



UNIVERSITY OF GOTHENBURG
SCHOOL OF BUSINESS, ECONOMICS AND LAW

En hållbar ekonomistyrning

- En studie om hur hållbar utveckling kommer till uttryck i företags och organisationers ekonomistyrning

Kandidatuppsats i Uthålligt företagande

*Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
VT 2014*

Handledare: Christian Ax

*Författare:
Johanna Conradsson
Marcus Gunnarsson*

Sammanfattning

Kandidatuppsats i Uthålligt företagande Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Ämne: Ekonomistyrning. Vårterminen 2014

Författare: Johanna Conradsson och Marcus Gunnarsson

Handledare: Christian Ax

Bakgrund och problemdiskussion

Hållbar utveckling har blivit en alltmer central fråga för företag då det har visat sig kunna ha en påverkan på företagets legitimitet och överlevnad. För att upprätthålla transparensen och trovärdigheten i hållbarhetsarbetet ställs allt högre krav på företag och organisationer att kunna redovisa resultat av sina handlingar. Detta bör göras genom att integrera hållbar utveckling i ekonomistyrningen. Då hur hållbar utveckling kommer till uttryck i ekonomistyrningen är ett relativt utforskat område ämnar författarna av denna studie att undersöka följande frågeställningar:

- *Hur kommer arbetet med hållbar utveckling till uttryck i företags och organisationers utformning av ekonomistyrningen?*
- *Hur används den påverkade ekonomistyrningen?*
- *Hur kommer arbetet med hållbar utveckling till uttryck i företags och organisationers organisation/organisering av ekonomistyrningen?*

Syfte

Syftet med studien är att undersöka och beskriva hur företag och organisationer med en tydligt kommunicerad hållbarhetsprofil integrerar hållbar utveckling i sin ekonomistyrning.

Metod

Eftersom studien ämnar undersöka och beskriva hur fyra företag och en organisation integrerar hållbar utveckling i ekonomistyrningen kan studien antas vara av deskriptiv karaktär. Då området är relativt utforskat kan studien även antas vara av explorativ karaktär. Studien bygger på fem semi-strukturerade intervjuer med en controlleransvarig från respektive företag. I fyra av fem intervjuer inkluderades även en miljö- eller hållbarhetsansvarig person. Intervjuerna ligger till grund för den resultatsammanställning som gjorts.

Resultat och slutsatser

Utifrån denna studie har en sammanställning av företagens/organisationens styrmedel med koppling till hållbar utveckling gjorts. Det vanligast förekommande är att hållbar utveckling inte kommer till uttryck i ekonomistyrningens utformning. Det har även gjorts en sammanställning av hur ekonomistyrningens organisation/organisering har påverkats i och med arbetet med hållbar utveckling. Den tydligaste påverkan på organisation/organisering är att kontrollern har fått en ökad kommunikation och dialog med hållbarhetsgrupper samt att andra användare av ekonomistyrningen styr mer utifrån information av hållbar utveckling vid beslutsfattande.

Förord

Vi vill börja med att rikta ett stort tack till de respondenter som ställde upp på Göteborg Energi, Göteborgs Hamn, Göteborgs Universitet, SKF och Stena Recycling. Tack för det trevliga bemötandet och att ni tog er tid för intervjuer och kompletteringar. Utan er insats hade denna studie inte varit möjlig.

Vi vill även tacka vår handledare Christian Ax på som har väglett oss och kommit med goda råd och synpunkter.

Slutligen vill vi även tacka varandra för ett bra samarbete.

Tack!

Göteborg, maj 2014

Johanna Conradsson och Marcus Gunnarsson

Innehållsförteckning

Kapitel 1 Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	7
1.3 Syfte	7
1.4 Avgränsning	7
1.5 Uppsatsens fortsatta disposition	8
Kapitel 2 Teoretisk referensram	9
2.1 Hållbarhet	9
2.1.1 Verksamhetens behov av hållbar utveckling	9
2.1.2 Integrering av hållbar utveckling	10
2.2 Ekonomistyrning	11
2.3 Utformning	12
2.4 Användning	13
2.5 Organisation/organisering	15
2.5.1 Controllern	15
2.5.2 Användare och styreffekt	16
2.6 Precisering av ekonomistyrning	17
Kapitel 3 Metod	18
3.1 Undersökningsmodell	18
3.2 Studiens utformning och innehåll	18
3.3 Urval	18
3.3.1 Val företag	18
3.3.2 Val av respondenter	19
3.4 Datainsamling	19
3.4.1 Primärdata	19
3.4.2 Sekundärdata	20
3.5 Resultatsammanställning	20
3.6 Kritisk metoddiskussion	21
3.6.1 Validitet	21
3.6.2 Reliabilitet	21
3.6.3 Källkritik	21
Kapitel 4 Empiri	22
4.1 Göteborg Energi AB	22
4.1.1 Företagspresentation	22
4.1.2 Utformning och användning	23
4.1.3 Organisation/organisering	24
4.2 Göteborgs Hamn AB	25
4.2.1 Företagspresentation	25
4.2.2 Utformning och användning	26
4.2.3 Organisation/organisering	27
4.3 Göteborgs universitet	28
4.3.1 Organisationspresentation	28
4.3.2 Utformning och användning	29
4.3.3 Organisation/organisering	31
4.4 SKF AB	31
4.4.1 Företagsbeskrivning	31
4.4.2 Utformning och användning	32
4.4.3 Organisation/organisering	34
4.5 Stena Recycling AB	35
4.5.1 Företagsbeskrivning	35

4.5.2	Utformning och användning	35
4.5.3	Organisation/organisering	38
Kapitel 5	Analys	40
5.1	<i>Utformning</i>	40
5.2	<i>Användning</i>	42
5.3	<i>Organisation/organisering</i>	42
Kapitel 6	Slutsats och diskussion	44
6.1	<i>Slutsats</i>	44
6.2	<i>Diskussion</i>	45
6.3	<i>Studiens begränsningar</i>	45
6.4	<i>Förslag till fortsatta studier</i>	46
Kapitel 7	Källförteckning	47
Bilaga 1.	Intervjuguide	49

Kapitel 1 Inledning

Kapitlet inleds med en bakgrundsbeskrivning som behandlar studiens ämnesområde. Bakgrundsbeskrivningen leder fram till studiens problemområde. Utifrån problemområdet fastställs studiens övergripande frågeställning och syfte. Kapitlet avslutas med en kort genomgång av studiens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Människans aktiviteter har de senaste 100 åren gett upphov till klimatförändringar och utarmade ekosystem (WWF 2008). Den globala uppvärmningen har lett till att världens isar smälter och våra utsläpp bidrar till försurning av våra sjöar och hav. Jordens resurser utarmas i snabbare takt än vad jorden klarar av att återskapa samtidigt som en stor del av jordens befolkning inte har mat på bordet (Carlgren, Carlsson, Rockström & Normark 2011). Dessutom växer klyftan mellan rika och fattiga länder (WWF 2008). Den ohållbara resursförbrukningen och ett ökat behov av välfärd i stora delar av världen ställer ett allt större krav på en hållbar utveckling (Carlgren et al. 2011). Medias och allmänhetens ökade kunskap om dessa sociala och miljömässiga problem har ställt allt högre krav på företagets prestanda (Frostenson 2010). Klimatförändringen, vatten- och luftföroreningar, barnarbete och arbetares rättigheter är nyckelutmaningar som dagens företag står inför. Dock har utmaningen för företag gällande hållbar utveckling förändrats. Frågan är inte längre om hänsyn till hållbar utveckling skall tas utan hur hållbar utveckling kan integreras i företagets dagliga verksamhet och samtidigt uppfylla kraven att öka de kortsiktiga vinsterna (Epstein & Buhovac 2014). Att ta hänsyn till hållbar utveckling handlar idag mer om företagets överlevnad i framtiden, då hållbar utveckling har en stor påverkan på företagets legitimitet och rykte (Frostenson 2010).

Intressenter i form av kunder, anställda och samhället i sig kan ha en stor påverkan på företagets vinster. Utmaningen ligger i att kunna tillgodose intressenters intressen samtidigt som företag försöker förbättra sin hållbarhetsprestanda och finansiella prestanda. För att hållbarhet ska skapa värde för både företaget och dess intressenter måste hållbarhet integreras i verksamhetens styrning. De företag som endast har en strategi för hållbarhet utåt sett kan lätt bli granskade, vilket kan innebära en risk för företag om de inte kan redovisa resultat av deras handlingar. För att hållbarhetsarbetet ska kunna följas upp, förbättras samt skapa värde krävs någon form av identifikation och mätning samt en hantering av effekterna av hållbarhetsfrågorna (Epstein & Buhovac 2014). Det kan bli problematiskt för företag som kommunicerar ett hållbarhetsarbete som inte har en bakomliggande form av struktur eller styrning som leder till att hållbar utveckling integreras i verksamheten. Företagens omgivning ställer allt större krav på transparens och trovärdighet och hållbarhetsarbetet behöver därför klara av en extern granskning. Det krävs att företaget har vilja till och kompetens för styrning och kontroll samt att de kan utnyttja sitt hållbarhetskapital. Detta ställer högre krav på Controllern i företaget, som måste inse vikten av både trovärdighet och styrning av hållbarhet. Här ligger utmaningen i att hitta mått av hållbarhet som är motiverande för anställda samt att ta fram rapporter där hållbar utveckling kommer till uttryck (Frostenson 2010).

1.2 Problemdiskussion

Att arbeta med hållbar utveckling har blivit en viktigare fråga för företag och organisationer då ett uteblivet hållbarhetsarbete kan ha en negativ påverkan på verksamhetens legitimitet och rykte. En minskad legitimitet kan få konsekvenser i framtiden för ett företags överlevnad (Frostenson 2010). Även om företag och organisationer har blivit allt bättre på att kommunicera hållbarhetsfrågan genom exempelvis extern rapportering, är det relativt okänt hur ekonomistyrningens processer integrerar hållbar utveckling utifrån ett företags eller en organisations strategi (Gond, Grubnic, Herzig & Moon 2012). Företag och organisationer står idag inför en utmaning i hur de ska integrera hållbar utveckling i sin styrning. En utmaning är att hitta relevanta mätetal för de sociala och miljömässiga aspekterna som kan anses vara kompatibla med den övriga ekonomistyrningen (Frostenson 2010).

Valet att undersöka om och hur företag och organisationer integrerar hållbar utveckling i ekonomistyrningen har stärks utifrån att ämnet är relativt utforskat. Lind (1996) menar att vid verksamhetsutveckling är ekonomistyrningens utformning och användning samt dess påverkan och samspel på verksamheten intressanta studieobjekt. För att undersöka hur hållbar utveckling integreras i ekonomistyrningen krävs en kunskap av hur arbetet med hållbar utveckling kommer till uttryck i ekonomistyrningen. Denna kunskap kan erhållas genom att studera utformningen, användningen och organisation/organisering av ekonomistyrningen. Utformningen avser de styrmedel som tillämpas för styrning av verksamheter mot ekonomiska mål (Ax, Johansson & Kullvén 2009). Användningen avser funktion och syfte med de i utformningen identifierade styrmedlen. Organisation/organisering avser controllerrollen, organisering av ekonomistyrningsgrupperna samt andra användare av ekonomistyrningen.

Ovanstående bakgrund och problemdiskussion har mynnat ut i följande frågeställningar:

Hur kommer arbetet med hållbar utveckling till uttryck i företags och organisationers utformning av ekonomistyrningen?

Hur används den påverkade ekonomistyrningen?

Hur kommer arbetet med hållbar utveckling till uttryck i företags och organisationers organisation/organisering av ekonomistyrningen?

1.3 Syfte

Syftet med studien är att undersöka och beskriva hur företag och organisationer med en tydligt kommunicerad hållbarhetsprofil integrerar hållbar utveckling i sin ekonomistyrning. Denna studie ämnar bidra till ett relativt utforskat område inom ämnet ekonomistyrning.

1.4 Avgränsning

Den empiriska undersökningen avgränsades till att studera hur hållbar utveckling kommer till uttryck i utformningen, användningen och organisation/organiseringen av ekonomistyrningen. På grund av studiens begränsade omfattning har utformningen avgränsats till att fokusera på formella styrmedel samt organisation/organiseringen av ekonomistyrningen. För att göra en undersökning av mindre formaliserad styrning krävs en mycket djupgående och omfattande studie. En sådan studie ansågs inte möjlig att utföra med god kvalitet på grund av tidsbegränsning och studiens omfattning.

Behovet av en tydlig gränsdragning av vad som är och inte är ekonomistyrning har resulterat i att en precisering av ekonomistyrning används i denna studie. Denna precisering exkluderar mycket av vad som skulle kunna vara ekonomistyrning utanför controllerrollen och ekonomistyrningsgrupperna. Därmed undersöks inte ekonomistyrning i övriga delar av verksamheten utanför controllerrollen och ekonomistyrningsgrupperna.

För att kunna göra personliga intervjuer avgränsades studien till att innefatta fyra företag och en organisation inom Göteborgsregionen.

1.5 Uppsatsens fortsatta disposition

Kapitel 2 Teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen presenterar den teori som krävs för att besvara syftet. Här presenteras hållbar utveckling och hur den kan integreras i styrningen. Vidare behandlas ekonomistyrningsbegreppet samt ekonomistyrningens utformning, användning och organisation/organisering. Kapitlet avslutas med en för studien relevant precisering av ekonomistyrning.

Kapitel 3 Metod

Metodkapitlet beskriver studiens upplägg samt studiens tillvägagångssätt. Här presenteras studiens undersökningsmodell samt en förklaring till hur urvalsprocessen, datainsamlingen och resultatsammanställningen utfördes. Kapitlet avslutas med en kritisk metoddiskussion.

Kapitel 4 Empiri

I empirikapitlet presenteras undersökningens insamlade empiri för alla fyra företag samt organisationen, under var sitt delkapitel.

Kapitel 5 Analys

I kapitlet kommer den insamlade empirin att analyseras med hjälp av den teoretiska referensramen. Här presenteras en analys av utformningen av ekonomistyrningen sedan följer en analys av användningen. Slutligen görs en analys av organisation/organisering.

Kapitel 6 Slutsats och diskussion

Utifrån analysen presenteras de slutsatser som författarna av denna studie har dragit. Slutsatserna ämnar svara på studiens frågeställningar. Därefter presenteras en avslutande diskussion.

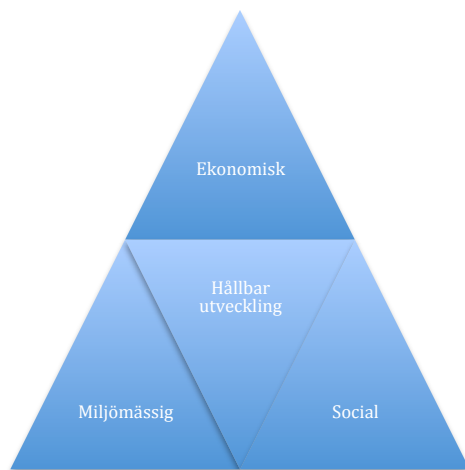
Kapitel 2 Teoretisk referensram

Den teoretiska referensramen presenterar den teori som krävs för att besvara syftet. Den första delen presenterar hållbar utveckling och varför det är viktigt. Vidare tas det upp hur hållbar utveckling kan integreras i styrningen och problem som kan uppstå vid integrering. Den efterföljande delen tar upp ekonomistyrningsbegreppet och ger en presentation av ekonomistyrningens utformning, användning och organisation/organisering. Kapitlet avslutas med en för studien relevant precisering av ekonomistyrning.

2.1 Hållbarhet

Hållbar utveckling kan komma till uttryck på olika sätt och definieras med fördel ofta ganska brett. Den kanske mest kända och använda definitionen är Brundtlandkommissionens som lyder "En hållbar utveckling är en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov". Den bygger på de tre dimensionerna ekologisk hållbarhet, ekonomisk hållbarhet och social hållbarhet (United Nations 1987).

