

Oktober 1999

# Videnregnskabers struktur og indhold<sup>?</sup>

Per Nikolaj D. Bukh, Aarhus Universitet

Jan Mouritsen, Handelshøjskolen i København

Heine Thorsgaard Larsen, Handelshøjskolen i København

## Resume

Videnregnskabet er et af de nye ledelseskoncepter, som i de seneste par år har været genstand for stor opmærksomhed. I artiklens første del præsenteres en *analysemodel* dels til brug for læsning og analyse af videnregnskaber og dels til brug ved udvikling af videnregnskaber, og det beskrives desuden, hvorledes der kan sondres mellem en *ledelsesmodel* og en *præsentationsmodel*. I den anden del af artiklen beskrives det, hvorfor og hvordan en konkret virksomhed, Systematic Software Engineering A/S, har udviklet og offentliggjort et videnregnskab. Med udgangspunkt i casen antydes det, hvorledes analysemodellen kan anvendes.

---

<sup>?</sup> Tak til Mette Rosenkrands Johansen for assistance i forbindelse med dataindsamling og analyse af videnregnskaberne samt til Gustav Jeppesen og Morten Hvid Pedersen for kommentarer til artiklen.

# 1 Indledning

De fleste er nok enige om, at viden er vigtig i det moderne samfund. Ligeledes så vigtig at vores egen tidsalder er blevet døbt 'the knowledge society' (Drucker 1993). I en strøm af positiv energi er videnregnskabsbegrebet i de sidste par år blevet mobiliseret i en række danske virksomheder. Men viden og videnregnskaber er ikke autoriserede regnskabsmæssige begreber, og diskussionen af ordenes betydning og relevans er ofte intens blandt regnskabsforskere (f.eks. Andersen 1999; Elling 1999).

De fleste, der skriver om videnkapital – eller intellektuel kapital, som det også kaldes – er dog, hvad enten de bidrager med praktiske erfaringer eller er mere teoretiserende, ganske positive i forhold til betydningen af viden og de effekter, der kan opnås ved hjælp af videnregnskaber. Argumenterne præsenteres ofte med reference til videnssamfundet og betydningen af viden, men det kan ikke være årsag nok for den enkelte virksomhed til at udvikle et videnregnskab, at den opfatter sig selv som en videnvirksomhed.

I denne artikel vil vi gå et spadestik dybere og præsentere en model, der både kan anvendes til at analysere videnregnskaber ud fra forskellige læserperspektiver og som arbejdsværktøj ved udviklingen af videnregnskaber. Med udgangspunkt i det videnregnskab, som softwarevirksomheden Systematic Software Engineering har udviklet, vil vi desuden illustrere modellens anvendelse ved at vise, hvad et videnregnskab kan være, og hvorledes det fungerer i den konkrete virksomhed.

Artiklen er baseret på midtvejsresultater fra et 3-årigt forsknings- og udviklingsprojekt<sup>1</sup> - det såkaldte Videnregnskabsprojekt - som involverer 19 danske virksomheder, der i samarbejde med Erhvervsfremme Styrelsen, en gruppe forskere fra Handelshøjskolen i København og Aarhus Universitet samt proceskonsulenter fra Arthur Andersen, i februar 1998 gik i gang med at udvikle videnregnskaber. Det er projektets overordnede formål dels at undersøge, om der kan udformes hensigtsmæssige retningslinjer, eller regler for brugen af videnregnskaber dels at opnå en forståelse for, hvad viden er, hvorledes viden mobiliseres, hvad der gør viden produktiv, hvorledes viden måles, etc.

Artiklen er struktureret således, at vi i afsnit 2 først diskuterer nogle af de synspunkter vedrørende videnregnskaber, der har domineret debatten indtil nu. Dernæst præsenteres i afsnit 3 den *analy-*

---

<sup>1</sup> Yderligere information om projektet kan fås via internettet, [www.efs.dk/jicaccounts](http://www.efs.dk/jicaccounts), hvor foreløbige rapporter, og informationsmateriale mv. kan downloades. Desuden er der link til de involverede virksomheders hjemmesider, hvor videnregnskaberne kan læses. Se desuden Erhvervs Udviklings Rådet's (1997) rapport, der vedrører et tidligere projekt.

*semodel*, der i Videnregnskabsprojektet bruges som referenceramme for analysen af videnregnskaberne og som kan anvendes af virksomheder, der ønsker at udvikle et videnregnskab, samt af revisorer, analytikere, investorer og andre, der optræder som læsere af et videnregnskab. I afsnit 4 redegøres for, hvorledes virksomheders arbejde med videnregnskaber både omfatter en *ledelsesmodel* og en *præsentationsmodel*, hvorefter vi i afsnit 5 ser nærmere på en enkelt af virksomhederne, dens videnregnskab samt den ledelsesmæssige kontekst, som videnregnskabet indgår i. Artiklen afsluttes i afsnit 6 med nogle afrundende bemærkninger.

## 2 Videnregnskabets ide

Selv om der i litteraturen er en vis uklarhed om, hvad et videnregnskab er, så er der trods alt en række generelle træk. Videnregnskabet udvider den traditionelle finansielle rapportering ved at introducere *humankapital*, *organisationskapital* og *kundekapital*, selvom den specifikke betegnelse for disse arter varierer en smule. Humankapitalen forlader virksomheden ud på eftermiddagen og i weekenden. Organisationskapitalen består af procedurer, manualer og administrative systemer, og kundekapitalen drejer sig om kundeloyalitet, mærkevarer og image<sup>2</sup>.

Humankapital er for Tom Stewart (1997) eksempelvis det, som tænker, eller som han selv udtrykker det: '[m]oney talks, but it does not think; machines perform, often better than any human being can, but do not invent .. [The] primary purpose of human capital is innovation - whether of new products and services, or of improving in business processes' (ibid., p. 86). Strukturel kapital er for Stewart 'knowledge that doesn't go home at night .. [I]t belongs to the organization as a whole. It can be reproduced and shared ... technologies, inventions, data, publications, ... [and] strategy and culture, structures and systems, organizational routines and procedures.' (ibid., p. 108-9). Det gælder for kundekapital som for humankapital, at den ikke kan ejes af virksomheden, men den er alligevel helt central, fordi den for virksomheden udgør 'the value of its franchise, its ongoing relationships with the people or organizations to which it sells ... [like] market share, customer retention and defection rates, and per customer profitability' (ibid., p. 143).

Karl Erik Sveiby, en anden af pionererne inden for videnregnskabsområdet, deler også intellektuel kapital op i tre dimensioner, nemlig employee competence, internal structure og external structure (1997, p. 10-11): 'Employee competence involves capacity to act in a wide variety of situations to create both tangible and intangible assets. ... Internal structure includes patents, concepts, models, and computer and administrative systems. ... The external structure includes relationships with cus-

---

<sup>2</sup>Vi har andetsteds foretaget en mere omfattende analyse af den populære litteratur om videnregnskaber, se Mouritsen (1998, 1999) samt Larsen, Bukh og Mouritsen (1999).

tomers and suppliers. It also encompasses brand names, trademarks, and the company's reputation or image'.

