvs. det omfatter i prinsippet alle målområdene i IK-HMS-forskriftens § 1:

Tabell 4.1

Helse-/Miljø-/Sikkerhetsregnskap

Netto salgsinntekter	15,9	
Inntekter spillvarme	1,1	
Samlede inntekter	17,0	
Drift og vedlikehold renseanlegg		9,1
Vedlikehold deponi		0,2
Avfallsdeponi		0,5
Avfallsbehandling kunde		1,8
Drift HMS-avdeling		2,1
Avskrivninger		7,5
Samlede kostnader		21,2
Netto driftsresultat		-4,2
Indre miljø/sikkerhet	2,5	
Ytre miljø	2,3	
Investeringer samlet		4,8

Dette eksemplet viser at virksomheten har et driftsunderskudd (4.2 MNOK) for regnskapsåret. Samtidig investerer den (4.8 MNOK) i tiltak både i arbeidsmiljø og ytre miljø som forventes å gi forbedringer i driftsresultatet for kommende år.

4.2.3 Miljøregnskap

For å tilfredsstillende bedriftens interne miljøstyringskontroll og eksterne krav til rapportering, må dessuten mange bedrifter føre regnskap over forbruk av råstoffer, energi og genererte avfallsmengder, enten månedsvis eller for lengre intervaller. Et slikt miljøregnskap kan enten være et egenutviklet system basert på for eksempel regneark, eller et kommersielt system. Begge alternativene krever:

- identifisering av prosesser og produkter som skal rapporteres
- etablering av rutiner for intern og ekstern rapportering
- kvalitetssikring av data

Miljøregnskap bygger på miljøkrav som stilles til næringsliv og offentlige virksomheter. Disse kan følge alternative strategier for å oppfylle miljøkravene de blir stilt ovenfor fra ulike interessentgrupper (stakeholders). Det fins ulike metoder for miljøregnskap som ofte knyttes til livsløpsanalyser, miljøvaredeklarasjoner, miljømerkings- og miljøsertifiseringssystemer og lignende.

Grunnleggende begreper i miljøregnskapet er bærekraftig utvikling, økologisk effektivitet og de tre bunnlinjer; økonomi, miljø og samfunnsansvar (les: Bedriftens samfunnsansvar - BSA). BSA innebærer at eksisterende og ny virksomhet tar hensyn til lokalbefolkningens rettigheter og behov, og at arbeidstakere jobber under helse-, miljø og sikkerhetsmessig forsvarlige forhold slik IK-HMS-forskriften forutsetter.

Både regnskapsloven og produktkontrollloven stiller krav til dokumentering av miljøeffekter fra virksomheter eller produkter. Med miljøinformasjonsloven i kraft, ligger det et enda større ansvar for dokumentering og kunngjøring av miljøinformasjon hos offentlige og private virksomheter som har en "ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø". Hovedområdene som det rettes oppmerksomhet mot er ressursbruk og avfall, energibruk og transport, utslipp og kjemikaliebruk.

Mange virksomheter har valgt å supplere årsberetningen med egne miljørapporter eller HMS-rapporter for å synliggjøre sin miljøprofil bedre. Miljøregnskap og miljøinformasjonssystem som til enhver tid kan tilfredsstillende virksomhetens behov for intern eller ekstern formidling av miljøinformasjon kan også være en del av et miljøstyringssystem (ISO-14001 eller EMAS).

IK-HMS-forskriften pålegger virksomhetene å sikre at avfallet blir håndtert forsvarlig. Avfall har både en kostnads- og en inntektside og er derfor en god kandidat for miljøregnskapet. Hvor mye betaler virksomheten for å bli kvitt avfallet? Og hvor mye utgjør egentlig transport og leie av utstyr i den totale summen? Fins det muligheter for å gjenbruke eller selge avfallet? Et avfallsregnskap gir en kontinuerlig oversikt over leverte avfallsmengder med tilhørende kostnader, dvs. over avfallstyper, avfallsmengder og avfallskostnader over en lengre periode, og bidrar dermed til økt bevisstgjøring om ressursøkonomien.

Ved hjelp av et avfallsregnskap er det lett å beregne om det er lønnsomt å forandre på kildesorteringsløsninger, bruke en komprimator, og lete opp kunder til å kjøpe avfallet. Et avfallsregnskap bør helst integreres i eksisterende miljøregnskapsrutiner og miljøstyringssystemer for å oppnå det beste resultatet.

Miljøregnskap skal altså brukes til å gi oversikt over kostnader knyttet til ressursbruken og til mulige innsparinger. Lønnsomme miljøtiltak har en dobbelt funksjon; både bedrer de selve driftsøkonomien og reduserer virksomhetens påvirkning på det ytre miljøet. En utfordring er altså å finne områder og gjennomføre forbedringstiltak som kan føre til redusert:

- energibruk
- forbruk av råvarer og andre innsatsfaktorer
- avfallsmengde
- transport
- vannforbruk
- utslipp til jord, vann og luft

Statsbygg har utarbeidet en mal for miljøregnskap som skal benyttes av alle utbyggere. I miljøregnskapet skal det bl.a. rapporteres på følgende områder; spill på byggeplass, kildesortert avfall, materialgjenvinning, materialgjennbruk, miljøvurdering av produkter, energibruk for maskinpark, ev. miljøuhell

I tillegg skal det leveres miljødokumentasjon for de 10 mest brukte materialene, dokumentasjon på ev. miljøfarlige stoffer som er benyttet og utslippsdata og drivstoff-forbruk for maskinparken. Statsbygg har på dette grunnlaget arbeidet med å utvikle programvare og rutiner for innhenting av data til miljøregnskap.

En stor virksomhet som Posten har egne HMS registreringssystemer både i form av arbeidsmiljøregnskap og miljøregnskap.

En brukerundersøkelse i fire utvalgte bransjer viste at økonomiske motiver er den viktigste drivkraften for å iverksette miljøtiltak (Leendertse 2004: 10). Men i tillegg er virksomhetens ønsker om bedre miljøprestasjon og om å utforme en bedre arbeidsplass, ønsker fra kundene og lovregler også viktige drivkrefter.

Miljøregnskap fokuserer primært på selve miljøområdene, dvs. forbruket av innsatsressurser og hjelpestoffer i produksjonen av varer og tjenester. Dette forbruket gjøres oftest opp i ressursenes eller materialstrømmenes egne målestandarder, dvs. m³ og kg hjelpemateriale pr. tonn råvare, KWh til produksjon pr. tonn produsert vare eller do. til oppvarming pr. år, kg utslipp til luft (VOC, SO_x, CO, NO_x, støvpartikler osv.) pr. tonn produsert vare, osv.

Noen ganger anvendes det regneark for å prioritere miljøtiltak etter en kost-nytte vurdering. Sjeldnere brukes det miljøregnskap som baseres på øko-effektivitetsindikatorer, dvs. hvor både miljømålene og økonomiske resultater ses i sammenheng. Hensikten med slike indikatorer er å identifisere områder hvor verdiskapingen kan økes samtidig som miljøpåvirkningen pr. omsatt enhet reduseres. Det krever gjerne at industrielle produksjonsenheter inngår i et system analogt til naturlige økosystemer og hvor bruk av energi og innsatsressurser optimaliseres. Derfor snakker vi ofte om industriell økologi når vi bruker slike øko-effektivitetsindikatorer (Brattebø 1995).

4.3 Personalrettede verktøy

Mens kvalitetskostnadsregnskap fokuserer på selve produksjonsprosessen og produktet, og miljøregnskap på produksjonsprosessens og produktets økologiske virkninger, fins det en gruppe verktøy som betrakter personalet som produksjonssystemets viktigste innsatsfaktor. Viktige sider ved personalets kapabilitet måles i forhold til hva de bidrar med i virksomhetens verdiskaping. Personalet representerer altså ikke bare en lønnskostnad i vid forstand, men er også en viktig verdidriver på inntektssiden. Fellet «humankapital» ses på som en pendant til konvensjonell, fysisk kapital. Viktige sider ved denne humankapitalen omfatter kunnskaper, kompetanse, ferdigheter, kreativitet, arbeidshelse, arbeidsmotivasjon og evne til læring. Imidlertid er humankapitalen bare en del av en virksomhets samlede «intellektuelle kapital» som uttrykker virksomhetens samlede organisatoriske kapabilitet til å skape verdier. Intellektuell kapital omfatter også «strukturkapital», som er organisasjonsform og arbeidsprosesser, samt insentiver og organisatorisk fleksibilitet, «nettverkskapital» som omfatter relasjoner, kommunikasjonsflyt, konflikthåndtering og merkevarebygging, og «endringskapital» som består av overordnede visjoner og strategier, lederskapsformer, evne til nyskaping og beste praksis.

Eksempler på intellektuell kapital er gitt i tablået under (Nordic Industrial Fund 2001):

Den konkrete oppstillingen av eksempler på hva den intellektuelle kapitalen omfatter sier egentlig ikke noe om hvordan den skal avgrenses, kategoriseres og måles. Dermed står vi tilbake med en stor teoretisk så vel som praktisk utfordring; hva slags regnskapssystem skal vi bruke?

- kompetente ansatte
- omdømme, merkevarer, kunder
- FoU, innovativ evne
- varemerker, lisenser, patenter
- IKT og nettsystemer
- arbeidsorganisasjon
- ledelsessystemer
- nettverk og relasjoner

Selv om man i store trekk er enige i innholdet i virksomhetens intellektuelle kapital, fins det likevel i dag mange ulike verktøy for å måle dette. Til nå er det ikke etablert en omforent standard eller verktøy som kan brukes i alle typer virksomheter, slik vi finner innen områdene kvalitetskostnader og miljøregnskap. Vi skal derfor beskrive noen av de viktigste fremgangsmåtene for å klargjøre denne delen av HMS-regnskapets utfordringer.

4.3.1 Personaløkonomisk bokføring

Innen arbeidskraftintensive næringer blir forståelsen av og kartleggingen av personalkostnader tillagt økende betydning. Ikke minst gjelder det for tjenesteproduserende næringer innen både offentlig og privat sektor. Personaløkonomiske beregninger har vokst frem siden 1980-tallet i Norden, og omfatter både rene kostnadsregnskap eller kostnads-/inntektsberegninger av personalinnsatsen. Beregninger kan gjelde hele humankapitalen i virksomhetens balanseregnskap og de kan knyttes til virksomhetens økonomiske styringssystem eller ses uavhengig av dette.

Egentlig finner man to retninger innen dette feltet; *personaløkonomisk ledelse* som en slags ressursstyring av personalinnsatsen og *personaløkonomiske beregninger* hvor det

brukes økonomiske metoder å forstå de regnskapsmessige sider ved personalinnsatsen. Det fins mer litteratur og studier om personaløkonomi som ressursforvaltning enn om regnskapsmetodene for personalinnsatsen (Cascio 1991).

Personalets verdi og økonomiske konsekvenser av dets atferd kan derfor synes lite klargjort. En klassisk studie med fokus på ulykkeskostnader benytter et isfjell for å illustrere at størstedelen (90 %) av kostnadene befinner seg under overflaten (Heinrich 1980). Andre betegner slike personalrelaterte kostnader som usynlige (Johanson & Johrén 1993).

Særlig har man i Sverige utviklet og tatt i bruk personaløkonomiske regnskapsmetoder, mest innen offentlig sektor (f. eks fylker og kommuner) men også i private virksomheter (f. eks Volvo, Electrolux, Telia). Det fins også studier som viser at personaløkonomiske kalkyler kan påvirke beslutningstaking, og dels også individuell læring. Derimot mangler det god dokumentasjon av om slike kalkyler kan knyttes til organisatorisk læring (Johanson & Nilson 1995).

I Finland har kommunesektoren fra 1997 tatt i bruk personaløkonomisk bokføring for å styrke forvaltningen av personalinnsatsen og bedre tjenestetilbudet overfor sektorens brukere. Ved bidrag fra forskere ved Svenska Handelshögskolan (Guy Ahonen) og Tammerfors tekniska högskola (Paula Liukkonen) har bl.a. Finlands kommunförbund anbefalt at hele kommunesektoren, dvs. kommunene, samkommunene, de kommunale virksomhetene og aksjeselskapene tar i bruk slik bokføring både for kostnadskontroll og budsjettering og planlegging. Det systemet som er tatt i bruk inneholder både kvalitative og kvantitative nøkkeltall som beskriver personalet, dets arbeidsinnsats og arbeidsmiljø.ⁱⁱ Nøkkelinformasjonen som kartlegges overlapper i stor grad den som blir samlet inn i det kvantitative regnearksystemet TYTA (jf. kap. 5.1). Formålet er imidlertid i første omgang å etablere felles personalpolitiske prinsipper, begreper og beregninger knyttet til de økonomiske sider ved personellinnsatsen.

I Norge har innflytelsen fra Sverige og Finland vært tydelig, også her mest rettet mot offentlig sektor. Kommuneforlaget har utgitt en serie på fire hefter som omtaler både de generelle prinsipper knyttet til personaløkonomi og de mer spesifikke kalkyler og verktøy som kan anvendes for å regnskapsføre og budsjettere personalinnsatsen (Sandervang 1977a og b). I disse heftene gis det innføring i forholdsvis enkle verktøy til bruk i personalregnskap, herunder ballongmetoden og kost-nytteanalyser. Begge metodene bygger på antagelsen om et personalpolitisk tiltak kan ha både kvalitative og kvantitative virkninger, og at det er viktig å forsøke å måle begge.

4.3.1.1 Ballongmetoden



Ballongmetoden er nyttig for HMS-rådgivere når det gjelder å forklare kostnader og fordeler knyttet til forbedring av HMS-tilstanden. Ved hjelp av modellen kan

ⁱⁱ Informasjonen stammer fra Finlands Kommunförbund (jf. Cirkulär 19/97) og gitt som personlig kommunikasjon i møte 3.4.03 i Helsinki.

konsekvensene av tiltakene studeres. Om prisen for et HMS-tiltak kan bestemmes er det mulig å sette opp en kostnads-nytteberegning for investeringene og bestemme nedbetalings- og avskrivningsperioder. Investeringsmodellen kan brukes i både små og større virksomheter og er også anvendbar på ulike deler av HMS-styringen.

En illustrasjon kan se ut som i tablået under (jf. Sandervang 1997b:22).

En slik ballongmodell som brukes i mange sammenhenger i de nordiske landene er en enkel måte å illustrere de positive og negative konsekvenser et personaltiltak kan ha. Både nytten og kostnadene kan angis på tre ulike nivåer. Det første nivået gir en verbal beskrivelse av tiltakets konsekvensprofil, det andre forsøker å kvantifisere dette og det tredje beregner hvilke økonomiske størrelser som knyttes til tiltaket. I ballongmodellen beskrives, kvantifiseres, vurderes og kalkuleres altså konsekvensene. Det er også mulig å foreta en følsomhetsanalyse av de faktorene som inngår både på nytte- og kostnadssiden. Slik vil det være mulig å beregne det samlede resultatet av et tiltak med en noe annen profil enn det som opprinnelig ble vurdert iverksatt.

Nytten angitt som:	Tiltak	Konsekvenser
➤ Kalkyle (penger)		Positive
➤ Kvantifisering (mål)		Positive
➤ Beskrivelse (ord)		Positive
Kostnader angitt som:		
➤ Beskrivelse (ord)		Negative
➤ Kvantifisering (mål)		Negative
➤ Kalkyle (penger)		Negative
Sum	Nytte ÷ kostnader = resultat	

4.3.2 Kunnskapsregnskap

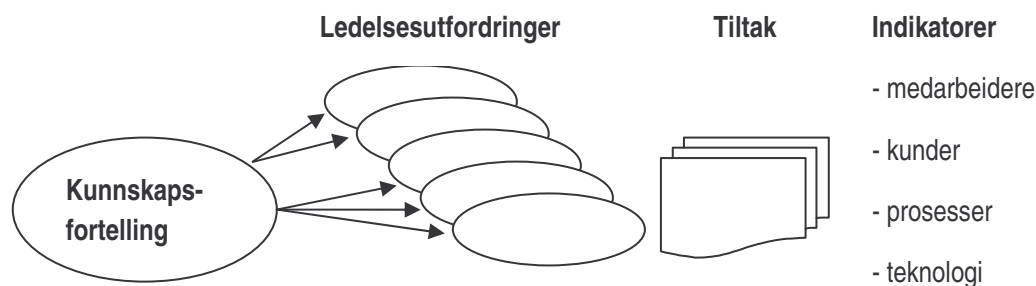
Liksom personaløkonomi forholder seg til to hovedperspektiver gjør også kunnskapsforvaltningen det; kunnskapsledelse og kunnskapsregnskapsføring. Vanligvis kan vi se kunnskapsregnskapet som et ledelsesverktøy med et dobbelt formål; beregne hvilket bidrag kunnskapen gir til virksomhetens verdiskaping, og kunne kommunisere aktivt i forhold til virksomhetens interne og eksterne interessenter (ansatte, kunder, partnere, investorer o.a.).

I Danmark har man arbeidet i flere år med å formalisere et system for kunnskapsregnskap (kalt Videnregnskab). Ministeriet for Videnskab, Teknologi og Udvikling presenterte i 2000 den første veiledning for kunnskapsregnskap, som etter hvert ble utprøvd av et hundretalls virksomheter. Basert på denne evalueringen ble en ny veiledning utarbeidet. Veiledningen bygger videre på den opprinnelige modellen og ble lansert i desember 2002 (jf. www.videnskabministeriet.dk/videnregnskaber).

I enhver virksomhet det i alle fall fire typer kunnskapsressurser; ansatte og medarbeidere, kunder og leverandører, arbeids- og produksjonsprosesser og teknologi. Disse ressursene skal settes i aktivitet i virksomheten slik at nye verdier skapes. Et viktig poeng med et kunnskapsregnskap er derfor å kunne supplere finansregnskapets nøkkelinformasjoner som vist i tablået. De spørsmålene som stilles i de to regnskapssystemene er egentlig helt parallelle og dreier seg om likeartede utfordringer for ledelsen. Dessuten vil et kunnskapsregnskap kunne dra nytte av den metodikk og systematikk som brukes i forbindelse med finansregnskapet, og derved kunne gi en støtte til ledelsens forvaltning av de samlede ressurser man rår over.

Regnskapet stiller bestemte krav til hvordan kunnskapen ledes og konkretiseres i form av bestemte tiltak for å rekruttere, utvikle, bruke og beholde kunnskapsressursene. Hvorvidt en lykkes vil vises i kunnskapsregnskapets indikatorer som i sin tur avbilder og dokumenterer ressursbruk, aktiviteter og virkninger. En enkel illustrasjon av et slikt kunnskapsregnskap etter dansk modell er som i figur 4.5:

Finansregnskap	Kunnskapsregnskap
Hvor god er virksomhetens soliditet?	Hvordan er kunnskapsressursene sammensatt?
Hvilke investeringer gjøres?	Hvordan styrkes kunnskapsressursene?
Hva er virksomhetens rentabilitet?	Hvilke virkninger oppnår virksomheten av sine kunnskapstiltak?



Figur 4.5
Kunnskapsregnskap

Kunnskapsregnskapet har fire hovedelementer som vist i figuren; en kunnskapsfortelling, et sett av ledelsesutfordringer, en rekke tiltak og tilhørende indikatorer. Et godt kunnskapsregnskap inneholder en kunnskapsfortelling som klargjør hvordan virksomhetens kunnskapsressurser skaper en bruksverdi for kunder og andre interessenter. Denne fortellingen vil nok være enestående for hver enkelt virksomhet selv om vi her nok vil finne store likheter for virksomheter innen samme bransje. På basis av denne fortellingen skal virksomheten gjøre rede for hvilke utfordringer man har med å forvalte kunnskapsressursene på en smart måte, hvilke tiltak som må iverksettes for å videreutvikle denne kapitalen samt hva man faktisk får ut av denne innsatsen.

For leseren av et kunnskapsregnskap vil det nok kunne være vanskelig alltid å gjennomskue hva virksomheten faktisk har av ressurser og om disse forvaltes på en god måte eller ikke. Med spredning av slike kunnskapsregnskaper vil det imidlertid være mulig å gjøre sammenligninger (bench marking) og finne standarder for beste praksis. Slik vil kunnskapsregnskapet både kunne gi en oversikt og samtidig være et effektivt kommunikasjonsmedium i forhold til virksomhetens interesser.

4.3.3 Balansert målstyring

Balansert målstyring bygger på et konsept lansert av Robert Kaplan og David Norton ved Harvard Business School i 1992, andre betegnelser er Balansert styringsbilde eller Balansert Målekort (jf. Norton & Kaplan 1996, 2000; Hoff & Holving 2001). Filosofien trekker frem betydningen av å forstå at andre faktorer enn kun de økonomiske driver et selskaps evne til å gjøre suksess, herunder også HMS. Styringsmodellen baserer seg derfor på både finansielle og ikke-finansielle parametere.