Hart och Milstein (2003) menar att hållbar utveckling är en process som används för att uppnå mänsklig utveckling på ett rättvist, säkert och ansvarsfullt sätt. För att belysa detta används triple bottom line. Triple bottom line inkluderar ekonomiska, miljömässiga samt sociala nyttor och bygger på samspelet mellan de tre områdena. Westermarck (2013) anser att ju mer samspel och integration det finns mellan de ekonomiska, sociala och miljömässiga delarna desto mer hållbar kan organisationen sägas vara. Epstein och Buhovac (2014) belyser att när ett företag har hittat balansen mellan de tre nyttorna i triple bottom line kan företaget uppnå konkurrensfördelar.



Figur 1 Triple bottom line (Egengjord)

2.1.1 Verksamheters behov av hållbar utveckling

Epstein och Buhovac (2014) belyser att företag idag strävar mot att prestera bättre inom hållbarhetsfrågan, både miljömässigt, socialt och ekonomiskt samt att de försöker hitta en bra balans däremellan. Den stora frågan är idag inte om ett företag ska börja integrera hållbar utveckling utan hur de ska integrera hållbar utveckling. Frostensson (2010) anser att det idag handlar om företagens överlevnad att prestera inom ramen för hållbar utveckling, då den i allt större utsträckning kopplas till verksamheters legitimitet och rykte. Deephouse (1999) uttrycker att legitimitet ökar företagets prestationer och att legitimitet kan vinnas genom att

vara lika andra företag. Utmaningen ligger här i att skapa konkurrensfördelar vilket kan skapas genom att differentiera sig från andra företag. Det uppstår därmed en spänning mellan att vara lika eller olika andra företag. Frostenson (2010) belyser att det även ställs högre krav på företagen idag. För att uppfattas som legitima krävs det att verksamheter klarar av att uppvisa transparens inom hållbar utveckling och att de klarar av en extern granskning av sitt hållbarhetsarbete.

Det har tagits fram en mängd olika standarder som kan visa på ett ökat ansvarstagandet och hållbarhet. Två exempel på standarder som växt fram är certifieringsstandarder och rapporteringsstandarder. Exempel på en certifieringsstandard är ledningssystemet ISO 14001, där en certifiering innebär att den certifierade uppfyller vissa krav inom miljöområdet. En välkänd rapporteringsstandard som finns utarbetad är Global Reporting Initiatives (GRI:s) standard. Standarden är ett ramverk för hur företag och organisationer kan hållbarhetsredovisa och är till för att öka transparensen samt trovärdigheten för hållbarhetsredovisning. Frostenson (2010) menar att standarder bör vara själva grunden i hållbarhetsarbetet och ses som principer, system eller utgångslägen för styrningen.

Enligt Epstein och Buhovac (2014) är det viktigt att företag tar hänsyn till sina intressenter och hur intressenterna definieras. Definitionen bör innefatta hur intressenterna påverkar företaget och hur dessa påverkas utav företaget. Vissa intressentgrupper kan vara så starka att de till och med kan påverka beslut i företaget på grund av deras legitimitetskraft. Exempel på intressenter är kunder, aktieägare, leverantörer, anställda och samhället. Att bygga långsiktiga relationer med sina intressenter inom hållbar utveckling kan generera värde för företag.

2.1.2 Integrering av hållbar utveckling

För att kunna bli ett ledande företag inom hållbarhet krävs det att företaget har utarbetat en tydlig definition av hållbar utveckling. Dessutom krävs det att det finns utvecklade processer inom hållbar utveckling i företaget, att det mäts prestationer kring hållbar utveckling samt att dessa prestationer kan kopplas till de finansiella prestationerna. För att hållbar utveckling ska leva kvar i företaget i framtiden krävs det att den integreras i den dagliga verksamheten. Detta genom att arbeta in hållbar utveckling i affärsbeslut och när företaget både internt och externt identifierar, mäter och rapporterar, den nuvarande och framtida påverkan av produkter, tjänster, processer och aktiviteter (Epstein & Buhovac 2014).

Frostenson (2010) menar att ett företag bör ställa sig tre frågor inför deras hållbarhetsarbete, varför, hur och vad. Det är viktigt att målen som finns i relation till hållbar utveckling svarar på frågan varför företaget intresserar sig av hållbarhetsfrågor. För att företaget sedan ska kunna nå målen krävs någon form av styrning. Frostenson (2010) anser att när företaget satt upp målen bör de fokusera på att hitta verktygen för att nå målen och därmed fråga sig vad som ska göras och hur de ska göra det. Epstein och Buhovac (2014) menar att integreringsprocessen av hållbar utveckling är viktig för att säkerställa att de miljömässiga, sociala och ekonomiska målen uppnås. De menar också att integreringen av hållbar utveckling påverkar många olika delar av organisationen och bör därför integreras i hela organisationen. Ett problem som kan uppstå vid integreringen är att klara av att möta de finansiella målen och uppvisa kortsiktiga vinster samtidigt som hänsyn tas till miljömässiga, sociala och ekonomiska målen.

Även Hart och Milstein (2003) belyser problemet med att kunna förse aktieägarna med avkastning samtidigt som hållbarhetsprestandan förbättras. De menar att hållbar utveckling måste kopplas till skapandet av aktieägarnas värde. Epstein & Buhovac (2014) anser att om integreringen ska lyckas kombinera dessa två bör en hållbarhetsstrategi arbetas fram. Här ska det bestämmas hur hållbart företaget ska bli och vilka resurser som finns för att klara av detta. De beskriver även utmaningarna med att integrera förbättringarna som företaget kommit fram till inom hållbar utveckling, detta då hållbar utveckling skiljer sig markant från andra strategier i organisationen. Finansiella mått som operativa mål är ofta kortsiktiga och kan relativt enkelt kopplas till vinster för företagen. Hållbar utveckling i form av ekonomiska, miljömässiga och sociala mål är ofta mer osäkra då de är svåra att mäta, förutspå samt att de är mer långsiktiga. Att klara av att integrera hållbarhetsaspekterna samtidigt som de finansiella aspekterna som ofta går emot hållbarhetsaspekterna blir därför en utmaning. I ett långsiktigt perspektiv kan de dra nytta av varandra men ur ett kortsiktigt perspektiv kräver de samma resurser och det kan därför behöva göras en trade-off dem emellan (Epstein & Buhovac 2014). Även Frostenson (2010) tar upp att företag står inför en utmaning då de ska skapa nya nyckeltal, incitamentsystem och strategier som är förknippade med hållbar utveckling. De ekonomiska modeller som finns idag har svårt att få med ekonomiska aspekter av miljöförstöring eller sociala följdverkningar som kan medföra kostnader för företaget.

2.2 Ekonomistyrning

Ekonomistyrningens huvudsakliga syfte är att vara ett underlag för strategiimplementering för att uppnå företags eller organisationers strategiska målsättningar. Detta kan göras genom att bryta ned och operationalisera de ekonomiska målen i delmål och verksamhetsplaner (Ax, Johansson & Kullvén 2009). Tidiga definitioner av ekonomistyrning var begränsade i sin definition och baserades på planering och uppföljning av ekonomiska mål med utgång i finansiella termer (Lind 1996). På senare tid har definitionen utvecklats och blivit vidare i sin benämning där de ekonomiska målen kan vara både finansiella och icke finansiella, där de icke finansiella målen har fått mer plats (Ax, Johansson & Kullvén 2009). Även Chenhall (2003) belyser att definitionen av ekonomistyrning har utvecklats med tiden och blivit betydligt bredare i sin omfattning. Detta då underlaget för beslutsfattandet har gått från en mer formell styrning som varit inriktad på finansiella kvantitativa termer till en mer informell styrning. Numera innefattas även marknader, konkurrenter, kunder, icke-finansiella termer och informella kontrollmedel.

Ax, Johansson och Kullvén (2009, s.54) definierar ekonomistyrning som att den ”avser avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa ekonomiska mål”. En central del i ekonomistyrningen för att nå målen är planering, uppföljning, kommunikation, komma med underlag till beslutsfattare, påverka lärande samt arbeta för en bra företagskultur (Ax, Johansson & Kullvén 2009). Enligt Källström (1990) är ekonomistyrning en process som syftar till att motivera och inspirera medarbetarna i en organisation till att utföra aktiviteter som gynnar organisationens mål. Det är också en process som skall upptäcka och korrigera felaktigheter i agerandet, som exempelvis olika former för missanvändning av resurser. Källström (1990, s. 86) definierar ekonomistyrning som att den “avser medveten styrning av beslutsfattandet och beteendet inom organisationen i riktning mot bättre resultat, lönsamhet och ekonomisk ställning”.

Chenhall (2003) påpekar att ekonomistyrning kan utgöra såväl ett hinder som ett hjälpmedel vid verksamhetsförändring. Lind (1996) menar att när ekonomistyrningen inte tar sin utgångspunkt i den specifika verksamheten kan chefer skapa egna informella informationssystem. Samma sak kan ske när ekonomistyrningen uppfattas som irrelevant eller är inaktuell. Förekomsten av informella informationssystem kan vara en indikator på hur väl de formella informationssystemen uppfyller informationsbehovet. Vidare menar Lind att vid verksamhetsutveckling är ekonomistyrningens utformning och användning samt dess påverkan och samspel på verksamheten intressanta studieobjekt.

2.3 Utformning

Utformningen av ekonomistyrningen varierar och presenteras i olika koncept. (Källström 1990; Samuelsson, 2004; Lind, 1996). Merchant och Van der Stede (2012) betonar vikten av att ekonomistyrningen bör förklara för de anställda vad organisationen vill att de ska göra och utforma ekonomistyrningen därefter. Det är därmed viktigt att ekonomistyrningen tar uttryck från verksamhetens övergripande mål, detta genom strategier som kan härledas till de övergripande målen. En viktig aspekt gällande utformningen är att verksamheten bör bestämma vad som ska göras genom att se till vad som önskas. Därefter bör de bestämma vad det troliga utfallet är.

Även annan litteratur uppmärksammar att ekonomistyrningen bör utformas efter strategin (Chenhall 2003; Källström 1990; Ax, Johansson & Kullvén 2009). Källström (1990) vidareutvecklar konceptet till att styrningen bör inkludera organisationens syften och mål samtidigt som beaktande tas till andra styrande faktorer som kan påverka styreffekten hos företaget. För att kunna nå sin strategi menar Ax, Johansson och Kullvén (2009) att strategin måste brytas ner och operationaliseras i delmål och verksamhetsplaner, dessa ska syfta till de ekonomiska målen som kan vara både finansiella och icke-finansiella. För att kunna nå målen för vidare strategiuppfyllelse kan styrmedel användas (Ax, Johansson & Kullvén 2009). Samuelsson (2004) presenterar tre olika kategorier av styrmedel som kan användas vid utformningen av ekonomistyrningen dessa är formella styrmedel, organisationsstruktur samt mindre formaliserad styrning. Ax, Johansson och Kullvén (2009) vidareutvecklar kategoriseringen och presenterar följande indelning:

Formella styrmedel	Organisationsstruktur	Mindre formaliserad styrning
<ul style="list-style-type: none"> • Resultatplanering • Produktkalkylering • Budgetering • Intern redovisning • Standardkostnader • Internprissättning • Prestationsmätning • Benchmarking • Processtyrning • Målkostnads-kalkylering • Investerings-kalkylering 	<ul style="list-style-type: none"> • Organisationsform • Ansvarsfördelning • Belöningsystem 	<ul style="list-style-type: none"> • Företagskultur • Lärande • Medarbetarskap

Tabell 1 Kategorisering av styrmedel (Ax, Johansson & Kullén 2009, s. 42-43)

I denna studie kommer vikten av ekonomistyrningens utformning att läggas till de utvalda formella styrmedlen samt belöningsystem som presenteras nedan:

- Produktkalkylering
- Investeringskalkylering
- Budgetering
- Prestationsmätning
- Internredovisning
- Internprissättning
- Målkostnads-kalkylering
- Belöningsystem
- Standardkostnader

2.4 Användning

Forskningslitteraturen visar att det finns flera modeller för att beskriva ekonomistyrningens användning (Lind 1996). I denna undersökning kommer användning beskrivas som funktion och syfte. Syfte kan beskrivas som avsikt eller ändamål och funktion kan beskrivas som uppgift eller åliggande (Svenska Akademien 1998).

Ekonomistyrningen kan utan given rankning användas på många olika sätt. Tre funktioner som ekonomiska rapporter har är ansvarsstyrning, riktiga uppmärksamhet samt understödja beslut enligt Lind (1996). Thorén (1995) beskriver att i användningsaspekten riktas fokus mot handling och vad utfallet i verksamheten är av denna handling. Han fortsätter med att presentera funktioner som användningen av ekonomistyrningen kan ge upphov till. Utöver ansvarsmätning och beslutsfattande presenteras ytterligare tre funktioner, lärande, förhandling samt meningsskapande.

De sex funktioner som identifierats utifrån litteraturen och inkluderas i vår studie är härav:

- Ansvarsstyrning
- Rikta uppmärksamhet
- Understödja beslut
- Lärande
- Förhandling
- Meningsskapande

Ansvarsstyrning

Enligt Lind (1996) används ekonomistyrningen för ansvarsstyrning enligt flera klassiska studier. Rapporterad information används för mätning av prestationer samt resultat och syftar till fördelning av ekonomiskt ansvar. Detta har även poängterats vara av betydelse för motivation och riskfördelning. Thorén (1995) påpekar att oönskade effekter och risker för konflikter också nämns i samband med ansvarsmätning. Dergård (2006) presenterar tätt anknutet till ansvarsstyrning också prestationsutvärdering, vilket syftar till att fördela ansvar på individer och enheter.

Rikta uppmärksamhet

Lind (1996) beskriver att de huvudsakliga användningsområdena blir tydligare med ett tillägg som syftar till att identifiera brister och problem i verksamheten. Detta tillägg benämns som rikta uppmärksamhet. Lind (1996) beskriver att citatet "what gets measured gets done" (Peters 1987, s. 480) påvisar vikten av ekonomistyrningens roll vid förändring av verksamheter och kan användas som en signal för områden som prioriteras. Dergård (2006) beskriver under benämningen uppföljning att redovisningsinformation kan användas för att rikta uppmärksamhet mot möjligheter och problem. När uppmärksamhet påkallats kan beslut fattas. Ekonomistyrningen är ett viktigt verktyg för att rikta människors uppmärksamhet på rätt saker (Merchant & Van der Stede 2012).

Understödja beslut

Redovisningsinformation kan antas minska osäkerhet vid beslutsfattande. Osäkerhet i samband mellan orsak och verkan påverkar vilken information som söks inför beslut (Dergård 2006). Lind (1996) beskriver att ekonomistyrningens användning vid beslut eventuellt kan öka vid ökad förekomst av verksamhetsnära icke-finansiella mått, samt då mer aktuell och detaljrik information används. Thorén (1995) betonar att en omfattande del av managementforskningen har haft beslutsfattande som en central kategori. Antagandet att rationella beslut ökar med informationsbearbetning kan dock ifrågasättas. Alternativa syften till användningen av information vid beslutsfattande kan här urskiljas. En av dessa former är att ge stöd för lärande.

Lärande

Thorén (1995) påpekar att återkoppling via informationsrapporter inte bara kan användas för uppföljning och kontroll, utan också att återkoppling kan ses som en form av lärande. Här kan lärandet beskrivas som att återkopplingen syftar till att försöka bekräfta att en åtgärd leder till en antagen förändring. Detta liknas vid ett försök att verifiera en hypotes.