Endelig anbefaler Leif Edvinsson (Edvinsson & Malone, 1997, p. 11), der især er kendt fra sit arbejde med videnregnskaber i forsikringsselskabet Skandia, en distinktion mellem human capital og structural capital, hvor førstnævnte udgør 'combined knowledge, skill, innovativeness and ability of the company's individual employees .. it also includes the company's values, culture, and philosophy. Human capital cannot be owned by the company'. Dette står i modsætning til structural capital, som er 'hardware, software, databases, organizational structure, patents trademarks, and everything else of organizational capability that supports those employees productivity ... [It is] everything left at the office when the employees go home .. Unlike human capital, structural capital can be owned and thereby traded'. Her begrebsliggøres intellektuel kapital som medarbejdere og 'everything else'. Det er jo mildest talt en bred definition, men den viser naturligvis, at intellektuel kapital er central, hvis forfatterens ord skal tros

Det er karakteristisk, at ingen af de kort gennemgåede modeller måler viden i en snæver forstand. Både Stewart, Sveiby og Edvinsson er interesserede i klassifikationer snarere end i målinger. Dette siger de da også klart. Edvinsson & Malone (1997, p. 185) spørger retorisk: 'Is this a definitive list? Hardly'. Der er ingen formel for valg af indikatorer. De er kun til stede i eksempler og ikke i en integreret model. Sveiby (1997, p. 150) siger dette klart: 'The measurement system that I propose does not present a full and comprehensive picture of a company's intangible assets; such a system is not possible' (ibid., p.150). Et videnregnskab i følge Edvinsson er derfor ikke en færdig model. Den har nogle mere eller mindre metaforiske overskrifter – humankapital, organisationskapital og kundekapital – men de samles ikke i et sammenhængende udtryk. De rapporterer 'ikke-finansielle' nøgletal, men det siger jo ikke meget om, hvad virksomhederne skal gøre for at udvikle et videnregnskab.

### 3 En analysemodel for videnregnskaber

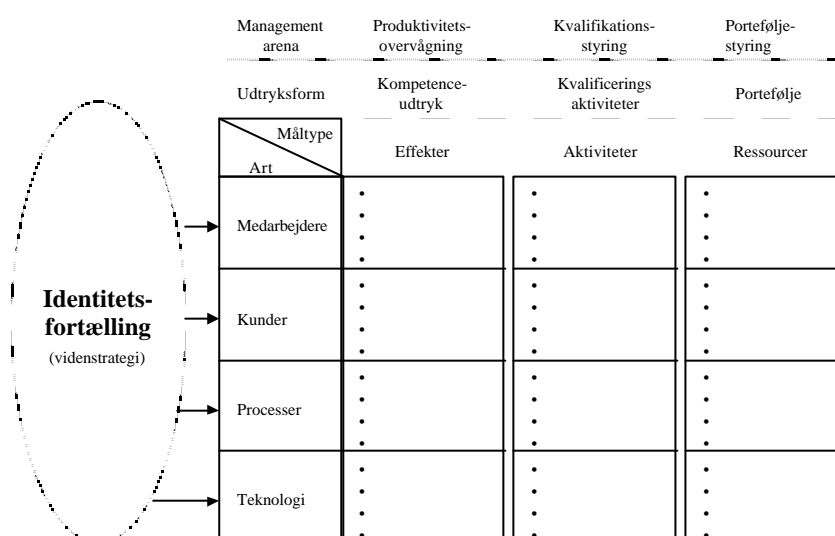
I Videnregnskabsprojektet er der udviklet en analysemodel til brug ved analyser og fortolkninger af videnregnskaber. Modellen<sup>3</sup>, der vises i Figur 1, består af en 4x3 typologisering af nøgletal samt en beskrivelse af virksomhedens identitetsfortælling. Modellen er udviklet til brug i det konkrete udvik-

---

<sup>3</sup> Modellen er en videreudvikling af en tidligere model udviklet på baggrund af en analyse af 10 danske og svenske virksomheders videnregnskaber (jf. Mouritsen 1998, 1999; Larsen, Bukh og Mouritsen 1999; Erhvervsfremme Rådet 1999).

lingsprojekt, men vores hidtidige erfaringer tyder på, at den også kan bruges til at analysere informationsindhold og *disclosure* mere generelt i årsregnskaber, børsprospekter mv.

Modellen har to dimensioner, dels en artdimension, som drejer sig om de objekter, videnregnskabet handler om, dels en dimension, som har at gøre med de ledelseshandlinger, der ligger til grund for eller bag et tal. Arterne refererer til de domæner, som videnregnskabet tal henfører til, den anden dimensionen vedrører den måde, hvorpå tallet trækkes ind i virksomhedens beslutningsproces. Modellen er udvidet gennem projektet, men først og fremmest er det blevet klarere, hvad den egentlig taler om, og hvorledes den skal bruges.



Figur 1 Analysemodellen

Modellen er, som det fremgår af Figur 1, delt op i *fire* typer af arter: Medarbejdere, kunder, processer og teknologi. På den anden led er modellen opdelt efter *tre* former for nøgletal: Effektmål ('Det, der sker'), aktivitetsmål ('Det, der gøres') og ressourcemål ('Det, der er').

Modellen bygger således på to teorier; en langs hver af dens dimensioner. Artdimensionen er en klassifikationsteori om videnstyringens konkrete objekt, som her drejer sig om medarbejdere, kunder, processer og teknologi. Det er de temaer, som virksomhedernes videnregnskaber kan 'reduceres' til, når de virksomhedsspecifikke betegnelser og udtryk generaliseres. Den anden dimension bygger på en ressource- og kompetenceteori (jf. Hamel og Prahalad 1994), som her viser hvad virksomhedsledelsens instrumenter er. Det drejer sig om porteføljebeslutninger, kvalificeringsbeslutninger og effekt- eller produktivitetsovervågning.

### 3.1 De tre former for nøgletal

Videnregnskaber er *ikke* mekanismer til at vurdere viden og de kan heller ikke måle viden i en snæver forstand. Derimod handler videnregnskaber om aktiviteter knyttet til videnstyring, og videnregnskabers tal skal pege på de aktiviteter, som virksomheden sætter i gang for at optage, udvikle og forankre viden og videnaktiviteter. Derfor skal videnregnskabets tal mere konkret vise, hvilke typer af handlinger og objekter, som er bygget ind i eller ligger bag et tal. *Formdimensionen* vedrører de typer af ledelseshandlinger, som ligger bag et tal. Den viser med andre ord, hvorledes tallet oversættes og optages i virksomheden. I modellen opererer vi med tre former for nøgletal:

Ressourcemålene ('Det, der er'-tal) vedrører *porteføljen af virksomhedens ressourcer*. Dermed drejer beslutninger sig om porteføljer af mennesker, kunder, teknologier og bestykning af processer. De er et billedligt udtryk for virksomhedens 'pose af brikker' - et billede af hvilke 'ressourcebrikker' virksomheden råder over; 'hvor mange blå, hvor mange røde, hvor mange aflange, hvor mange runde' osv.; tal, der fortæller om, hvilken forandring i sammensætningen af 'posens indhold', der er sket inden for det sidste år (f.eks. at andelen af røde brikker er steget med x %), er ligeledes ressource mål. Tallenes objekt er relativt 'stabile/stationære enheder' som f.eks. 'en kunde', 'en medarbejder', 'en computer', 'en proces' osv., der udgør en række objekter, hvorom en ledelse skal træffe dimensioneringsbeslutninger. Tallene 'svare' på spørgsmål om *hvor mange?* og *hvilken andel?* Dermed svarer de på, hvor store, hvor varierede, hvor sammensatte og hvor sammenhængende ressourcerne er. De tilknyttede ledelseshandlinger vedrører porteføljebeslutninger.

Aktivitetsmål ('Det, der gøres'-tal) er en beskrivelse af de *kvalificeringsaktiviteter*, der er sat i værk i virksomheden inden for den regnskabsperiode, som videnregnskabet vedrører. Det drejer sig om aktiviteter, der er sat i værk for at 'opgradere' eller 'vedligeholde' ressourceporteføljen. Billedligt talt er det de aktiviteter, der er sat i værk for at gøre f.eks. de 'røde brikker i posen' rødere. Tallene svarer på spørgsmål om, *hvad der gøres* i virksomheden for at udvikle ressourcegrundlaget ud fra en eller anden forestilling om 'forbedringer', f.eks. igennem objekter såsom efteruddannelse, investeringer i processer, aktiviteter for at uddanne eller tiltrække kunder, foredrag, osv. Her drejer målingerne sig om de præcise aktiviteter, der udføres på grundlag af de videnstyringsaktiviteter, som er sat ind. De hertil knyttede ledelseshandlinger er kvalificeringsaktiviteter.