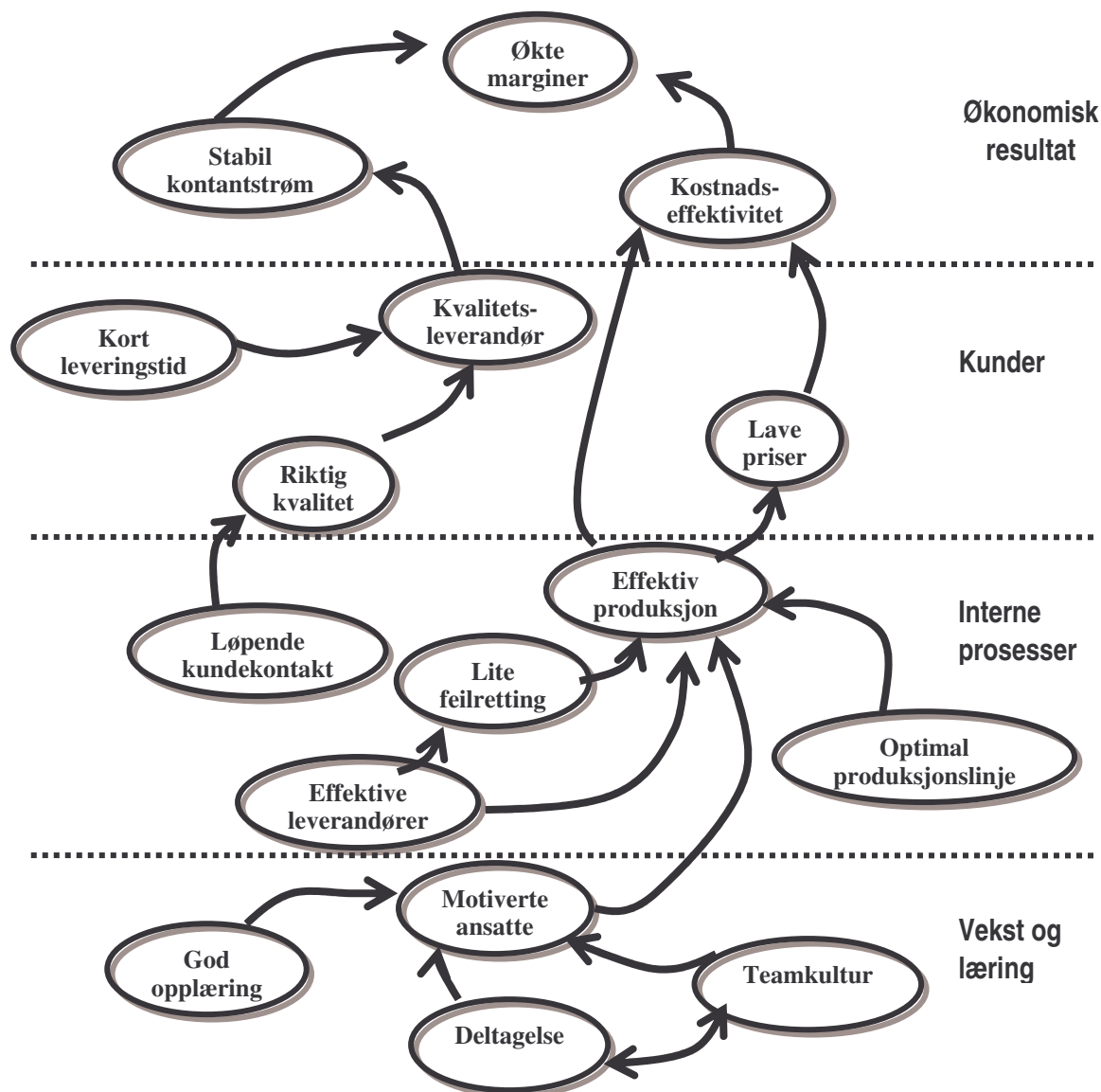
Et viktig element som skiller Balansert målstyring fra andre styringsmodeller (unntatt Activity Based Costing, jf. kap. 4.2 og 5.2) er tanken om at resultatene er forårsaket av et hendelsesforløp med flere ledd. Dette forløpet består av delresultater og drivere. Driverne er det som driver frem ønskede resultater. Balansert målstyring er delt inn i fire perspektiver med tilhørende styringsparametere. Disse perspektivene er knyttet til:

- Vekst og læring (kompetanse, ledelse, innovasjon, ansattes tilfredshet)
- Interne prosesser (kvalitet, ledetider, ressursbruk, saksbehandlingstider)
- Kunde (markedsandeler, kundetilfredshet, merkevareprofil)
- Finansielt (likviditet, resultat, investeringer, salg, dekningsbidrag, dividende)

Balansert målstyring bygger på ideen om at man kan identifisere logiske årsaks-virkningskjeder. Til ethvert resultat eller utfall vil det ligge en årsak som må klarlegges. Årsaken betegnes som driver og virkningen som indikator. I en virksomhet bygger man en slik kjede gjennom de fire perspektivene. Den interne ressursstyringen skaper vekst og læring som påvirker de interne arbeidsprosesser. Dette styrer hvordan vi blir oppfattet av våre kunder (og leverandører) og bestemmer i neste omgang hvor godt økonomisk resultat vi oppnår. I siste instans påvirker det økonomiske resultatet også den visjon virksomheten formulerer. Hele kjeden er egentlig rekursiv, dvs. at visjonen påvirker det økonomiske resultatet som så påvirker markedspektivet osv.

Hvert perspektiv består i sin tur av parametere som man ønsker å bruke for å styre bedriften. I balansert målstyring skal nemlig virksomheten være målbar på alle viktige områder i denne verdikjeden. Iverksettelse av et slikt styringssystem krever derfor at man identifiserer gode måleparametere (styringsparametere) i virksomheten for hvert av de fire perspektivene. Det vil si at man kvantifiserer et utvalg nøkkelindikatorer som samlet gir så god representasjon av virksomhetens innsats på hvert trinn som mulig. Her står virksomheten altså overfor klassiske utfordringer når det gjelder både validitet (dvs. å måle det vi ønsker å måle) og reliabilitet (kan vi stole på de målingene vi gjør?). Til hver styringsparameter må vi så knytte konkrete styringsmål, og i siste instans også hekte på en handlingsplan eller aksjonsliste for hvordan vi skal forbedre oss på den utvalgte parameteren.

En illustrasjon av hvordan slike styringsparametere kan se ut i en virksomhet i privat sektor er gitt i figur 4.6.



Kilde: J.O. Øksendal 2003

Figur 4.6
Styringsparametere i balansert målstyring

Her er det identifisert mulige styringsparametere innen hvert av de fire leddene (perspektivene) i verdikjeden. Selvsagt vil det kunne være ulike parametere og ulike logiske sammenhenger mellom disse for ulike typer virksomheter. Illustrasjonen i figur 4.6 er derfor ikke noe annet enn en pedagogisk illustrasjon av hvordan dette kan gjøres i praksis.

Pilene angir antatte årsaks-virkningsforhold, og disse er ikke uten videre enkle å fastslå i enhver virksomhet. De fleste pilene angir non-rekursive relasjoner, dvs. at en faktor entydig er en driver i forhold til en virkning eller indikator. Tilbakevirkende sløyfer angis bare i ett tilfelle i figuren, men kan godt tenkes å opptre i flere sammenhenger en den som angis. En indikator som angis på et nivå kan også i neste omgang fungere som driver for en indikator på neste nivå.

HMS-feltet er først og fremst knyttet til vekst og læring og de interne prosesser, men også til kunderelasjoner og indirekte også til nyskaping og kunnskapsutvikling og i siste instans til virksomhetens finansielle situasjon. Styringsparametere er enten «lead» eller «lag» indikatorer. «Lead» indikatorer er drivere, mens «lag» er resultatindikatorer.

Et eksempel på hvordan denne synsmåten vil kunne anvendes for HMS-feltet i balansert målstyring er vist i figur 4.7.

Styringsparameter	Styringsmål	Handlingsplan
Arbeidsskader	H-verdi = 0	Forbedret opplæringsprogram for nyansatte, samt aktive IA-tiltak
Fravær	F-verdi = 0	

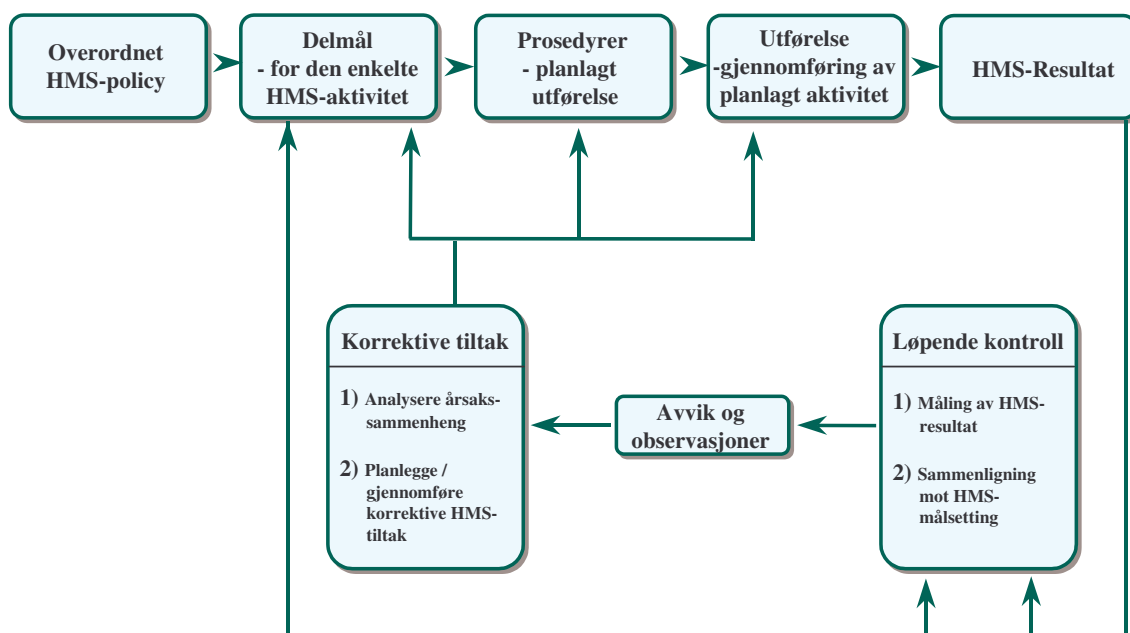
Figur 4.7

Prosessperspektiv på HMS

Driverne viser hva som må være i orden for at vi skal kunne oppnå f.eks. finansielle resultater. Et eksempel på en driver kan være en HMS-kartlegging. HMS-forbedring driver kvaliteten på interne prosesser, som igjen driver kundetilfredshet, som igjen driver de finansielle resultatene. En resultatindikator på HMS-feltet kan være antall arbeidsskader med fravær pr. million arbeidstimer (H-verdi), eller antall fraværsdager pr. million arbeidstimer (F-verdi).

HMS-målene i en virksomhet skal søkes oppnådd gjennom de tiltak som iverksettes basert på klare prosedyrer og planlagt handling. Balansert målstyring skal først og fremst sørge for at en valgt strategi blir satt ut i livet. På HMS-feltet vil dette styres ved at man rent operativt lukker avvik som observeres mellom HMS-målene og HMS-resultatene. Er det mange avvik som observeres og må lukkes, kan man se etter felles tiltak for å lukke disse. Dette kalles i balansert målstyring for strategisk initiativ. Slike initiativ skal gjøre virksomheten bedre i stand til å løse utfordringene innen HMS-feltet, f.eks. kan det her dreie seg om å utforme en felles handlingsplan for HMS-forbedring.

En lukket styringssløyfe for HMS viser den operative strategi for en gitt virksomhet, slik som vist i figur 4.8 (jf. Karlsen 2001):



Figur 4.8

Lukket styringsløype for HMS

Et slikt lukket styringssystem må altså kontrolleres for at man skal være sikker på at det er overensstemmelse mellom idealer og realiteter. Derfor utføres en løpende kontroll hvor HMS-resultatet måles og sammenlignes med de oppsatte målene. Der hvor det konstateres avvik må det igangsettes korrektive tiltak, dvs. gapene må lukkes. Disse tiltakene kan rette seg mot enkeltvis faktorer eller være generiske, dvs. ha form som et strategisk initiativ. Dermed lukkes flere avvik gjennom det samme sett av tiltak..

Når HMS-avvikene er identifisert, må de lukkes. Avvikene kan lukkes på ulike måter og på ulike nivåer i en virksomhet. Det mest effektive er å knytte ansvaret for å lukke avvikene til virksomhetens navngitt ledere og medarbeidere. Det finnes i dag løsninger som kan knytte avvikene automatisk til PC-baserte systemer hos den enkelte ansvarlige. Når HMS-avvikene er lukket kan dette oppdateres slik at man på ledermøtene eller på AMU-møtene kan følge med på status og fremdrift.

Måleparameterne kan vise *faktiske tall* (dvs. hva vi har oppnådd) og *måltall* (dvs. hva vi ønsket å oppnå) og *indekser* (dvs. måltall dividert på faktiske tall multiplisert med 100). Tallene kan videre være isolerte eller akkumulerte over en gitt tidsperiode. Isolerte tall er tall for en periode f.eks. måned mens akkumulerte tall er tall hittil i en overordnet periode f.eks. hittil i år. Indeksene gjør tverrfaglig forståelse mulig. Det er fordeler og ulemper med dette. Ut i fra dette prioriteres realiseringen av målesystemet

4.4 Hvor peker sporene?

I løpet av de siste to generasjoner har synet på hvordan virksomheter bør innrettes og forstås for at verdiskapingen skal optimaliseres, endret seg mer enn de foregående par hundreårene. Rett etter 2. verdenskrig var utfordringen å skaffe nok varer og tjenester,

dvs. å forsyne befolkningen tilstrekkelig til å dekke de grunnleggende behov. Denne produksjonsprofilen ble etter hvert avløst av et forbrukersamfunn hvor konkurransen økte og hvor virksomhetene måtte engasjere seg mer i spørsmål om effektivitet og økonomisk overlevelse. Med økende krav fra kundene ble kvalitet fokusert som et bidrag til bedret konkurranseevne. Kundene kjøpte ikke bare det billigste, men det mest prisgunstige ut fra en kvalitetsvurdering. Virksomhetene ble på nytt tvunget til å legge om sine produksjonsprosesser, ta i bruk ny teknologi og innføre nye arbeidsmåter. Stadig øker kravene til kompetanse og til å levere smartere produkter og tjenester ved hjelp av smartere ansatte. Kunnskapskapitalen blir sidestilt med fysisk kapital, og etter hvert blir selve kapitalbegrepet utvidet til også å omfatte organisasjon og omgivelser. Den grenseløse bedriften trenger nye måter å forstå verdiskapingen på.

I dette utviklingsbildet har den tradisjonelle, økonomisk begrunnede måten å styre virksomhetene bestått. De økonomibaserte styrings- og regnskapsmodeller vi har hatt med oss i årtier er ikke vesentlig utfordret av nye modeller og verktøy. Vi bruker budsjetter til å planlegge og regnskaper til å samstemme våre planer med virkeligheten. Vi bruker revisjoner til å se at vi følger de hevdvunne prinsipper om åpenhet og ærlighet i regnskapsførselen, og vi fører tilbake til samfunn, eiere, ledere og ansatte det man tradisjonelt har forventet å få.

Men produksjonslivet har skiftet endringstakt; bedriftsøkonomiske mål blir lett historiske og vanskelig å bruke som prediksjon om neste år, kortsiktige fortjenestemotiver dominerer når usikkerheten øker, økonomiske motiver virker ikke alltid stimulerende på den daglige innsats på gulvet, kostnadskontrollen blir lett rituell og mangler strategisk forankring, og det tradisjonelle regnskapet er ikke lenger i takt med vår forståelse av virksomheten som en arena for å skape immaterielle så vel som materielle verdier.

Alle de sporene vi har pekt på i dette kapitlet indikerer en misnøye med de tradisjonelle formene for økonomisk styring og rapportering i produksjonslivet. Alle som en innfører en rekke vanskelig målbare (i kvantitativ forstand) variabler som hevdes å ha virkning på virksomhetens verdiskaping og evne til å overleve i endrende omgivelser. Fokus på kvalitet, miljø, personal, kunnskap og organisasjon peker ikke bare i retning av et nytt styringssystem for virksomhetene, men indikerer også at man ser virksomhetenes samfunnskontrakt som endret. Denne endringen må kunne dokumenteres og selvfølgelig utnyttes for det den er god for. Målene er utvidet og det krever et målesystem som er avstemt i forhold til de nye muligheter som avdekkes gjennom å anvende de samlede innsatsressurser annerledes enn tidligere i omdanningen av natur og bruk av menneskelig kapasitet til å dekke markedets behov.

5 Nordiske eksempler på HMS-regnskap

Næringslivet i Norden har i løpet av den siste generasjon anlagt et utvidet perspektiv på sitt samfunnsansvar. Gjennom moderniseringen av arbeidsmiljølovgivningen fra 1970-tallet ble man gradvis mer opptatt av å kunne styre hele verdikjeden i en virksomhet; fra inntak av råstoffer og halvfabrikater fra leverandørene, bruk av frie ressurser som vann og luft, fullt forsvarlig utforming av arbeidsplassene, gode arbeidsprosesser, fremstilling av helse- og miljøsikre varer og tjenester, til sikring av omgivelsene ved å ha kontroll på utslipp til jord, vann og luft samt å kunne håndtere de økende avfallsmengder på en akseptabel måte.

Etter hvert har nye lover blitt innført for å regulere forholdet til omgivelsene, herunder det ytre miljø, produktkontroll, sikring av farlige innretninger og beredskap ved farlige hendelser, bruk av bioteknologisk materiale, kontroll av kjemikalier osv. HMS har blitt en allmenn plattform for produksjonslivets aktører.

Det nordiske produksjonslivet har imidlertid stått overfor de samme ressursutfordringer som andre industrialiserte regioner, og de har måttet forholde seg til de samme tradisjonelle verktøy for å styre ressursflyten som andre også har gjort. Likevel finner vi i den senere tid selvstendige, nordiske forsøk på å utvikle og ta i bruk nye måleverktøy for å fange opp de nye trender i organisering og drift av næringsvirksomhet. Dette kapitlet skal presentere noen av de viktigste forsøkene på dette feltet.

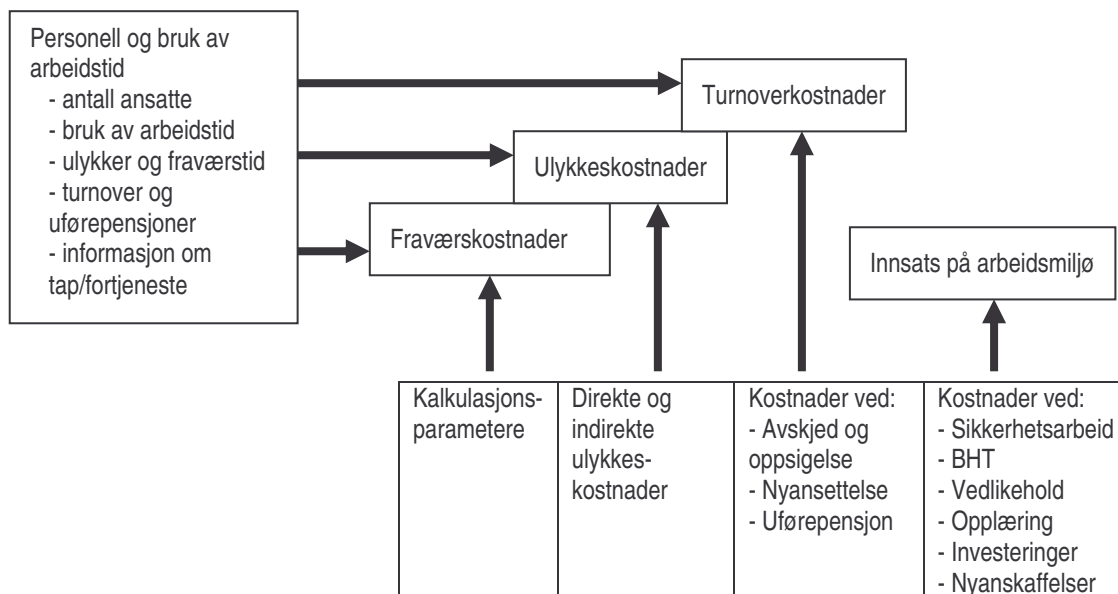
5.1 Finland – verktøy for industrien

5.1.1 TYTA-modellen

Samtidig med den økonomiske krisen i Finland startet myndighetene i 1994 å utvikle et omfattende verktøy for inspektører fra det finske arbeidstilsynet. En utfordring for det finske næringslivet var knyttet til et høyt skadenivå, stor personellgjennomtrekk og tidlig pensjonering. Ved hjelp av TYTA-modellen har man blitt i stand til å analysere de økonomiske virkninger av arbeidsmiljøet nettopp på disse kostnadselementene. Samtidig er modellen utviklet til å bli et verktøy for bedriftsledere som planlegger tiltak for mer systematisk forbedring av arbeidsmiljø og arbeidsplass (MSAH 1999).