Förhandling

Ekonomistyrningen kan användas för att övertyga och förhandla. I de fall där maktutövning inte sker mellan två eller fler interna parter i en verksamhet kan överenskommelser uppstå utifrån förhandlingar. Utifrån detta kan ekonomistyrningens förhandlingsroll syfta till koordinering och samordning av organisationens olika delar. I budgetdialoger är

förhandlingslägen observerbara men påverkan av hierarkisk makt har också noterats. I förhandlingar mellan organisatoriska enheter, till exempel angående internpriser, är dock rollen mer tydlig och syftar till samordning (Thorén 1995).

Meningsskapande

Meningsskapande kan syfta till att stärka uppfyllandet av sociala normer. Med ekonomistyrningsinformation som stärker uppfyllandet av sociala normer kan en användare också framställa sig positivt i en verksamhet. Det kan vara ett sätt att öka chanserna till karriärsutveckling eller öka resurs tillgångar (Dergård 2006). När själva insamlingen av information kan uppfattas som meningsfull kan detta antas leda till flera effekter. Insamlandet kan syfta till att stimulera och samordna verksamheten och därmed spela en betydelsefull roll (Thorén 1995). Det existerar också forskning som visar att information från ekonomistyrning används i mycket liten utsträckning. I dessa fall fungerar ekonomistyrningen snarare som en symbol på att verksamheten fattar rationella beslut, detta trots den uteblivna användningen (Lind 1996).

2.5 Organisation/organisering

Organisering kan beskrivas syfta till att utveckla sakkunnighet och fördelning av uppgifter. Den kan likaså underlätta och utveckla samordning mellan enheter samt tilldela ansvar för styrning och uppföljning (Jacobsen & Thorsvik 2008). För att göra ett idealiskt val av organisation och styrsystem kan företag mot bakgrund av företagets mål, affärsidéer och strategier definiera alternativa former av organisering och styrsystem. För att sedan bedöma konsekvenserna och måluppfyllelsen hos dessa och slutligen välja det bästa alternativet (Samuelsson 2004). Om ekonomistyrningen skall kunna bidra till en förväntad styreffekt bör den bidra till förverkligandet av företagets affärsidé och strategi samt fungera som ett uttryck för dessa (Källström 1990). Lind (1996) beskriver att förändringar i företaget och dess styrning föranleder ett ändrat behov av ekonomistyrningen. Han påvisar också att om ekonomistyrningens effekt skall öka finns det behov för förändringar både i företaget och ekonomistyrningens organisering.

2.5.1 Controllern

Sent 1800-tal började begreppet controller användas i USA men begreppet kom till Sverige först runt 1970. Controllerns arbetsuppgifter och roller har utvecklats genom åren, ofta med anledning av förändringar. Förändringar som gett upphov till nya behov och fokus på nya roller. Tidigt förändrades controllerrollen från traditionellt redovisningssammanställning till mer tolkande av redovisningsinformation. Med tiden har två vanligt förekommande roller av controlling vuxit fram, accounting controller och business controller, se tabell 2. Senare tidens arbetsuppgifter innehåller mer analys och tolkande av ekonomisk information än den tidigare rollen.

Accounting controller	Business controller
Ser till att siffror kommer fram	Använder siffrorna: redovisningens och andra
Historisk och nulägesorienterad: rapporterar resultat och måluppfyllnad	Framtidsorienterad: hjälper formulera mål och åtgärdsprogram och att bedöma utfall
Sammanhängande system med lokala delar	Anpassad till lokala enheters synsätt
Många kunders behov skall tillgodoses	En linjeföringschef är controllerns huvudsakliga kund
Ekonomi- och systemkompetens krävs	Verksamhets-, affärs- och ekonomikompetens krävs

Tabell 2 Accounting controllerns och business controllerns olika roller (Olve 2010, s. 81)

På 1990-talet växte användandet av helt nya mätetal fram och resulterade i att affärskunnande blev en viktig egenskap. Business controllerns uppgifter har påverkats av att antalet informationskällor idag är fler och innehåller långt mer information än den traditionella redovisningen och bokföringen, se figur 2. Idag existerar också personer med en helt annan bakgrund än en den ekonomiska, i rollen som controller. Nya benämningar som till exempel kvalitetscontroller existerar numera (Olve 2010).



Figur 2 Affärsekonomens uppgifter (Olve 2010, s. 83)

2.5.2 Användare och styreffekt

Enligt Källström (1990) skall en controller verka för att uppnå styreffekt. Styreffekt skall förse verksamhetens ledning med en viss kontroll och möjligheten att påverka resultat i önskad riktning. Relevant information är grundbulnen för att skapa styreffekt. Genom att framställa rätt information vid rätt situation ökar informationens relevans.

Olve (2010) förutspår att framtiden kommer att kräva mer av ekonomen då finansiellt kapital inte längre är en lika dominerande resurs. Kunskaper och attityder hos personal, leverantörer, kunder och andra kontaktnätverk är områden som idag kräver mått motsvarande de som existerar inom finans. Mått på intellektuellt kapital och hållbar utveckling bör ingå i den

information som kontrollern ansvarar för. En anknytande tendens till att detta är under utveckling är skapandet av integrerade affärssystem. Dessa system sammanför tidigare separerad information. Även gränserna för styrsystem är under förändring. En del företag har styrsystem som sträcker sig in i företag utanför koncernen till exempel hos kunder och leverantörer. Det är intressant att titta på vilken roll kontrollern har i nya typer av samverkan och med andra användare av ekonomistyrningsinformation. Här ställs också krav på mer resurser och insatser, kanske allra mest på personalsidan.

2.6 Precisering av ekonomistyrning

Ekonomistyrning måste i denna uppsats kunna urskiljas från annan verksamhetsstyrning. För att säkerställa att undersökningen svarar på de frågeställningarna, som presenterades under avsnittet problemdiskussion, har författarna av denna uppsats satt upp ytterligare precisering av ekonomistyrning. För att klassificeras som ekonomistyrning i denna uppsats krävs att vad som lyfts fram, av företagen och organisationerna, avseende hur hållbar utveckling kommer till uttryck i ekonomistyrningen kan relateras till ekonomistyrningsgruppen och/eller controllerfunktionen. Identifikation av denna relation sker genom att ekonomistyrningsgruppen och/eller controllerfunktionen uppfyller en eller flera av följande punkter:

- Ekonomistyrningsgruppen och/eller controllerfunktionen skall ansvara för att styrmedlet upprättas och ger rätt information samt att informationen tillhörande styrmedlet hämtas in
- Ekonomistyrningsgruppen och/eller controllerfunktionen skall ansvara för att informationen sammanställs i en ekonomirapport
- Ekonomistyrningsgruppen och/eller controllerfunktionen skall använda informationen på något av de sätt som är beskrivit i de identifierade funktionerna under avsnittet användning av ekonomistyrning
- Ekonomistyrningsgruppen och/eller controllerfunktionen skall på annat sätt framställa eller tillhandahålla information för andra användare av informationen i organisationen, vilka ämnar använda informationen på något av de sätt som är beskrivit i de identifierade funktionerna under avsnittet användning av ekonomistyrning

Arbetet med hållbar utveckling kan också komma till uttryck i ekonomistyrningen genom att:

- Controllerrollen, controllerns kompetensprofil, ansvar, eller uppgifter påverkats av arbetet med hållbar utveckling
- Ekonomistyrningens organisation/organisering, till exempel controllerfunktionen eller ekonomistyrningsgrupper påverkats av arbetet med hållbar utveckling
- Användningen eller användarna av ekonomistyrningen i något eller några avseende påverkats av arbetet med hållbar utveckling. Till exempel om fler personer är involverade i beslutsfattande eller om antalet ekonomistyrningsmöten blivit fler

Kapitel 3 Metod

Metodkapitlet beskriver studiens upplägg samt studiens tillvägagångssätt. Först presenteras studiens undersökningsmodell samt studiens utformning och innehåll. Detta följs av en förklaring till hur urvalsprocessen, datainsamlingen och resultatsammanställningen utfördes. Kapitlet avslutas med en kritisk metoddiskussion som diskuterar studiens reliabilitet, validitet och källkritik.

3.1 Undersökningsmodell



Figur 3 Studiens undersökningsmodell

3.2 Studiens utformning och innehåll

Studien ämnar undersöka hur företag med en tydligt kommunicerad hållbarhetsprofil integrerar hållbar utveckling i sin ekonomistyrning. Genom att undersöka flera företag och en organisation samt utifrån denna undersökning, beskriva hur de integrerar hållbar utveckling i ekonomistyrningen antas studien vara av deskriptiv karaktär. Studien kan också anses vara av explorativ karaktär eftersom området är relativt utforskat (Lekvall & Wahlbin 2001). Genom att besvara hur hållbar utveckling kommer till uttryck i ekonomistyrningens utformning och användning skapas en djupare förståelse och studiens syfte kan uppnås. Därmed bedöms en kvalitativ ansats vara nödvändig. Författarna vill undersöka en komplex bild med flera variabler. För att säkerställa kvalitén av en komplex bild med flera variabler, som undersökningen innebär, anses personliga intervjuer lämpliga.

För studiens upplägg och undersökningsmodell har ett urval av befintliga texter inom studiens undersökningsområde studerats. En genomgång av dessa texter inom undersökningsområdet ligger även till grund för att fastställa vilken data som samlats in. En sammanställning av den insamlade empirin analyserades utifrån den teoretiska referensramen. Resultatet av analysen leder också författarna till en slutsats.

3.3 Urval

3.3.1 Val företag

Urval av företag har gjorts utifrån tre uppställda kriterier. Relevant representation och tillgänglighet till intervjuobjekt av företaget skall finnas i närområdet Västsverige. Företagets storlek skall vara medelstor till stor på grund av antagandet att de av storlek och komplexitet anses ha ett mer omfattande arbete med ekonomistyrning. Slutligen ställdes även ett krav på att företaget officiellt kommunicerar en tydligt utarbetad hållbarhetsprofil. Detta för att säkerställa att de har ett internt hållbarhetsarbete. Inga specifika kriterier för urval av bransch har använts.

3.3.2 Val av respondenter

När de utvalda företagen kontaktades presenterades en önskan att få utföra personliga intervjuer med en controller som hade en heltäckande bild av företagets ekonomistyrning. Det efterfrågades även en kompletterande person med hållbarhetsansvar eller miljöansvar för att säkerställa att perspektiv och kunskap på hållbar utveckling kunde täckas i möjligaste mån. Fyra av de fem intervjuerna skedde med en controller och en hållbarhetsansvarig. I ett fall ansåg kontrollern att denna kunde ge heltäckande svar på intervjufrågorna. Kompletterande person med hållbarhetsansvar fick i det fallet frångås. Nedan presenteras studiens respondenter.

Företag/organisation	Namn	Befattning
Göteborg Energi	Håkan Lindholm Karin Björkman	Affärscontroller Miljöstrateg
Göteborgs Hamn	Julia Christensson Anna Jivén	Controller Miljöchef
Göteborgs Universitet	Kajsa Salenius Eddi Omrcen	Sektionsledare ekonomienheten Miljöchef
SKF	Inger Ericsson	Manager Group Controlling
Stena Recycling	Jonathan Fors Cecilia Våg	Controllerchef Hållbarhetschef

Tabell 3 Studiens respondenter

3.4 Datainsamling

3.4.1 Primärdata

Den insamlade primärdatan grundar sig helt på personliga intervjuer med de valda respondenterna. Personliga intervjuer var ett krav för att studiens undersökningsämne skulle kunna besvaras. De krav studien ställer på beskrivning av komplexitet och flera variabler ansågs motivera en semi-strukturerad intervju. Detta för att skapa en dialog med möjlighet till många infallsvinklar.

Respondenterna kontaktades via e-mail där en kort beskrivning av studiens ämne togs upp. För att komma i kontakt med en relevant intervjuperson användes dels kontakter inom vissa företag, dels söktes efter lämpliga personer på företagets hemsidor. Alla respondenter fick innan intervjutillfället en intervjuguide (bilaga 1) för att orientera dem i innehållet av intervjun.

Intervjun följde strukturen i intervjuguiden. Intervjuguiden har inspirerats och utarbetats från litteratur inom utformning, användning samt organisation/organisering. Dessa grundar sig på rubrikerna 2.4 (utformning), 2.5 (användning) samt 2.6 (organisation/organisering). Vid val av vilka styrmedel som skulle undersökas och vid utformningen av intervjufrågor rörande styrmedlen har även inspiration tagits från Larsson och Svensson (2010) samt Frost och Wilmshurst (2000).

Larsson och Svensson (2010) har skapat och använt en enkätundersökning vars frågeutformning bidragit till inspiration. Frost och Wilmshurst (2000) beskriver att initiala steg i utvecklingen av miljörelaterad styrning består av inkluderandet av miljörelaterad information i existerande styrningssystem. De beskriver också att ett mer betydande steg i utvecklingen av miljörelaterad styrning består av analysering och identifiering av fristående miljörelaterade objekt. Utifrån detta har författarna av denna uppsats antagit en bas av frågor som bland annat ämnar finna:

- Styrmedel som ämnar styra identifierade objekt relaterade till hållbar utveckling. Detta genom att fråga om särskilda kalkyler, mått, redovisning, priser, kostnads mål, belöningsystem, budgetar, standardkostnader för objekt relaterade till hållbar utveckling.
- Styrmedel som ämnar styra genom inkluderingen av information relaterade till hållbar utveckling. Detta genom att fråga om särskilda poster, mått, prestationer relaterade till hållbar utveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Intervjuerna genomfördes på av respondenterna utvald plats i anknäytning till deras kontor, i syfte att skapa en trygg stämning för respondenterna. Inför intervjun gavs en presentation av författarna samt en genomgång av studiens syfte. Likaså förklarades centrala begrepp och en presentation av de i intervjun efterfrågade styrmedlen överlämnades. I intervjun ställdes frågor som syftade till att identifiera utformning av ekonomistyrningen som företagen kunde relatera till hållbar utveckling. När något sådant styrmedel identifierats ställdes mer konkreta och djupgående frågor kring dess funktion och syfte (användning). Även frågor kring ekonomistyrningens organisation/organisering ställdes. Efter varje delområde som berörts ställdes kontrollfrågor där respondenterna hade möjlighet att tillägga information. För att säkerställa möjligheten till noggrann analys spelades intervjuerna in efter godkännande från respondenten. Intervjutiden varierade från 50 till 90 minuter beroende på de olika respondenternas svar.

3.4.2 Sekundärdata

Den sekundärdata som legat till grund för studien är läroböcker, vetenskapliga artiklar och avhandlingar. Data har främst sökts via bibliotekskatalogen GUNDA, databasen Google scholar och vetenskapliga tidskrifter. Författarnas handledare har också bidragit med rekommendationer som resulterat i bidrag till studiens sekundärdata. Via studier i områdets tidigare forskning har relevant frågeställning och teoretisk referensram konstruerats. Förståelse för studiens undersökningsområde har också stärkts av studier i områdets tidigare forskning.

Frekventa sökord, som också kombinerats med varandra, har varit:

Sustainable development, management accounting, management control, corporate social sustainability, triple bottom line.

3.5 Resultatsammanställning

All inspelning av intervjuerna transkriberades till fullo och transkriberingen följde strukturen i intervjuguiden. Transkriberingen av intervjuerna genererade en tydligare bild av dess innehåll och underlättade kategoriseringen av innehållets data. Efter transkriberingen sammanställdes empirin för varje företag. Detta gjordes genom att gå igenom varje styrmedel och identifiera om hållbar utveckling kommer till uttryck. För de styrmedel där hållbar utveckling kommer till uttryck beskrevs funktion och syfte. Resultatet för styrmedelerna för respektive företag/organisation sammanställdes i en tabell. Därefter gjordes en sammanställning av eventuella förändringar i ekonomistyrningens organisation/organisering.

Respondenterna fick via mail ta del av och godkänna resultatet. Likaså hade de möjlighet att korrigera eller tillägga information innan analysen påbörjades. I samband med detta ställdes även några kompletterande frågor.