Effekt mål ('Det, der sker'-tal) beskriver de konsekvenser, som er den *samlede effekt* af kombinationen af de til ressourcemålene knyttede 'strukturbeslutninger' og de til aktivitetmålene knyttede 'forbedringer'. Det er imidlertid ikke nødvendigvis således, at tabellen altid skal læses strikt fra højre til venstre. Det er ikke en simpel input-output eller årsags-effekt model. Det er snarere således, at alle mål kan optræde i kombinationer med hinanden, fordi videnkapital er baseret på relationer mellem aktiver. F.eks. øges teknologiens produktivitet ved at sende medarbejdere på kursus. Altså

en relation mellem medarbejdere og teknologi. Ligeledes kunne medarbejdertilfredshed lede til kundetilfredshed, idet en engageret medarbejder sikkert er bedre til at tale med og indgå i dialog med kunder end en ikke så motiveret medarbejder. Især for effektmålene gælder, at de kan komme fra mange kilder. De beskriver effekter af, at virksomhedens ressourcer indtræder i forskellige relationer til hinanden og optræder som 'kompetencer'. Billedligt talt kan tallene tages som udtryk for egenskaberne ved de 'figurer', posens brikker kan bygge, når de sættes sammen. Tallene svarer på spørgsmål om *hvilke effekter*, og deres objekt er hændelser, stilstande og kvaliteter ved enheder eller vurderinger og bedømmelser af virksomhedens forskellige ydelser. Ledelsesaktiviteten er her effekt-, resultat- og produktivitetsovervågning.

### 3.2 Modellens arter

Nøgletallene skal ideelt set i deres definition bære den information, der er nødvendig for at klassificere dem inden for begge dimensioner, således at vi kan tale om, at dimensionerne er indlejrede i tallet. Dette er ofte tilfældet, om end ikke altid uden problemer, hvilket gør tommelfingerregler nødvendige – på samme måde som regnskabsvejledning er med til at klassificere finansielle transaktioner, der ikke umiddelbart kun har én mulig klassificering. På den måde kan tommelfingerreglerne sammenlignes med en helt konventionel finansiell revisionsprocedure. Selvom der selvfølgelig er den forskel, at den finansielle revision hviler på en omfattende og lang praksis, mens revisionspraksis på det nærmeste er ikke eksisterende, hvad angår videnregnskaber<sup>4</sup>.

Placeringerne inden for de forskellige arter vil sikkert ikke volde store problemer, når det gælder ressourcetal, men når der er tale om aktivitetstal, kan der opstå forvirring, fordi nogle aktiviteter fungerer som kvalificering af to (eller flere) forskellige arter. F.eks. kan kundegrupper og medarbejders involvering i undervisning på uddannelsesinstitutioner ses som kvalificering af henholdsvis kunder og medarbejdere samt af medarbejdere og 'image'. Et andet eksempel er, at medarbejdere, der sendes på kurser i procesoptimering kan være kvalificeringsaktivitet for både medarbejderdimensionen og procesdimensionen.

I sådanne tilfælde må en tommelfingerregel afgøre tallets placering - f.eks. den, at placeringen skal ske efter den art der optræder 'først' i tallet eller 'mest centralt' i tallet: kundegruppemøder skal stå i kundedimensionen og ikke i medarbejderdimensionen; oplæg på konferencer skal stå i kunde/image-dimensionen og ikke i medarbejderdimensionen osv.

---

<sup>4</sup> Revisionspraksis er fraværende i relation til den model, vi her introducerer, men der finder i øjeblikket en vis eksperimenteren sted, hvad angår revisors påtegning af alternative rapporteringer. Således har forskellige former for supplerende regnskaber offentliggjort af Dansk Shell, DIEU, Kræf-

Der kan ligeledes opstå særlige situationer vedrørende effektindikatorerne, idet effektmål kunne dreje sig om mere end en art, f.eks. medarbejdertilfredshed med teknologien, og kundernes tilfredshed med medarbejdernes kompetencer. Da alle disse effektmål er tredjeparts-relaterede og er udtryk for en kompetences 'kvalitet', og da tredjeparten samtidig kan siges at være 'udskiftelig', kunne en oplagt tommelfingerregel foreskrive, at tallet skal indplaceres i tabellen ikke efter tredjepartens identitet, men efter kompetencens 'art'. Det betyder således, at 'medarbejdertilfredshed med teknologien' placeres i teknologidimensionen, idet medarbejderne er tredjepart, og 'kundernes tilfredshed med medarbejdernes kompetencer' skal placeres i medarbejderdimension, idet kunderne her er tredjepart.

### 3.3 Modellens tilknyttede historier

Modellen indeholder ikke alene kriterierne for identifikation af videnregnskabet. Den indeholder også, som vi har antydnet til venstre i Figur 1, en række forklarende eller karakteriserende forhold. For det første sondres der mellem selve modellens indre, dvs. klassifikationsskabelonen, og så en fortælling om virksomhedens videnstrategi. Denne fortælling – eller *identitetshistorie* – fungerer som en forklaring på virksomhedens videnstyringsaktiviteter. Her forklares, hvad de er, hvorfor de er fornuftige og hvorledes de skal sættes ind i et fremadrettet perspektiv. Alle virksomhederne har en sådan historie, der forklarer, hvorledes de relaterer sig til deres omgivelser, og hvorledes de skal fungere for at kunne gøre dette med en vis fornuft.

Men virksomhedens historie kan ikke stå alene. Den er nok en 'helhed', men den er ikke automatisk troværdig. Videnregnskabet skal levere denne troværdighed. Tallene er 'garanten' for, at identitetsfortællingen ikke 'blot' er ord. Derfor skal skabelonen kunne klassificere tal på en sådan måde, at de i sig selv er med til at fortælle historien. Derfor er det skabelonens hovedudfordring dels at gøre det muligt at klassificere videnregnskabet så entydigt som muligt og dels at få dimensionerne i skabelonen til selv at fortælle en generel historie om, hvorledes virksomheden virker.

En stor del af de ord, der benyttes til at beskrive viden i identitetshistorien kan ikke benyttes som grundlag for en klassifikation af nøgletallene. F.eks. er begreber som 'innovation', 'fleksibilitet', 'kundeorientering' eller 'stærk kultur' alle abstrakte begreber, der kan være mange ting. Nogle virksomheder måler f.eks. 'innovation' ved andel af omsætning der hidrører fra nye produkter; andre måler forsknings- og udviklingsudgifterne i forhold til omsætninger; andre igen måler antallet af patenter; endelig måler nogle virksomheder formelle uddannelseskvalifikationer osv. 'Innovation' er et så bredspektret begreb, at det ikke kan være et klassifikationskriterium. Ambitionen måtte helle-

---

tens Bekæmpelse, Novo Nordisk samt Linjebus fået revisionspåtegninger inden for det sidste års tid. Se desuden omtalen i *Børsen* den 24/9 og 1/10 1999.



re være, at tallet selv 'fortalte' hvilken kategori, det tilhører. Omsætning fra nye produkter er et procestat; andel af kunder, der bidrager med højteknologiske projekter er et kundetal; antal af patenter er et procestat; antallet af PhD'ere er et medarbejdertal, som alle på hver deres måde kunne være en form for surrogat for 'innovation'. Det betyder ikke, at 'innovation' ikke er et vigtigt begreb i et videnregnskabet. Der er snarere tale om at innovation er et så bredt og centralt begreb for virksomheder der udarbejder videnregnskaber, at begrebet ikke udgør en eksplicit kategori men findes implicit både i regnskabet og i ledelsesmæssige aktiviteter. Derfor er det en del af virksomhedens identitetshistorie. Dette vil være allermest markant i de virksomheder, hvis konkurrencekraft er knyttet til deres evne til at være innovative, hvorfor innovation netop vil være en del af disse virksomheders identitet.