TYTA er et dataprogram (Excel 4.0) som er mest anvendt i større virksomheter. Det gir årsregnskap for kostnader ved fravær, ulykker, uførhet og turnover og kostnader og gevinster ved HMS-tiltak. TYTA-modellen tar mål av seg å gi en mulighet til slik registrering og analyse og dermed danne datagrunnlaget for virksomhetenes HMS-overvåkning og -beslutninger.

Kalkulasjonsmodellens parametere som er anvendt i TYTA ser ut som vist i figur 5.1:

**Figur 5.1****TYTA kalkulasjonsmodell**

Kalkulasjonsmodellen for TYTA har to prinsipielle datadeler; a) arbeidsinnsats i virksomheten og b) kostnader ved arbeidsmiljøet. I hver av disse delene kartlegges følgende parametere:

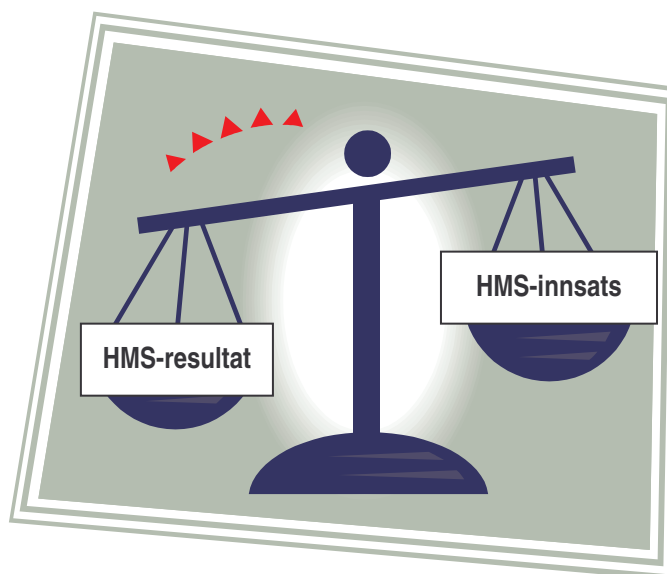
- ulike trusler mot arbeidskapasiteten/-innsatsen i virksomheten
 - i. antall ansatte, på hel- og deltid
 - ii. indirekte arbeidsinnsats
 - iii. personellgjennomtrekk og uførepensjoning
 - iv. syke- og ulykkesfravær
- kostnader som følge av arbeidsmiljøets kvalitet
 - v. fravær
 - vi. ulykker
 - vii. personellgjennomtrekk
 - viii. arbeidsmiljøtiltak
 - a. bedriftshelsetjeneste
 - b. vernetjeneste
 - c. vedlikehold av arbeidskapasitet
 - d. opplæring
 - e. investeringer og nyanskaffelser

Motivasjonen for *TYTA* har ikke bare vært å øke nøyaktigheten i anslagene over spesifikke HMS-kostnader, men også å få til en synliggjøring av gevinstene ved riktig satsing på tiltak som forbedrer arbeidsmiljøet. Ofte blir de positive virkninger av slike tiltak sett som reduserte forstyrrelser i produksjonen, mindre produksjonstap, forbedret arbeidsproduktivitet, bedret kvalitet og service.

TYTA-balansevekten ser slik ut som vist i tablået under.

Her antar de finske myndighetene at det faktisk foreligger gode grunner til at vekten skal tippe over i positiv retning, dvs. at HMS-resultatet veier mer enn HMS-innsatsen.

Sjelden blir slike positive gevinster registrert direkte knyttet til det systematiske HMS-arbeidet. TYTA tar mål av seg å gi en mulighet til slik registrering og analyse og dermed danne datagrunnlaget for virksomhetenes HMS-overvåkning og -beslutninger.



Hele regnskapsmodellen er basert på kvantifiserte data, det være seg kostnader knyttet til fravær og sykdom, til ulykker og uhell, til personalgjennomtrekk og uførhet, eller til investeringer knyttet til forbedring av arbeidsvilkårene. Modellen består av seks regneark, hvor fem av disse avspeiler hovedelementene i figur 5.1, og det sjette beregner HMS-kostnadene for virksomheten for alle de kartlagte parametrene. Regnearkene for TYTA er presentert i Vedlegg 1.

5.2 Danmark – arbeidsmiljøets kostnader

I Danmark har det vært gjennomført, rapportert og formidlet flere prosjekter og modeller for HMS-økonomiske verktøy. De viktigste har vært startet opp og finansiert i regi av offentlige myndigheter, men utført av ulike kompetansemiljøer. Arbejdsmiljøsektariatet har i samarbeid med Branchemiljørådene «Social & Sundhed», «Undervisning & Forskning» og «Finans/Offentlig Kontor og Administration» gjennomført prosjektet ADMIRE, med fokus på arbeidsmiljøregnskap og arbeidsmiljøredegjørelse. Fra dette prosjektet er det i tillegg til prosjektrapporter også publisert en lærebok for bedrifts- og organisasjonsledere og -rådgivere (Goldschmidt m.fl. 2001).

Sammen med Dansk Metal og Dansk Industri har Arbejdstilsynet opprettet et kampanjesekretariat for ulykkesforebyggende arbeid. Det har valgt ut 30 (av 70) metoder som dekker 10 viktige områder i forebygging, herav økonomisk gevinst ved ulykkesreduksjon og forebyggende tiltak. To metoder er valgt ut basert på prinsippene fra henholdsvis *aktivitetsbasert kostnadsanalyse* og på *balansert målstyring*.

Ved Handelshøjskolen i Århus, Institut for Regnskab har man gjennomført analyser av og utviklet et verktøy for kalkyle av virksomheters (aktivitetsbaserte) ulykkeskostnader, kalt SACA (Systematic Accident Cost Analysis).

5.2.1 Arbeidsmiljøregnskap - arbeidsmiljøredegjørelse

KPMG har en avdeling for "Nye forretningsverdier" som arbeider med å utvikle verktøy og tilby rådgivning innenfor de nye strategiske utfordringer virksomheter møter; så som miljø, etikk, sosialt ansvar, kunnskap og kompetanse, kundekrav etc. Grønne regnskaper, sosiale regnskaper, vitenregnskaper, arbeidsmiljøregnskaper, alle plasserer seg innenfor denne nye trenden. Med basis i et omfattende utprøvningsprosjekt har fagfolk fra KPMGs avdeling skrevet en bok som skal møte dette behovet særlig når det gjelder forbedring av arbeidsplassforholdene.

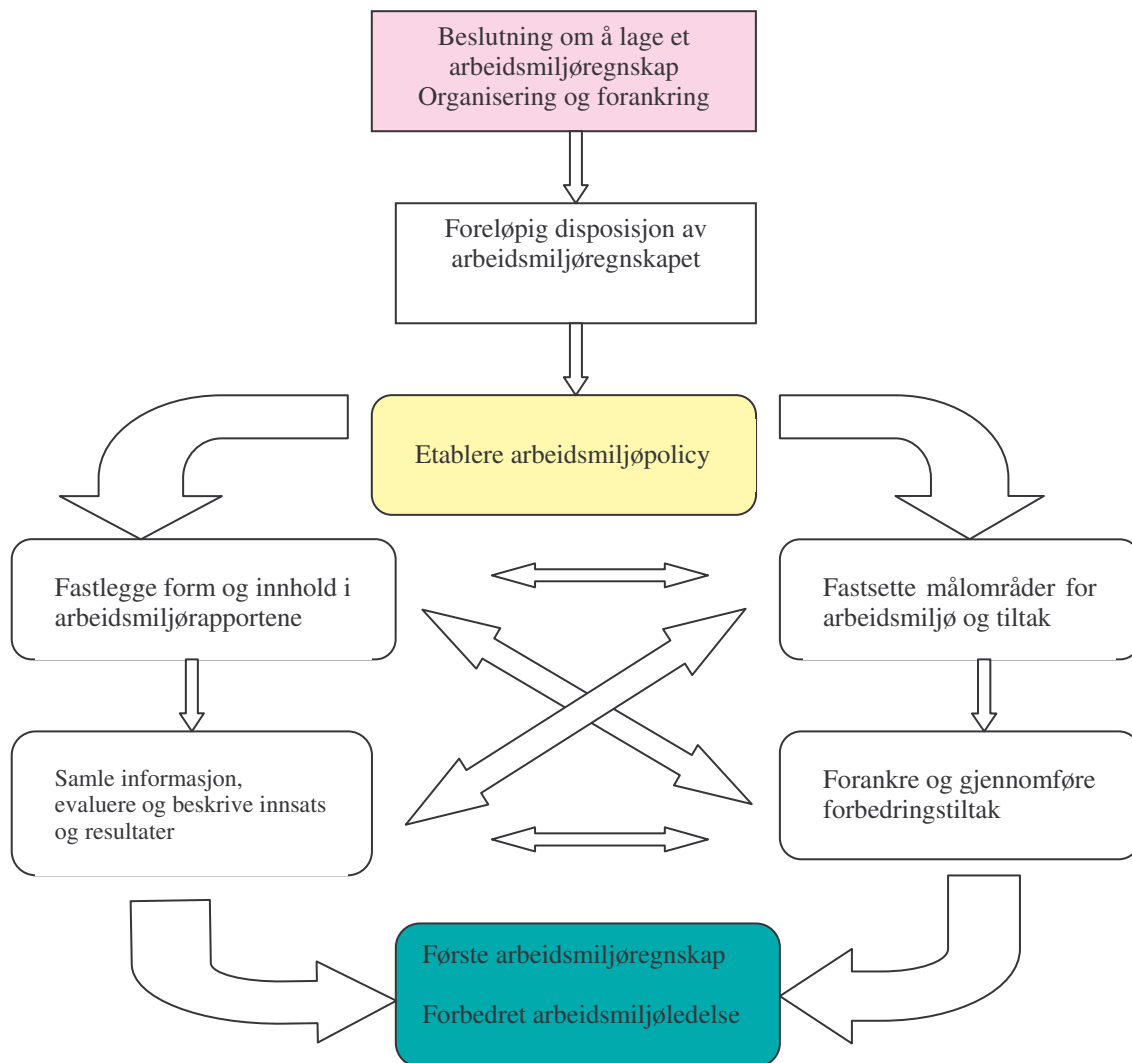
Forut for boken har Branchearbeidsmiljørådene utgitt et hefte om hvordan man skal komme i gang med arbeidsmiljøregnskap, og dessuten laget en rapport om prosjektet det hele bygger på, ADMIRE (ArbejDsMiljøREgnskab). Heftet inneholder en veiledning og modell for hvordan man kan utvikle og anvende et arbeidsmiljøregnskap i en virksomhet (Bonnessen m.fl. 2002a). Rapporten om ADMIRE beskriver erfaringene fra et toårig prosjekt i to barneinstitusjoner, to skoler og tre avdelinger ved et større, dansk sykehus. Utgangspunktet er deltakernes erfaringer med å velge satsingsområder på basis av arbeidsplassvurderinger (APV) og institusjonenes miljøpolitikk (Bonnessen m.fl. 2002b).

KPMG forutser at mange institusjoner i offentlig sektorer og private virksomheter vil arbeide med arbeidsmiljøregnskap som en naturlig kvalitetsutvikling av APV-systemet og virksomhetsplaner for arbeidsmiljøforbedring. Arbeidsmiljøregnskap vil derfor være et supplement til APV. Et slikt regnskap kan offentliggjøres og brukes til å kommunisere bedriftens eller institusjonens verdier. Det kan dessuten inngå i et virksomhetsregnskap som et tillegg til årsregnskapet, eller som del av en strategiplan og det kan formidles over virksomhetens nettsider.

Den nye danske årsregnskapsloven (iverksatt 1.1.2002) krever at regnskapsbrukerne skal få både finansiell og ikke-finansiell informasjon om virksomheten. En bruker kan i denne sammenheng være en kunde, en arbeidssøker, en investor eller långiver eller et tilsynsorgan.

Den danske loven om arbeidsmiljøsertifisering som kom samtidig med årsregnskapsloven, stiller krav til at en virksomhet som vil bli sertifisert må publisere en arbeidsmiljøredegjørelse eller dokumentasjon om status for arbeidsmiljø og innsatsen for å forbedre denne for å bli godkjent. Redegjørelsen skal være offentlig tilgjengelig.

En arbeidsmiljørapport bør imidlertid ikke bare være ekstern, men også kunne brukes internt i organisasjonen. Den kan hjelpe organisasjonen til å sette opp mål og foreslå organisasjonstiltak og slik sett være en hjelp også til handlingsplanen for arbeidsmiljøet. KPMG-gruppen foreslår en prosedyre for å forberede slike rapporter, slik som vist i neste figur (Goldschmidt m. fl. 2002):



Figur 5.2
Arbeidsmiljøregnskap

Arbeidsmiljøregnskapet følger en prosedyre med tre ledd:

1. En avklaringsfase
2. Selve arbeidsmiljøregnskapet
3. Arbeidsmiljøledelse

Modellen angir en arbeidsprosess med forankring i organisasjonens ledelse. Selve rapporten gjøres ferdig av en gruppe bestående av ledelse og representanter for de ansatte. Rapportens grunnlag er den foreliggende APV. Om denne ikke er gjennomført bør det lages et policygrunnlag om arbeidsmiljøet som redegjørelsen kan bygge på.

Arbeidsmiljøredegjørelsen/-regnskapet bør tilfredsstillende likeartede kvalitetskrav som til årsregnskapet, herunder være rettvist, relevant, pålitelig, vesentlig, substansielt, nøytralt, sammenlignbart, klart, konsistent og kontinuerlig. Redegjørelsen bør være tilgjengelig for eksterne lesere uten forutgående kjennskap til organisasjonen, mens regnskapet nok vil ha en mer begrenset målgruppe.

Å offentliggjøre arbeidsmiljøregnskapet kan ha minst to formål; for det første å fortelle en historie om hva organisasjonen faktisk gjør for å forbedre arbeidsmiljøet, og for det andre å dokumentere at det lønner seg økonomisk å investere i godt arbeidsmiljø. En slik innsatsrelatert og økonomisk relatert handlemåte skisserer KPMG-gruppen slik:

Arbeidsmiljøregnskap	Innsatsrelatert	Økonomisk relatert
Avsender	Virksomheten	Arbeidsmiljøprofesjonen
Primær målgruppe	Nåværende og kommende medarbeidere, kunder	Arbeidsgivere
Budskap	Virksomheten tar seg av sine medarbeidere og gjør noe for å skape et godt arbeidsmiljø	Det svarer seg å investere i et godt arbeidsmiljø
Fokus	Generelt arbeidsmiljø	Prosjektorientert
Innhold	Beskrivelse av og nøkkeltall for arbeidsmiljøforbedringer, mål, resultater og status. Kan inneholde økonomiske størrelser og vurderinger	Økonomisk redegjørelse for investeringer og resultat

Figur 5.2

Arbeidsmiljøregnskapets handlingsgrunnlag

Den modellen KPMG bygger sin bok på er først og fremst innsatsrelatert. Det er en type regnskap som har til hensikt å beskrive virksomhetens arbeidsmiljø- og risikoforhold, samt hvilke innsatsområder som velges. Slike regnskaper kan også inneholde økonomisk informasjon, for eksempel om sykefravær, fravær på grunn av skader, sykdom og arbeidsulykker og informasjon om personalgjennomtrekk. Innsatsområdene er sentrert rundt følgende problemstillinger:

- Hvilke arbeidsmiljøforhold og risiki er vesentlige?
- Hvilke sentrale problemstillinger fremgår av arbeidsplassvurderingen (APV)?
- Hvilke tallmessige informasjoner kan vise om det er problemer som bør tas opp?
- Hvilke tallmessige informasjoner kan vise at det gjøres noe for å løse og forebygge problemer?
- Hvilke tallmessige informasjoner kan vise om målsettinger og forventede forbedringer oppnås?

Denne delen av arbeidsmiljøregnskapet er rent beskrivende; empirien kan være både kvalitativ og kvantitativ. Den behøver imidlertid ikke gi et fullstendig bilde av alle tenkelige arbeidsmiljøproblemer i virksomheten. Det er de utfordringer som skal ha særlig fokus som skal kartlegges og beskrives i regnskapet.

Knyttet til de valgte innsatsområder må det klargjøres hvilke målinger og hvilken regnskapspraksis som skal velges:

- Hvilke data inngår i tallene?
- Hvor stammer data fra?
- Hvordan er tallene kommet frem og beregnet?

Hvorfra og hvordan data skal samles inn, hvordan de skal gjøres sammenlignbare og hvordan de skal fortolkes er sentrale utfordringer å møte i arbeidsmiljøregnskapet. Dette er faktisk et nøkkelområde for at regnskapet skal få den nødvendige legitimitet som redskap til forbedring av arbeidsmiljøet. Det bør ikke være tvil om at dataene er relevante, pålitelige og lar seg fortolke uten å måtte legge implisitte eller skjulte vurderinger til grunn.

Selv om vi gjennomfører den planlagte datainnsamlingen og beregner de nøkkeltallene som skal vektlegges, må regnskapstallene likevel forstås og fortolkes:

- Hva forteller tallene?
- Hvordan kan tallene forklares?
- Er det særlige forhold som har hatt innflytelse på tallene?
- Hvilke sammenhenger er mellom tallene?
 - (f. eks; stort fravær skaper press på dem som er igjen)

Her må man overveie om det er særlige omstendigheter som spiller inn, for eksempel forekomst av større uhell, driftsendringer, nye lovbestemmelser og pålegg osv. Som innspill til arbeidsmiljøregnskapet må det gjøres en skriftlig beskrivelse av hva disse tallene og målingene egentlig forteller om arbeidsmiljø og innsatsområder, gjerne sammenlignet med bransjetall eller lignende.

Alt i alt gir de publiserte veiledninger, læreboken, modellbeskrivelser og prosjektrapporter om ADMIRE-prosjektet et svært godt grunnlag for å motivere, forstå og utføre regnskapsførsel og redegjørelse for danske virksomheter og organisasjoner.

KPMG har i tillegg til å lage fullstendige maler som kan benyttes av virksomheter direkte, også laget et digitalt verktøy for statlig sektor. Verktøyet kalles STAR (Statsligt Arbejdsmiljø Regnskab) som veileder i å utarbeide et skriftlig arbeidsmiljøregnskap. Dette kan også brukes som den skriftlige arbeidsmiljøredegjørelse som er et av kravene for å oppnå arbeidsmiljøsertifikat. Selv om verktøyet er utviklet for statlig sektor kan modellen uten videre også anvendes for kommunale, fylkeskommunale og private virksomheter.

5.2.1.1 Egenvurdering av Arbeidsmiljøregnskap

KPMG summerer opp sine erfaringer fra Danmark slik (Goldschmidt m. fl. 2002c):

- Arbeidsmiljøregnskap øker systematikk, planlegging og dialog om arbeidsmiljøet. Temaene diskuteres med toppledelse, styre og kunder, HMS-politikk ses i et nytt perspektiv.
- Virksomheter får et bedre system for registrering og veiledning basert på nøkkeltall om arbeidsmiljøet.
- Arbeidsmiljøregnskap inkluderer de ansatte i større grad – forbedringsarbeidet blir dokumentert og synlig.
- Offentliggjøring av arbeidsmiljøstatus gir opphav til refleksjon og bevisst beskrivelse og rapportering, Virksomheten blir mer spesifikk og de ansatte kan relatere seg til og diskutere innholdet i regnskapet.
- Fremmer forbedringen av arbeidsmiljøet. Mål og tidsfrister brukes til å sjekke fremdrift og nytte av tiltakene.
- Gir innsikt i arbeidsmiljøspørsmål. Fakta kan bekrefte antagelser og drepe myter, noe som ansporer ønsket om å finne ut hvordan forholdene virkelig er.
- Eksterne kunder og fremtidige ansatte ønsker informasjon om organisasjonens arbeidsmiljø.
- Arbeidsmiljøregnskapet kan resultere i oppmerksomhet og forpliktelse hos toppledelsen.

I Danmark forventes slike arbeidsmiljøregnskap å bli vanligere, ikke bare nasjonalt men også internasjonalt. Globalisering og økende fokus på etiske og miljømessige sider ved produksjon gir opphav til nye krav fra investorer og kunder. Interesseorganisasjoner og politiske myndigheter gir også sitt besyv med til disse krav og ønsker. De danske erfaringene så langt viser at et arbeidsmiljøregnskap også har en intern effekt. Når det fokuseres slik på arbeidsmiljøet og man gjør regnskapet som foreskrevet, dukker det opp ideer, forbedringsmuligheter og innsatsområder som ikke tidligere har vært iaktatt. Arbeidsmiljøregnskapet hjelper derfor til å styre forbedringsarbeidet internt og synliggjør innsats og resultater slik at virksomhetens interessenter ser hva som gjøres.