3.6 Kritisk metoddiskussion

3.6.1 Validitet

Validitet avser frågan om mätmetoden faktiskt mäter det den avser att mäta. Att tillgodose hög validitet är svårare än att försäkra hög reliabilitet (Lekvall & Wahlbin 2001). Validering är att likna med en kvalitetsbedömning som sker fortlöpande under arbetets gång (Kvale & Torhell 1997). Validiteten har stärkts genom ett utvecklat arbete med att finna en logisk följd mellan teori och undersökningens frågeställning samt ett aktivt arbete med undersökningens metod redan på planeringsstadiet. Ytterligare fokus på att höja validiteten har skett genom att en noggrant utarbetad frågeställning presenterades för respondenterna innan intervjun. Likaså ansågs respondenterna ha en god kännedom om ämne och organisation vilket har ett positivt utfall på validiteten. Respondenterna fick även tillgång till intervjufrågorna några dagar i förväg. Detta för att förbättra validiteten för intervjuerna.

3.6.2 Reliabilitet

Reliabilitet har att göra med mätmetodens förmåga att motstå påverkan av slump och tillfälligheter i mättillfället. Om värdet på sanningen är konstant skulle en mätmetod med hög reliabilitet resultera i samma mätvärde varje gång mätningen upprepas. Vid intervjuer kan mätfel uppstå och reliabiliteten kan anses vara begränsad. Denna typ av begränsning kan uppstå/öka då intervjun inte är tydligt definierad och konsekvent (Lekvall & Wahlbin 2001).

I den använda semi-strukturerade intervjun har reliabiliteten försökt stärkas. Detta har gjorts genom skapandet av en intervjuguide där frågorna ställts i särskild definierad ordning och med utarbetad objektiv formulering. Likaså har inspelningar transkriberats noggrant och respondenterna har fått ta del av samt korrigera sammanställningen av intervjusvaren. En standardisering har också ämnats upprättas genom en på förhand utarbetad förklaring av centrala begrepp. Denna presenterades för alla respondenter vid intervjutillfället.

3.6.3 Källkritik

I författarnas källkritik har fokus legat på att säkerställa att vetenskapliga artiklar och avhandlingar används. Den litteratur som använts är baserad på välkända författare. I många fall har andrahandskällor kontrollerats mot ursprungskällan för att undvika misstolkningar.

Kapitel 4 Empiri

I empirikapitlet presenteras alla fyra företag samt organisationen under var sitt delkapitel. För varje företag samt organisationen ges först en presentation av verksamheten samt dess hållbarhetsarbete. Efter detta presenteras en tabell över de i studien utvalda styrmedlen. Tabellen redovisar om styrmedlet används samt om hållbar utveckling kommer till uttryck i styrmedlet. Efter tabellen ges en presentation av varje styrmedel som används. Varje delkapitel avslutas med en sammanställning av ekonomistyrningens organisation/organisering.

4.1 Göteborg Energi AB

4.1.1 Företagspresentation

Vision: Ett hållbart Göteborgssamhälle.

Affärsidé: Vi är ett komplett energiföretag med stark miljöprofil, som ger varje generation västsvenskar sin tids energi. Vi använder infrastrukturen för att skapa långsiktighet och stabilitet i våra erbjudanden, vilket innebär en ständig förnyelse för att möta dagens och morgondagens kunder (Göteborg Energi 2013).

Göteborg Energi är det fjärde största energiföretaget i Sverige och de är ledande inom energi i Västsverige. De producerar, distribuerar samt handlar med el, fjärrvärme och fjärrkyla. De levererar även tjänster inom energieffektivisering samt data och telekommunikation. Göteborg Energi är ett helägt dotterbolag till Göteborgs Stadshus AB (Göteborg Energi 2013).

Hållbarhetsfrågorna är viktiga för Göteborg Energi och ska genomsyra hela verksamheten. Göteborg Energi presenterar en hållbarhetsredovisning som en del av årsredovisningen. År 2013 var första gången som deras hållbarhetsredovisning var i enlighet med Global Reporting Initiative. Göteborg Energi är certifierade enligt ISO 14001. Deras hållbarhetsredovisning och hållbarhetsarbete bygger på följande rubriker: Intressentdialog, samhällsansvar, social hållbarhet och medarbetarskap, ekologisk hållbarhet, produktansvar samt ekonomisk hållbarhet (Göteborg Energi 2013).

Intressentdialogen innefattar att det ska ske en varaktig och tydlig dialog med de viktigaste intressenterna. Samhällsansvaret inkluderar de tre områdena ekologi, ekonomi och socialt ansvarstagande, vilka integreras i de kommande rubrikerna. Social hållbarhet och medarbetarskap innefattar områdena kultur och värderingar, kompetensförsörjning, ledar- och medarbetarskap, löner och förmåner samt arbetsmiljö och hälsa. Ekologisk hållbarhet bygger på att de ska minska sin miljöpåverkan mycket genom investeringar i förnyelsebar energi. Produktansvar omfattar att skapa en säker arbetsplats och kunna erbjuda en hög leveranssäkerhet. Ekonomisk hållbarhet innebär att de ska ha en långsiktig stabil ekonomisk tillväxt (Göteborg Energi 2013).

Styrmedel	Används styrmedlet	Förekommer särskilda kalkyler, mått, redovisningar, priser, kostnads mål, belönings system, budgetar, standardkostnader för objekt relaterade till hållbar utveckling	Förekommer särskilda poster, mått, prestationer, standardkostnader relaterade till hållbar utveckling för objekt ej relaterade till hållbar utveckling
Produktkalkylering	Ja	Nej	Nej
Investeringskalkylering	Ja	Nej	Nej
Prestationsmätning	Ja	Nej	Nej
Internredovisning	Nej	-	-
Internprissättning	Ja	Nej	Nej
Målkostnads kalkylering	Nej	-	-
Belönings system	Nej	-	-
Budgetering	Ja	Nej	Nej
Standardkostnader	Nej	-	-

Tabell 4 Resultatsammanställning av styrmedel för Göteborg Energi

4.1.2 Utformning och användning

Produktkalkylering

Göteborg Energi använder produktkalkylering. Det förekommer inte några särskilda produktkalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte några särskilda poster relaterade till hållbar utveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Produktkalkyleringen förekommer endast i en liten utsträckning och används endast i tjänsteverksamheten när avtal tecknas mot kund. De har inte prioriterat eller sett något behov av att integrera hållbar utveckling i produktkalkyleringen.

Investeringskalkylering

Göteborg Energi använder investeringskalkylering. Det förekommer inte några särskilda investeringskalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling. Investeringskalkylerna bygger på samma mall, metod och principer men parametrarna skiljer sig för olika områden. De anser att det underlättar om kalkylerna är utformade på samma sätt för alla investeringar eftersom bedömningen då kan grunda sig på jämförbara underlag. De har inte prioriterat att ta fram investeringskalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte några särskilda poster relaterade till hållbar utveckling i investeringskalkylen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. Detta eftersom kalkylerna är utformade efter samma mall. Posterna är därmed likartade för alla investeringar. Kostnaden däremot för miljöskydd, miljöskatter och utsläppsrätter ingår i kalkylen men påverkar istället bedömningen av investeringens lönsamhet. De tror att det blir osäkert/godtyckligt att lägga in olika poster för hållbar utveckling i investeringskalkyler då de blir svårt att bedöma kalkylernas resultat. De tycker att det är viktigare att ha transparenta och enhetliga investeringskalkyler än kalkyler som tar hänsyn till särskilda poster som relaterar till hållbar utveckling.

Prestationsmätning

Göteborg Energi använder prestandamätning. Det förekommer inte några särskilda prestandamått för prestationer relaterade till hållbar utveckling, i ekonomistyrningen.

Det förekommer inte några aspekter av hållbar utveckling för prestationer relaterade till prestandamätning som ej relaterar till hållbar utveckling, i ekonomistyrningen.

Många av prestandamåtten som de använder togs fram i och med att de började hållbarhetsredovisa. De ser inget behov av att integrera dessa prestandamått i ekonomistyrningen utan respondenterna anser att prestandamåtten lämpar sig bättre att styras och följas upp på annat sätt.

Internprissättning

Göteborg Energi använder internprissättning. Det förekommer inte några särskilda internpriser för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte särskilda intäktsposter/kostnadsposter relaterade till hållbar utveckling i den interna prissättningen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

De har inte ansett att det är relevant att integrera hållbar utveckling i internprissättningen. Respondenterna ser inte riktigt hur hållbar utveckling skulle kunna få ett utslag i deras interna prissättning.

Budgetering

Göteborg Energi använder budgetering. Det förekommer inte några särskilda budgetar för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte några hållbarhetsrelaterade budgetposter i budgetar för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

De använder sig av ett-årsbudgetar som blir väldigt operativa och kortsiktiga. Arbetet med hållbar utveckling sker mer långsiktigt och placeras därför i affärsplanen som är mer strategisk och målstyrd. Affärsplanerna innefattar mål inom både miljö och sociala aspekter. Det har därmed inte prioriterats att integrera hållbar utveckling i budgeteringen.

4.1.3 Organisation/organisering

Controllerns uppgifter, roller och ansvar

På Göteborg Energi har controllerns uppgifter påverkats av arbetet med hållbar utveckling. Controllern är involverad i att ta fram ett underlag för hållbarhetsredovisningen. Det arbetas idag på att integrera hållbar utveckling så att det genomsyrar hela verksamheten. En del i det arbetet innebär att en hållbarhetsgrupp har arbetats fram där kontrollern ingår och möter personal från både miljösidan och de som arbetar med de sociala delarna. Hållbarhetsfrågan diskuteras på dessa möten där varje person bidrar med kunskap inom just deras område, detta skedde inte tidigare. I och med att Göteborg Energi är relativt nya inom hållbarhetsområdet har de svårt att uttala sig om controllerns utveckling avseende hållbar utveckling.

Organisation/organisering av ekonomistyrningsgrupperna

Den organiseringen som har påverkat ekonomistyrningsgrupperna som går att urskilja är att vissa personer som arbetar med ekonomistyrning ingår i den framarbetade hållbarhetsgruppen. Att hållbar utveckling inte påverkar organiseringen av ekonomistyrningsgrupperna mer än vad den gör, beror på att arbetsbelastningen i dagsläget är stor inom ekonomiområdet. Det finns idag inte utrymme för att ta på sig uppgifter i hållbar utveckling. De vill snarare integrera frågan genom att de möts med hållbarhetsgruppen och diskuterar de olika områdena och på detta sätt ta vara på kompetenserna inom varje område. Göteborg Energi tror att, ju mer de lär sig inom området desto mer kommer de att växa in i rollen och utvecklas. Hur denna utveckling kommer att se ut vet de inte i dagsläget men de tror att den kan komma att påverka organiseringen kring ekonomistyrningsgrupperna.

Andra eller nya användare av ekonomistyrningen

Användarna av ekonomistyrningen har påverkats i viss mån, vissa aspekter av hållbar utveckling har fått större utslag i beslut. Beslutsfattare har även börjat analysera vissa miljöområden och miljökrav kring produkter och investeringar. Integreringen är dock inte särskilt utvecklad ännu och mycket av ekonomistyrningsarbetet sker fortfarande efter traditionella modeller. Här ser Göteborg Energi en stor utvecklingspotential och menar att det antagligen kommer bli mer integrerat ju mer de arbetar med frågor kring hållbar utveckling. De har även börjat diskutera om fler aspekter ska börja vägas in vid beslut.

4.2 Göteborgs Hamn AB

4.2.1 Företagspresentation

Vision: Göteborgs Hamn ska vara det självklara godsnavet för sjötransporter i Skandinavien.
Affärsidé: Göteborgs Hamn AB:s affärsidé är att skapa ett effektivt och hållbart godsnav. Inom ramen för denna affärsidé ska Göteborgs Hamn AB: tillhandahålla infrastruktur och energihamn, ansvara för säkerhet, anlöpsprocess och samordning samt marknadsföra hela hamnen både nationellt och internationellt (Göteborgs Hamn 2013).

Göteborgs Hamn är Skandinavien största hamn och har cirka 11,000 fartygsanlöp varje år. De har ett stort linjeutbud till nära 140 destinationer och verkar för snabba, kostnadseffektiva och säkra transporter. Göteborgs Hamn ägs av Göteborgs Stad, men de är ett egenfinansierat bolag. Driften av hamnen sköts dock utav separata terminalbolag (Göteborgs Hamn 2013).

Hållbarhet är ett av Göteborgs Hamns kärnvärden, det är viktigt för dem att hållbar utveckling är centralt och integrerat i verksamheten. De presenterar en hållbarhetsredovisning separat och är certifierat enligt standarden ISO 14001. Hållbarhetsarbetet innefattar ekonomiska, sociala och miljömässiga värden. Det ekonomiska värdet innebär att det ekonomiska ansvaret ska ske på ett långsiktigt och hållbart sätt. I de miljömässiga värdena innefattas tre områden vilka är att begränsa hamnens klimatutsläpp, utveckla miljömarta transporter samt minska hamnens och sjöfartens lokala påverkan. Även det sociala området innefattar tre områden. Dessa är att bidra till den lokala och regionala sysselsättningen, bidra till en god arbetsmiljö och hälsa samt vara en del av lösningen på samhällets utmaningar (Göteborgs Hamn 2013).

Styrmedel	Används styrmedlet	Förekommer särskilda kalkyler, mått, redovisningar, priser, kostnadsmål, belöningsystem, budgetar, standardkostnader för objekt relaterade till hållbar utveckling	Förekommer särskilda poster, mått, prestationer, standardkostnader relaterade till hållbar utveckling för objekt ej relaterade till hållbar utveckling
Produktkalkylering	Ja	Nej	Ja
Investeringskalkylering	Ja	Nej	Nej
Prestationsmätning	Ja	Nej	Nej
Internredovisning	Ja	Nej	Nej
Internprissättning	Ja	Nej	Nej
Målkostnadskalkylering	Nej	-	-
Belöningsystem	Nej	-	-
Budgetering	Ja	Ja	Nej
Standardkostnader	Nej	-	-

Tabell 5 Resultatsammanställning av styrmedel för Göteborgs Hamn

4.2.2 Utformning och användning

Produktkalkylering

Göteborgs Hamn använder produktkalkylering. Det förekommer inte några särskilda produktkalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling. De har inte prioriterat att ta fram en särskild produktkalkyl för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer två särskilda poster som relaterar till hållbar utveckling, i Göteborgs Hamns produktkalkylering, för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. Posterna ingår i produktkalkylen för hamntaxan vilken är en prissättning för fartygens anlop till hamnen. Den första posten är en post för miljö. Denna innebär att fartyg får betala en avgift efter hur mycket de förorenar. Ett fartyg som har mycket utsläpp betalar mer än ett med mindre utsläpp. Funktionen med en miljöpost i produktkalkylen är att belasta smutsigare fartyg med en extra avgift och på detta sätt gynna renare fartyg. Syftet med miljöposten i hamntaxan är att styra mot en mer miljövänlig verksamhet. Den andra posten är en post för avfall, vilken innefattar en bestämd kostnad för avfall. Funktionen med posten är ansvarsstyrning genom att det ska kosta lika mycket för alla att lämna sitt avfall, vare sig de har mycket eller lite avfall. Syftet är att uppmuntra till att lämna allt sitt avfall, istället för att de ska dumpa det till sjöss, samt att uppfylla lagkravet för avfall.

Investeringskalkylering

Göteborgs Hamn använder investeringskalkylering. Det förekommer inte några särskilda investeringskalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling. Istället för att arbeta fram särskilda investeringskalkyler för objekt som relaterar till hållbar utveckling fyller de i ett formulär som bedömer investeringens påverkan på miljö- och sociala aspekter. Detta för att miljö- och sociala aspekter ska komma in från början, vilket i slutändan skall kunna påverka om en investering väljs.