'Innovation' er en stor fortælling eller strategi, der retfærdiggøres ved en række forskellige tal, som imidlertid alene fungerer som punkter, hvorfra en tolkning – en historie – kan skabes. Tallet for 'innovation' findes ikke i sig selv. Det gælder også for tal om andre sammensatte begreber 'fleksibilitet' mv. nævnt ovenfor. Fordi innovation i lighed med de andre nævnte begreber er et positivt ladet ord, kan det være med til at sætte mange typer af aktiviteter i gang. Derfor er disse begreber en vigtig del af virksomhedens identitetskonstruktion, og de er typisk interessante ved netop at være så tilpas rummelige, at mange former for praksisser kan udspille deres liv herunder. Dette giver sig udslag i, f.eks. at innovation i alle dets facetter kan repræsenteres ved mange forskellige nøgletal.

Videnregnskabet kan desuden fortælle en række generelle historier inden for rammerne af skabelonen vist i Figur 1. Det drejer sig om historier eller forklaringer, som kan læses både vandret og lodret i skabelonen, specielt når der er tal, som over tid illustrerer en udvikling. Det kunne være udviklingen i personale eller kunderelationers effekt, opkvalificering og størrelse. Eller det kunne være udviklingen i virksomhedens kvalificering af ressourcer på personale, kunder, processer og teknologi-området over tid. Det ville tallene sikkert kunne tale om 'i sig selv', om end naturligvis på et generelt niveau. Her kunne sammenligningen med det finansielle regnskab måske være på sin plads. Det muliggør også generelle historier såsom om sammenhængene mellem omsætning og omkostninger, om afkast, om likviditet og om vækstrater. Disse historier handler sådan set ikke om virksomheden selv, men om tal fra en generel regnskabsmodel. På samme måde kan tallene fra videnregnskabet fortolket inden for rammerne af analysemodellen være med til at fortælle generelle historier, som kan fortælles uafhængigt af den enkelte virksomheds ledelsesmodel.

Dertil kommer også den virksomhedsnære eller -specifikke historie, som hæfter den generelle historie sammen med ledelsesmodellen. Historien om, hvad viden konkret er, og hvordan den fungerer i virksomheden. Altså den historie, der direkte fortælles videnregnskabet. Selv om skabelonen kan give input til den virksomhedsspecifikke historie, så udgør den ikke denne historie. Dette er

forskellen mellem den virksomhedsspecifikke og den generelle videnstyring. Begge dele skal med i det konkrete videnregnskab, men hvis erfaringer skal transporteres til andre dele af virksomheden eller til andre virksomheder, så udviskes gradvist den lokale historie, som drejer sig om de 'vanskelige' begreber såsom 'innovation', 'organisationsudvikling' osv. Jo længere væk fra virksomheden historien skal transporteres, desto mere omsættes den fra 'innovation' og 'Intelligent Solutions', som det eksempelvis gøres i Carl Bro's videnregnskab, til porteføljestyring, kvalificeringsaktiviteter og effekt-overvågning i forhold til de fire domæner.

### 3.4 Videnregnskabets læsere

Hvis skabelonen skal fungere som analysemodel, skal den kunne vise, hvorledes virksomheden sættes i system fra forskellige retninger svarende til, at forskellige læsere anlægger forskellige perspektiver. Blandt de mulige læsere af videnregnskaber har virksomhederne i Videnregnskabsprojektet typisk peget på (1) aktieanalytikere og andre med tilknytning til det finansielle marked, (2) nuværende og potentielle medarbejdere samt (3) nuværende og potentielle kunder. Andre modtagergrupper, der nævnes af nogle virksomheder, er leverandører, brancheorganisationer, forskellige former for eksterne interesseorganisationer samt øvrige samarbejdspartnere. Da der endnu kun findes begrænsede erfaringer med brugen af videnregnskaber og ingen formelle undersøgelser af deres effekter, kan vi her kun komme med antydninger af, hvorledes man kan forestille sig, at et videnregnskab vil blive læst af de tre primære målgrupper.

Set fra en *aktieanalytikers* perspektiv danner ressourcesøjlen grundlag for 'konfigureringsvurderinger' af virksomheden. Det vil være muligt på baggrund heraf at vurdere, hvorvidt resourceporteføljen virker konkurrencedygtig og fremtidssikret. Aktivitetssøjlen danner eksempelvis grundlag for vurderinger af ledelsens evne til medarbejderudvikling, organisationspleje og udvikling samt vedligeholdelse af kunderelationer, og effektsøjlen danner grundlag for vurderinger af, hvorvidt virksomhedens sammensætning/opbygning og aktiviteter 'virker', samt vurderinger af, hvor stabil virksomheden er. Analytikere vil formodentlig især lægge vægt på en generel vurdering af virksomheden og dens identitetsfortælling samt ikke mindst dens ledelse. Derfor kan et velkonstrueret, retvisende og troværdigt videnregnskabet tages som udtryk for, at ledelsen er troværdig og i stand til at håndtere de kritiske problemstillinger, som fremtiden vil byde på.

Både *nuværende og potentielle medarbejdere* vil se på ressourcesøjlen som grundlag for vurderinger af, hvordan virksomhed er sat sammen f.eks. mht. spændende kolleger, gode uddannelsesmuligheder, udfordrende teknologi eller udviklende kunder og projekter. Aktivitetssøjlen danner især grundlag for vurderinger af mulighederne for egen udvikling i virksomheden, mens effektsøjlen blandt andet danner grundlag for vurderinger af, hvorvidt eksisterende medarbejdere er tilfredse

med virksomheden som arbejdsplads samt af, hvor effektiv virksomheden er. Erfaringer viser, at videnregnskaber kan være ganske effektive værktøjer til at udtrykke virksomhedens identitet og image, således at virksomhedens 'ståsted' formidles til nuværende og potentielle medarbejdere. Hvis ståstedet som anført af Larsen & Schultz (1998, p.25) er velformuleret og velkommunikeret, kan det virke tiltrækkende på dygtige potentielle medarbejdere. Da mange virksomheder for tiden oplever, at konkurrencen flyttes "fra produkt til faktormarkedet" som en leder i en IT-virksomhed, der offentliggør et videnregnskab, udtrykte det, kan en velunderbygget identitetsfortælling være kilde til en væsentlig konkurrencekraft.

Endelig er nuværende og potentielle *kunder* interesserede i ressourcøjlen for at vurdere, hvilke og hvor mange ressourcer virksomheden råder over lige nu samt de ændringer, der sker i sammensætningen af ressourcerne. Det vil have betydning for virksomhedens mulighed for at løse kundens opgaver lige nu, at den besidder de 'rigtige' ressourcer ligesom ændringer i ressourcebeholdningerne vil indikere om virksomheden også i fremtiden vil besidde de rigtige ressourcer. Aktivitetssøjlen danner grundlag for vurderinger af 'ledelseskapaleten' i virksomheden og for at vurdere om ressourceporteføjen er fremtidssikret, mens effektsøjlen eksempelvis danner grundlag for vurderinger af, hvorvidt andre kunder er tilfredse med virksomhedens ydelser samt af, hvor stabil virksomheden er.

## 4 Forskellige typer modeller.

Som illustreret ved diskussionen af modellen i Figur 1 er et videnregnskab ikke alene et sæt *tal*. Det består også af en *tale*, der anvendes til at fortælle historien om virksomhedens måde at fungere på og som tallene kan opfattes som dokumentationen af. Herudover består videnregnskabet ofte af nogle *tegninger*, der retfærdiggør helheden i de tal, der rapporteres (Mouritsen, 1999). Disse visualiseringer er med til at retfærdiggøre videnregnskabet ved hjælp af en særlig æstetik, som erstatter den matematiske logik i traditionelle nøgletalsberegninger og som konstruerer et billede af 'perfektion' eller 'imperfektion' med hensyn til for eksempel kreativitet. Denne visualisering både af viden og af den kontekst, som viden indgår i, findes i de fleste videnregnskaber – men ikke på den samme måde.