5.2.2 Systematisk ulykkeskostnadsanalyse

Det danske Arbejdstilsynet har finansiert et prosjekt kalt Systematic Accident Cost Analysis – SACA – med forskere fra Handelshøjskolen i Århus og konsulenter fra PricewaterhouseCoopers (Rikhardsson m.fl. 2002). Dette prosjektet er direkte fokusert på økonomiske beregninger av arbeidsulykker. I seg selv kan ikke slike beregninger forebygge ulykker. Men de kan sammen med annen informasjon (for eksempel innsamlet i arbeidsmiljøregnskapet) øke motivasjonen til å fokusere på ulykker. SACA-prosjektets formål var å prøve ut en metode for identifikasjon og vurdering av virksomhetens ulykkeskostnader. Metoden bygger på prinsipper for aktivitetsbasert kalkulasjon, utledet av den engelske versjonen Activity Based Costing (ABC). ABC er de siste årene kommet som tillegg til og ofte i stedet for funksjonsbaserte kalkyler (for eksempel normalcost og standardcost), og brukes for bedre å fange opp mangfoldet i aktiviteter og deres bidrag til verdiskapingen for enkelte produkter og tjenester (jf. Hoff 2002: kap. 10).

For den enkelte virksomhet kan det være like viktig å få vite hva en ulykke koster som hva andre aktiviteter i produksjonsprosessen koster. Dessuten vil ulike typer ulykker sannsynligvis koste ulikt. Dette var utgangspunktet for SACA-prosjektet som i 2001 undersøkte ulykkeskostnader i danske virksomheter. Prosjektet fokuserte på om ulykkeskostnadene kunne integreres i virksomhetenes økonomistyringssystem. Dessuten kartla man om interessen for arbeidsulykker hos virksomhetens interessenter (stakeholders) også kunne medføre dårlig omdømme og dermed innebære risiko for økte fremtidige kostnader. Slike fremtidige kostnader kan knytte seg både til goodwill, tapte ordrer, raskere personalgjennomtrekk, høyere renter og lignende.

I alt ble 9 danske virksomheter i tre ulike næringsgrener studert. I hver virksomhet valgte man ut tre ulykker som ble analysert til bunns. Hver av ulykkene var representative for alvorlige, mindre alvorlige og lettere (dvs. typiske) ulykker for den valgte virksomheten. Undersøkelsen kan dermed påpeke og konkludere når det gjelder relasjoner og sammenhenger innad i hver av de studerte virksomheter, men det kan egentlig ikke generaliseres til andre virksomheter, bransjer eller ulykkestyper. Likevel er undersøkelsen nyttig ved at den påpeker antatte allmenne sammenhenger som i neste omgang kan prøves ut i mer representative undersøkelser.

SACA-metoden identifiserer først de aktiviteter som utføres når en arbeidsulykke skjer. Deretter vurderes det hvilke kostnader disse aktivitetene har medført for virksomheten. Denne måten å identifisere ulykkesrelaterte aktiviteter og aktivitetsrelaterte kostnader, ekskluderer faste kostnader til virksomhetens løpende HMS-arbeid. Generelt tas det med kostnader som knyttes til tidsforbruk, anskaffelser, eksterne serviceytelser, bøter for forskriftsforseelser og lignende. Tidsforbruket omfatter både tid anvendt til aktiviteter direkte relatert til arbeidsulykken, og indirekte tap av arbeidstimer på grunn av redusert effektivitet og lignende.

Fra de 27 arbeidsulykkene som ble analysert er det utledet seks aktivitetsbaserte kostnadskategorier, herunder hvor aktiviteten i gjennomsnitt utgjør definerbare andeler av samlede ulykkeskostnader som vist i tabellen under (sortert etter andelens størrelse):

Tabell 5.1

Aktivitetsbaserte ulykkeskostnadskategorier

Aktivitetstype	Andel (%) av gjennomsnittlige ulykkeskostnader
Skadelidtes fravær	65 %
Produksjonstap	14 %
Administrasjon og oppfølging	13 %
Informasjonsformidling	4 %
Forebyggende tiltak	3 %
Andre aktiviteter	1 %
Sum alle aktivitetstyper	100 %

For alle eksempelvirksomhetene var de gjennomsnittlige kostnader for en mindre alvorlig ulykke ca. 8500 DKR., for en typisk ulykke 31500 DKR. og for en alvorlig

ulykke 85500 DKR. Materialet viser imidlertid store kostnadsvariasjoner mellom virksomhetene.

En del av disse ulykkeskostnadene er synlige og noen er skjulte, dvs. ikke identifiserte i forhold til virksomhetens økonomi- og regnskapssystemer. Fraværskostnader (65 % i gjennomsnitt, med variasjon fra 8 % til 99 %) var de mest synlige. Disse hadde som regel egne konti i kontoplanen og kan beregnes særskilt. De øvrige kostnadstypene (dvs. 35 %) var altså skjulte på andre konti i økonomisystemet og kunne ikke relateres direkte til arbeidsulykken. Det vil si at for hver tusenlapp som blir bokført som fraværrelaterte kostnader på grunn av en ulykke, bokføres altså 500 kroner på andre konti. Ulykkeskostnadene ble også analysert i relasjon til virksomhetenes størrelse og antall ulykker. I gjennomsnitt varierte samlede ulykkeskostnader fra 72000 DKR. til 5.6 MDKR; en stor spredning men samtidig en anskueliggjøring av at alle ulykkeskostnadene er betydelige og at gevinstpotensialet er verd å iaktta.

Vurdering av virksomhetenes økonomisystemer avdekket ingen *tekniske* hindringer for at de samlede ulykkeskostnader skulle kunne bli løpende registrert og oppgjort. Moderne økonomisystemer (for eksempel SAP R/3 eller Navision) er såpass fleksible at de kan støtte de fleste krav og ønsker, herunder å håndtere ulykkeskostnader. Derimot antar forskerne at virksomhetene nok kan ha *kostnadmessige* innsigelser ved å sette opp, vedlikeholde og kontrollere en kontoplan og regnskapsførsel som inkluderer både synlige og skjulte ulykkeskostnader.

I Danmark er det særlig myndighetene, mer enn de studerte virksomheter og deres bransjeorganisasjoner, som er opptatt av å redusere antallet arbeidsulykker. I virksomhetene er innsats og interesse på dette feltet svært avhengig av eiernes og toppledelsens holdning til sikkerhet og ulykkesfarer. Prosjektet registrerer ingen stor interesse for arbeidsulykker blant virksomhetenes interessenter, dvs. blant potensielle nye medarbeidere, investorer, långivere eller forbrukere. Arbeidsulykker oppleves altså fra utsiden som et bedriftsinternt anliggende. For enkelte virksomheter derimot, kunne man bli sjaltet ut som leverandør om man ikke kunne dokumentere et tilstrekkelig sikkerhetsnivå og et tilhørende registreringssystem.

SACA-metoden har altså tre stadier i den økonomiske vurdering av arbeidsulykker;

1. Aktivitetskartlegging

- Finne alle aktiviteter relatert til arbeidsulykken som har medført en kostnad, for eksempel;
- Internt tidsforbruk, materialkjøp, kjøp av eksterne ytelser, bøter, erstatninger, redusert produksjon etc.

2. Kostnadsvurdering

- Kostnader til de identifiserte aktiviteter skal vurderes
- Finn dokumentasjon (i lønssystem, bokføringen etc.)
- Gi kvalifiserte estimater hvor det ikke fins nøyaktige beløp

3. Totalkostnadsanalyser

- Synlige (har egen konto) og skjulte kostnader (mangler konto) må oppgjøres og legges inn i virksomhetens økonomisystem

SACA-metoden virker hensiktsmessig og pålitelig når det gjelder å analysere ulykkeskostnader i virksomheter, herunder å vurdere størrelsen av og muligheten for løpende integrering i økonomisystemet, samt vurdere risiko for avledede virkninger på virksomhetens fremtidige økonomi. Økonomisk vurdering av ulykkeskostnader kan synliggjøre HMS-avdelingens arbeid, kan brukes i økonomistyring og -rapportering og til å bearbeide holdninger til forebyggende ulykkesarbeid.

Ulykkeskostnadene merkes lettest i små virksomheter og i slike som selger arbeidskraft, siden fraværskostnadene utgjør så stor andel av samlede ulykkeskostnader og siden det her ikke alltid er enkelt å erstatte den skadedes arbeidsinnsats. Den største delen av ulykkeskostnadene er synlige i de fleste virksomheter. Forskerne anser det som tvilsomt at løpende registrering av slike kostnader blir allment, derimot kan periodiske oppgjør og standardkostnader være mulige steg på veien frem til en bedre registrering og forståelse av arbeidsulykkes økonomiske aspekter.

5.2.3 Nul Arbejdsulykker

Nul Arbejdsulykker er et kampanjesamarbeid mellom Arbejdstilsynet og Industriens Branchearbejdsmiljøråd. Kampanjen har i 2001-2002 samlet og utgitt 30 forskjellige, veldokumenterte metoder til å forbedre sikkerheten og forebygge arbeidsulykker (www.nul.arbejdsulykker.dk). I løpet av kort tid hadde 14.000 virksomheter fått materiale fra kampanjen, og 600 virksomheter hadde kjøpt metoder herfra. I tillegg var det hold en rekke møter med informasjon om hvordan metodene kunne anvendesⁱⁱⁱ.

I alt dekker metodene 10 viktige områder i ulykkesforebygging, herunder; ledelse og HMS-policy, dokumentasjon, økonomi, kultur, læring, risikovurdering, beredskap og lignende. Disse metodene ble valgt ut blant 70 forslag fra et åpent EU-anbud. Felles for de valgte metodene er at de alle har vært prøvd ut med hell i danske og utenlandske virksomheter. Metodene er pedagogisk beskrevet i enkeltstående hefter. To av disse handler om økonomiske sider ved arbeidsulykker, en basert på *ABC* som modell for å beregne de reelle kostnader i kroner og øre og en basert på *balansert målstyring* som grunnlag for å vurdere de mer avledede virkninger av arbeidsulykker. Begge metodene følges av en guide og et regneark og kan hentes fra www.nul.arbejdsulykker.dk.

De to modellene fokuserer henholdsvis på nå-kostnader og i morgen-kostnader. *Nå-kostnadene* er de direkte og indirekte kostnader som umiddelbart oppstår i virksomheten som følge av arbeidsulykken. Direkte kostnader er sykepenge, kjøp av sikkerhetsutstyr for å hindre nye ulykker og lignende. Indirekte kostnader er slike som utløses av, men ikke er direkte forbundet med ulykken, herunder opplæring av vikarer, timeforbruk til

ⁱⁱⁱ Jf. Arne Jensen, Dansk Metal, innlegg ved HMS Expo i 2002.

møter, tapte inntekter som følge av driftsforstyrrelser og lignende. Kartlegging av arbeidsulykkenes nå-kostnader baseres på informasjon fra bedriftens økonomisystem, og omfatter derfor bare de kostnader som faktisk er registrert.

I morgen-kostnader skal omfatte de langsiktige effekter hos virksomhetens interessenter, særlig slike som påvirker markedsforhold og inntjeningssevne. Slike kostnader kan være vanskelig å oppgjøre i kroner og øre her og nå, men kan tenkes å påvirke det langsiktige økonomiske resultat. Derfor benyttes et rangeringssystem snarere enn et tradisjonelt bokføringssystem for kostnader.

For å kunne prissette en vare eller tjeneste riktig bør det beregnes hva den har kostet å produsere, heri både direkte (gjørne arbeidstid og materialer) og indirekte kostnader (forberedelse, markedsføring, administrasjon osv.). De indirekte kostnader fordeles på ulike kostnadsformål (produkter, prosesser, kundesegmenter) etter den fordelingsnøkkel virksomheten finner riktig.

Vanligvis brukes enten en volumbasert (volumforbruk av produksjonsfaktorer) eller en aktivitetsbasert (dvs. etter hvordan kostnadsformålene trekker på ressursene) fordelingsnøkkel. Den aktivitetsbaserte fremgangsmåten er mest nøyaktig når det gjelder de indirekte kostnaders fordeling fordi det kan opereres med flere kostnadsdrivere i økonomisystemet. Men bare unntaksvis blir arbeidsulykker oppført som en egen kostnadsdriver med egen plass i kontoplanen. Ulykkeskostnadene spres og skjules enten man bruker volum- eller aktivitetsbaserte fordelingsnøkler. Slik sett blir ikke de enkelte produksjons- eller tjenesteytingslinjer riktig kostnadsbelastet. Det trenges altså alternativer til dagens økonomiske registrerings- og oppgjørspraksis for å overkomme denne svakheten.

5.2.3.1 ABC for vurdering av nå-kost ved arbeidsulykker

Den ene metoden som rapporteres i det danske kampanjesamarbeidet henter sin systematikk fra aktivitetsbasert kostnadsanalyse (ABC). ABC gir et godt grep på hvordan kostnadene ved arbeidsulykker og tilsvarende uønskede avvik skal identifiseres og kvantifiseres i et økonomisystem. De færreste virksomheter vet hvor store utgifter arbeidsulykker og uønskede hendelser påfører den. Utgiftene er ofte skjult i ulike driftskostnader, mens antall fraværsdager er det eneste synlige kostnadselementet. I virkeligheten medfører ulykkene kostnader ved driftsstopp, tomgangstid hos andre ansatte, ødelagte varer og utstyr, opprydding, reparasjon av skader, administrasjon, sykkelønn, vikarlønn, dagbøter på grunn av forsinkelser, økte forsikringspremier osv. Den skjulte fabrikk dekker over de reelle kostnader ulykkene medfører (Karlsen 2004).

I den generelle ABC-modellen fordeles virksomhetens kostnader på de aktiviteter som reelt sett skaper kostnadene. Slik samles alle kostnader til motregning i enhver aktivitetsomsetning og den rene verdi av hver aktivitet i virksomheten synliggjøres. Alle ulykkeskostnader, dvs. både de direkte og indirekte som kan knyttes til arbeidsulykken knyttes til aktiviteten (hendelsen) «arbeidsulykke». Det skjer altså ved å klarlegge ulykkeskostnadene og avveie det økonomiske tap som ulykken medfører. Målgruppen er ledelsen, regnskapsavdelingen og HMS-ansvarlige som forventes å samarbeide om

metodens praktiske anvendelse. Metoden er beskrevet av de samme aktører som i SACA-prosjektet (jf. SACA-metoden foran i 5.2.2).

Generelt anses det å være to barrierer som må overvinnes for at ABC-modellen skal kunne anvendes i en virksomhet. For det første inneholder ikke kontoplaner og oppbygging i alminnelige økonomisystemer verktøy og indikatorer som direkte identifiserer ulykkeskostnader. Og for det andre tar ikke de vanlige metoder som brukes til å fordele kostnader på produkter og prosesser hensyn til at arbeidsulykker også kan være en kostnadsdriver. Derfor må økonomiske vurderinger av arbeidsulykker først identifisere og trekke kostnadene ut fra økonomisystemet og deretter fordele dem på de riktige og relevante kostnadsformålene. I praksis er dette vanskelig å gjennomføre.

Som regel er *registreringspraksis* svært varierende, men vanligvis slik at bare en del av ulykkeskostnadene kan spores tilbake arbeidsulykken direkte fra bokføringen på de faste konti. Direkte innkjøp av sikkerhetsutstyr kan vanligvis identifiseres lett, mens administrativ tid knyttet til etterarbeidet i forbindelse med ulykken ikke like lett lar seg registrere. For at alle slike tidskostnader skal bli registrert må kontoplanen inneholde et eget kostnadssted for aktiviteten «arbeidsulykker». Det forekommer sjelden, derfor må en del av ulykkeskostnadene vanligvis etterspores fra flere ulike konti.

Også *oppgjørpraksis* kan være en barriere for å få identifisert og avgrenset ulykkeskostnadene. Ulykken kan ha fremtidige og belastende virkninger, f. eks i form av rekrutteringsproblemer, tap av nøkkelkunder, økte opplæringskostnader osv. De fleste slike kostnadsdrivere kan ikke henføres til en bestemt arbeidsulykke, men mer til den samlede virkning av alle arbeidsulykker eller uønskede driftsavbrudd i virksomheten. Derfor er det heller ikke enkelt å bokføre slike kostnader på hver enkelt arbeidsulykke. Slike kostnader kan derfor best kvantifiseres via rangering, slik balansert målstyring er et verktøy for.

I vurdering av nå-kostnader har imidlertid ABC-modellen tre trinn:

1. Kartlegging av ulykkeskostnader

- Kartleggingen knyttes til en aktivitetsbasert kostnadsvurdering. Først klarlegges de aktiviteter ulykken forårsaker. Dernest ses disse i relasjon til kontoplanen for å finne de kostnader som knytter seg til disse aktivitetene, og så trekkes disse ut av økonomisystemet.

2. Omfordeling

- De kartlagte kostnader føres på det kostnadsformål hvor ulykken skjedde.

3. Resultatanalyse

- De informasjonen som fremkommer fra trinn 1 og 2 brukes til å beregne dekningsbidraget og/eller beregne nøkkeltall for ulykkes kostnader. Ulykker med registrert fravær (over en dag) inkluderes.

For å kunne bestemme ulykkens økonomiske omfang må man altså først identifisere aktivitetene og deretter vurdere hva disse koster. ABC-modellen anvender fire grupper av økonomiske virkninger i denne sammenheng:

1. *Tid*; all tidsbruk som kan knyttes til ulykken
2. *Materialer og komponenter*; innkjøp, reparasjon, utskifting, sikring osv.
3. *Tjenesteytelser*; eksterne tjenester, herunder vikarer, konsulenter osv
4. *Tapte inntekter og andre kostnader*; tapte oppdrag, lavere salgspriser, gebyrer osv.

Denne inndelingen sikrer at kartleggingen dekker både kostnadstype og -driver (selve ulykken). En del av disse informasjonene må fastsettes ved skjønnsmessige overslag, særlig hvis virksomheten på forhånd ikke har innrettet sin kontoplan til nettopp å fange opp disse fire kategoriene. Metodebeskrivelsen angir hvilke skjemaer som kan benyttes og viser hvordan dette kan gjøres ved eksempler.

5.2.3.2 Avledede virkninger av arbeidsulykker

Den andre metoden som benyttes i det danske kampanjesamarbeidet er å beregne avledede konsekvenser av selve ulykken. Metoden viser en fremgangsmåte til vurdering av økonomiske virkninger som først kommer til syne over tid og som det kan være vanskelig å anslå omfanget av, for eksempel tap av goodwill eller omdømme. Denne metoden er basert på tenkemåten utviklet i balansert målstyring (jf. kap. 4.3.3).

De avledede virkninger av arbeidsulykker kan være forsinkelser og kundeklager, tapt effektivitet, redusert inntjening, utilfredse og utrygge ansatte, besøk fra tilsynsmyndighetene, rekrutteringsvansker, negativ medieomtale osv. Ingen virksomhet vil gå økonomisk skadesløs av slike avlede virkninger. Hvor store kostnadene blir, er ikke enkelt å vurdere i hvert tilfelle. Jo flere slike virkninger som inntreffer eller blir relevante, jo raskere kan de påvirke virksomhetens økonomiske resultat.

For å kunne registrere og analysere slike avledede virkninger tas det utgangspunkt i virksomhetens interessenter; eiere, kunder, ansatte, leverandører, og relevant aktørgrupper i samfunnet. Metoden fokuserer på sentrale sammenhenger mellom arbeidsulykker og økonomisk relatert interessentatferd knyttet til virksomhetens aktivitet over tid. Vurderingene som gjøres støtter først og fremst ledelsens beslutninger om sikkerhetsrelaterte spørsmål, men disse kan jo også få påvirkning på andre beslutninger og parametere i virksomhetens drift.

Metoden angir enkle registreringsskjemaer for hver interessentgruppe, hvor risikoen knyttet til aktiviteten veies i forhold til interessentens betydning for virksomheten. En illustrasjon for gruppen «ansatte» gis i figur 5.3.

1. Krav til virksomheten	Fullt forsvarlig (fysisk og psykisk) arbeidsmiljø
2. Beslutning	Skal jeg fortsette å arbeide her eller ikke?
3. Ulykkens betydning	Flere ansatte slutter, færre vil arbeide her Krever økt innsats for å holde på de ansatte
4. Avledede virkninger, ved negative beslutninger	Høyere kostnader ved å tiltrekke seg/holde på ansatte Driftsforstyrrelser og produksjonstap pga. nye ansatte Sekundæreffekt ift. kunder og brukere
5. Interessentens betydning	Gis en vekt fra 1=lav til 2=høy
6. Risikorangering	Rangeres fra ÷2 (lav risiko) til +2 (høy risiko)
Samlet vurdering	Felt 5 X felt 6

Figur 5.3

Kvantifisering av avledede virkninger (ansatte)

Et slikt skjema settes opp for hver interessentgruppe; eiere, investorer, kunder, leverandører, samfunnsgrupper og lignende. Samlet kan man så oppnå et kvantifisert mål for en ulykkes betydning for virksomhetens langsiktige operasjoner.