Det förekommer inte några särskilda poster relaterade till hållbar utveckling i investeringskalkyleringen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. På Göteborgs Hamn har det inte prioriterats att ta fram några särskilda poster relaterade till hållbar utveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Prestationsmätning

Göteborgs Hamn använder prestandamätning. Det förekommer inte några särskilda prestandamått för prestationer relaterade till hållbar utveckling, i ekonomistyrningen.

Det förekommer inte några aspekter av hållbar utveckling för prestationer relaterade till prestandamätning som ej relaterar till hållbar utveckling, i ekonomistyrningen.

Prestationsmätningen som har tagits fram ligger helt på miljö- och kvalitetsavdelningen och används i dagsläget enbart för hållbarhetsredovisningen. Det har inte prioriterats att ta fram prestandamått som ingår i ekonomistyrningen.

Internredovisning

Göteborgs Hamn använder internredovisning. Det förekommer inte någon särskild internredovisning för information om objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte några hållbarhetsrelaterade informationsposter i den interna redovisningen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Internprissättning

Göteborgs Hamn använder internprissättning. Det förekommer inte några särskilda internpriser för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte särskilda intäktsposter/kostnadsposter relaterade till hållbar utveckling i den interna prissättningen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Budget

Göteborgs Hamn använder budgetering. Det förekommer en särskild budget för objekt relaterad till hållbar utveckling. De har tagit fram en särskild budget för ett kontrollprogram för muddring av havsbotten. Funktionen med budgeten är ansvarsstyrning genom att se till att de har täckning för kontrollprogrammet. Syftet är att säkerställa att muddringen sker på ett riktigt och korrekt sätt.

Det förekommer inte några hållbarhetsrelaterade budgetposter i budgetar för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. Göteborgs Hamn försöker snarare identifiera var i verksamheten miljöpåverkan sker och på detta sätt minska sin påverkan, istället för att budgetera för det i särskilda poster.

4.2.3 Organisation/organisering

Controllerns uppgifter, roller och ansvar

Controllerrollen har inte påverkats särskilt mycket av arbetet med hållbar utveckling utan hållbarhetsarbetet ligger till största delen på hållbarhets och kvalitetsansvariga. Controllerns uppgifter och ansvar har påverkats i den mån att de har börjat styra hårdare kring miljö och de sociala delarna. Exempelvis behöver de vid bedömningen av investeringarna ta hänsyn till miljömässiga och sociala aspekter. Göteborgs Hamn är osäker på hur controllerns uppgifter angående hållbar utveckling kommer att påverkas i framtiden. De anser dock att det i framtiden kan komma att behövas en större integrering mellan controllern och de som är ansvariga för hållbarhet och kvalitet. De planerar även att införa fler måttetal, kallade KPI:er, relaterade till hållbarhet i ekonomiuppföljningen.

Organisation/organisering av ekonomistyrningsgrupperna

Organiseringen av ekonomistyrningsgrupperna har inte påverkats särskilt mycket av arbetet med hållbar utveckling. I dagsläget pågår en översyn av hur de ska mäta och styra företaget i stort, vilket kommer leda till att hållbarhet kommer att få en tydligare roll. Detta kommer att påverka organiseringen av ekonomistyrningsgrupperna. Det presenteras inga konkreta exempel på hur arbetet med hållbar utveckling kommer ta sig uttryck i organisation/organiseringen av ekonomistyrningsgrupperna.

Andra eller nya användare av ekonomistyrningen

Andra användare av ekonomistyrningen har påverkats i den mån att de har börjat styra hårdare inom hållbar utveckling. De har även börjat rapportera en del resultat inom hållbar utveckling till Göteborgs Stad. Idag sker möten endast om det dyker upp ett relevant problem som måste lösas. Detta sker då mellan användare av ekonomistyrningen och de ansvariga för hållbarhets och kvalitetsarbetet. Här ser de en stor potential till utveckling. Det skulle exempelvis kunna ske genom att anordna bestämda möten för att på så sätt öka integreringen av hållbarhetsfrågorna i ekonomistyrningen.

4.3 Göteborgs universitet

4.3.1 Organisationspresentation

Vision 2020: Med kvalitetsdriven forskning, utbildning och samverkan i en inspirerande miljö, uttalat samhällsansvar och globalt engagemang bidrar Göteborgs universitet till en bättre framtid.

Värdegrund: Universitetet är oberoende institutioner i hjärtat av samhället. Därför är frihet, ifråga om både forsknings och utbildningens former och inriktning, en viktig livsprincip för Göteborgs universitet. Vår tradition har skapat ett brett, attraktivt och samhällsengagerat universitet (Göteborgs universitet 2014a).

Göteborgs universitet består av cirka 40 institutioner och 8 fakulteter. De bedriver både utbildning och forskning inom många olika områden (Göteborgs universitet 2014b).

Göteborgs universitet arbetar för att bli ledande inom hållbar utveckling, både inom utbildning och forskning. Göteborgs universitet hållbarhetsredovisar och redovisningen presenteras som en del i årsredovisningen. De är certifierade enligt standarden ISO 14001. Hållbar utveckling är ett obligatoriskt moment i alla utbildningar. De har även i samarbete med Göteborgs miljövetenskapliga centrum tagit fram HUGU – Hållbar utveckling vid Göteborgs universitet. Vilken har som syfte att stärka forskningen kring hållbar utveckling på alla fakulteter. Hållbarhetsarbetet på Göteborgs universitet innefattar de tre områdena ekonomi, ekologi och sociala aspekter. De sociala aspekterna innefattar bland annat att de ska ta ett samhällsansvar och vara socialt engagerade. De ekologiska aspekterna bygger främst på att minska deras klimatpåverkan (Göteborgs universitet 2014c).

Styrmedel	Används styrmedlet	Förekommer särskilda kalkyler, mått, redovisningar, priser, kostnads mål, belönings system, budgetar, standardkostnader för objekt relaterade till hållbar utveckling	Förekommer särskilda poster, mått, prestationer, standardkostnader relaterade till hållbar utveckling för objekt ej relaterade till hållbar utveckling
Produktkalkylering	Nej	-	-
Investeringskalkylering	Ja	Nej	Nej
Prestationsmätning	Ja	Nej	Nej
Internredovisning	Ja	Nej	Nej
Internprissättning	Ja	Nej	Nej
Målkostnads kalkylering	Nej	-	-
Belönings system	Ja	Nej	Nej
Budgetering	Ja	Nej	Nej
Standardkostnader	Ja	Nej	Nej

Tabell 6 Resultatsammanställning av styrmedel för Göteborgs Universitet

4.3.2 Utformning och användning

Investeringskalkylering

Göteborgs universitet använder investeringskalkylering. Det förekommer inte några särskilda produktkalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling. Det pågår dock en utredning i hur denna typ av kalkyler skulle kunna se ut. Utredningen har idag inte bidragit till att en komplett lösning. Det har tidigare inte prioriterats att ta fram någon sådan kalkyl.

Det förekommer inte några särskilda poster relaterade till hållbar utveckling, i Göteborgs universitets investeringskalkylering, för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. De ser i dagsläget inte något behov med att ta fram några särskilda poster relaterade till hållbar utveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Prestationsmätning

Göteborgs universitet använder prestationsmätning. Det förekommer inte några särskilda prestationsmått för prestationer relaterade till hållbar utveckling, i ekonomistyrningen.

Det förekommer inte några aspekter av hållbar utveckling för prestationer relaterade till prestationsmätning som ej relaterar till hållbar utveckling, i ekonomistyrningen.

Göteborgs universitet har märkt att det kräver en hel del arbete att upprätta detaljerade prestationsmått. Hållbar utveckling har därmed inte prioriterats i framtagandet av prestationsmått i ekonomistyrningen.

Internredovisning

Göteborgs universitet använder internredovisning. Det förekommer inte någon särskild internredovisning för information om objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte hållbarhetsrelaterade informationsposter i den interna redovisningen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Göteborgs universitet har inte prioriterat att integrera hållbar utveckling i internredovisningen. Det finns dock ett värde i att försöka skapa detta i framtiden.

Internprissättning

Göteborgs universitet använder internprissättning. Det förekommer inte några särskilda internpriser för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte särskilda intäktsposter/kostnadsposter relaterade till hållbar utveckling i den interna prissättningen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Idag finns en utarbetad mall för hur internpriset skall sättas. Mallen är konstruerad för att stödja en prisframtagning som täcker kostnaderna. Idag existerar inga planer att inkludera något mer i mallen och de ser inget behov av att integrera hållbar utveckling i internprissättningen.

Belöningsystem

Göteborgs universitet använder belöningsystem. Det förekommer inte några särskilda belöningsystem grundade på prestationer relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte prestationer relaterade till hållbar utveckling som en del i belöningsystemet grundade på prestationer gällande objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Göteborgs universitet använder samma belöningsystem som staten när de förmedlar medlet till lärosätet. De ser i dagsläget inget behov av att integrera hållbar utveckling som en del av belöningsystemet.

Budgetering

Göteborgs universitet använder budgetering. Det förekommer inte särskilda budgetar för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte några hållbarhetsrelaterade budgetposter i budgetar för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Göteborgs universitet arbetar idag med vision 2020 som de utgår ifrån i deras arbete med hållbar utveckling. De anser att vision 2020 är heltäckande och ser inte något behov av att integrera hållbar utveckling i sina budgetar.

Standardkostnader

Göteborgs universitet använder standardkostnader. Det förekommer inte några standardkostnader för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte några standardkostnader relaterade till hållbar utveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Den standardkostnads-framtagning som existerar är på studenter. Varje student har en prislapp som används som standardkostnad. Göteborgs universitet använder samma system, för att sätta prislapp på studenter, som staten använder och ser därmed inget behov av att integrera hållbar utveckling i standardkostnader.

4.3.3 Organisation/organisering

Controllerns uppgifter, roll och ansvar

Controllern har påverkats i relativt liten utsträckning av arbetet med hållbar utveckling på Göteborgs universitet. Tidigare var ekonomisidan ett helt eget spår som inte pratade så mycket med andra delar av organisationen. Idag förekommer dock fler dialoger och ekonomen kan inte göra mycket utan att ha fler spår med sig. Det går dock inte att urskilja några tydliga exempel på hur kontrollern påverkats.

Organisation/organisering av ekonomistyrningsgrupperna

Ekonomistyrningsgruppernas organisation/organisering har inte påverkats av arbetet med hållbar utveckling på Göteborgs universitet. Det är oklart hur en eventuell framtida påverkan kommer att se ut.

Andra eller nya användare av ekonomistyrningen

Inga andra eller nya användare av ekonomistyrningen knutet till arbetet med hållbar utveckling på Göteborgs universitet förekommer. Det är också organisationens önskan att integrera arbetet med hållbar utveckling i det ordinarie arbetet utan att öka antalet anställda. En bättre sammankoppling och samverkan mellan enheter efterfrågas. Som exempel berättas att miljöenheten jobbar i stor utsträckning bara med miljö och ekonomienheten i stor utsträckning bara med ekonomi. Att öka kommunikation och samverkan anses vara en utmaning för Göteborgs universitet som idag har en relativt ny organisation.

4.4 SKF AB

4.4.1 Företagsbeskrivning

Vision: Att förse världen med SKFs kunskap.

Affärsidé: Att stärka SKFs globala ledarskap och bibehålla en lönsam tillväxt genom att vara det självklara valet:

för våra kunder, återförsäljare och leverantörer

för våra medarbetare

för våra aktieägare (SKF 2013).

SKF grundades 1907 och var redan 1920 ett väletablerat företag runt om i världen. Deras verksamhetsområde är brett och innefattar de flesta industrier som förnybar energi, flyg-, marin-, järnväg-, och livsmedelsindustrin samt fordonstillverkning. De levererar produkter, tjänster och lösningar inom områdena rullningslager, mekatronik, tätningar, service och smörjsystem. SKFs finns representerat genom egna säljbolag i mer än 130 länder (SKF 2013).

Hållbarhet är en av SKFs drivkrafter och de har ett utarbetat hållbarhetsarbete som kommer till uttryck genom SKF Care, vilken är till för att skapa ett integrerat angreppssätt. SKF redovisar därmed sitt hållbarhetsarbete som en integrerad del av årsredovisningen. De tillämpar riktlinjerna för hållbarhetsredovisning som tagits fram av Global Reporting Initiative och tredjeparts granskar denna. De är även certifierade enligt ISO 14001. SKF Care innefattar de fyra dimensionerna affärsomsorg, miljöomsorg, medarbetaromsorg och samhällsomsorg (SKF 2013).

Affärsomsorg omfattar bland annat att SKF ska leverera ett starkt och hållbart finansiellt resultat samt att de ska ha ett stort kundfokus. Miljöomsorgen innefattar att minska verksamhetens samt leverantörernas miljöpåverkan. Inom denna kommer strategin BeyondZero till uttryck, vilken strävar efter att ge en positiv miljöpåverkan på miljön. Detta både genom att SKF ska minska sin miljöpåverkan från verksamheten men också att produktens applikation ska ge en förbättrad miljöprestanda för kunderna. Medarbetaromsorgen bygger på att skapa en säker och bra arbetsmiljö för de anställda. Samhällsomsorgen fokuserar på att medverka till en bättre social miljö i de områden SKF verkar (SKF 2013).

Styrmedel	Används styrmedlet	Förekommer särskilda kalkyler, mått, redovisningar, priser, kostnadsmål, belöningsystem, budgetar, standardkostnader för objekt relaterade till hållbar utveckling	Förekommer särskilda poster, mått, prestationer, standardkostnader relaterade till hållbar utveckling för objekt ej relaterade till hållbar utveckling
Produktkalkylering	Ja	Nej	Nej
Investeringskalkylering	Ja	Nej	Ja
Prestationsmätning	Ja	Ja	Ja
Internredovisning	Ja	Nej	Nej
Internprissättning	Ja	Nej	Nej
Målkostnadskalkylering	Nej	-	-
Belöningsystem	Ja	Nej	Nej
Budgetering	Nej	-	-
Standardkostnader	Nej	-	-

Tabell 7 Resultatsammanställning av styrmedel för SKF

4.4.2 Utformning och användning

Produktkalkylering

SKF använder produktkalkylering. Det förekommer inte några särskilda produktkalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling. En särskild kalkyl anses vara svår att ta fram då hållbarhetsaktiviteter är en aktivitet som likställs med andra aktiviteter på företaget och särredovisas inte. SKF ser inget behov av att ta fram särskilda produktkalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte några särskilda kalkylposter som är relaterade till hållbar utveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. Produktkalkyleringen påverkas dock av de aktiviteter som sker ute i den normala verksamheten, till exempel drar tillverkningsprocessen en hel del energi som sedan ger utslag i produktkalkylen. De ser ingen anledning att ha en särskild post i produktkalkylen för detta, då det genom deras normala verksamhet ändå ger utslag i kostnadsmassan som påverkar produktkalkylen.

Investeringskalkylering

SKF använder investeringskalkylering. Det förekommer inte några särskilda investeringskalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling. SKF arbetar med investeringskalkylering som följer samma standard och ingår i samma prioriteringsordning som de andra kalkylerna. SKF prioriterar inte att anpassa investeringskalkyleringen för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer en särskild post som relaterar till hållbar utveckling i investeringskalkyleringen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. Det finns krav på att varje ny intern produktionsinvestering ska ha en ansvarig säkerhetsperson. Denna person kan sägas utgöra en post i investeringskalkylen då det krävs en resurstilldelning, i form av en utbetalning, för personen. Funktionen av att ha en post som innefattar en ansvarig person, i investeringskalkylen, är att rikta uppmärksamhet mot att det ställs krav på en säker arbetsplats. Likaså lärande, om något skulle bli fel kan felet utredas och leda till en förbättring i framtiden. Syftet är att säkerställa en säker arbetsplats och uppfylla SKFs dimension medarbetaromsorg.