### 4.1 Præsentationsmodellen

Den model, som umiddelbart præsenteres i det videnregnskab, der offentliggøres betegner vi som en *præsentationsmodel*. Ved at kigge en række forskellige videnregnskaber igennem kan man ved selvsyn konstatere, at der findes næsten lige så mange versioner af præsentationsmodeller, som der findes videnregnskaber. I hvert fald indtil videre – og i nogle videnregnskaber giver det måske slet

ikke mening at tale om en eksplicit præsentationsmodel. Kendetegnende for *præsentationsmodellen* er, at den indeholder en oversigt over de oplysninger, som skal sættes i tal. Dette er nogle gange – men ikke altid – i en grafisk form, der gennem en tegning viser, hvad der skal med i den enkelte virksomheds videnregnskab.

En præsentationsmodel viser virksomhedens afgrænsning af, hvad videnregnskabet skal indeholde. Som antydnet ovenfor har de toneangivende forfattere defineret tre domæner herfor: humankapital, organisationskapital og kundekapital. Men erfaringer fra danske virksomheder<sup>5</sup> viser, at viden også kan præsenteres på andre måder. Nogle gange lægger virksomhederne sig ret tæt op ad den nævnte tredeling. Andre gange er den der slet ikke, og endnu andre gange er den helt på tværs heraf.

## 4.2 Ledelsesmodellen

Præsentationsmodellen beskrevet ovenfor kan ikke stå alene men skal sættes i sammenhæng med virksomheden. Det er, hvad *ledelsesmodellen* gør. Her indikeres det, hvorledes viden fungerer i virksomheden og der henvises til de videnstyringsaktiviteter, der er objektet for videnregnskabet. Ledelsesmodellen giver dermed forståelse af eller forklaring på, hvorfor og hvorledes videnregnskabet tal er relevante. Denne ledelsesmodel er tættere på den specifikke virksomheds måde at fungere på, hvilket for eksempel betyder, at en virksomhed, der arbejder mod den lærende organisation vil have én bestemt måde at organisere sig på ledelsesmæssigt, som ikke blot vil afspejle sig i hvilke målinger, der er relevante, men også i hvilken form for sammenhæng dette arbejde skal ses i.

Hermed kan man sondre mellem en *præsentationsmodel* og en *ledelsesmodel*. Præsentationsmodellen viser, hvorledes virksomhedens udlægning af dens arbejde med viden ser ud, mens ledelsesmodellen forklarer setup'et for, hvorledes videnstyring skal foregå og gøres til en vigtig aktivitet i virksomheden. Begge modeller er vigtige for at få etableret en forklaring på, hvorfor videnstyring er noget ganske særligt i den enkelte virksomhed.

## 4.3 Analysemodellen

Hertil kommer den tredje model, som vi ovenfor betegnede en *analysemodel*. Denne fungerer som redskab til udvikling og læsning af videnregnskaber. Specielt kan analysemodellen hjælpe til at illustrere forskellene mellem virksomhedernes videnregnskaber ved at belyse, hvor tyngden i hvert en-

---

<sup>5</sup> Se en mere omfattende beskrivelse af alle 19 virksomheders videnregnskaber og deres præsentationsmodeller i rapporten 'Beskrivelse af 19 virksomheders videnregnskaber' (Bukh *et al.* 1999a).

kelt videnregnskab lægges. Analysemodellen kan også benyttes til at 'generalisere' eller i det mindste 'transportere' erfaringerne mellem læsere inden for eller uden for virksomheden

Analysemodellen er et værktøj både for videnregnskabs læsere og konstruktører. Ved at trække videnregnskabs tal væk fra præsentationsmodellerne og fra den kontekst, virksomhederne har konstrueret dem i, kan både videnregnskaberne og deres tal ses i et andet lys. Analysemodellen kan i højere grad generalisere de strategier og perspektiver, der ligger i kombinationen af ledelses- og præsentationsmodeller ud fra tallene, end ud fra udsagn om virksomhedens strategi.

Ved at placere videnregnskabs målinger indenfor analysemodellens rammer kan man under arbejdet med udarbejdelsen af et videnregnskab blive mere bevidst om, hvilken strategi for videnregnskabet, man konstruerer, og hvorledes denne stemmer overens med den måde virksomheden ledes på. Det fremgår af de offentliggjorte videnregnskaber, at der er meget vide rammer for, hvilke former for rapporteringer der kan udarbejdes med udgangspunkt i en nogenlunde fælles forståelse for, hvad et videnregnskab kan være. For som læser at kunne få overblik over en sådan gruppe forskellige regnskaber har analysemodellen en særlig funktion.

Analysemodellen er også vores indgangsvinkel til at læse virksomhedens identitetshistorie, således som den fortælles på baggrund af virksomhedens ledelsesmodel og præsentationsmodel, fordi disse tilsammen skal identificere de sammenhænge, der gør historien troværdig. Virksomheden Carl Bro, der har offentliggjort et videnregnskab, skal således forklare, at de kapitalformer, de opererer med i præsentationsmodellen, leder til 'Intelligent Solutions', som ligger i dens generelle historie; og Coloplast, som er en anden blandt de 19 virksomheder i Videnregnskabsprojektet, af skal sandsynliggøre, at EFQM modellens elementer, som fremgår af præsentationsmodellen, virkelig producerer velfærd for kunderne, der er virksomhedens store historie.

Dermed sætter analysemodellen abstrakte begreber som innovation, kultur mv., jf. diskussionen i afsnit 3.3 i et nyt lys. De elementer, der for eksempel vedrører 'innovation' er vigtige på forskellige måder i henholdsvis ledelsesmodellen og præsentationsmodellen, mens de er fraværende som et selvstændigt domæne i analysemodellen. Ved at udpege de tal i analysemodellen, der indgår i virksomhedens historie om innovation, er det muligt at vise, hvorledes historien komponeres ved kombination af skabelonens elementer, således at innovation netop kan være forankret i bestemte ressourcer, ledelsesaktiviteter eller kombinationer heraf.

Det er ikke inden for denne artikels rammer muligt at gå i detaljer med de erfaringer, som de 19 virksomheder i Videnregnskabsprojektet har fået i deres arbejde med videnregnskaber. I stedet vil vi i afsnit 5 med en enkelt af virksomhederne som case vise, hvorfor og hvordan der kan arbejdes med viden og videnregnskaber. Casen viser desuden, hvorledes videnregnskabs nøgletal skal pla-

ceres inden for analysemodellens rammer og hvorledes analysemodellen kan bruges til at læse og analysere et videnregnskab.<sup>6</sup>

## 5 Systematic Software Engineering A/S

Systematic Software Engineering A/S (Systematic) er et dansk software- og systemhus, der udvikler og sælger tekniske systemløsninger, produkter og support til forsvaret samt til industri-, transport- og servicevirksomheder. Da Systematic blev grundlagt i 1985 var det med henblik på at varetage en konkret support- og vedligeholdelsesopgave for det danske søværn, men efterhånden kom andre militære opgaver til og i begyndelsen af 1990 fik Systematic også kunder fra det civile marked.

Systematic havde da videnregnskabet blev offentliggjort i foråret 1999, omkring 130 medarbejdere og en koncernomsætning på omkring 80 millioner kroner. Virksomheden har datterselskaber i England og USA, der varetager salg, markedsføring og support uden for Tyskland og Skandinavien, men videnregnskabet vedrører kun den danske del af Systematic. Det er Systematics målsætning, at udvide virksomhedens kerneområder fra primært at være relateret til leverance af systemer til forsvaret til i øget omfang også at omfatte den civile sektor. Andelen af kunder inden for den civile sektor har da også været støt stigende de senere år, hvor det blandt andet er Electronic Data Interchange, elektronisk handel og sikkerhed i systemer, der udgør kerneområderne.

De første initiativer til udvikling af et videnregnskab blev taget medio 1997, hvor det at offentliggøre et videnregnskab blev set som en forlængelse af begyndende initiativer i relation til knowledge management, men projektet blev først for alvor formaliseret som et videnregnskabsprojekt, da Systematic i januar 1998 besluttede at gå med i Videnregnskabsprojektet, og det praktiske ansvar herfor blev lagt i hænderne på knowledge management konsulent Morten Hvid Pedersen, der var blevet ansat i virksomheden et års tid forinden.