Mange virksomheter har opplevd at valget av en rimeligere innsatsfaktor (råvare, halvfabrikata, tjeneste osv.) medfører så mange feil og driftsavbrudd at det i det lange løp blir dyrere enn det opprinnelig mer kostbare innkjøpsalternativet. På samme måte kan utelatelse av sikkerhets- og kvalitetskontroll, manglende opplæring og lemfeldig omgang med sikkerhetsbestemmelser medføre arbeidsulykker som gir driftsstopp som i neste omgang gir leveranseforsinkelser som gir klager og stoppordrer osv. Enkelte risikoskapende beslutninger kan i første omgang se ut som om de gjør produksjonen mer effektiv og rimelig, men de har den motsatte virkning i det lange løp. Disse langsiktige virkningene av arbeidsulykker må altså vurderes i relasjon til interessentgruppene om virksomheten skal ha en realistisk økonomisk kalkulasjon av sine produksjonskostnader.

5.3 Sverige – verktøy for store og små

5.3.1 Potential1 – felles nordisk verktøy

Potential1 er en kommersiell programvare for lønnsomhetskalkyler av bl.a. HMS-tiltak. Den ble utviklet av Miljödata (Sverige), Futura og den Svenska Handelshögskolan i Helsinki (professor Guy Ahonen, Finland) i 1998, og oppgradert i 2000-2001. Nå er det tilgjengelig i Finland, Sverige, Norge og UK. Metodikken er forholdsvis enkel, og verktøyet er velprøvd særlig i Finland og Sverige hvor en lang rekke brukere er registrert.

Verktøyet er oversatt og tilpasset norske forhold av ECONman som også har markedsføringsansvaret i Norge fra 2003.^{iv} Verktøyet skal dekke økonomiske aspekter ved arbeidsmiljøtiltak som iverksettes, herunder også effektivitet og lønnsomhet. Det kan brukes selvstendig eller i samvirke med Verdiøkende samtale (VS), men så langt er verktøyet ikke operativt tatt i bruk i Norge.

Potential1 er et verktøy for økonomisk analyse i virksomheter der hvor det inntreffer målbare endringer i arbeidsmiljøet. Særlig vekt legges på å beregne produktivitetsbortfallet (dvs. tapt tid og produksjon) når en arbeidstaker må erstattes. I

^{iv} Beskrivelsen av metoden henter sitt materiale både fra den finske, svenske og norske versjonen. Den norske versjonen er betegnet Potensial1. Den leveres av ECONman på en CD med en trinn-for-trinn veiledning i papirformat. Programmet er brukervennlig og legger ut en snarvei til skrivebordet på egen datamaskin, og er operativt etter en rask installasjonsprosedyre. Potensial1 er utviklet i Microsoft Office 97, og bruker standard verktøy og modulintegrering så langt som praktisk mulig. Programmet kan brukes både frittstående og i nettverk.

mange virksomheter vil ikke en skadd ansatt kunne erstattes på dagen, dvs. det gir «tapt tid». Dessuten vil heller ikke en erstatter være fullt produktiv fra første dag på jobben, dvs. man har en «produktivitetssvekkelse». Potential1 kalkulerer begge forhold.

Potensial1 beregner produktivitet og lønnsomhet for virksomheten før og etter forandringer i arbeidsforholdene. Dataprogrammet forutsetter at brukeren kan fastsette noen få nøkkeldata. Disse lastes inn i ulike standardkalkyler som gir et stort antall mulige mål knyttet til endringer i arbeidsforholdene. En oversikt over hvilke nøkkeltall som kreves er angitt i tablået under:



Delfunksjonene i Potential1 registrerer først nøkkeltallene om *normaltid*, dvs. arbeidstid, sykefravær og personalgjennomtrekk, dernest lønn og produksjonskostnader under funksjonen *kostnad*. Forandringer i intern produktivitet, overtidsbruk og tilhørende kostnader samt underleveranser dekkes i delfunksjonen *kapasitet*. *Innsats* omfatter investeringer og driftskostnader, og *resultat* gir utdata i bilder, lister og grafer. *Tiltaksfunksjonene* (nytt tiltak, kopiere tiltak, slett tiltak) registrerer alternative virkemidler og fremgangsmåter virksomheten kan benytte for å oppnå en HMS-gevinst. *Innstillinger* angir standardverdier for virksomheten, herunder normalarbeidstid, feriedager, ferielønn, karensdager ved sykdom osv.

Programmet gjøres operativt ved først å registrere et nytt HMS-tiltak, dernest å åpne delfunksjonene *normaltid*, så *kostnad*, *kapasitet* og *innsats*. Dette beskriver forandringene i HMS-forholdene, dvs. i arbeidstid, sykefravær, ferie, annet fravær og personalgjennomtrekk, i investeringer og driftskostnader, forandringer i lønns- og andre produksjonskostnader, endret bruk av overtid, underleveranser og endringer i produktivitet. Deretter kan man sjekke om tiltaket er lønnsomt når standard opplysninger om investering, driftskostnad, avskrivningstid, virkningstid og intern kalkulasjonsrente er fastsatt.

Til sist kan vi så presentere deleffektene av HMS-tiltaket i form av stolpediagram, og lage en rapport som gir informasjon om de viktigste data og virkninger av tiltaket. Noen av fordelene ved programmet er angitt i tablået under.

Potensial1 kan brukes for å beregne økonomiske konsekvenser av endrede arbeidsforhold. Programmet kan brukes både til for- og etterkalkyler, dvs. til å beregne produktivitet og lønnsomhet for virksomheten før og etter gjennomføring for eksempel et arbeidsmiljø- eller HMS-tiltak.

Forandringer i HMS-forhold kan ha arbeidsmiljømessige eller strategiske årsaker, herunder både teknisk sikkerhet og økonomiske usikkerhet. De kan gjelde arbeidsmiljøet eller selve tilretteleggingen av arbeidsoperasjonene, eller være knyttet til velferdstiltak,

personalutvikling eller tiltak for å redusere personalgjennomtrekk og sykefravær. Den HMS-økonomiske analysen vil være en viktig del av beslutningsgrunnlaget.

Potensial1 antar at endrede arbeidsforholdene påvirker både produksjonskostnader og produktivitet. Men ikke alltid kan man med sikkerhet vite hva som påvirker en forbedring av produktiviteten.

Endrede arbeidsforhold kan imidlertid måles. Ved hjelp av de økonomiske regnskapsmodeller som benyttes i Potential1 kan både økte inntekter og reduserte kostnader kvantifiseres. Leverandørene av Potential1 hevder at i de fleste investeringsvurderinger er det likevel ikke mulig å få sikre tall for inntektene. Kostnadene er normalt lettere å presisere, mens inntektene ofte bare blir et anslag. Med Potential1 får virksomheten et hjelpemiddel for også å presisere inntektssiden fordi modellen regner ut de økonomiske konsekvensene av forbedringer i arbeidsforholdene (ECONman 2004).

5.3.1.1 Potensialet ved Potential1

Potensial1 er et nettbasert verktøy som forenkler økonomiske beregninger for effekter av endringer i arbeidsforhold som f. eks lavere personalgjennomtrekk, redusert sykefravær eller økt effektivitet påvirker produksjonskostnader og produktivitet. Programmet gir en metode for å kunne anvende (standard) økonomiske regnskapskalkyler og beregningsmåter ved endring i HMS-forholdene. Det kan beregne produktivitet og lønnsomhet *før og etter* endring i arbeidsforholdene som følge av iverksatte tiltak. Dessuten krever det bare at verdiene på et begrenset sett av variabler

Potensial1 gir mulighet for en bra økonomisk kalkyle med rimelig arbeidsinnsats. De økonomiske beregningene er i seg selv ikke spesielt kompliserte, men antallet faktorer som inngår, gjør at man egentlig må ha et verktøy som Potential1 for å få en pålitelig økonomisk analyse utført med rimelig arbeidsinnsats. Potential1 regner med over 300 variabler. Det er likevel bare ca. et dusin av dem som du selv trenger å sette verdier på for å få en økonomisk analyse av en forandring i arbeidsforholdene.

Potensial1 gir en metode og en støtte for å gjøre økonomiske kalkyler som viser hvilket økonomisk potensial konsekvensene av ulike forandringer i arbeidsforhold innebærer. Potential1 hjelper deg med nøkkeltall og kalkyler. Du kan enkelt vise at selv små forbedringer som krever liten innsats gir reell økonomisk gevinst.

Kilde: ECONman 2004

presiseres, mens regnemodellene gir et stort antall nøkkelfaktorer som beskriver virksomheten i målbare termer.

Potensial1 krever antakeligvis ikke økonomisk kompetanse utenom forståelse av innholdet i de vanligste begrepene som inngår i programmet. ^v Oppsummert kan Potential1 synes å ha følgende fordeler og ulemper som praktisk verktøy for virksomheter som er opptatt av å synliggjøre de økonomiske konsekvensene av en rekke forskjellige HMS-tiltak:

Fordeler:

- Gjør det enklere å velge mellom de mest økonomisk lønnsomme tiltakene
- Gjør både forkalkyler og etterkalkyler
- Særlig fokus på produktivitetsbortfall ved fravær
- Krever rimelig arbeidsinnsats og kunnskap om økonomiske kalkyler
- Praktisk programvare for IA-virksomheter

Ulemper:

- Mest basert på åpne (ikke skjulte) HMS-kostnader
- Overfokusert på personalkostnader

Potensial1 kan brukes av mange ulike virksomheter og faggrupper; herunder HMS-ledere som skal gjøre valg mellom ulike HMS-tiltak med forskjellig lønnsomhet innenfor en gitt budsjettamme, samt av konsulenter, rådgivere, e-læringsselskaper og andre skal dokumentere avkastning av tiltak ved innsalg av sine HMS- eller omstillingsprodukter og tjenester til potensielle kunder. Programmet er effektivt, forholdsvis enkelt å forstå og anvende og kan brukes for ulike formål og kalkyler. En fordel er at det starter med lett identifiserbare data, så som fravær og HMS-investeringer. En stor ulempe er at det blir sterkt fokusert på personalkostnader, og dermed passer best for virksomheter som er personalintensive.

5.4 Norge – lite tilpassede verktøy?

I Norge er det gjort forsøk med to forbedringsverktøy som også inkluderer en viss form for kartlegging og måling av økonomiske virkninger av HMS-arbeidet; *Hurtigruta* og *Lønnsomhetsnøkkelen*. Disse verktøyene var opprinnelig tenkt som empirisk basis for dette prosjektet, men har på grunn av svak tilslutning ikke vært tilstrekkelig utbredt i norske virksomheter til å kunne tjene dette formålet. Verktøyene er evaluert i en egen rapport fra dette prosjektet, og skal derfor ikke omtales videre her (jf. Lindøe 2005)^{vi}.

^v Vi har ikke hatt anledning til å teste ut brukererfaringer med Potential1 verken i Norden eller i UK.

^{vi} Jf. P.H. Lindøe, 2005: Metoder for bedre HMS-økonomi. Tre norske erfaringer. Rapport RF-2005/001.

Det tredje verktøyet, «SHE-Management» representerer et svært ambisiøst forsøk på å bygge et integrert økonomisk styringsverktøy for HMS-feltet i norske virksomheter. I prosjektperioden har dette systemet vært under utvikling og utprøving, og skal derfor omtales senere i dette kapitlet.

Det fjerde norske verktøyet som er vurdert i dette prosjektet stammer fra «ECONman» og skiller seg fra de foregående ved at det er utviklet særlig med tanke på kartlegging og måling av både personaløkonomiske og arbeidsøkonomiske effekter. Det er pedagogisk lagt opp med tanke på raskt å kunne identifisere «HMS-utfordringer» som det deretter kan knyttes både kostnader og inntekter til. Det er i utgangspunktet ikke knyttet opp til bedriftens regnskapssystemer og skal også omtales senere i dette kapitlet.

5.4.1 Norge: SHE-Management

I Norge har HMS-leverandøren *Zeromindset/Risk Management Group* utviklet et omfattende dataprogram (SHE Management) som bl.a. gir årsregnskap for faktiske kostnader ved uønskede hendelser, potensielle kostnader ved uønskede hendelser (nesten ulykker), investeringsoversikt for skadeforebyggende tiltak, virkninger av proaktive tiltak og hyppighet av uønskede hendelser. Leverandøren har utviklet et risikofokusert verktøy. Registrerings- og analyseverktøyet gir virksomheten mulighet til på hvert av de fem nevnte analysefeltene å registrere samlede og enhetsvise kostnader fordelt på både risikoområder og risikoeiere. Dermed blir oversikten over konsekvensene bedre og ansvaret for forbedringsarbeidet lettere å følge opp. Dessuten gir systemet god støtte til registrering av proaktiv informasjon på kritiske områder. Indirekte kostnader ved uønskede hendelser, som mange virksomheter ofte ikke har oversikt over lar seg enkelt beregne.

Systemet løser de pålagte oppgaver i IK-HMS-forskriften og håndterer som basis følgende oppgaver:

- Oppbygging og administrering av HMS-organisasjonen
- Kartlegging og ajourføring av lover og forskrifter
- Oppbygging av risikoprofil samt overvåking av risikoutviklingen
- Rapporter for måling av utvikling av lønnsomheten i HMS-innsatsen
- Dokumentstyringssystem og systematikk for kvalitetssikring
- Revisjon

Utover dette kan man bygge på med tilleggsmoduler som inneholder en rekke spesialfunksjoner for HMS og moduler som gjør systemet anvendelig for skadeforebyggende arbeid utover HMS.

Systematisk HMS-arbeid er lønnsomt. Vanskeligheten har bestått i å dokumentere og måle lønnsomheten slik at man kan finne ut om det er lønnsomt nok og hvor forbedringer kan settes inn. SHE Management System bygger på en metode som gjør at man enkelt får overblikk over faste kostnader og variable kostnader som følger ved tiltak og uønskede hendelser. I tillegg følger systematikk for måling av effekten av HMS innsatsen.

SHE Management System® effektiviserer og resultatorienterer HMS arbeidet vesentlig, spesielt ved at det gir overblikk over HMS-systemet. Papirmengder som blir redusert, tidligere manuelle tidkrevende arbeidsoperasjoner som blir automatisert og rapportfunksjoner som gir verdifull informasjon er noen av de områder som SHE Management System forbedrer.

Leverandøren har også utviklet en forenklet utgave av SHE Management System, kalt SHE Express. Det er rettet mot små- og mellomstore virksomheter, samt virksomheter som har en drift som er lite risikoutsatt.

Disse virksomhetene har behov for et rimelig, brukervennlig system som gir mye HMS for pengene. Det vil si at systemet skal gi kunden et godt HMS-opplegg med minst mulig innsats, og det skal være enkelt å vedlikeholde.

I dette markedet er det mange virksomheter som ikke interesserer seg for HMS eller har personellressurser til å arbeide med det. Likevel må de ha et system for å oppfylle lovens krav. SHE Express er et system som hjelper disse kundene til å få opp et godt HMS-system med minimal innsats.

Mulige sterke sider de risikobaserte SHE-systemene:

- Enkelt å måle lønnsomheten av HMS innsatsen
- Effektiviserer og resultatorienterer HMS arbeid
- Oppfyller myndighetenes krav til HMS-systemer

Mulige svake sider:

- brukervennligheten er ikke overbevisende
- krever forholdsvis gode kunnskaper og data- og regnskapssystemer
- genererer data som ikke uten videre etterspørres av virksomhet, tilsyn eller markedsaktører

SHE-systemene inneholder mange interessante aspekter i retning av en mer utvidet økonomisk styring av HMS-feltet, herunder nesten-ulykker, verste-situasjonsberegninger og beste-praksis. Dessuten er det mulig å supplere rene økonomiske størrelser med poengsystemer som supplerer informasjonen om regnskapsresultatene^{vii}.

5.4.2 Verdiøkende samtale for arbeidsmiljøøkonomiske kalkyler

ECONman har utviklet og formidlet ulike verktøy for HMS-regnskap. Et av disse kalles «Verdiøkende samtale» og er en HMS-dialog mellom to eller flere personer i

^{vii} I løpet av prosjektperioden har prototypene for disse systemene vært prøvd ut i Norge og Sverige, men uten noe markedsgjennombrudd. Leverandøren har derfor lagt ned sin virksomhet.

virksomheten som er involvert i beslutninger om og gjennomføring av HMS-tiltak.^{viii} Normal brukes kostnyttekalkyle og nåverdianalyse som støtte for vurderingen. Denne samtalen skal bidra til

- at gjennomføringen av tiltaket skjer på en målrettet måte, baseres på kostnytte- og nåverdianalyse og får de ønskede effekter
- å motivere involverte personer til å nå de mål som tiltaket tar sikte på å oppnå

En verdiøkende samtale gjennomføres for å vurdere

- kostnader ved mangler i arbeidsmiljøet
- kostnytte i forbindelse med forkalkyle av arbeidsmiljøtiltak
- resultater i forbindelse med etterkalkyle av arbeidsmiljøtiltak

Siktemålet er å oppnå best mulig økonomiske resultater av tiltak som skal forbedre arbeidsmiljøet. Det gjennomføres normalt to verdiøkende samtaler i tilknytning til hvert enkelt tiltak:

- 1 *Kostnadsvurdering* ved mangler i arbeidsmiljøet og *forkalkyle* av kostnader og nytte
- 2 *Etterkalkyle* av kostnader og nytte en tid etter at tiltaket er gjennomført.

En verdiøkende samtale skal inngå som et naturlig element i situasjoner der det er relevant å vurdere *kostnader og nytte* i forbindelse med beslutninger av konsekvenser for arbeidsmiljøet i virksomheten. I løpet av den første samtalen skal deltakerne ta stilling til de økonomiske konsekvensene av tiltaket basert på kostnyttekalkyle, nåverdianalyse, avkastning og tilbakebetalingstid. En verdiøkende samtale skal være godt forberedt blant annet gjennom et ferdig utfylt regneark med forslag til kvantifiserte og kalkulerte kostnads- og nytteelementer. Samtalen skal normalt ta mellom en og to timer, maksimum tre timer.

Verdiøkende samtale i forbindelse med *etterkalkyle* skal baseres på faktiske resultater, både resultater som forventet i forkalkylen og eventuelle andre uventede resultater. Denne samtalen skal innebære læring om hvordan virksomheten best kan oppnå ønskede resultater av arbeidsmiljøetsatsninger og lede frem til eventuelle nye tiltak for å forbedre arbeidsmiljøet ytterligere.

En verdiøkende samtale skal utvikle og forbedre resultat-kulturen og resultatstyringen i virksomheten, forbedre den økonomiske effektiviteten (produktiviteten), bidra til et helhetlig perspektiv på kompetanseutvikling, arbeidsmiljø- og omstillingstiltak, og forbedre de ansattes muligheter til å oppnå effekter av HMS-tiltak som besluttes gjennomført.

^{viii} Dette avsnittet bygger i stor grad på materiale stilt til rådighet av ECONman. Denne metoden er også omtalt i Lindøe 2005, jf. kap 4 og Vedlegg C1 og C2.

Verdiøkende samtaler kan foregå i fem forskjellige situasjoner som leder frem til styrket humankapital (<http://www.econman.com/Fagomrader/Personalokonomi-F/Vs/vs.html>):

- Strategisk nivå - overordnede vurderinger og vedtak, ofte knyttet til omfattende opplæringstiltak for å heve kompetansen til grupper av ansatte eller alle ansatte f.eks. program for endring av bedriftskultur, opplæring i nye total kvalitetsystemer e.l.
- Operativt nivå - gruppevis eller enkeltstående opplæring, ofte initiert av ledere eller ansatte på operativt nivå i virksomheten. f.eks. kurs i prosjektstyring, opplæring i nye IKT-systemer, servicekurs osv.
- Taktisk nivå - planlegging av kompetanseutvikling der det er fornuftig å vurdere avkastningen av de forskjellige opplæringstiltak opp mot hverandre, enten innenfor en budsjetttramme eller som et innspill til budsjettarbeidet.
- Opplæringens start og slutt - der deltakerne i kompetanseutviklingstil- taket legger grunnlaget for å forbedre resultatene i egen virksomhet når de er tilbake i jobben.
- Resultater i jobben - oppfølging og evaluering av kompetanseutviklingen. Evalueringen gir deltakerne og ledere nyttige erfaringer som grunnlag for fremtidig planlegging.

Normalt vil en verdiøkende samtale *før* beslutning om et arbeidsmiljøtiltak innebære en diskusjon mellom deltakerne der følgende tema utgjør hovedinnholdet:

- en kortfattet beskrivelse av tiltaksidéen og hvordan arbeidsmiljøtiltaket støtter virksomhetens strategiske HMS-arbeid og/eller det daglige arbeidet
- beskrivelse av konsekvensene dersom tiltaket ikke gjennomføres (det såkalte 0-alternativet)
- kvantifisering og kalkyle av 0-alternativet (kostnadskalkyle)
- beskrivelse av formålet med arbeidsmiljøtiltaket
- beskrivelse, kvantifisering og kalkyle av forventede omtrentlige totale kostnader for tiltaket
- beskrivelse, kvantifisering og kalkyle av forventet omtrentlig nytte av tiltaket
- forventet omtrentlig netto nåverdi, avkastning og tilbakebetalingstid for tiltaket
- konklusjon - gjennomføring eller ikke gjennomføring av tiltaket
- hvis tiltaket besluttet gjennomført - identifisere og erkjenne ansvaret for gjennomføringen og oppfølgingen av tiltaket.