Prestationsmätning

SKF använder prestationsmätning. Det förekommer ett särskilt prestationsmått för prestationer relaterade till hållbar utveckling, i ekonomistyrningen.

Energianvändning

SKF mäter energianvändning i GWh. Controllern använder denna information för att hitta aktiviteter som kan minska produktionskostnaden. Funktionen med att mäta energianvändning är att ge underlag för beslut. För att få en överblick hur de ligger till och utifrån denna information avgöra om det krävs någon ytterligare åtgärd för att nå sina mål. Syftet med måtten är att minska miljöpåverkan och finansiell intjäning.

Det förekommer två aspekter av hållbar utveckling för prestationer relaterade till prestationsmätning som ej relaterar till hållbar utveckling, i ekonomistyrningen.

Försäljningsmått

När det gäller produkter i BeyondZero Portfolio existerar det försäljningsmått som visar hur mycket denna portfölj omsätter finansiellt. Försäljningsmättet mäts i monetära värden och ingår i ekonomistyrningen. Funktionen är att ge information och skapa underlag till beslut. Syftet är att nå högre omsättning i framtiden.

Research & Development (R&D)

SKF mäter hur mycket R&D-resurser som används för att ta fram lösningar inom hållbar utveckling, i förhållande till SKFs totala R&D-resurser. Mättet mäts i monetära värden och ingår i ekonomistyrningen. Funktionen med måttet är att fungera som underlag till beslut om BeyondZero Portfolio, i relation till andra produkter. Syftet är att säkerställa produktutveckling och försäljningsmål.

Internredovisning

SKF använder internredovisning. Det förekommer inte någon särskild internredovisning för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte några hållbarhetsrelaterade informationsposter i den interna redovisningen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Det fanns tidigare inte något behov av att integrera hållbar utveckling i internredovisningen. I dagsläget planeras det dock att införa hållbar utveckling i internredovisningen.

Internprissättning

SKF använder internprissättning. Det förekommer inte några särskilda internpriser för objekt relaterade till hållbar utveckling. Det skapas inte särskilda internpriser för något objekt, all prissättning sker på liknande sätt.

Det förekommer inte särskilda intäktsposter/kostnadsposter relaterade till hållbar utveckling i den interna prissättningen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. SKF ser inget behov av sådana poster och det prioriteras därmed inte i framtagningen av dem.

Belöningsystem

SKF använder belöningsystem. Det förekommer inte några särskilda belöningsystem som grundar sig på prestationer relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte prestationer relaterade till hållbar utveckling som en del i belöningsystemet grundade på prestationer gällande objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Respondenten är inte tillräckligt insatt i belöningsystemet för att avgöra mer detaljerat vad som ingår eller inte ingår i belöningsystemet på individnivå.

4.4.3 Organisation/organisering

Controllerns uppgifter, roll och ansvar

Controllerrollen har påverkats av arbetet med hållbar utveckling i princip lika mycket som alla andra roller i företaget. På SKF ingår controllern i ett managementteam, här ingår också hållbarhetsarbetet. Controllern har börjat styra hårdare kring hållbarhet och det har i allt större grad börjat påverka beslutsfattandet även hos controllern. SKF kompetensutvecklar idag sina controllers genom en utbildning som bland annat tar upp sektioner av hållbar utveckling och diskuterar controllerns koppling till hållbar utveckling. Detta görs i samarbete med SKFs hållbarhetsgrupp, Group Sustainability. Respondenten anser det viktigt att controllerns roll i hållbarhetsfrågan utvecklas mer och att detta kommer vara en nödvändighet i framtiden, dock är det osäkert hur den utvecklingen kommer att se ut.

Organisation/organisering av ekonomistyrningsgrupperna

Organiseringen kring ekonomistyrningsgrupperna har påverkats genom att placera controllern i nya grupper, till exempel i BeyondZero Portfolio Board. Detta görs för att försöka få med fler aspekter när beslut fattas. Fler aspekter i beslutsfattande kopplas här bland annat till att säkerställa portföljens koppling till hållbar utveckling. I utvecklandet av arbetet med hållbar utveckling kan även en viss förändring i organiseringen runt ekonomistyrningsgrupperna ses. När controllerns roll i hållbar utveckling diskuteras i ekonomistyrningsgrupperna tas det också in resurser från Group Sustainability för att komplettera diskussionen.

Andra eller nya användare av ekonomistyrningen

I samband med att hållbarhetsansvarigas arbete i fabrikena utvecklats har även de fått användning av ekonomistyrningen. Vid arbetet med till exempel energieffektivisering ute i fabrikena bidrar ekonomistyrningen. Genom att bidra med underlag för att utreda vilka aktiviteter som har störst effekt i energieffektiviseringen, på en specifik plats i fabrikena, kan hållbarhetsansvariga ta ett beslut.

4.5 Stena Recycling AB

4.5.1 Företagsbeskrivning

Vision: Att vara den obestridde ledaren inom återvinning i Sverige.

Uppdrag: Vi ska tjäna pengar varje dag genom hållbar förädling och återvinning. Med vi inkluderas våra kunder. Tillsammans ska vi tjäna pengar (Stena Recycling 2014a).

Stena Recycling är det ledande återvinningsföretaget i Sverige med nästan 100 anläggningar. Företaget är en del av Stenasfären och ingår i Stena Metallkoncernen. Stena Recycling erbjuder återvinningslösningar för både för privatpersoner och multinationella företag (Stena Recycling 2014b).

Hållbarhet är en del av deras affärsverksamhet och de verkar för affärer där kundnytta, lönsamhet, miljönytta och säkerhet är integrerade. Deras målsättning är att återvinna material på klokaste sätt för att bidra till miljönytta och en stark ekonomi för sina kunder. Stena Recycling är med i Hagainitiativet för att driva hållbarhet och klimatredovisar i linje med Hagainitiativet. De är certifierade enligt standarden ISO 14001. Hållbarhetsarbetet genomförs också med säkerhetsarbete och säkerhetskurser till exempel Safety Walk. Safety Walk är säkerhetsseminarium med fokus på beteende och säkerhet som alla anställda skall genomgå. Med hjälp av en uppförandekod tydliggör Stena Recycling sin ställning inom hållbarhet och åtaganden för leverantörer, samarbetspartners och egen personal (Stena Recycling 2014c).

Styrmedel	Används styrmedlet	Förekommer särskilda kalkyler, mått, redovisningar, priser, kostnadsmål, belöningsystem, budgetar, standardkostnader för objekt relaterade till hållbar utveckling	Förekommer särskilda poster, mått, prestationer, standardkostnader relaterade till hållbar utveckling för objekt ej relaterade till hållbar utveckling
Produktkalkylering	Ja	Nej	Ja
Investeringskalkylering	Ja	Nej	Nej
Prestationsmätning	Ja	Ja	Ja
Internredovisning	Ja	Ja	Ja
Internprissättning	Ja	Nej	Ja
Målkostnadskalkylering	Ja	Nej	Nej
Belöningsystem	Ja	Ja	Nej
Budgetering	Ja	Nej	Nej
Standardkostnader	Ja	Nej	Nej

Tabell 8 Resultatsammanställning av styrmedel för Stena Recycling

4.5.2 Utformning och användning

Produktkalkylering

Stena Recycling använder produktkalkylering. Det förekommer inte några särskilda produktkalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling. Anledningen till att det inte finns är att produktkalkylerna för alla objekt syftar endast till finansiell intjäning. Produktens relation till hållbar utveckling kommer ur affärsidén och prioriteras inte i kalkylerna.

Det förekommer en särskild kalkylpost som relaterar till hållbar utveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. Kalkyleringen tar hänsyn till deponiskatter. Genom att

jämföra kostnaden för att deponera en viss mängd material med möjligheten att istället återvinna materialet och möjligheten att ta betalt för det, skapas ett spelrum. Funktionen är att ge underlag för beslut samt att bestämma var investeringar skall göras och inte göras och var anläggningar geografiskt skall placeras och inte placeras. Syftet är att prestationsutvärdera, finna möjligheter och problem samt finansiell intjäning.

Investeringskalkylering

Stena Recycling använder investeringskalkylering. Det förekommer inte några särskilda investeringskalkyler för objekt relaterande till hållbar utveckling.

Det förekommer inte några särskilda kalkylposter relaterade till hållbar utveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Investeringsens relation till hållbar utveckling kommer ur affärsidén och Stena Recycling anser att bästa sättet att leva upp till hållbar utveckling är att uppfylla affärsidén. De anser inte att något extra värde ges av att prioritera hållbar utveckling i investeringskalkylerna.

Prestationsmätning

Stena Recycling använder prestationsmätning. Det förekommer två särskilda prestationsmätt för prestationer relaterade till hållbar utveckling, i ekonomistyrningen.

Bränsleförbrukning

Stena Recycling mäter bränsleförbrukning per ton fraktat gods. I ekonomistyrningen används detta mått kopplat till effektivitet och det inkluderas i ekonomirapporter. Funktionen är att ge underlag för beslut för transporteffektivisering och att skapa en bra och ansvarstagande produkt som kunden vill ha. Syftet är bättre lönsamhets och att minska miljöpåverkan.

Överträdelser mot uppförandekoden

Stena Recycling mäter och följer upp överträdelser mot uppförandekoden. Uppföljningen sker till viss del av ekonomistyrningsgruppen och till viss del av hållbarhetsavdelningen. Detta mått går inte helt att skilja ut från ekonomistyrningen. Överträdelser mot uppförandekoden består av flera punkter och ekonomistyrningsgruppen ansvarar för en del av dem, bland annat de punkter som kopplas till affärerna. Funktionen är ansvarsstyrning och därmed att skapa en bra produkt som kunden vill ha samt en att ge en säker och ansvarstagande arbetsplats. Syftet är att skapa en trygg arbetsplats där anställda vill arbeta och öka ansvarstagandet i företaget.

Det förekommer en aspekt av hållbar utveckling för prestationer relaterade till prestationsmätning som ej relaterar till hållbar utveckling, i ekonomistyrningen.

Transportoptimering

Stena Recycling mäter transportoptimering. Transportoptimering mäts av ekonomistyrningsgruppen. Ekonomistyrningsgruppen lämnar också siffrorna på transportlängd till hållbarhetsavdelningen som räknar ut transporterens koldioxidutsläpp. Informationen om koldioxidutsläpp inkluderas av hållbarhetsavdelningen i en rapport som sen kontrollern tar del av. Funktionen är att ge underlag för beslut om transportoptimering och transportkostnad samt att externredovisa. Syftet är finansiell intjäning och att klimatrapportera via Hagainitiativet.

Internredovisning

Stena Recycling använder internredovisning. Det förekommer en särskild internredovisning för objekt relaterade till hållbar utveckling. Vissa av Stena Recyclings produktslag påverkar verksamheten till finansiellt bättre resultat om de har bättre nyckeltal. Bättre nyckeltal för dessa produkter leder samtidigt till bättre uppfyllelse av hållbar utveckling. Detta leder till att ekonomistyrningsgrupperna använder en särskild internredovisning för objekt relaterade till hållbar utveckling. Funktionen är att ge underlag för beslut och att skapa en bra produkt som kunden vill ha samt skapa en säker och ansvarstagande arbetsplats. Syftet är finansiell intjäning och att skapa en trygg arbetsplats där anställda vill arbeta.

Det förekommer en hållbarhetsrelaterad informationspost i den interna redovisningen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. Ekonomistyrningsgruppen redovisar och använder information om hur mycket transporter de har. Genom detta erhålls också information om koldioxidutsläpp. Funktionen är att ge underlag för beslut om transportoptimering och transportkostnad samt att externredovisa. Syftet är finansiell intjäning och att klimatrapportera via Hagainitiativet.

Internprissättning

Stena Recycling använder internprissättning. Det förekommer inte några särskilda internpriser för objekt relaterade till hållbar utveckling. Stena Recycling upplever inte att särskilda internpriser för objekt relaterade till hållbar utveckling efterfrågas eller prioriteras i styrningen.

Det förekommer en särskild kostnadspost relaterad till hållbar utveckling i internprissättningen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. Då Stena Recyclings filialer säljer material internt, till en produktionsanläggning, påverkas internprissättningen av procenten av materialet som går att återvinna och procenten som deponeras. Det existerar en faktor i internprissättningen som styr på andelen deponi, vilket varierar beroende av kvalitet. Funktionen är att ge underlag för beslut som kan påverka var affären sker och kan komma att påverka var investeringar skall göras och inte göras. Syftet kan likna att prestationsutvärdera samt öka lönsamheten.

Målkostnadskalkylering

Stena Recycling använder målkostnadskalkylering. Det förekommer inte några särskilda kostnadsmål för objekt relaterade till hållbar utveckling vid utvecklandet av nya produkter.

Det förekommer inte några kostnadsposter relaterade till hållbar utveckling, i målkostnadskalkyleringen, för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Kostnadsmålet hanteras med uttryck på lönsamhetskravet och med detta hanteras syftet att öka intäkter och minska kostnader. Idag är Stena Recycling inte i fas att inkludera särskilda prioriteringar av hållbar utveckling i målkostnadskalkyleringen.

Belöningsystem

Stena Recycling använder belöningsystem. Det förekommer ett särskilt belöningsystem grundat på prestationer relaterade till hållbar utveckling. Systemet är baserat hälften på finansiell intjäning och hälften på personliga mål. I de personliga målen är det obligatoriskt att gå Safety walk och att arbeta med säkerhet. Hållbarhetsavdelningen sätter mål och krav samt följer upp den del av belöningsystemet som baseras på säkerhetsarbetet. Ekonomistyrningsgruppen sätter mål och krav samt följer upp den del av belöningsystemet som baseras på finansiell intjäning. Ekonomistyrningsgruppen sköter också uträkningen av

den belöning som betalas ut. Funktionen med belöningsystemet är att rikta uppmärksamhet mot finansiella mål och målen med säkerhetsarbetet. Syftet är att få ett genomförande på, i detta fall, safety walk och säkerhetsarbete samt ökad finansiell intjäning.

Det förekommer inte några prestationer relaterade till hållbar utveckling som del i belöningsystemet grundade på prestationer för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. Stena Recycling har i ett tidigare försök arbetat med balanserade styrkort. I arbetet med balanserade styrkort upplevdes svårigheter med att kvantifiera olika kluster som alla hade samma KPI:er. Denna svårighet leder till mindre effektiv styrning. På grund av minskad styreffekt har detta arbete idag valts bort.

Budgetering

Stena Recycling använder budgetering. Det förekommer inga särskilda budgetar för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inte hållbarhetsrelaterade poster i budgetar för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Strategiskt arbetar Stena Recycling med målområden som sedan bryts ner i aktiviteter. De aktiviteter som är mest specificerade och operationella är de finansiella och dessa budgeteras. Stena Recycling tror inte att det kommer vara aktuellt att budgetera för särskilda objekt relaterade till hållbar utveckling, nu eller i framtiden.

Standardkostnader

Stena Recycling använder standardkostnader. Det förekommer inga standardkostnader för objekt relaterade till hållbar utveckling.

Det förekommer inga standardkostnader relaterade till hållbarutveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling.

Stena Recycling menar att affärsidén lever upp till hållbar utveckling om den genomdrivs. Den bästa styrningen för hållbar utveckling anses då också vara att driva igenom affärsidén. Stena Recycling anser inte att något extra värde ges av att prioritera hållbar utveckling i standardkostnader.

4.5.3 Organisation/organisering

Controllerns uppgifter, roll och ansvar

Controllerrollen på Stena Recycling fungerar mycket likt business controllerrollen och kräver att controllern har kunskap om affären. Eftersom affärsidén kan anknytas till hållbar utveckling ställs även krav på kunskap inom detta område hos controllern. Controllern har påverkats mycket lite av arbetet med hållbar utveckling. Det förekommer inga tydliga exempel på hur kravet på kunskap inom hållbar utveckling tar sig uttryck. Det ställs idag inga nya krav på utbildning av controllers vid rekrytering. Ett ökat informationsutbyte mellan controllern och hållbarhetsavdelningen konstateras dock förekomma.