Parallelt med arbejdet med videnregnskabet arbejdes der med procesforbedringer. Systematic er ISO 9001-certificeret samt godkendt i henhold til tilsvarende standarder for militære leverandører. Derudover har virksomheden en målsætning om inden udgangen af år 2000 at opnå en placering

---

<sup>6</sup> Beskrivelsen af Systematics arbejde med udvikling af et videnregnskab er dels baseret på formelle interview med projektets leder, Morten Hvid Pedersen, på deltagelse i møder, seminarer mv. i Erhvervsfremme Styrelsens regi samt på uformelle samtaler med ledende medarbejdere i Systematic. Desuden har vi haft adgang til foreløbige udgaver af videnregnskabet, mødereferater mv. For yderligere detaljer vedrørende den forskningsmæssige metode henvises til Larsen *et al.* (1999b) samt Bukh *et al.* (1999b).

blandt de 10% bedste virksomheder internationalt til at udvikle software målt efter den amerikanske Capability Maturity Model (CMM) og den europæiske pendant, BOOTSTRAP.

Da virksomheden har en lukket ejerkreds, som omfatter virksomhedens grundlægger, der stadig leder virksomheden, og da kredsen af kunder er forholdsvis begrænset, har Systematic ikke fundet behov for at udgive et årsregnskab udover det lovpligtige, der indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Systematic opfatter derimod videnregnskabet som en erstatning for en traditionel årsberetning, og bagest i videnregnskabet er der ret symbolsk placeret et to-siders uddrag af årsberetningen for 1997-1998, således at man næsten kan sige, at det finansielle regnskab opfattes som et appendiks til videnregnskabet.

## 5.1 Hvorfor udarbejdes et videnregnskab?

Systematic opfatter sig selv en videnbaseret virksomhed eller "et videnhus", som det udtrykkes af vicedirektør Alex Holm Jensen. Det er ikke de materielle aktiver, der er afgørende for Systematic – hverken for virksomhedens værdi eller for dens evne til at fungere som virksomhed. Derimod fremhæves de mere u håndgribelige faktorer, eller 'immaterielle aktiver' om man vil, i form af medarbejderes viden, kundeloyalitet, effektive processer, produktrettigheder m.v. som afgørende for virksomhedens fremtidige konkurrenceevne og udvikling.

I selve videnregnskabet fremhæver Systematic, at "[f]ormålet med et videnregnskab er at synliggøre virksomhedens videnressourcer samt at belyse ledelsens indsats for at udvikle disse". Med dette ønsker Systematic at give virksomheden og dens interessenter en bedre baggrund for at se virksomhedens muligheder i fremtiden. Oprindeligt var Systematics videnregnskabsprojekt "meget internt fokuseret, det var videnstyring, der var det store tema" siger knowledge management konsulent Morten Hvid Pedersen, og hovedsigtet var derfor at udarbejde et internt videnregnskab, der direkte kunne understøtte knowledge management initiativerne i Systematic

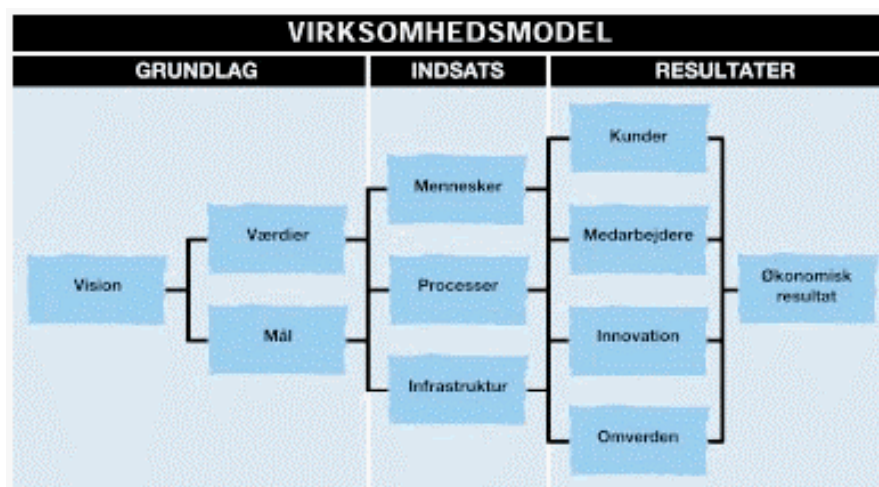
I løbet af projektets forløb kom der imidlertid større fokus på den eksterne anvendelse af videnregnskabet, idet man i løbet af videnregnskabet udvikling blev mere og mere opmærksom på, at den information, som et videnregnskab kan indeholde præsenterer den side af en videnvirksomhed, som interesserer både kunder, potentielle medarbejdere og andre virksomheder, som Systematic stifter bekendtskab med. Dette har da også efter at videnregnskabet blev offentliggjort i foråret 1999 betydet, at videnregnskabet bruges aktivt af Systematics ledelse ved præsentationer af virksomheden og ofte diskuteres med kunder og samarbejdspartnere, når der skabes kontakt. I det hele taget har Systematic oplevet stor ekstern interesse for videnregnskabet, som direkte har været med til at skabe en række nye kontakter både til potentielle medarbejdere og til organisationer og virksomheder, som man normalt ikke har haft berøringsflader til.

Videnregnskabsprojektets orientering mod den eksterne kommunikation har dog ikke betydet, at videnledelsesaktiviteterne eller den interne anvendelse af videnregnskabet er blevet nedprioriteret. Disse ses stadig som en af de væsentlige ledelsesmæssige udfordringer, og der er flere projekter i gang i relation hertil, hvilket der også refereres til i slutningen af videnregnskabet. Morten Hvid Pedersen fremhæver i den forbindelse, at det er hans indtryk, at mange ofte har svært ved ”at skelne imellem det, der kan kaldes ledelse af viden og så måling”; Systematic møder da også ofte den opfattelse, at ”det her er knowledge management” men, som det udtrykkes af Morten Hvid Pedersen, så ”er det en lille del af det” fordi videnledelse spænder meget bredere.

## 5.2 Hvad indeholder videnregnskabet?

Systematics videnregnskab er på 16 sider, hvoraf de første 5-7 sider består af en introduktion til samt beskrivelse af virksomheden, mens de sidste par sider som nævnt ovenfor består af uddrag af årsberetningen. Selve videnregnskabet er struktureret efter virksomhedsmodellen vist i figur 2, som i vores model for analyse af videnregnskaber, jf. afsnit 3 og 4, svarer til en *præsentationsmodel*. Denne præsentationsmodel er inspireret af Business Excellence-modellen, men Systematic anvender ikke Business Excellence, så der er altså ikke tale om, at *ledelsesmodellen* i Systematic er identisk med præsentationsmodellen.

Alligevel antydes det i Systematic vedrørende Business Excellence modellen som præsentationsmodel, at når man ”får kutyme omkring det at lave videnregnskab, så bliver den jo også mere eller mindre ledelsesmodel, og man kan sige at ... den sætter en dagsorden, og på den måde også har potentiale til at blive en ledelsesmodel”.



Figur 2 Systematics præsentationsmodel



Systematics videnregnskab er struktureret efter præsentationsmodellen vist i figur 2, således at virksomhedens vision, værdier og mål, som allerede var en del af ledelsesgrundlaget inden videnregnskabsprojektet blev igangsat, beskrives på de første sider i videnregnskabet. Målene angiver ikke blot finansielle mål men også udsagn om, hvilket niveau man ønsker at opnå/opretholde for kunde- og medarbejdertilfredshed, kvalitets- og procesmål.