Gjennomføring av verdiøkende samtale en viss tid etter at tiltaket har virket inneholder følgende momenter:

- evaluering av effektene av arbeidsmiljøtiltaket med utgangspunkt i en etterkalkyle av kostnytte, nåverdi og avkastning
- behov for ytterligere arbeidsmiljøtiltak og eventuelle forslag til nye tiltak
- tilbakemelding til ledelsen på strategisk og/eller operativt nivå om resultatene av effektmålingen.

ECONman leverer et verktøy som kombinerer Verdiøkende samtale med et tegneark for arbeidsmiljøøkonomiske beregninger. Verktøyet har egentlig tre instrumenter:

- på første side gis *grunnlagsopplysninger* om hvem tiltaket gjelder, ansvarsforhold, tidsramme, formål og delmål for tiltaket og deltakernes tillit til måloppnåelse for de enkelte delmål, slik som vist i tablået under:

ECON man		VERDIØKENDE SAMTALE			Tiltaksbeskrivelse med kost/nytte-kalkyle
Organisasjonens enhet:	Lo komm/råd	Arbeidsmiljøtiltak ref. nr.:	B: Trim - Trening	Dato:	21.08.2002
Deltakere:					
	<i>Navn</i>	<i>Arb.sted</i>	<i>Tiltak</i>	<i>Tidspunkt</i>	
	Fred Flintstein	Lo/Adm	Anbefale og formidle	31.08.2002	
	(Navn på alle deltakerne i samtalen)		Gjennomføre	31.08.2003	
	Eva Berget	Lo/HMS	Planlegge og gjennomføre		
	Arne Sandervang	ECONman	Utføre kalkyle + dokumentasjon	21.08.2002	
Formålet med arbeidsmiljøtiltaket:					
Gjennom et strukturert treningsopplegg for langtidssykmeldte å få arbeidstakere med bedre helse, økt livskvalitet, større yteevne og lavere sykefravær					
(Tiltaket gjelder prøveprosjektet: 1 år med 25 deltakere fra en konkret avdeling/virksomhet. Langtidsvirkningene er bare vurdert for disse 25 deltakerne. Dersom Lo kommune planlegger å innføre Trim - Trening for resten av kommunen, vil det være nødvendig med en ny kalkyle for å synliggjøre kostnader, nytte, avkastning og tilbakebetalingstid for det tiltaket.)					
Resultater/effekter av arbeidsmiljøtiltaket:					
1. Økt trivsel og arbeidsglede bidrar til økt produksjon tilsvarende 2 % for 25 personer					
2. Kortere/ redusert sykefravær - langtidssykefravær: lavere vikarkostnader 5 år, korttidsfravær: red. sykefraværskostnader 20 dg for 25 pers.					
3. Mindre behov for oppfølging BHT					
4. Lavere personalomsetning tilsvarende 1 person/år					
5. Reduserte vikarkostnader for deltakere i prøveprosjektet tilsvarende 10 personer i 20 dager					
6. Bedre service					
7. Økt kvalitet på kommunale tjenester og økt livskvalitet for ansatte					
Tillit til at resultatene skyldes arb.miljøtiltaket:					
1. Tillit til at konsekvensen av tiltaket bidrar til 80 % av effekten					
2. og 4. Tillit til at konsekvensen av tiltaket bidrar til 50 % av effekten					
5. Tillit til at konsekvensen av tiltaket bidrar til 60 % av effekten					

© ECONman Personaløkonomisk Sentre

De to neste regnearkene viser arbeidsmiljøøkonomiske kalkyler som støtter den verdiøkende samtale. Et eksempel er vist i neste tablå og omfatter to hovedkomponenter, beregning av kostnader og nytte knyttet til HMS-forbedringstiltaket:

- *kostnadselementer*; har innebygde formler for utregning av kostnader og nåverdi når kvantifisering, vurdering av enhetskostnad og antallet år kostnadene gjelder for, er ført inn.
- *nytteelementer*; har innebygde formler for utregning av gevinst, nåverdi, avkastning og tilbakebetalingstid når kvantifisering, vurdering av verdien av nytten, tillit til måloppnåelse, antallet år nytten gjelder for og kalkulasjonsrente, er ført inn.

KOSTNADER		Antatte kostnader (investering i arbeidsmiljøtiltaket):			Antall år skal alltid registreres lik eller større enn 1			
				Årsum kr	Ant. år	Sum kr.		
1. Kostnad for anvendt tid til produksjon av treningsopplegget	<input type="text" value="2"/> personer	×	<input type="text" value="40"/> timer	×	<input type="text" value="300"/> kr./time	24 000	1	24 000
2. Kostnad for treningstid (tapt produksjon deltakere)								
Fase 1 - 8 uker	<input type="text" value="25"/> personer	×	<input type="text" value="48"/> timer	×	<input type="text" value="200"/> kr./time	240 000	1	240 000
Fase 3 - 32 uker	<input type="text" value="25"/> personer	×	<input type="text" value="48"/> timer	×	<input type="text" value="200"/> kr./time	240 000	1	240 000
Fase 2 - 12 uker	<input type="text" value="25"/> personer	×	<input type="text" value="0"/> timer	×	<input type="text" value="0"/> kr./time	-	1	-
3. Konsulentkostnad (fysioterapeut)	<input type="text" value="1"/> personer	×	<input type="text" value="100"/> timer	×	<input type="text" value="350"/> kr./time	35 000	1	35 000
4. Reise, opphold og kostgodtgjøring								
Reise	<input type="text"/> personer	×	<input type="text"/> kr./person			-		-
Opphold	<input type="text"/> personer	×	<input type="text"/> kr./person			-		-
Kostgodtgjøring	<input type="text"/> personer	×	<input type="text"/> kr./person			-		-
5. Lokaleleie	<input type="text" value="52"/> dager	×	<input type="text" value="500"/> kr./dag			26 000	1	26 000
6. Dokumentasjons- og materialekostnader								
Skriving og trykking	<input type="text"/> personer	×	<input type="text"/> timer	×	<input type="text"/> kr./time	-	1	-
7. Administrative kostnader								
Saksbehandling BHT	<input type="text" value="1"/> personer	×	<input type="text" value="30"/> timer	×	<input type="text" value="300"/> kr./time	9 000	1	9 000
8. Vedlikehold av tiltaket (nødvendig oppdatering i framtiden)								
Faglig oppdatering og adm.	<input type="text"/> personer	×	<input type="text"/> timer/år		<input type="text"/> kr./time	-		-
9. Andre kostnader								
9.1 Vikarer i treningsperioden	<input type="text" value="10"/> personer	×	<input type="text" value="48"/> timer/år		<input type="text" value="200"/> kr./time	96 000	1	96 000
9.2 Merarbeid BHT: Inntak, oppfølging, avslutning	<input type="text" value="2"/> personer	×	<input type="text" value="40"/> timer/år		<input type="text" value="300"/> kr./time	24 000	1	24 000
				Totale kostnader		694 000		
				Meddiskonterte kostnader				694 000
Totale kostn. utenom tapt prod. i treningstid					214 000			
				Kostnader/deltaker (neddisk. kostn./ant. delt.)				1851

NYTTE		Antatt nytte som følge av tilhørende investering i arbeidsmiljøtiltaket:			IK eller større enn 1				
1. Høyere produktivitet (i jobb i løpet av 8 uker)	<input type="text" value="10"/> pers.	×	<input type="text" value="20"/> dager	×	<input type="text" value="1500"/> kr/dag person	<input type="text" value="60"/> % andel	180 000	1	180 000
2. Kortere/redusert sykefravær	<input type="text" value="25"/> pers.	×	<input type="text" value="20"/> dager	×	<input type="text" value="1500"/> kr/dag person	<input type="text" value="50"/> % andel	375 000	4	1002 379
3. Lavere personalomsætning	<input type="text" value="1"/> pers.	×	<input type="text" value="80000"/> kr/pers.oms.			<input type="text" value="50"/> % andel	40 000	4	106 920
4. Færre arbeidsskader	<input type="text"/> pers.	×	<input type="text"/> kr/skade			<input type="text"/> % andel	-		-
5. Økt innsats/produksjon ved nærvær pga. økt trivsel	<input type="text" value="25"/> pers.	×	<input type="text" value="2"/> % økning		<input type="text" value="1500"/> kr/pers	<input type="text" value="80"/> % andel	60 000	4	160 381
6. Bemanningsreduksjon/kostnadsreduksjon på lang sikt									
6.1 Vikarer	<input type="text" value="5"/> pers.		<input type="text" value="200000"/> kr/år			<input type="text" value="50"/> % andel	500 000	4	1 336 506
6.2 Overtid	<input type="text"/> pers.		<input type="text"/> kr/år			<input type="text"/> % andel	-		-
6.3 Administrasjon av vikarlo.t.	<input type="text"/> pers.		<input type="text"/> kr/år			<input type="text"/> % andel	-		-
7. Reduserte vedlikeholdskostnader	<input type="text"/> kr./år		<input type="text"/> % reduksjon			<input type="text"/> % andel	-		-
8. Kvalitetsforbedring (komm. tjenester og livskvalitet for den enkelte arbeidstaker) <i>ikke kvantifisert</i>	<input type="text"/> ant. feil e.l.		<input type="text"/> kr/feil			<input type="text"/> % andel	-		-
9. Mindre behov for oppfølging BHT <i>ikke kvantifisert</i>	<input type="text"/> pers.		<input type="text"/> timer	×	<input type="text"/> kr/time	<input type="text"/> % andel	-		-
10. Bedre service <i>ikke kvantifisert</i>	<input type="text"/>		<input type="text"/>			<input type="text"/> % andel	-		-
				Kalkulert nytteverdi første året:		1 155 000			
Kalkulasjonsrente: <input type="text" value="0,06"/>									2 786 187
Resultat (nytteverdi - kostnader)								2692187	
Avkastning pr. satset krone:				3,64%	Tilbakebetalingstid:	9,6 måneder			

I dette eksemplet gir tiltaket en tredobbel avkastning pr. anvendt krone, tilbakebetalingstiden er 9 måneder og nettogevinsten, dvs. den kalkulerede nytte fratrukket den beregnede kostnad er positiv og av en betydelig størrelse.

Verdiøkende samtale er et konsept som ble lansert i 2000. Det er derfor få erfaringer med bruken av slike samtaler. Stavanger kommune har benyttet verdiøkende samtale i forbindelse med to arbeidsmiljøtiltak og elektrobedriften Sønnico har benyttet slike samtaler i forbindelse med kompetanseutvikling. Forsøket hos Sønnico som er det mest omfattende, er beskrevet i boken Humankapital & kompetanseøkonomi (Sandervang og Skalstad 2001). Forsøket viser bl.a. at:

- Deltakerne skaffet seg den riktige kompetansen i løpet av læringsprosessen
- Deltakerne er motiverte og har vilje til å endre sin atferd for å oppnå bedre resultater for virksomheten
- Virksomheten og ledelsen legger til rette for rammevilkår og betingelser som bidrar til å oppnå forventede resultater av investeringen i kompetanse utvikling
- Virksomheten sørger for modeller, metoder og verktøy for å synliggjøre forventninger til resultater og for å være i stand til å måle resultatene av opplæringstiltak.

I 2004 ble det gjennomført kurs i bruk av dette begge ECONman-verktøyene i 11 norske byer, med til sammen 200 deltakere. Et tilfeldig utvalg av disse deltakerne ble anmodet av prosjektet om å besvare spørsmål om bruken av disse verktøyene i egen virksomhet. Brukerreaksjonene viser at deltakerne mener verktøyene er enkle å forstå, og at opplæringen har motivert dem til å ta bruk disse. På den annen side er det få som på intervjuetidspunktet hadde tatt i bruk verktøyene, mens den største delen hadde planer om å gjøre det. De vanligste barrierene mot å ta i bruk slike verktøy ble oppgitt å være knyttet til manglende støtte fra ledelsen, kapasitetsmangel internt og vansker med å finne passende HMS-parametere som kan innpasses i verktøyene (Lindøe 2005).

5.5 Oppsummering av nordiske erfaringer

5.5.1 Enhetlige mål – fragmenterte verktøy?

Det nordiske bildet viser at man har nærmet seg den økonomiske styringen av HMS på ulike måter. Trass i at man tilsynelatende har det samme fokus på et bærekraftig produksjonsliv, velger man ut ulike deler av dette når det gjelder å utvikle og anvende HMS-økonomiske verktøy.

Sett under ett er det nordisk interesse i å utvikle og anvende HMS-regnskap, men på ulikt grunnlag; Norge skiller seg fra de øvrige nordiske landene. Kortfattet ser bildet slik ut:

- Finland, Sverige og Danmark har større erfaring enn Norge med
 - formaliserte HMS-relaterte økonomistyringssystemer
 - en mer begrenset definisjon av HMS enn Norge
 - *fokus særlig på ytre miljø (Sverige) og arbeidsmiljø (Danmark, Finland, Sverige)*
 - dels strengere regnskapskrav (særlig i Danmark)
 - del strengere rapporteringskrav (særlig Finland)

- Norge har svært begrenset erfaring med høyt formaliserte HMS-regnskap, men har
 - utvidet lovgrunnlag for HMS-ledelse (jf. IK-HMS forskriftens § 1)
 - sterke og tydelige dokumentasjonsplikter (IK-HMS-forskrift, Miljøinformasjonslov)
 - begrensede regnskaps- og opplysningskrav til HMS-feltet (jf. Regnskapslov)

Det er tydelig at Norge har større avstand mellom ideal og realiteter på dette feltet enn de øvrige nordiske landene. Norge har en HMS-lovgivning som er ambisiøs i retning av å målbære et bærekraftig produksjonsliv, krevende overfor virksomhetene når det gjelder krav til intern dokumentasjon, men mindre krevende når det gjelder ekstern rapportering. Samtidig er det få tegn som tyder på at norske virksomheter innser gevinstpotensialene som kan ligge i å utvikle, innføre og anvende økonomiske styringssystemer for HMS-feltet. Slike systemer har i dag svært begrenset utbredelse og aksept i norske virksomheter.

De øvrige nordiske landene synes å ha en mer pragmatisk og mindre ideologisk tilnærming til bruken av HMS-økonomiske verktøy. Man bruker slike der man ser at dette kan gi økonomiske forbedringer, ikke ut fra ideen om et bærekraftig produksjonsliv, men ut fra ønsket om å forbedre konkurranseposisjon og driftsøkonomi.

Erfaringene med ECONmans verktøyboks viser at bestemte forutsetninger må møtes for å lykkes med å få verktøyene tatt i bruk;

- Lederforankring; økonomisk ansvar, engasjement, aktiv støtte fra sjefene
- Samarbeid mellom hovedverneombud, verneombud, HMS-, økonomi- og personalansvarlige og tillitsvalgte
- Ildsjeler i virksomheten som pådrivere
- Opplæring som gir oppmerksomhet (kick-off)
- Kunnskaper og ferdighetstrening (opplæring)
- Tillempe arbeidsmiljøøkonomiske kalkyler i for eksempel HMS-arbeid, spørsmål om sykefravær osv.
- Gradvis utvikling av personaladministrative og -økonomiske systemer som ivaretar nødvendige styringsparametre i HMS-arbeidet

Det er interessant å merke seg at de erfaringer ECONman har gjort i Norge med arbeidsmiljøøkonomiske kalkyler også i stor grad gjelder de erfaringer KMPG har gjort ved introduksjon av arbeidsmiljøregnskap i Danmark.

De finske erfaringene tilsier at bare de større virksomheter trenger høyt formaliserte HMS-økonomiske styringsverktøy. De fleste virksomheter (SMB) klarer seg med enklere verktøy som ballongmodellen eller lignende. Likevel synes mer formaliserte systemer som f.eks. Potensial1 å ha en viss utbredelse i alle nordiske land, unntatt i Norge.

Med unntak av i Danmark (jf. arbeidsmiljøregnskap) har tilsynsmyndighetene ikke tatt noe initiativ for å utvikle eller samordne bruken av ulike HMS-økonomiske verktøy.

6 Diskusjon

6.1 Erfaringsstatus

Prosjektets målsetting har vært å prøve ut hva det kreves av kompetanse hos brukerne for å kunne anvende standardiserte verktøy for økonomisk styring av HMS-arbeidet. Den første fasen av prosjektet har utarbeidet det teoretiske grunnlaget for å forstå og vurdere anvendbarhet og nytte av HMS-økonomiske verktøy. Prosjektet har dessuten kartlagt brukererfaringer om økonomisk styring av HMS-innsats basert på vurdering av tilgjengelige verktøy og erfaringsutvikling i virksomheter. En har forsøkt å kartlegge viktige aspekter ved brukerkompetanse basert på tilgjengelig ekspertise og lekmannskunnskap i noen norske bedrifter, herunder å undersøke hva som støtter eller hindrer bruk av HMS-økonomiske verktøy og hvordan HMS-økonomi kan innpasses i virksomhetens overordnede strategi og budsjetteringsrutiner. Prosjektet har videre arbeidet med å utvikle en mal for vurdering av relevant brukerkompetanse. Denne kan i neste omgang danne utgangspunkt for forslag til standardkrav for HMS-regnskap/-budsjettering.

Dessuten har det vært gjennomført et omfattende litteratursøk for å kunne identifisere systemer og elementer til et anvendbart og lettfattelig HMS-regnskap. Litteraturstudien har innhentet og vurdert ulike skriftlige datakilder fra internasjonale (særlig nordiske) prosjekter om HMS-regnskap eller tilgrensende metoder og verktøy. Et poeng med litteraturstudien har vært å finne frem til passende HMS-økonomiske indikatorer og undersøke deres prediktive kraft, samt beskrive modeller for å foreta både lønnsomhetsberegninger og proaktive versus reaktive kostnadsberegninger av HMS-arbeidet. Dette danner grunnlaget for denne rapporten som beskriver ”HMS-regnskap - prinsipper og praksis”, og som omhandler ulike økonomiske og regnskapsbaserte modeller og analyseformer for HMS-relaterte aktiviteter og er prosjektets hovedrapport.

Rent empirisk var målet med prosjektet også å gjennomføre kartlegging av den praksis virksomhetene fulgte innen utvalgte av NHOs landsforeninger på følgende områder;

- Brukerkompetanse hos utvalgte virksomheter
- Tilgjengelighet (ekspertise/lekmannskunnskap)
- Passende HMS-økonomiske indikatorer
- Prediktiv kraft (stemmer budsjett med regnskap?)
- Lønnsomhetsberegninger
- Sentrale aktører og oppgaver ved HMS-budsjettering og -regnskapsføring
- Proaktive versus reaktive kostnadsberegninger
- Hva støtter/hindre bruk av HMS-økonomiske verktøy?
- Hvordan innpasses virksomhetens HMS-økonomi i overordnet strategi og budsjettering?

En slik kartlegging har ikke latt seg gjennomføre siden det viste seg at altfor få virksomheter faktisk hadde noen relevant erfaring. Prosjektet har imidlertid utviklet en intervjuguide for en mulig (fremtidig) kartlegging, og dessuten utarbeidet et opplegg for ekspertsamlinger hvor denne type spørsmål kan belyses. En oversikt over hovedtemaene i intervjuguiden fins i Vedlegg 1.

6.2 Nytteverdien av HMS-regnskap

HMS-lovgivningen er et regelverk som i prinsippet skal følges av alle landbaserte virksomheter, enten de er private eller offentlige og i mange tilfeller både om de har ansatte eller bare er enpersonsaktiviteter. Også skoler og barnehager kan falle inn under HMS-lovgivningens regelsett. Regler regulerer atferd, i dette tilfellet HMS-fokusert forbedringsatferd. Til all atferd knytter det seg sanksjoner; positive, nøytrale og negative. Bruk av type sanksjon er knyttet til forestillingen om hva som virker best og riktigst regulerende på den ønskede atferd; belønning, overbærenhet eller straff. Reglene kan være spesifikke eller generelle, diffuse eller klare. Om reglene skal følges lojalt må de oppfattes som legitime, dvs. man må være enig i at reglene har noe for seg og at de er gjennomførbare.

Om vi aksepterer at virksomhetene først vil igangsette forbedringstiltak for HMS ut over minimumskravene når de ser at det er lønnsomt som et premiss, får det bestemte konsekvenser for hvordan HMS-reguleringen bør skje på samfunnsnivå. I den finske HMS-forvaltningen har man forsøkt å differensiere tiltakene ut fra at disse vil ha ulike lønnsomhetsaspekter knyttet til seg (MSAH 1999:3):

- HMS-forbedring som er *økonomisk lønnsom for virksomheten*: Igangsetting av tiltaket er til alles fordel. Implementering er et spørsmål om informasjon og kompetanseutvikling.
- HMS-forbedring som er *samfunnsøkonomisk lønnsom, men ulønnsom for virksomheten*: Myndighetenes regulering gjennom regelverk og veiledning, utvikling av nye økonomiske insentiver kan overveies.
- *Økonomisk ulønnsomme HMS-tiltak*: Myndighetenes regulering gjennom regelverk og veiledning bør gjennomføres så lønnsomt som mulig, og utvikling av nye økonomiske insentiver vil være nødvendig.