Organisation/organisering av ekonomistyrningsgrupperna

Trots att det inte ställs nya krav på utbildning av controllern måste denna vara lyhörd. För att till exempel sätta tydligare miljö-KPI:er måste controllern ta det finansiella ansvaret men också sätta sig tillsammans med hållbarhetsavdelningen som stödfunktion för att få det bästa KPI:et. Stena Recycling tror att en framtid kanske kan bestå av korsbefruktning mellan controllersidan och hållbarhetssidan, för att verkligen integrera hållbarhetsfrågorna i den

finansiella redovisningen. De båda funktionerna är under ständig utveckling och går troligen mot tydligare koppling i samarbetet mellan dem.

Andra eller nya användare av ekonomistyrningen

Huruvida hållbarhetsavdelningen kan betraktas som nya användare av ekonomistyrningen är oklart. Det handlar mycket om att arbeta in hållbarhetsarbetet i hela verksamheten. Hållbarhetsavdelningens användning av controllerfunktionen och ekonomistyrningen bör ses som ett verktyg och ett stöd snarare än styrande. Någon tillväxt i ekonomistyrningsgruppen är inte så trolig, snarare kan användandet växa i form av fler linjechefer.

Kapitel 5 Analys

I kapitlet kommer den insamlade empirin att analyseras med hjälp av den teoretiska referensramen. Först presenteras en analys av utformningen av ekonomistyrningen sedan följer en analys av användningen. Slutligen görs en analys av organisation/organisering. Analysen ligger till grund för att besvara studiens problemformulering och syfte.

5.1 Utformning

Inför analysen i detta avsnitt presenteras det aggregerade resultatet av empirin i två tabeller. Resultatet ligger till grund för den fortsatta analysen av ekonomistyrningens utformning.

Styrmedel \ Antal företag/organisationer	Antal företag/organisationer som använder styrmedlet	Antal företag/organisationer med särskilda kalkyler, mått, redovisning, priser, kostnadsmål, belöningsystem, budgetar, standardkostnader för objekt relaterade till hållbar utveckling	Antal företag/organisationer med särskilda poster, mått, prestationer, standardkostnader relaterade till hållbar utveckling för objekt ej relaterade till hållbar utveckling
Produktkalkylering	4	0 av 4	2 av 4
Investeringskalkylering	5	0 av 5	1 av 5
Prestationsmätning	5	2 av 5	2 av 5
Internredovisning	4	1 av 4	1 av 4
Internprissättning	5	0 av 5	1 av 5
Målkostnadskalkylering	1	0 av 1	0 av 1
Belöningsystem	3	1 av 3	0 av 3
Budgetering	4	1 av 4	0 av 4
Standardkostnader	2	0 av 2	0 av 2

Tabell 9 Resultatsammanställning av styrmedel för företagen och organisationen

Styrmedel	Totalt antal företag/organisationer med uttryck av någon särskild relation till hållbar utveckling i utformningen av styrmedlet
Produktkalkylering	2 av 4
Investeringskalkylering	1 av 5
Prestationsmätning	2 av 5
Internredovisning	1 av 4
Internprissättning	1 av 5
Målkostnadskalkylering	0 av 1
Belöningsystem	1 av 3
Budgetering	1 av 4
Standardkostnader	0 av 2

Tabell 10 visar totalt antal företag samt organisation med uttryck av hållbar utveckling

Denna studie visar att ett mindre antal av de använda styrmedlen hos de undersökta företagen och organisationen har utformats med någon särskild relation till hållbar utveckling. Vi kan konstatera att en organisation och ett företag i undersökningen inte har utformat något av de undersökta styrmedlen med någon särskild relation till hållbar utveckling. I de mer vanligt förekommande styrmedlen, som används av fyra till fem företag/organisation, existerar det dock några exempel på verksamheter, som har valt att utforma styrmedlen med någon särskild relation till hållbar utveckling.

Prestationsmätning är det styrmedel där det förekommer flest fall av utformning som tar med någon särskild relation till hållbar utveckling. Det är två företag som båda har identifierat särskilda prestationsmått för prestationer relaterade till hållbar utveckling. De har också inkluderat information av aspekter av hållbar utveckling för prestationer relaterade till prestationsmått som ej relaterar till hållbar utveckling. Några tydliga likheter mellan de olika prestationsmåtten går dock inte att dra. Prestationsmätningen innefattar såväl finansiella som icke-finansiella mått. Det är viktigt att belysa att det endast är två företag som har med någon särskild relation till hållbar utveckling i prestationsmätningen.

I utformningen av produktkalkyleringen förekommer två företag med en utformning som tar med någon särskild relation till hållbar utveckling. Båda företagen har inkluderat en särskild kalkylpost som relaterar till hållbar utveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling. I denna studie är det något vanligare att inkludera information relaterad till hållbar utveckling i styrmedlet snarare än att identifiera särskilda objekt relaterade till hållbar utveckling.

Ett tydligt mönster som förekommer är att företagen och organisationen i många fall inte ser något behov av att integrera hållbar utveckling i ekonomistyrningens styrmedel. Det har därmed, i flera fall, inte prioriterats att integrera hållbar utveckling i styrmedlen. Författarna av denna studie finner att avsaknaden av fler relationer till hållbar utveckling i de undersökta styrmedlen är intressant. Detta då Epstein & Buhovac (2014) menar att integreringsprocessen av hållbar utveckling är viktig för att säkerställa att de miljömässiga, sociala och ekonomiska målen uppnås. För att hållbar utveckling ska leva kvar i organisationen i framtiden krävs det att den integreras i den dagliga verksamheten. Detta genom att arbeta in hållbar utveckling i affärsbeslut och när företaget både internt och externt identifierar, mäter och rapporterar, den nuvarande och framtida påverkan av produkter, tjänster, processer och aktiviteter. Epstein & Buhovac (2014) menar också att integreringen av hållbar utveckling påverkar många olika delar av organisationen och bör därför integreras i hela organisationen.

Flera respondenter svarar att det underlättar om styrmedlen, framförallt kalkyler, inte skiljer sig för mycket från varandra, då jämförbara underlag efterfrågas. Dessutom beskrivs arbetet med hållbar utveckling som långsiktigt. Det är inte alltid inkluderat i kortsiktiga operationella mål vilka kan ta sig uttryck i till exempel budgeteringen. Likaså förekommer viss osäkerhet och det beskrivs som svårt att inkludera hållbar utveckling i de undersökta styrmedlen. Litteratur på området bekräftar dock svårigheter med integreringen av hållbar utveckling i företag och organisationer. Epstein & Buhovac (2014) beskriver utmaningarna med att integrera förbättringarna som företaget kommit fram till inom hållbar utveckling. Detta då hållbar utveckling skiljer sig markant från andra strategier i organisationen. Finansiella mått, som operativa mål, är ofta kortsiktiga och kan relativt enkelt kopplas till vinster. Hållbar utveckling i form av ekonomiska, miljömässiga och sociala mål är ofta mer osäkra då de är svåra att mäta, förutspå samt att de är mer långsiktiga. Att klara av att integrera hållbarhetsaspekterna samtidigt som de finansiella aspekterna blir därför en utmaning. I ett

långsiktigt perspektiv kan de dra nytta av varandra men ur ett kortsiktigt perspektiv kräver de samma resurser och det kan därför behöva göras en trade-off dem emellan.

De undersökta företagen och organisationen beskriver att arbetet med hållbar utveckling också bedrivs utanför denna studies definition av ekonomistyrning. Till exempel tar flertalet verksamheter in bedömningar av hållbar utveckling innan eller efter styrmedlet, inte i styrmedlet. Flera mätningar och bedömningar ligger också på diverse hållbarhetsavdelningar. Denna uppsats har inte undersökt huruvida eventuell styrning och informationsbehov tillfredsställs med andra icke undersökta styrmedel eller system, formella eller informella, utanför denna studies definition av ekonomistyrning. Lind (1996) beskriver att förekomsten av informella informationssystem kan vara en indikator på hur väl det formella informationssystemet uppfyller informationsbehovet. Frostenson (2010) tar upp att företagen står inför en utmaning då företag ska skapa nya nyckeltal, incitamentsystem och strategier som är förknippade med hållbar utveckling. De ekonomiska modeller som finns idag har svårt att få med ekonomiska aspekter av miljöförstöring eller sociala följdverkningar som kan medföra kostnader för företaget.

5.2 Användning

I användandet av de styrmedel som har utformats med någon särskild relation till hållbar utveckling förekommer en variation av funktion och syfte. Funktionerna ansvarsstyrning, rikta uppmärksamhet, underlag för beslut och lärande förekommer. Funktionen understödja beslut är mest framträdande och syftet inkluderar i flertalet av fallen en finansiell aspekt. Syftet är ofta tvådelat där den finansiella aspekten förekommer tillsammans med någon form av miljö eller säkerhets aspekt. Syften mot ansvarstagande medarbetare eller ökad miljövänlig verksamhet förekommer i mindre utsträckning på egenhand utan att inkludera finansiella aspekter.

Funktionen understödja beslut kan fungera som ett sätt att försöka hantera osäkerhet. Detta då osäkerhet i sambanden mellan orsak och verkan påverkar vilken information som söks inför beslut (Dergård 2006). Lind (1996) beskriver att ekonomistyrningens användning vid beslut eventuellt kan öka då mer verksamhetsnära icke-finansiella mått och aktuella samt mer detaljrik information blir mer förekommande. Författarna av denna uppsats anser att användandet av funktioner med dubbla eller tvådelade syften kan ses som en osäkerhet i tillvägagångssättet.

5.3 Organisation/organisering

Controllerns uppgifter, roller och ansvar

Alla undersökta företag och organisationens controllers har påverkats av arbetet med hållbar utveckling. Graden av påverkan varierar, likaså konkreta exempel på hur denna påverkan sker. Starkast påverkan förekommer i två företag där kontrollern idag ingår i en hållbarhetsgrupp eller managementgrupp där hållbar utveckling inkluderas i beslut, något som inte förekom tidigare i samma utsträckning. I ett företag existerar en etablerad kompetensutveckling av controllers i hållbar utveckling. Det tydligaste mönstret av påverkan på controllerns uppgifter, roller och ansvar är dock ökad kommunikation och dialog med hållbarhetsgrupper i de olika verksamheterna. Denna kommunikation existerar i ökad utsträckning hos alla undersökta företag och organisationer. Författarna av denna studie anser att komplexiteten i arbetet med hållbar utveckling mycket väl kan kräva en omfattande ökning av kommunikationen mellan controller och hållbarhetsgrupper. Detta för att tillgodose behovet av relevant information. Teorin bekräftar antagandet genom att Källström (1990) beskriver att relevant information är grundbulten för att skapa styreffekt. Genom att framställa

rätt information vid rätt situation ökar informationens relevans. Styreffekt skall förse verksamhetens ledning med en viss kontroll och möjligheten att påverka resultat i önskad riktning.

Organisation/organisering av ekonomistyrningsgrupperna

I två verksamheter saknas helt exempel på hur organisation/organisering av ekonomistyrningsgrupperna påverkats av arbetet med hållbar utveckling. Det existerar heller inte en klar bild av en framtida påverkan, om den kommer att ske eller hur den skulle kunna se ut. I tre av fem undersökta företag och organisationer påverkas organisation/organiseringen av ekonomistyrningsgrupperna genom integrering av personal som jobbar med ekonomistyrning och hållbarhetsgrupper. I två företag sker detta genom en placering av controllers i hållbarhetsgrupper och management team. I ett företag förekommer inga formella team eller grupper men hållbarhetsavdelningen och ekonomistyrningsgrupper träffas och fungerar som stödfunktioner för varandra. Författarna av denna studie anser att det är sannolikt med en större framtida påverkan på organisation/organisering av ekonomistyrningsgrupperna. Teorin beskriver också att organisation/organisering kan vara ett verktyg för att möta utmaningen med hållbar utveckling. Organisering kan beskrivas syfta till att utveckla sakkunnighet och fördelning av uppgifter. Den kan likaså underlätta och utveckla samordning mellan enheter samt tilldela ansvar för styrning och uppföljning (Jacobsen & Thorsvik 2008). Lind (1996) beskriver att förändringar i företaget och dess styrning föranleder ett ändrat behov av ekonomistyrningen. Han påvisar också att om ekonomistyrningens effekt skall öka finns det behov för förändringar både i företaget och ekonomistyrningens organisering.

Andra eller nya användare av ekonomistyrningen

I den undersökta organisationen kan ingen påverkan av andra eller nya användare av ekonomistyrningen knutet till arbetet med hållbar utveckling identifieras. Viss påverkan förekommer dock i övriga företag. Den tydligaste påverkan på andra eller nya användare av ekonomistyrningen, knutet till arbetet med hållbar utveckling, består av påverkan på beslutsfattare, linjechefer eller andra ansvarsområden. Dessa användare analyserar och styr idag mer utifrån information om hållbar utveckling som är erhålls bland annat från ekonomistyrningen. Författarna av denna studie anser inte informationen visar någon uttalad ny användare då Olve (2010) tydligt påstår att linjechefer är controllerns huvudsakliga kund. Respondenterna säger också att integreringen av hållbar utveckling i ekonomistyrningen, och dess påverkan på andra eller nya användare av ekonomistyrningen, idag inte är särskilt utvecklad och att här ses en potential till förbättring.

Kapitel 6 Slutsats och diskussion

Utifrån analysen presenteras de slutsatser som författarna av denna studie har dragit. Slutsatserna ämnar svara på studiens frågeställningar. Därefter presenteras en avslutande diskussion. Kapitlet avslutas med att presentera studiens begränsningar samt förslag till fortsatta studier.

6.1 Slutsats

För att förtydliga de slutsatser som presenteras följer först en påminnelse av studiens frågeställningar:

Hur kommer arbetet med hållbar utveckling till uttryck i företags och organisationers utformning av ekonomistyrningen?

Hur används den påverkade ekonomistyrningen?

Hur kommer arbetet med hållbar utveckling till uttryck i företags och organisationers organisation/organisering av ekonomistyrningen?

Denna studies empiri och analys ligger till grund för följande slutsatser:

Utformning av ekonomistyrningen

Det vanligast förekommande är att hållbar utveckling inte kommer till uttryck i ekonomistyrningens utformning. I de fall där hållbar utveckling kommer till uttryck sker det i liten utsträckning och glest fördelat över följande styrmedel: produktkalkylering, investeringskalkylering, prestationsmätning, internredovisning, internprissättning, belöningsystem, budgetering. Det styrmedel som tagit mest uttryck är prestationsmätning. Även inom prestationsmätning är det dock mer vanligt att hållbar utveckling inte kommer till uttryck. Ingen märkvärdig skillnad existerar angående huruvida uttrycket av hållbar utveckling sker genom att inkludera information som relaterar till hållbar utveckling i styrmedlet eller genom att identifiera särskilda objekt som relaterar till hållbar utveckling.

Användning av ekonomistyrningen

I användningen är den mest frekvent förekommande funktionen att understödja beslut. Funktioner som förekommer i mindre utsträckning är ansvarsstyrning, rikta uppmärksamhet och lärande.

I användningen är det mest frekvent förekommande syftet att skapa beslutsunderlag för ett finansiellt beslut. Syftet är ofta tvådelat då det tillsammans med finansiell prioritering också avser att uppfylla miljömässiga eller säkerhetsmässiga mål. Syften som förekommer i mindre utsträckning är ansvarstagande för medarbetare samt en ökad miljövänlig verksamhet.