Hovedvægten i videnregnskabet lægges herefter på domænerne: medarbejdere, processer, infrastruktur og innovation, der behandles nogenlunde ensartet, således at der for hvert område er opgivet nøgletal, som suppleres med et tekstafsnit, der uddyber og kommenterer tallene. I tekstafsnittet indgår også nøgletal, som ikke er vist i skematisk form, så som gennemsnitsalder, antal softwareudviklere og andel af højtuddannede. Alle nøgletal er - så vidt det er muligt - angivet for både 96/97 og 97/98.

I forhold til den analysemodel, der introduceres i denne artikel, svarer infrastruktur til det generiske domæne teknologi i analysemodellen, hvorimod innovation som diskuteret i afsnit 3.3 ikke indgår i analysemodellen som et særskilt domæne, selvom en virksomhed som Systematic vælger at benytte præsentationsmodellen til at vise, hvorledes innovation indgår centralt i det ledelsesmæssige arbejde i virksomheden.

Det er også værd at bemærke, at den første side i Systematics videnregnskab udover at vise modellen i figur 2 også oplyser om, hvilke regnskabsprincipper videnregnskabet er baseret på. Herunder fremhæves det blandt andet, at Systematic i videnregnskabet tilsigter at behandle alle væsentlige videnrelaterede aktiviteter i Systematic, at der er anlagt et forsigtighedsprincip, hvor målinger har et skønsmæssigt præg og at oplysningerne i videnregnskabet skal kunne verificeres. Videnregnskabet er ikke påtegnet af en ekstern revisor, men dette er under overvejelse.

Tabel 1 sammenfatter nøgletallene i Systematics videnregnskab inden for analysemodellens rammer.

	Effektmål	Aktivitetsmål	Ressourcemål
Human	?? Sygefravær (dage pr. medarbejder) ?? Samlet medarbejdertilfredshed (skala 1-5) ?? Andel af medarbejdere der opfatter SSE som en god/meget god arbejdsplads	?? Eksterne kursusdage pr. medarbejder ?? Uddannelsesinvestering pr. medarbejder, eksterne ?? Medarbejdernes deltagelse i projekters faser ?? Størrelsen af projektgrupper	?? Antal medarbejdere ?? Gns. antal fuldtidsansatte ?? Medarbejderfordeling på opgaveområder ?? Gennemsnitsalder samt andel af medarbejdere under 40 ?? Antal softwareudviklere og antal administrative medarbejdere ?? Tilgang - afgang af softwareudviklere ?? Samlet antal år med professionel softwarekompetence ?? Antal år med professionel softwarekompetence pr. softwareudvikler ?? Andel af medarbejdere med en

			universitetsuddannelse på kandidat- eller Ph.D.-niveau. ?? Cola-indeks: antal pr medarbejder
<b>Kunde</b>	?? Kundetilfredshed ?? Eksisterende kundeforholds varighed målt i år ?? Antal nye strategiske projektkunder ?? Andel af kunder, som direkte vil anbefale Systematic	?? Antal projektsamarbejder med forsknings- og uddannelsesinstitutioner	?? Omsætningens fordeling på projekter/produkter ?? De 5 største projektkunders andel af projektomsætningen ?? De 5 største licenssalgs andel af produktomsætningen ?? Eksportandel ?? Antal licenser solgt ?? Aktive projektkunder i året ?? Aktive projektkunder i året fordelt på forsvar og industri mv.
<b>Proces</b>	?? Procevaluering (modenhedsniveau efter BOOTSTRAP-modellen) ?? Software Development Performance-tal (i alt 5) ?? Placering i benchmark-undersøgelse ?? Egne produkters andel af omsætningen ?? Gennemsnitlig ventetid ved opkald til omstilling ?? Antal af platforme IRIS-produktfamilien kan køre på ?? Medarbejdertilfredshed med 'kvalitet og effektivitet i arbejdsprocesserne' ?? Kundetilfredshed med 'kvalitet i ydelser og produkter' ?? Total Telefonservice-index ?? Pizza-indeks ?? ISO 9001, samt AQAP-certificeringer	?? Antal interne timer brugt på Software Process improvement ?? Investering i produktudvikling ?? Investering i procesforbedring ?? Innovationsinvestering i alt, samt i % af koncernomsætning	
<b>Teknologi</b>	?? Antal hits på hjemmeside pr. dag ?? Medarbejdertilfredshed med fysiske forhold ?? Cykel-indeks	?? Investeringer i IT-udstyr ?? Investeringer i lokaler og kontorudstyr	?? PC'er/arbejdsstation pr. medarbejder ?? Antal servere i netværk ?? M <sup>2</sup> lokaler

*Tabel 1: Systematics nøgletal vedr. videnkapital placeret i analysemodellen*

Systematics videnregnskab er meget bredt i den forstand, at det har været virksomhedens hensigt, så vidt muligt at præsentere nøgletal inden for alle domæner og former, med henblik på at synliggøre alle væsentlige aspekter af virksomhedens videnressourcer og udvikling af disse. Dog er nøgletallene, som det ofte ses i videnregnskaber, mere udbyggede hvad angår ressourcetal.

Men Systematics videnregnskab indeholder også stor tyngde med hensyn til effektmål for processer, hvilket formodentlig både hænger sammen med at virksomheden er vant til ledelsesmæssigt at tænke i processer og med at effektmålene for processer meget klart viser, hvad virksomheden kan præstere og dermed netop fungerer godt i en virksomhed som Systematic, der i sit videnregnskab viser stor åbenhed.

I Tabel 1 optræder et cola-indeks, der viser, hvor mange cola'er der drikkes per medarbejder, et pizza-indeks for hvor mange pizzaer der spises per softwareudvikler samt et indeks for hvor stor en andel af medarbejderne der benytter cyklen som det primære transportmiddel til arbejde. Disse indekser kommenteres ikke i videnregnskabet, men har været grundlag for en del medieopmærksomhed, ligesom de ofte berøres og fortolkes ved ledelsens præsentationer af virksomheden. Eksempelvis er cykelindekset en proxy for virksomhedens geografiske placering i forhold til medarbejderne.

bejdernes bopæl. Videnregnskabet indeholder også en opgørelse af, hvor mange kvadratmeter lokaler, der er til rådighed, hvilke investering, der foretages i opgradering af denne ressource samt tal for medarbejdernes tilfredshed med fysiske arbejdsforhold, som altså er det effektmål, der direkte svarer til lokalerne.

Fortolket i sammenhæng peger disse tal på en væsentlig ledelsesmæssig udfordring for Systematic: Lokalerne er ved at blive for trange selvom der er foretaget væsentlige investeringer i mere plads; og det er vanskeligt at udvide ret meget, hvis den nuværende centrale geografiske placering af virksomheden skal holdes. Systematics væsentligste ressource er de højtuddannede medarbejdere, og virksomhedens vækst i form af tilgang af strategiske projektkunder bestemmes af, hvor mange softwareudviklere der kan tiltrækkes og omvendt af hvor få der forlader virksomheden. I praksis skal ledelsen balancere mellem på den ene side lidt for trange lokaler og på den anden side en placering af virksomheden, der ganske vist vil give mere plads og dermed også større tilfredshed med de fysiske arbejdsvilkår – men som vil placere virksomheden uden for cykelafstand af Århus midtby, hvor mange af medarbejderne bor, blandt andet som en konsekvens af at den gennemsnitlige alder er lav.

Dette er nogle af de elementer, der vil indgå i Systematics ledelsesmodel. Her peges der på, at ledelseshandlingerne, som har med videnstyring at gøre, og som blandt andet indeholder spørgsmål om rekruttering. Men den handler om mere end det. Ledelsesmodellen indeholder også aspekter af hele den kvalitetsstyring, der får krævende kunder til at se Systematic som en virksomhed, der er overlevelsesdygtighed. Derfor er Systematics videnledelse meget mere end rekruttering. Det drejer sig også om at skabe organisatoriske procedurer, der gør det muligt dels at dele viden, og dels at sikre, at den viden, der ligger indeholdt i virksomhedens dagligdag, gøre mere flydende og stabil i relationen mellem mennesker, teknologi, og kunder. Det er netop det udtryk, som Systematics præsentationsmodel *tegner*.