Tilsynsmyndighetene kan utøve sitt ansvar på ulike måter i relasjon til disse tre typer av HMS-tiltak. Riktignok vil det være ulike teorier og oppfatninger om hva som får en virksomhet til å følge reglene, noe som kan føre til valg av ulike virkemidler (dvs. straff og belønning). For virksomheten vil tiltakenes betydning være knyttet til vurderingen av hvor viktig dette er for lønnsomheten. For myndighetene kan andre hensyn også telle, f.eks. hensynet til velferd og helse, sikkerhet og miljø.

Det er altså ikke ønskelig for tilsynsmyndighetene å overlate alle beslutninger om HMS-investeringer og -tiltak til markedets dom og virksomhetens for godtbeholdende. Enkelte HMS-tiltak må iverksettes enten de er lønnsomme for virksomheten eller ikke. Men tilsynsmyndighetene kan også prioritere ulikt og utvikle handlemåter som stimulerer virksomhetene til å strekke seg lengre enn til minimumskravene for HMS.

Forenkler vi handlingsvalgene til å gjelde to dimensjoner: lønnsomhet versus minimumskrav, kan vi fremstille tilsynsmyndighetenes roller i en oversiktlig firefeltstabell som i tabell 6.1 (Karlsen 2001):

	Ulønnsomme tiltak	Lønnsomme tiltak
Tilfredsstiller minimumskrav	1. Ingen tiltak iverksettes	2. Promosjons- og utviklingstiltak
Tilfredsstiller ikke minimumskrav	3. Veiledning for å nå standardkrav	4. Økonomisk oppmuntring og rådgivning

Kilde: Bjurström 1999:131

Figur 6.1

Lønnsomhet - legitimitet - sanksjoner

I Danmark er det innført en utvelgelsesordning som gjør at en rekke virksomheter som har god orden på sitt HMS-arbeid (herunder Arbeidsmiljøregnskap) ikke blir gjenstand for regelmessig systemrevisjon. For denne gruppen vil det altså ikke være nødvendig med noen sanksjonerende tiltak, slik som vist i rute 1. For HMS-myndighetene vil aktivitetene i rollesett 3 være lik den de utøver i dag, med veiledningstiltak av ulikt slag som kan hjelpe virksomhetene å tilfredsstillere reguleringsregimets minimumskrav. Rollesett 2 vil mer ligne det ulike, frittstående HMS-konsulenter kan tilby av kompetanse. Kanskje er aktivitetene i sett 4 de mest interessante, om man leter etter nye og mer optimale tilsynsmetoder for myndighetene (Bjurström 1999). Det er her nytten og bruken av et HMS-regnskapssystem vil være tydeligst.

En ny rolleutforming hos HMS-myndighetene bør legge vekt på følgende områder:

- Langsiktig HMS-strategi må inkludere økonomiske forhold
 - økonomiske modeller og resonnementer
- Inkludere samfunns- og bedriftsøkonomiske HMS-analyser
 - fokusere på diskrepanser
- Systemtilsynet kan bedres ved bruk av økonomiske verktøy
 - nye verktøy bør utvikles/anbefales overfor virksomhetene
- Bred HMS-definisjon legitimerer flere HMS-tiltak
 - må inkludere all 'Human capital'
- HMS-tiltak bør være integrert del av virksomhetens drift
 - unngå sidevognssyndromet
- Ikke alle HMS-tiltak vil være regningssvarende for bedrifter
 - oppnå minstekrav er ingen bragd
- Fortjeneste- og kostnadsmotiver vil avgjøre HMS-innsatsen
 - HMS-arbeidets akilleshæl, hvem har bevisbyrden?

En langsiktig HMS-strategi hos myndigheter og virksomheter bør altså ta med økonomiske resonnementer og modeller. Sstemtilsynet (både det eksterne og interne) kan bedres ved hjelp av nye økonomiske verktøy. Dessuten er det nødvendig å anlegge

en bred HMS-definisjon, desto tydeligere, viktigere og mer legitime HMS-tiltakene blir å være.

Økonomiske HMS-virkninger bør beskrives og analyseres både fra et samfunns- og et bedriftsøkonomisk synspunkt. Men det er viktig å utheve at ikke alle HMS-tiltak kan påregnes å være regningssvarende for virksomhetene, selv om økonomiske fortjeneste- og kostnadsmotiver knyttet til HMS vil være avgjørende for et økende engasjement fra deres side. Dessuten bør HMS-tiltak ses som en integrert del av virksomhetens hovedaktivitet, ikke som atskilt et (side)spor.

6.3 Hvor trykker skoen?

I en stadig mer markedsbasert økonomi er det ikke rimelig å forvente at staten vil bære de største kostnadene ved HMS-relaterte sykdommer og skader, slik som i dag. Om de reelle HMS-kostnader tilbakeføres til virksomhetene vil det etter alt å dømme bli større oppmerksomhet både mot forebyggings- og intervensjonskostnader og tilhørende gevinster. Det kan altså bli nødvendig å kunne beregne nøyaktig effekt og belastning av både å innføre og la være å innføre ulike HMS-tiltak. Det krever et tilpasset HMS-regnskapssystem.

Det å anvende økonomiske resonnementer i tilsynet med det systematiske HMS-arbeidet vil selvsagt være en stor utfordring for norske tilsynsmyndigheter. I dag er man ikke utrustet med faglig kompetanse som kan drive et slikt utviklingsarbeid videre. Erfaringene både på virksomhetsnivå og myndighetsnivå (f.eks. i Finland) er imidlertid så lovende at det ville være uheldig å ikke forsøke å utvikle økonomiske resonnementer, eksempler, metoder og verktøy som kan støtte opp om det langsiktige forbedringsarbeidet (MSAH 1999, Karlsen 2001). Dermed kan det bli aktuelt å utvikle samfunnets incentivsystem for det gode arbeid og den gode arbeidsplass på nytt, denne gangen med et økonomisk perspektiv som ledetråd.

Det har lenge vært forutsetningen av tilsynsmyndighetene skal legge om sitt HMS-tilsyn fra kontroll til veiledning. Likevel øker måltallene for tilsynsbesøk, verifikasjoner og kontroller, sanksjonene er blitt tøffere og mer kostbare for virksomhetene. Den direkte kontrollen samstemmer godt med den gamle oppfatningen av en virksomhet som styrt fra toppen, men dårligere med den nye oppfatningen av virksomheten som et nettverk av kompetanse.

Tilsynsmyndighetenes handlemåte strir derfor mot det moderne produksjonslivets credo; fleksibilitet og raske endringer, man styrer gjennom kompetanse og ikke lenger gjennom bruk av hierarki og byråkrati. HMS-økonomiske verktøy kan bedre kommunikasjonen mellom myndigheter og virksomheter ved å tale det språk som etter hvert er felles; styring av ressurser etter bærekraftige prinsipper.

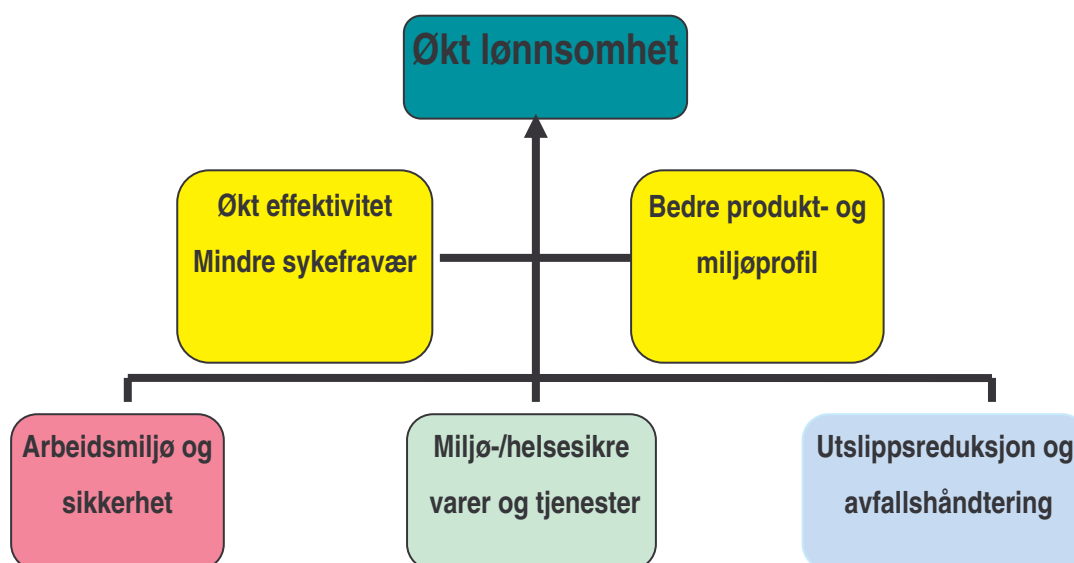
7 Konklusjon og anbefalinger

7.1 HMS-økonomiske trender

Internkontroll er i sin natur ikke en ny oppfinnelse, men anvendt på HMS kan den sies å være ny. Vi har etter hvert gitt den innhold og retning og i Norge har vi gjort den til den mest ambisiøse reform for arbeidslivet noen gang. På sikt vil den kunne gi det norske produksjonslivet et kjempeløft i retning av å bli miljø- og ressursvennlig, hvilket det fremtidige samfunnets befolkning vil etterspørre i økende grad. Den bygger på innføringen av en ny samfunnskontrakt for virksomheter; nå skal produksjonslivet bli bærekraftig, ikke bare konkurransedyktig. Ikke noen andre samfunn har tort å gi virksomheter en slik tillit, og uten at denne tilliten er blitt respektert hadde IK-HMS-ordningen for lengst vært parkert.

IK-HMS-modellen er i store trekk rettet mot sosiostrukturelle forhold, dvs. overholdelse av et regelverk. Denne modellen trenger støtte både en av forståelse av HMS-økonomi og en ny agenda for virksomhetens samfunnsmessige ansvar.

Det er neppe mulig å tenke seg sprang i selve HMS-forbedringen uten at styringen og forvaltningen av ressurser i virksomhetene gjøres på et åpent og felles grunnlag. Det innebærer at selve HMS-arbeidets forbedring må tilpasses den samme økonomiske logikk som den øvrige produksjonen. Innsats på de tre målområdene IK-HMS-forskriften setter må bidra til økt lønnsomhet, slik som illustrert i figur 7.1.



Figur 7.1

HMS - Produksjon - Lønnsomhet

Det er sagt at HMS vil bli de neste tiårenes store forbedringsområde, hvor de største økonomiske og ressursmessige gevinstene vil oppnås. Den nye æraen innevarsler også at HMS ikke bør anses som et kostnadselement alene, selv om HMS skal regnes med som del av produksjonskostnadene. Fornuftig innsats på hvert av de tre målområdene IK-HMS-forskriften har, kan gi forbedringer som i sin tur skaper økt lønnsomhet. Men kostnader ved selve HMS-regulering ses som mer byrdefulle, mindre bærekraftige og mindre legitime om de ikke også gir økt konkurransekraft.

Moderne virksomheter er i økende grad klar over de store besparelser som kan gjøres gjennom riktige og proaktive tiltak på HMS-siden. Etter hvert som det gis verktøy for å kalkulere dette antar vi at det vil forskyve investeringene fra reaktive til proaktive felt. En slik bevegelse bør støttes av samfunnsmessige insentiver; for eksempel avgiftsreduksjoner, skattelette osv.

Det er neppe mulig å tenke seg sprang i selve HMS-forbedringen uten at styringen og forvaltningen av ressurser i virksomhetene gjøres på et åpent og felles grunnlag. Det innebærer at selve HMS-arbeidets forbedring må tilpasses den samme økonomiske logikk som den øvrige produksjonen. Til det trenges felles ledelseskonsepter og felles styringsverktøy, en diskusjon som akkurat er startet i Norden.

Derfor trenger vi snarest mulig effektive økonomiske HMS-redskaper, både til budsjettering, regnskap og revisjon. Her er angrepsvinkelen litt ulik hos ulike aktører; EU satser mest på samfunnsøkonomiske kalkylemodeller for HMS, mens mange store selskaper har utviklet og tatt i bruk omfattende miljøregnskap. I de nordiske land er det nå under utvikling interessante verktøy for HMS-regnskap, men dessverre gjelder dette ennå ikke i Norge og ennå ikke for så brede formål som HMS-forskriften anlegger.

7.2 Tentativ konklusjon

Bruk av og behov for formaliserte styringssystemer for HMS-økonomi i virksomheter er ennå i sin spede begynnelse. Det fins intet nordisk reguleringsregime som pålegger virksomhetene å ha egne HMS-regnskap. Heller ikke fins det noe integrert eller universelt og markedsledende HMS-regnskap som har en rimelig utbredelse. På den annen side fins det ulike verktøy med ulike anvendelsesområder, men ingen av disse verktøyene har fått noe absolutt gjennombrudd.

Det synes også å være ulik motivasjon for bruk av slike verktøy, herunder; synliggjøring av åpne og direkte kostnader, synliggjøring av skjulte og indirekte kostnader, møte lovkrav (regnskaps- og HMS-lovgivning) og beregne og dokumentere lønnsomhet. Store virksomheter og institusjoner har størst tilbøyelighet til å benytte formaliserte HMS-tilpassede regnskapssystemer. Her finner vi ofte systemer som SAP R/3, Navision etc. som kan fange opp de fleste åpne HMS-relaterte kostnadstyper. Mange virksomheter stiller dessuten store krav til funksjonalitet og brukertilgjengelighet av nye systemer. Fra flere hold rapporteres det at enkelte systemer krever og generer data som ikke anses nødvendige og nyttige for å styre HMS-innsatsen.

Markedsøkonomien vil snart fange opp HMS som konkurranseparameter, og dette kan gi endret bedriftsøkonomisk atferd. Vi kan komme til å observere større

oppmerksomhet mot proaktive versus reaktive HMS-relaterte investeringer. Dessuten må det bli mulig å kunne beregne nøyaktig effekt og belastning av HMS i en virksomhet. Samtidig må vi ha et samfunnsøkonomisk incentivsystem som støtter HMS-forbedring i virksomhetene. Dette peker i retning av at vi trenger enkle og effektive HMS-regnskap.

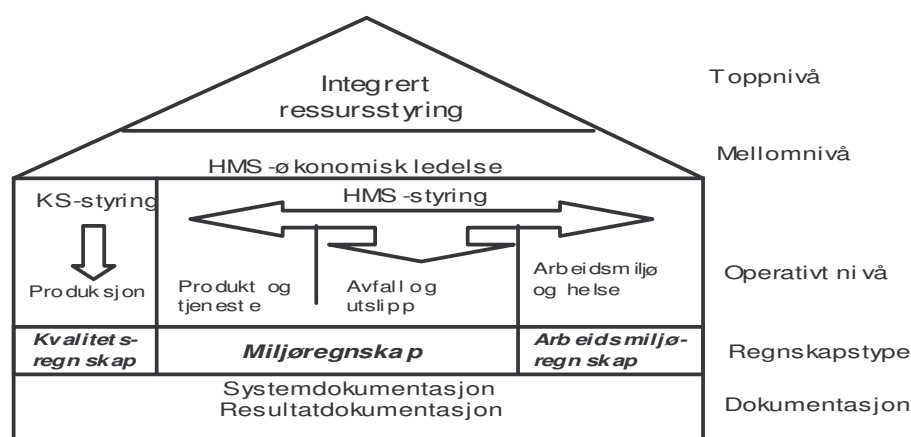
Hos virksomheter og organisasjoner som har tatt i bruk en eller annen form for HMS-regnskap, oppleves det at disse gir større innsikt i hvordan virksomhetens ressursflyt bedre kan styres. Skal dette bli en allmenn oppfatning, må man kunne demonstrere at både på kort og lengre sikt, vil innføring og bruk av et HMS-regnskap koste mindre enn det smaker.

Kan vi se noen bevegelse i dette mønsteret mot et bærekraftig produksjonsliv? Absolutt, selv om ikke alle trekkene vi her har anført er like tydelige.

7.3 Modell for et balansert HMS-regnskap

HMS-økonomisk ledelse i en virksomhet må forankres i toppledelsen og integreres i virksomhetens normale ressursstyring. Det må være mulig å identifisere alle viktige HMS-parametre og gjøre disse opp i samme mål som de øvrige innsatsområdene i en virksomhet. I praksis vil det si at der hvor det ikke kan angis direkte regnskapsmessige fakta, bør det kunne lages estimater eller anslag over den aktuelle HMS-aktiviteten. I prinsippet er *Balansert HMS-økonomisk styring* summen av ressursforvaltningen både i selve produksjonsprosessen og på forbedringen av HMS.

Fremstilt skjematisk kan det se ut som i figur 7.1:



Figur 7.1

Modell for balansert HMS-økonomisk ledelse

Denne modellen kan baseres på tre ulike regnskapssystemer; *kvalitetsregnskap* som fokuserer på forbedring av produksjonen og produktet ut fra kvalitetsmessige standarder, *miljøregnskap* som fanger opp hvorvidt det er miljø- og helsefarer forbundet

med produksjonen eller produktet, samt hvorvidt og i hvilket omfang fremstillingen av varer og tjenester medfører forurensning og avfall, og *arbeidsmiljøregnskap* som omfatter det indre miljø, dvs. arbeidsmiljø og sikkerhet på arbeidsplassen.

Egentlig fins det i dag tilgjengelige verktøy for hvert av disse innsatsområdene - utfordringen ligger først og fremst i å integrere dem og gjøre dem enkelt og allment tilgjengelige.

7.4 anbefalinger

En målsetting på lang sikt må være å utvikle en samlet verktøykasse for HMS-forbedring, herunder regnskapssystemer for HMS-feltet. I denne utviklingen inngår det å levere operative systemer for styring av selve HMS-systemet i virksomheten, oppdatering av lover og regler, for skadeforebyggende arbeid, for å lage handlingsplaner for HMS, for å kartlegge og analysere uønskede hendelser, for fullstendig dokumentasjon av HMS-tilstanden, for den økonomiske styringen med HMS-hendelsene, og for standardisering av ulike HMS-rapporter (Karlsen 2001).

Et balansert HMS-regnskap bør derfor;

- Kunne utnytte den løpende registrering av HMS-data i virksomheten
- Være enkelt å innføre, betjene og oppdatere
- Kunne integreres i eller avstemmes mot andre økonomiske styringsverktøy
- Kunne kommuniseres interaktivt både internt og eksternt
- Gi maksimal økonomisk tilleggsinformasjon med minimal formalisering av verktøyets krav til brukerkompetanse
- Danne basis for samhandling mellom økonomi-, personal- og HMS-ansvarlige

Ennå fins det altså ingen økonomiske styringssystemer for HMS-feltet som balanserer alle hensyn en virksomhet må iaktta mot hverandre, hvordan sikre optimal kvalitet i fremstillingen av produkter og tjenester, hvordan styre ressursflyten slik at intet går til spille eller belaster omgivelsene, hvordan sørge for at produkter og tjenester har de beste miljø- og helsemessige kvaliteter, og ikke minst hvordan ta høyde for at arbeidskraften har optimale vilkår?

Det kan neppe være tvil om at dette er utfordringer som blir mer og mer aktuelle for virksomhetene. Et godt og balansert HMS-regnskap må derfor forsøkes utviklet og kunne utprøves i virksomheter som har reelt behov for slike. Først når det blir klarlagt at et slikt ideelt styringssystem både tjener virksomhetens konkurransekraft og dens bærekraft, vil det være mulig å innføre det på bred basis. Men ennå gjenstår det viktigste, det må utvikles før det kan tas i bruk. For som det heter; «The proof of the pudding, lies in the eating, not in the making.....»