Organisation/organisering av ekonomistyrningen

Det tydligaste uttrycket av arbetet med hållbar utveckling på controllerns uppgifter, roller och ansvar är en ökad kommunikation och dialog med hållbarhetsgrupper. Det saknas ett tydligt uttryck av arbetet med hållbar utveckling på organisation/organisering av ekonomistyrningsgrupperna. Det sker dock i liten utsträckning en integrering av personal från hållbarhetsavdelningen och ekonomistyrningsgrupperna genom sammansättningen av grupper och stödfunktioner. Ett uttryck av arbetet med hållbar utveckling på andra eller nya användare

av ekonomistyrningen är att beslutsfattare styr mer utifrån information om hållbar utveckling som är erhållen från bland annat ekonomistyrningen.

6.2 Diskussion

Under denna studies intervjuer och undersökningar har företagens och organisationens väl kommunicerade hållbarhetsarbeten framträtt. I relation till denna kommunikation kommer förvånansvärt lite hållbar utveckling till uttryck i ekonomistyrningen. Det förekommer information som tyder på att företagen och organisationen i de flesta fall inte sett något behov av, eller prioriterat, att integrera hållbar utveckling i ekonomistyrningen. Att det inte ses något behov av denna typ av ekonomistyrning gör att ämnet användning och användare av ekonomistyrningen i relation till hållbar utveckling blir intressant.

Under studiens gång har det vuxit fram ett behov av att tydligt skilja på arbete med hållbar utveckling som sker runt ekonomistyrningen och arbetet med hållbar utveckling i ekonomistyrningen. I dagsläget verkar det som att arbetet med hållbar utveckling snarare tar uttryck i form av bedömningar, före eller efter styrmedlen, än blivit en integrerad del av ekonomistyrningens styrmedel. Det är också vanligt att dessa bedömningar ligger på diverse hållbarhetsavdelningar. Det verkar även förekomma en viss osäkerhet och problematik kring hur hållbar utveckling kan integreras i ekonomistyrningen. Arbetet med hållbar utveckling beskrivs som långsiktigt och är inte alltid inkluderat i kortsiktiga operationella mål. I och med att hållbar utveckling kan komma att kräva nya arbetssätt för företag och organisationer är det möjligt att processen med att ta fram nya arbetssätt ännu inte har nått ett större resultat. Författarna av denna studie ser här ett stort utvecklingsbehov hos företag och organisationer. Dock är utvecklingsprocessen inte helt problemfri och förhoppningen är att fler studier i ämnet utförs.

Denna studie bidrar till ett relativt utforskat område. Studien indikerar också att det finns en brist i integreringen av hållbar utveckling i ekonomistyrningen och har därmed öppnat upp för fler studier inom området.

6.3 Studiens begränsningar

Då studiens intervjufrågor bland annat fokuserar runt nio utvalda styrmedel finns en risk att denna studie har, kontrollfrågor till trots, missat något formellt styrmedel av betydelse för studien. Med intervjufrågor som fokuserat på respondenternas egna urval av styrmedel kan eventuellt andra styrmedel upptäckts. Även det faktum att en precisering av ekonomistyrningens definition växt fram under studiens gång kan ha lett till svagheter i studien. Kompletterande frågor har dock ställts för att minimera dessa svagheter.

Det finns också en risk att författarna missförstått respondenternas svar trots transkribering och återkoppling med respektive respondent. Svagheter i studien kan också uppstå då risk finns för att respondenter inte till fullo varit införstådda i vad alla de delar av ekonomistyrningen som efterfrågades innebär.

Då respondenterna i stor utsträckning har det övergripande ansvaret inom det undersökta området uppstår viss risk att detaljerad och specifik information rörande detaljer kan missas.

6.4 Förslag till fortsatta studier

Under arbetets gång har ett flertal intressanta studier kommit på tal.

- Författarna till denna studie ser stort intresse i att studera användarna och användningen av ekonomistyrningen i en större omfattning. Det är intressant att undersöka huruvida användarna av ekonomistyrningen ser ett behov av att integrera hållbar utveckling i ekonomistyrningen eller inte. Hur detta behov ser ut eller varför behovet eventuellt saknas.
- Det skulle också vara intressant att i en större studie studera uttrycket av hållbar utveckling i en mindre formell karaktär och inte lika snäv precisering av ekonomistyrning. Att inkludera organisationsstruktur och mindre formaliserad styrning kan resultera i större insikt om hur arbetet med hållbar utveckling integreras i företag och organisationer.

Kapitel 7 Källförteckning

Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2009) *Den nya ekonomistyrningen*. 4. uppl., Malmö: Liber Ekonomi.

Carlgren, A., Carlsson, G., Rockström, J., & Normark, S. (2011). Sverige kan bidra till ny vision för en hållbar värld. *Dagens nyheter*, 16 maj. <http://www.dn.se/debatt/sverige-kan-bidra-till-ny-vision-for-en-hallbar-varld/>

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2), ss.127-168.

Deephouse, D. L. (1999). To be different, or to be the same? It's a question (and theory) of strategic balance. *Strategic Management Journal*, 20(2), ss. 147-166.

Dergård, J. (2006) *Framgångsrika entreprenörers användning av redovisningsinformation*. Göteborg: BAS

Epstein, M. J. & Buhovac (2014). *Making sustainability work: Best practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental, and Economic Impacts*. 2. Uppl., Sheffield: Greenleaf.

Frost, G. R., & Wilmshurst, T. D. (2000). The Adoption of Environment-related management accounting: an analysis of corporate environmental sensitivity. *Accounting Forum*, 24(4), ss. 344-365

Frostenson, M. (2010). Företaget och hållbarheten. I Nilsson, F. & Olve, N. G. (red.) *Controllerhandboken*. Stockholm: Liber AB, ss. 590 - 604

Garriga, E., & Melé, D. (2004). Corporate social responsibility theories: mapping the territory. *Journal of business ethics*, 53(1-2), ss. 51-71.

Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), ss. 205-223.

Göteborg Energi (2013). *Årsredovisning 2013 med hållbarhetsredovisning*. Göteborg: Göteborg Energi AB.
<http://www.goteborgenergi.se/Files/dok/Informationsmaterial/Arsredovisningar/GE%20Årsred%202013%20lågupplöst%20SLUTLIG.pdf?TS=635297789555567659>

Göteborgs Hamn (2013). *Hållbarhetsredovisning 2012*. Göteborg: Göteborgs Hamn
<http://www.goteborgshamn.se/Documents/PDF-bank/gbghamn-hallbarhet2013-spread-100ppi.pdf>

Göteborgs universitet (2014a). *Vision 2020*.
http://www.gu.se/digitalAssets/1380/1380914_vision2020.pdf [2014-05-19]

Göteborgs universitet (2014b). *Om Universitetet*. <http://www.gu.se/omuniversitetet/> [2014-05-19]

Göteborgs universitet (2014c). *Årsredovisning med hållbarhetsredovisning*
http://www.gu.se/digitalAssets/1473/1473691_gu_arsredovisning_2013.pdf [2014-05-19]

Hart, S. L., & Milstein, M. B. (2003). Creating sustainable value. *The Academy of Management Executive*, 17(2), ss. 56-67.

- Jacobsen, D. I., & Thorsvik, J. (2008) *Hur moderna organisationer fungerar*. Lund: Studentlitteratur
- Kvale, S., & Torhell, S. E. (1997). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur.
- Källström, A. (1990). *Uppdrag styreffekt - om controllern och ekonomistyrningsprocessen*. Malmö: Liber
- Larsson, S. & Svensson, S. (2010) Does corporate environmentalism have an influence on management accounting practices? A study of companies in environmental-sensitive industries. Masteruppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Göteborg
- Lekvall, P., & Wahlbin, C. (2001). *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: IHM Publishing.
- Lind, J. (1996) *Ekonomistyrning och verksamhet i utveckling - Ekonomiska rapporters utformning och användning när verksamheten flödesorienteras*. Uppsala: Uppsala Universitet.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2012) *Management controll systems: Performance measurement, Evaluation and Incentives*. 3. uppl., England: Pearson Education.
- Olve, N. G. (2010). Controlleruppdraget. I Nilsson, F. & Olve, N. G. (red.) *Controllerhandboken*. Stockholm: Liber AB, ss. 78 – 90
- Peters, T. (1987). *Thriving on chaos: Handbook for a managerial revolution*. New York, Alfred. A. Knopf.
- Samuelsson, L. A, (red.) (2004) *Controllerhandboken*. Stockholm: Industrilitteratur.
- Svenska Akademien (1998). *Svenska Akademiens Ordlista (SAOL)*. Stockholm: Norstedts.
- SKF (2013). *Årsredovisning 2013 med hållbarhetsredovisning*. Göteborg: SKF
<http://www.skf.com/se/investors/rapporter/skf-arsredovisning-2013-finansiella-miljomassiga-och-sociala-resultat> [2014-05-19]
- Stena Recycling (2014a). *Vårt uppdrag*. <http://stenarecycling.se/Om-Stena-Recycling/Vart-uppdrag/> [2014-05-19]
- Stena Recycling (2014b). *Om Stena Recycling*. <http://stenarecycling.se/Om-Stena-Recycling/> [2014-05-19]
- Stena Recycling (2014c) *Hållbarhet för oss*. <http://stenarecycling.se/Om-Stena-Recycling/Hallbarhet-for-oss/> [2014-05-19]
- Thorén, B. (1995) *Användning av information vid ekonomisk styrning – månadsrapporter och andra informationskällor*. Stockholm: Ekonomiska forskningsinstitutet vid Handelshögskolan.
- United Nations (1987). *Our Common Future: World Commission on Environment and Development*. Oxford: Oxford Univ.
- Westermarck, C. (2013). *Hållbarhetsredovisning: teori, standarder och praktisk tillämpning*. Lund: Studentlitteratur.
- WWF (2008). *Hållbar utveckling och lärande*.
<http://www.wwf.se/source.php/1229462/H%E5llbar%20utveckling%20och%20l%E4rande%20-%20inspirationsskrift%20f%F6r%20universitetsl%E4rare.pdf> [2014-04-16]

Bilaga 1. Intervjuguide

Ämnesintroduktion

Beskrivning av bakgrund, syfte och begrepp.

Frågor i kategori 1 behandlar hur hållbar utveckling kommer till uttryck i företagets utformning av ekonomistyrningen?

Kategori 1: Utformning

Produktkalkylering och Investeringskalkylering

1. Använder ni produktkalkylering i ert företag?
2. Upprättar ni eller planerar ni att upprätta särskilda produktkalkyler för objekt relaterade till hållbar utveckling?
3. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?
4. Upprättar ni eller planerar ni att upprätta särskilda poster som är relaterade till hållbar utveckling i er produktkalkylering för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling?
5. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?

Upprepa fråga 1-5, ersätt produktkalkylering med investeringskalkylering.

Prestationsmätning

1. Använder ni prestationsmätning i ert företag?
2. Upprättar ni eller planerar ni att upprätta särskilda prestationsmått för prestationer relaterade till hållbar utveckling?
3. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?
4. Inkluderar ni eller planerar ni att inkludera finansiella och/eller icke-finansiella aspekter av hållbar utveckling för prestationer som ej relaterar till hållbar utveckling?
5. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?

Internredovisning

1. Använder ni internredovisning i ert företag?
2. Upprättar ni eller planerar ni att upprätta särskild internredovisning för information om objekt relaterade till hållbar utveckling?
3. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?
4. Inkluderar ni eller planerar ni att inkludera hållbarhetsrelaterade informationsposter i den interna redovisningen för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling?
5. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?

Internprissättning

1. Använder ni internprissättning i ert företag?
2. Upprättar ni eller planerar ni att upprätta särskilda internpriser för objekt relaterade till hållbar utveckling?
3. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?
4. Inkluderar ni eller planerar ni att inkludera kostnadsposter relaterade till hållbar utveckling i er interna prissättning för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling?
5. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?

Målkostnadskalkylering

1. Använder ni målkostnadskalkyler i ert företag?
2. Upprättar ni eller planerar ni att upprätta särskilda kostnadsmål för objekt relaterade till hållbar utveckling vid utvecklandet av nya produkter?
3. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?
4. Inkluderar ni eller planerar ni att inkludera kostnadsposter relaterade till hållbar utveckling i er målkostnadskalkylering för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling?
5. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?

Belöningsystem

1. Använder ni belöningsystem i ert företag?
2. Upprättar ni eller planerar ni att upprätta särskilda belöningsystem grundade på prestationer relaterade till hållbar utveckling?
3. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?
4. Inkluderar ni eller planerar ni att inkludera prestationer relaterade till hållbar utveckling som del i belöningsystem grundade på prestationer gällande objekt? som ej relaterar till hållbar utveckling
5. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?

Budgetering

1. Använder ni budgetar i ert företag?
2. Upprättar ni eller planerar ni att upprätta särskilda budgetar för objekt relaterade till hållbar utveckling?
3. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?
4. Inkluderar ni eller planerar ni att inkludera hållbarhetsrelaterade budgetposter i budgetar för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling?
5. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?

Standardkostnader

1. Använder ni er av standardkostnader i ert företag?
2. Upprättar ni eller planerar ni att upprätta standardkostnader för objekt relaterade till hållbar utveckling?
3. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?
4. Inkluderar ni eller planerar ni att inkludera standardkostnader relaterade till hållbar utveckling för objekt som ej relaterar till hållbar utveckling?
5. Kan ni specificera på vilket sätt de relaterar till hållbar utveckling?

Kontroll

1. Finns det något annat styrmedel eller något mer ni vill tillägga om styrmedel ifråga om dess utformning i relation till hållbar utveckling?

Frågor i kategori 2 behandlar hur hållbar utveckling kommer till uttryck i företagets användning av ekonomistyrningen?

Kategori 2: Användning

Hur använder ni er av ekonomistyrningens verktyg för att styra verksamheten?

1. Vilken funktion har respektive styrmedel som har identifierats att relatera till hållbar utveckling, i kategori 1?
2. I vilket syfte används respektive styrmedel?
3. Finns andra styrmedel vars funktion relaterar till hållbar utveckling?
4. Vilken funktion har dessa styrmedel?
5. I vilket syfte används dessa styrmedel?

Kontroll

1. Finns det något mer ni vill tillägga om styrmedel ifråga om dess funktion och/eller syfte?

Frågor i kategori 3 behandlar hur hållbar utveckling kommer till uttryck i företagets organisation/organisering av ekonomistyrningen?

Kategori 3: Organisation/organisering:

Controller rollen, nya ansvarsområden, kompetensprofil

1. Har controllerrollen, controllerns kompetensprofil/utbildning, controllerns ansvar/arbetsuppgifter eller andra aspekter relaterade till controllern/controllerfunktionen påverkats av ert arbete med hållbar utveckling?
 - a. Om ja, varför och hur?
 - b. Om nej, varför inte?
2. Hur ser ni på utvecklingen i framtiden avseende controllern och hållbar utveckling? i ert företag? Varför tror ni så?

Organisation/organisering av ekonomistyrningen

1. Har ekonomistyrningens organisering/organisation, t ex controllerfunktionen eller ekonomistyrningsgrupper eller liknande (formella eller informella), påverkats av ert arbete med hållbar utveckling?
 - a. Om ja, varför och hur?
 - b. Om nej, varför inte?
2. Hur ser ni på utvecklingen i framtiden avseende ekonomistyrningens organisering/organisation och hållbar utveckling? i ert företag? Varför tror ni så?

Användning, användarna, fler användare

1. Har användningen eller användarna av ekonomistyrningen i något eller några avseende påverkats av ert arbete med hållbar utveckling, t ex är fler personer involverade i beslutsfattande, är antalet ekonomistyrningsmöten fler, är fler tjänstebefattningar, t ex hållbarhetsansvarig, representerade i t ex beslut och liknande inslag där ekonomistyrningsfrågor behandlas?
 - a. Om ja, varför och hur?
 - b. Om nej, varför inte?
2. Hur ser ni på utvecklingen i framtiden avseende användningen eller användarna och hållbar utveckling? i ert företag? Varför tror ni så?