### **5.3 Systematics ledelsesmodel**

Systematics ledelsesmodel er bygget op omkring historien om, hvordan den fremtidssikrede, kapable organisation er en, der gennem standardiserede processer og højt kvalificerede medarbejdere leverer produkter af høj kvalitet til kunden. I ledelsesmodellen positioneres medarbejderne rigtigt nok central i hele setup'et, men de er samtidigt 'kun' en del af det større arrangement, der skal indrettes, hvor kvalitetskontrollerede processer er mindst lige så centrale. Ledelsesmodellen signalerer i vid udstrækning at det er et heterogent sæt af ressourcer, der fremtidssikre Systematic som virksomhed; et sæt bestående af teknologier, mennesker og proceskonfigurationer.

Videnregnskabet indikatorer er, som tabel 1 viser, hovedsageligt konfigureret omkring 'Det, der er' (størsteparten omkring medarbejder og kunder) og 'Det, der sker'-tal med fokus på kunde- og proces-tal. Vægningen signalerer, at processerne er en af de helt centrale genstand for virksomhedens knowledge management aktiviteter, samt at udviklingen af projektstyringsværktøjer og forhold som kvalitet og præcision er nogle af ledelsaktiviteternes parametre, grafisk præsenteret som en form for resultatopgørelse over virksomhedens aktiviteter. Systematik forklarer selv: "Vi løser problemer for kunden og leverer et styk software. I princippet er vi et konsulentfirma, som tilbyder viden og ekspertise mere end et 'produkt-hus', som leverer standardløsninger. Mit billede af Systematic er, at vi leverer en unikke løsninger baseret på de mennesker og processer, vi har. .. Vores TQM projekt er tæt knyttet til vores intellektuel kapital projekt. Det drejer sig om processer, og vi vil inkludere flere målinger om vores projekters tidsoverholdelse i vores videnregnskab". Dette har effekter, idet "når vi begynder at skrive om tidsoverholdelse, så er et sådant mål vanskeligt at negligere i virksomheden, og når vi publicerer en vurdering af vores kvalitets og projektstyringsaktiviteter, så er der kun en vej, og det er fremad. Så får man kunders, leverandørers og medarbejders interesse og opmærksomhed, og det interne pres til at forbedres stiger dramatisk."

## 6 Afsluttende bemærkninger

Der er efterhånden udgivet mange bøger og artikler om intellektuel kapital og videnregnskaber. En stor del af disse tager udgangspunkt i at videnkapital er med til at *forklare* forskellen mellem virksomhedens markedsværdi og den bogførte værdi. Dette er ikke nogen god definition, fordi videnregnskaber ikke skaber et finansielt udtryk, der kan forklare denne forskel. Videnregnskabet tal drejer sig mere om de aktiviteter, ledelsen sætter i værk for at gøre viden levende og betydningsfuld i virksomhedens ressourcegrundlag. Således drejer videnregnskabet sig om virksomhedens kompetence-strategi, dvs. den strategi som handler om virksomhedens grundlag for at kunne eksistere også ud i fremtiden. Analysen af Systematics videnregnskab viser kompleksiteten i et sådant udsagn. Dele heraf er helt og holdent virksomhedsspecifikke, og derfor har man brug for en ledelsesmodel og en præsentationsmodel. Læsere kunne imidlertid have brug for at sætte det virksomhedsspecifikke i perspektiv, og dertil kan man benytte analysemodellen, som bl.a. kan oplyse om udviklingen i virksomhedens videnstyringsaktiviteter.

Det store spørgsmål, som vi ikke har behandlet direkte i denne artikel, er, om man kan have tiltro til et videnregnskab og det billede, som det tegner af virksomheden. Dette revisionsproblem drejer sig om, hvorvidt der er et objektivi grundlag for revisionsprocessen. Det vil formodentlig ikke være så vanskeligt at revidere videnregnskabet tal; i det mindste ikke i den forstand, at man kan revidere om tallene er fremskaffet på den måde og efter de procedurer, som er fastlagt, da dette 'blot' for-

udsætter, at der findes en beskrivelse af, hvorledes dataindsamlingen foretages og en formulering af, hvorledes disse data behandles. Dette vil en revisor kunne checke.

Det er et større problem at revidere budskabet. Når revisorer giver et regnskab en ren påtegning, antyder de, at man på basis af regnskabet og de undersøgelser, de i øvrigt har været igennem, ikke kan afvise, at virksomheden kan anses for at være i fortsat drift - den har en fremtid. Denne konklusion er ikke en kalkulation. Det er en vurdering baseret på revisors erfaring fra arbejde med andre regnskaber og virksomheder. Det er således en 'fornemmelse', en 'følelse', der ikke kun kan forklares rationelt. Den forudsætter således erfaring. I sagens natur findes der ikke erfaring med anvendelsen af videnregnskaber. Der er ikke etableret en professionel 'forståelse', 'følelse' eller 'fornemmelse' af, hvorledes videnregnskaber virker, og om de overhovedet siger noget om virksomhedens fremtidsperspektiver. Det gør det vanskeligt p.t. at forestille sig en revision med udgangspunkt i spørgsmål om 'fortsat drift for øje'.

## Litteratur

- Andersen, Arne Geel. 1999. Mangler der noget i traditionelle årsregnskaber. *Revision & Regnskabsvæsen*, nr 7, pp. 26-36.
- Bukh, Per Nikolaj D. og Jan Mouritsen. 1999. Videnregnskaber. I *Virksomhedens Personalehåndbog*, Karen Baggesen (ed.), København: Børsens Forlag
- Bukh, Per Nikolaj D.; Mette Rosenkrands. Johansen, Heine T. Larsen og Jan Mouritsen. 1999a. Beskrivelse af 19 virksomheders videnregnskab. Notat til Erhvervsfremme Styrelsen.
- Bukh, Per Nikolaj D.; Heine T. Larsen and Jan Mouritsen. 1999b. Developing intellectual capital statements: Lessons from 23 Danish firms. Work-in-progress, presented at the EIASM Workshop on Intellectual Capital, Bruxelles, 12-13. Februar 1999, and at the OECD Symposium Measuring and Reporting Intellectual Capital, 9-11 June 1999.
- Drucker, Peter. 1993. *Post-capitalist society*. New York: HarperBusiness.
- Edvinsson, L. & Malone, M.S. 1997. *Intellectual Capital*. London: Piatkus.
- Elling, Jens O. 1999. Videnregnskab – regnskab eller viden? *Revision & Regnskabsvæsen*, nr 2.
- Erhvervs Udviklings Rådet. 1997. Videnregnskaber: Rapportering og styring af videnkapital. Notat.
- Hamel, G. og P.K. Prahalad. 1994. *Competing for the future*. Boston: Harvard Business School Press.
- Larsen, Heine T.; Jan Mouritsen and Per Nikolaj D. Bukh. udkommer. Intellectual capital statements and knowledge management: 'Measuring', 'reporting', 'acting', *The Australian Accounting Journal*.

- Larsen, Heine T.; Jan Mouritsen and Per Nikolaj D. Bukh. 1999b. Intellectual capital statements: Danish experiences. Working paper, Handelshøjskolen i København.
- Larsen, Henrik Holten & Majken Schultz. 1998. *Den udtryksfulde virksomhed*, København: Bergsøe .
- Mouritsen, Jan. 1998. Driving growth: Economic Value Added versus Intellectual Capital, *Management Accounting Research*. (December)
- Mouritsen, Jan. 1999. Tal, tale og tegninger: videnregnskaber og kreativitetens økonomi. *Økonomistyring og Informatik* 14(5):353-380.
- Stewart, T.A. *Intellectual Capital* (London: Nicholas Brealey Publishing, 1997)
- Sveiby, K.E. *The New Organizational Wealth: Managing and Measuring Knowledge-based Assets* (San Francisco: Berrett-Koehler, 1997)