Referanser

- Bennet, M. & P. James (1999): The Green Bottom Line. Greenleaf Publishing, omtalt i European Quality, Vol. 7, no 3, 2000:4-7.
- Berg, J. E. & S. Pape Høiås (1993): Arbeidsmiljø i kroner og øre. Oslo: STAMI.
- Bjurström, L.M (1993): "Will economic aspects alter the content of working environment policy and labour protection?", Finnish Labour Review 4/1993.
- Bjurström, L.M (1998): "Small-scale enterprises and economics of the work environment". Paper presented at International Symposium 'From Protection to Promotion – OHS in SMEs', Helsinki: 4-6 May 1998.
- Bjurström, L.M (1999): "Economics of the working environment and OSH supervision – an economic incentive and a basis for co-operation". Proceedings of the European conference on Safety in the Modern Society, Helsinki 15-17 September 1999.
- Bjurström, L.M (2000): "A Holistic Approach to CBA". European Agency for Safety and Health at Work: Magazine, no. 1–2000:6-10.
- Bonnesen, J., Goldschmidt, G., and Nielsen, A. (2002 a): Arbejdsmiljøregnskab - rapporten om projektet ADMIRE. Branchearbejdsmiljørådene Finans/Offentlig Kontor & Administration, Undervisning & Forskning, Social & Sundhed. 2002. Can be downloaded for free in PDF-format on www.bar-sosu.dk or www.bar-u-f.dk
- Bonnesen, J., Goldschmidt, G., Nielsen, A.. (2002 b): Arbejdsmiljøregnskab - kom godt i gang. Branchearbejdsmiljørådene Finans/Offentlig Kontor & Administration, Undervisning & Forskning, Social & Sundhed. 2002. Can be downloaded for free in PDF-format on www.bar-sosu.dk or www.bar-u-f.dk.
- Cascio, W. (1991): *Costing Human Resources. The Financial Impact of Behavior in Organisations*. Boston: PWS-Kent Publishing Company.
- Dorman, P. (2000): "Health, safety and global economics". European Agency for Safety and Health at Work: Magazine, no. 1–2000:22-30.
- ECONman (2004): Veiledning. Potensial1. Versjon 1.0.
- Feigenbaum, A.V. (1983): *Total Quality Control*. ???, 3rd Edition,
- Frick. K. (2000): "Uses and abuses", i European Agency for Safety and Health at Work: Magazine, no. 1–2000:11-21.
- Gaupset, S. m.fl. (1999): Bærer arbeidet frukter? Trondheim:SINTEF.
- Goldschmidt, G., Ryssov-Nielsen, H., Bonnesen, J. and Nedermark, D. (2001): Arbejdsmiljøregnskab - Arbejdsmiljøredegørelse. Bedre styr på arbejdsmiljøet. Forlaget Thomson, Copenhagen, Denmark.

- Goldschmidt, G., Nielsen, A., Frederiksen, J., Bonnesen, J. (2002): “Working Environment Reporting”. Paper presented at NES conference, Sweden, October 2002.
- Harms-Ringdahl, L. m.fl. (1997) *Integrated Safety Management in Industry. A Survey of Nordic Research. TemaNord 1997:573.*
- Heinrich, H. W., D. Petersen et al. (1980) *Industrial Accident Prevention.* New York: McGraw-Hill book Company.
- Hoff, K. G. & P.G. Holving (2001) *Balansert Scorecard på norsk.* Oslo: Universitetsforlaget.
- Horngreen, C. T., Sundem, G. L. and Stratton, W. O (1999) *Introduction to Management Accounting (11th edition).* New Jersey: Prentice Hall International, Inc.
- Hoff, K. G. (2002) *Driftsregnskap og budsjettering.* Oslo: Universitetsforlaget.
- Johanson, U. & A. Johrén (1993) *Personalekonomi, 2. utgave.* Stockholm: TBV.
- Johanson, U & M. Nilson (1995) *Personalekonomi och orgnisatoriskt lärande.* Stockholm: Företagsekonomiska Institutionen. Stockholms Universitet: Personalekonomiska institutets skriftserie, nr. 1995:1.
- Joint Industrial Safety Council Newsletter (1999) Issue 2.
- Juel, E. & L. Lai (1997): ”Nytte/kostnads-analyse av kompetansetiltak”, i L. Lai, *Strategisk kompetansestyling.* Oslo: Fagbokforlaget.
- Karlsen, J. E. (1997): *Ledelse av helse, miljø og sikkerhet. 1. utgave.* Oslo: Fagbokforlaget.
- Karlsen, J. E. (2001): *Metoder for HMS-regulering.* Oslo Cappelen Akademisk Forlag.
- Karlsen, J. E. (2004): *Ledelse av helse, miljø og sikkerhet. 2. utgave.* Oslo: Fagbokforlaget.
- Klepper, J. (1992): *Internkontrollhåndboken.* Oslo: Arbeidsmiljøseneteret.
- Layard, R. & S. Glaister (eds. 1994): *Cost-benefit analysis.* Cambridge: Cambridge University Press.
- Leerdentse, A. (2004): *Brukerundersøkelse Miljø og Gevinst.* Stavanger: NOAS miljøkompetanse.
- Lindøe, P. H m.fl.. (2000): *Fallgruver i følgeforskning.* Rogalandsforskning.
- Lindøe, P. H. (2005): *Metoder for bedre HMS-økonomi. Tre norske erfaringer.* Stavanger: Arbeidsnotat RF – 2005/001.
- Lindøe, P.H: og H. Kvadsheim (2001): ”Integrering av HMS i bedriftsutvikling” i Grønhaug & Hansen (red.) *Medvirkning, læring og konkurransevne.* Bergen: Fagbokforlaget.

- MSAH (1999): *The Economic Viewpoint in Occupational and Health Supervision*. Tampere: Ministry of social affairs and health - Dept. of Occupational Safety and Health.
- MSAH (1999): *he TYTA Model. Implement for Evaluating the Company's Working Environment Costs*. Tampere: Ministry of social affairs and health - Dept. of Occupational Safety and Health.
- NHO (1996): *Håndbok i EMAS for norske bedrifter*. Oslo: Næringslivets forlag.
- Norton, D. & R.S. Kaplan (1996) *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*. Harvard Business Review.
- Norton, D. & R.S. Kaplan (2000) *The Strategy focused Organization*. Boston: Harvard Business School Press
- NOU 1992:20: "Det gode arbeidsmiljø er lønnsomt for alle". Kommunaldepartementet.
- Phillips, J.J. (1991): *Handbook of training evaluation and measurement methods*. Houston: Gulf Publishing Company.
- Rikhardsson. P., M. Impgaard, B. Mogensen, A. S. Melchiorsen (2002): *Virksomhedens ulykkesomkostninger*. Handelshøjskolen i Århus. Rapport. www.asb.dk/saca.
- Sandervang, A. (1977a) *Personaløkonomi...For helhetens skyld. Grunnleggende personaløkonomi*. Oslo: Kommuneforlaget.
- Sandervang, A. (1977b) *Personaløkonomi...For helhetens skyld. Personalomsetningsøkonomi*. Oslo: Kommuneforlaget.
- Sandervang, A. 2000. "From learning to practical use and visible results: A case in competence development from a Norwegian business firm". *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol. 5, Number 1, Spring 2000.
- Sandervang, A og E. Skalstad (2001): *Humankapital & kompetanseøkonomi. Investering i kompetanse og synliggjøring av humankapitalen*. Oslo: Kommuneforlaget.
- Sapir, M. (2000): "Limitation of CBA", i European Agency for Safety and Health at Work: Magazine, no. 1-2000:91-93.
- Vere, T. (1990): *Styring av kvalitet – veien til et bedre resultat*. Oslo: Universitetsforlaget.

Vedlegg

Vedlegg 1: Temaer for intervjuguide om Balansert HMS-regnskap

1. Forståelse og bruk av HMS-regnskap
2. Omfang i bruk av HMS-regnskap
3. Incentiver og barrierer ved innføring og bruk
4. Betydning (for virksomheten) av HMS-regnskap
5. Virkemidler for å innføre og bruke HMS-regnskap
6. Mål i forhold til virksomhetens drift, IK-HMS etc.
7. Kostnadstyper som bør være inkludert i HMS-regnskap
 - Konvensjonelle, skjulte, betingede, relasjonelle og samfunnsmessige kostnader
8. Fordeler og nytteverdi ved HMS-regnskap
9. Nøkkelaktører ved innføring av HMS-regnskap
10. Fremtidige prioriteringer ved innføring og bruk

Disse temaene er videre uformet i en detaljert intervjuguide til bruk i norske virksomheter som har tatt i bruk HMS-regnskap i en eller annen for.

Intervjuguiden er ikke vedlagt rapporten, men foreligger som uttrykt vedlegg.

Vedlegg 2: Regneark for TYTA

FÖRETAG
AB Enhet 1

1. PERSONAL OCH TIDSANVÄNDNING

1,1	PERSONAL OCH OMSÄTTNING	Enh.	Läge 2004	Utvärdering 2005	Mål
1,10	Arbetstagare	antal			
1,11	Tjänstemän	antal			
1,12	Deltidsanställda	antal			
1,13	Vikarier	antal			
1,14	Personer totalt	antal	0	0	0
1,15	Deltidsanställdas totala arbetstid	%	50%	50%	50%
1,16	Vikariernas totala arbetstid	%	50%	50%	50%
1.17a	Nya arbetstagare	antal			
1.17b	Nya tjänstemän	antal			
1.18a	Avgångna arbetstagare	antal			
1.18b	Avgångna tjänstemän	antal			
1,19	Nya invaliditetapensioner	antal			
1,2	TIDSANVÄNDNING	Enh.	Läge 2004	Utvärdering 2005	Mål
1,20	Teoretisk total arbetstid	dag		0	0
1,21	Semestrar	dag			
1,22	Sjukfrånvarodagar (korta)	dag			
1,23	Sjukfrånvarodagar (långa)	dag			
1,24	Sjukfrånvarodagar tot.	dag	0	0	0
1,25	Olycksfallsfrånvarodagar	dag			
1,26	Övriga frånvaron	dag			
1,27	Effektiv arbetstid	dag	0	0	0
1,3	FRÅNVAR. OCH OLYCKSFALL				
1,30	Sjukfrånvarogångar (korta)	antal			
1,31	Sjukfrånvarogångar (långa)	antal			
1,32	Antal olyckor (under 3 dagar)	antal			
1,33	Antal olyckor (över 3 dagar)	antal			
1,4	OMSÄTTNING OCH LÖNER	Enh.	Läge 2004	Utvärdering 2005	Mål
1,40	Omsättning	mmk			
1,41	Personalutgifter	mmk			
1,42	Driftsbidrag	mmk			
1,43	Driftsbidrag-%	%	0%	0%	0%
1,44	Förädlingsvärde	mmk	0	0	0
1,45	Förädlingsvärde / person	mk/p.	0	0	0
1,46	Sjukförsäkringsersättningar från FPA	mk			
1,47	Olycksfallsförsäkringsersättningar	mk			
1,48	Genomsnittlig personkostnad / dag	mk/d	800	800	800

2. FRÅNVARODAGENS KOSTNAD

I kalkylen används prisen för nedanstående frånvarodagar

2,1	FRÅNVARODAGENS KOSTNADER	Korta	Långa	
	Parametrar som skall användas	mk/dag	mk/dag	
2,10	Frånvarodagens lön	800	264	
2,11	Sjukförsäkringens ersättningsdel	0	320	
2,12	Indirekta kostnader	790	880	
2,13	Frånvarodagens bruttokostnad			
2,14	Frånvarodagens nettokostnad	790	344	
2,2	DIREKTA KOSTNADER	Korta	Långa	
2,20	Medeltimlön		0	
2,21	Semesterlönereservering			
2,22	Socialförsäkringsavgifter			
2,23	Övriga personbikostnader			
2,24	Timkostnad totalt	100	0	
2,25	Frånvarodagens lön	800	264	
2,26	Sjukförsäkringens ersättningsandel	0	320	
2,3	INDIREKTA KOSTNADER	Kostnad	Korta	Långa
		mk/gång	mk/dag	mk/dag
2,31	Personalförvalt. och arb.ledningens kostnader		0	0
2,32	Företagshälsovårdens kostnader		0	0
2,4	INDIREKTA KOSTNADER	%-	Merkostn.	Genomsn.
	Korta frånvaron	frekv.förd.	mk/dag	merkostn.
2,41	Arbetena framskjuts eller blir ogjorda	30,0%	800	240
2,42	Arbetena omfördelas till andra (överbelastning)	50,0%	500	250
2,43	Andras övertidsarbete	20,0%	1500	300
2,44	Användning av vikarier	0,0%	1000	0
2,45				0
2,46	TOTALT	100,0%		790
2,5	INDIREKTA KOSTNADER	%-	Merkostn.	Genomsn.
	Långa	frekv.förd.	mk/dag	merkostn.
2,51	Arbetena framskjuts eller blir ogjorda	10,0%	800	80
2,52	Arbetena omfördelas till andra	30,0%	500	150
2,53	Andras övertidsarbete	10,0%	1500	150
2,54	Användning av vikarier	50,0%	1000	500
2,55				
2,56	TOTALT	100,0%		880

3. OLYCKSFALLSKOSTNADER

I kalkylen används följande uppgifter om olycksfallskostnaderna

3,1	OLYCKSFALLSKOSTNADER					
3,11	Olycksfallsdagarnas löner					0
3,12	Övriga direkta olycksfallskostnader					0
3,13	Indirekta olycksfallskostnader totalt					0
3,14	Försäkringsersättningar					0
3,15	Olycksfallskostnader totalt					0
3,16	Direkta kostnader / olycksfallsdag					800
3,17	Indirekta kostnader / olycksfallsdag					790
3,18	Koefficient för indirekta kostnader					0,99
3,2	KOSTNADSUPPGIFTER - ALLA OLYCKSFALL					
3,21	Frånvarodagens lönekostnad (mk/dag)					800
3,22	Övriga direkta olycksfallskostnader					
3,23	Erhållna försäkringsersättningart					0
3,24	Påverkbar andel av försäkringspremien					
3,3	OLYCKSFALLSSTATISTIK	Olycksfall (antal)			Frånv.	Kostnader
	Indelad per huvudtyp	und.3	3-30	öv.30	 dagar	Dir.
a	Arbetsreseolyckor					0
b	Tunga lyft					0
c	Maskinolycksfall					0
d	Ögonolycksfall					0
e	Halkning					0
f	Övriga olycksfall					0
3,31	TOTALT	0	0	0	0	0
3,4	KOSTNADSUPPGIFTER	OLYCKSFALLSTYP				
	Inkl. räknade olycksfall	a	b	c	d	e
3,40	Räknade olycksfall					
3,41	- frånvarodagar tot					
	Direkta kostnader	a	b	c	d	e
3,42	Frånvarotidens löner (mk)	0	0	0	0	0
3,43	Övriga direkta kostnader (mk)					
3,44	Direkta kostnader totalt	0	0	0	0	0
	Indirekta kostnader	a	b	c	d	e
3,45	Frånvarons indirekta kostnader	0	0	0	0	0
3,46	Övriga arbetstidsförluster					
3,47	Egendomsförluster					
3,48	Intäktsförluster					
3,49	Övriga indirekta kostnader					
3,50	Indirekta kostnader totalt	0	0	0	0	0
3,51	Koefficient för indirekta kostnader	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

4. OMSÄTTNING OCH INVALIDITETSPENSIONER

4,1	OMSÄTTNINGSKOSTNADER	mk			
4,11	Kostnad / avgående arbetstagare	0			
4,12	Kostnad / avgående tjänsteman	0			
4,13	Invaliditetspensionskostnad / fall	0			
4,14	Kostnad / ny arbetstagare	0			
4,15	Kostnad / ny tjänsteman	0			
4,2	KOSTNAD /	Arbetstagare		Tjänsteman	
	AVGÅENDE PERSON	timmar	mk	timmar	mk
4,21	Förvaltningens arbetstid		0		0
4,22	Arbetsledningens utgifter		0		0
4,23	Produktionsförlust		0		0
4,24	Övriga kostnader		0		0
4,25	Totalt mk / avgående		0		0
4,3	INVALIDITETSPENSIONERNAS KOSTNADER				
4,31	Nya invaliditetspensioner, antal	0			
4,32	Invaliditetspensionstagarnas medelålder				
4,33	Genomsnittlig månadslön				
4,34	Invaliditetspensioner som skall betalas (uppskattning)	0			
4,35	Förvaltningens och företagshälsovårdens utgifter / pensionsfall				
4,36	Invaliditetspensionskostnader (självrisk-%)	100%			
4,37	Invaliditetspensionskostnad / fall	0			
4,4	KOSTNAD / NY PERSON	Arbetstagare		Tjänsteman	
	Rekryteringskostnader	timmar	mk	timmar	mk
4,41	Behovsanalys		0		0
4,42	Annons	-----		-----	
4,43	Intervjuer, val, testningar, mm.		0		0
4,44	Övriga kostnader		0		0
4,45	Rekryteringskostnader tot.		0		0
	Inhämtande av yrkeskunskap	timmar	mk	timmar	mk
4,51	Inkörning		0		0
4,52	Produktivitets-% under inkörningen	0%	-	0%	-----
4,53	Utbildningstid		0		0
4,54	Produktivitets-% under utbildningstiden	0%	-	0%	-----
4,55	Inhämt. av erfarenhet och kunnande		0		0
4,56	Produktivitets-% under erfarenhetstiden	80%	-	75%	-----
4,57	Inkörarens och utbildarens arbetstid		0		0
4,58	Utbildning och kursavgifter	-----		-----	
4,59	Inhämtande av yrkeskunskap tot.		0		0

5. ARBETSMILJÖNS INSATSKOSTNADER

5,1	ARBETARSKYDDSORGANISATION	Läge	Utvärdering	Mål
	Kostnader	2004	2005	
5,11	Arbetarskyddspersonalens arbetstid			
5,12	Möten i samband med arbetarskyddet			
5,13	Arbetarskyddsutbildning			
5,14	Företags- och linjeledningens arbetstid			
5,15	Personalens arbetstid			
5,16	Övriga kostnader			
5,17	Arb.skyddsorganisationens arbetstid tot.	0	0	0
5,2	ARB.UPPRÄTTH. VERKSAMHET	Läge	Utvärdering	Mål
	Kostnader	2004	2005	
5,21	Företagshälsovårdens kostnader			
5,22	Verksamhetens planering och ledning			
5,23	Utredningar och mätningar			
5,24	Hälso- och motionskampanjer mm.			
5,25	Rehabilitering			
5,26	Använd arb.tid för upprätthåll. verksamhet			
5,27	Avgifter för externa tjänster			
5,28	- Återbäringar från FPA			
5,29	Upprätth. verksamhet, kostnader tot.	0	0	0
5,3	UTVECKLING OCH UTBILDNING	Läge	Utvärdering	Mål
	Kostnader	2004	2005	
5,31	Arbetsutveckling, linjeledning			
5,32	Arbetsutveckling, personal			
5,33	Utveckling av yrkeskunskap, arb.tagarna			
5,34	Utveckling av yrkeskunskap, tjänstemän			
5,35	Utbildnings- och kursavgifter			
5,36	Avgifter för externa tjänster			
5,37	Utveckling och utbildning totalt	0	0	0
5,4	MASKINANSKAFFN. OCH INVEST.	Läge	Utvärdering	Mål
	Kostnader	2004	2005	
5,41	Investeringar, annuitet			
5,42	Driftsutgifter			
5,43	Förnödenheter			
5,44	Arbetstid			
5,45	Maskinanskaffn. och reparationer tot.	0	0	0

FÖRETAG
AB Enhet 1**6. ARBETSMILJÖKOSTNADER**

6.1	SJUKFRÅNVARON	Läge 2004	Utvärdering 2005	Mål
6.11	Sjukfrånvaro-%	0,0%	0,0%	0,0%
6.12	Sjukfrånvarodagar / arbetstagare	0,0	0,0	0,0
6.13	Sjukfrånvarogångar / arbetstagare	0,0	0,0	0,0
6.13b	Sjukfrånvaronas direkta kostnader			
6.14	Sjukfrånvaronas indirekta kostnader	0	0	0
6.15	Sjukfrånvaronas bruttokostnader	0	0	0
6.16	Sjukfrånvaronas nettokostnader	0	0	0
6.2	OLYCKSFALL	Läge 2004	Utvärdering 2005	Mål
6.21	Olycksfallsfrånvaro-%	0,0%	0,0%	0,0%
6.22	Olycksfallsdagar / arbetstagare	0,0	0,0	0,0
6.23	Direkta olycksfallskostnader	0	0	0
6.24	Indirekta olycksfallskostnader	0	0	0
6.25	Olycksfallskostnader totalt	0	0	0
6.26	Olycksfallens nettokostnader	0	0	0
6.3	OMSÄTTNING OCH INVALIDITET	Läge 2004	Utvärdering 2005	Mål
6.31	Omsättnings-%, avgående arbetstagare	0,0%	0,0%	0,0%
6.32	Omsättnings-%, nya arbetstagare	0,0%	0,0%	0,0%
6.33	Kostnader, avgående arbetstagare	0	0	0
6.34	Kostnader, nya arbetstagare	0	0	0
6.35	Kostnader, invaliditetspensioner	0	0	0
6.36	Kostnader totalt	0	0	0
6.4	SATSNING PÅ ARBETSFÖRHÅLLANDENA	Läge 2004	Utvärdering 2005	Mål
6.41	Arbetskyddsorganisation	0	0	0
6.42	Upprätthållande verksamhet	0	0	0
6.43	Utveckling och utbildning	0	0	0
6.44	Maskinanskaffningar och investeringar	0	0	0
6.45	Insatskostnader totalt	0	0	0
6.5	ARBETSMILJÖKOSTNADER	Läge 2004	Utvärdering 2005	Mål
6.51	Arbetsmiljökostnader totalt	0	0	0
6.52	Arbetsmiljökostnader mk / person	0	0	0
6.53	Arbetsmiljökostnader % av omsättningen	0,0%	0,0%	0,0%
6.54	Arbetsmiljökostn. % av personalutgifterna	0,0%	0,0%	0,0%