



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

FAKTORER SOM PÅVERKAR UTVECKLINGEN AV EKONOMISTYRNING FÖR HÅLLBART FÖRETAGANDE

- EN STUDIE UTIFRÅN KASURINENS FÖRÄNDRINGSMODELL

Kandidatuppsats i företagsekonomi
Ekonomistyrning
Höstterminen 2015
Handledare: Christian Ax & Elin Larsson
Författare: Cecilia Wendin & Elin Berg

SAMMANFATTNING

Studien undersöker vilka faktorer som påverkar hur företags ekonomistyrning förändras för att styra företagen i en mer hållbar riktning. Som en del av detta har vi undersökt vilka styrmedel som används inom företagens ekonomistyrning för hållbarhet, utifrån en bredare definition på ekonomistyrningens medel än formaliserade styrmedel av mer teknisk karaktär.

Resultatet baseras på intervjuer med 8 respondenter på fem företag i Sverige med olika bakgrund och förutsättningar. Studien har utgått ifrån ett ramverk baserat på Kasuriniens förändringsmodell, för att identifiera främjande och hindrande faktorer som påverkar utvecklingen av företagens ekonomistyrning. Syftet med att undersöka faktorer utifrån Kasuriniens modell har varit att bringa nya perspektiv till forskningsfältet kring ekonomistyrning och hållbar utveckling, utöver de mer traditionella institutionella perspektiven.

Studien påvisar både gemensamma och olika faktorer som påverkar hur ekonomistyrningen inom de studerade företagen har utvecklats med avseende på styrning för hållbar utveckling. Vi ser att utvecklingen av ekonomistyrningen påverkas av generella motiverande faktorer för hållbar utveckling såsom legitimitet och image, samt mer specifika faktorer kring hur företagen introducerar nya roller och kompetenser med avseende på hållbarhet. Detta skapar det vi har valt att kalla ett slags kretslopp som driver förändringen vidare, om rätt förutsättningar skapas av företagets ledare, organisation och kultur. De styrmedel som företagen främst använder för att styra mot ett mer hållbart företagande är av mindre formaliserad karaktär, såsom värderingar och företagskultur, samt av mer organisatorisk karaktär, såsom roller och ansvar.

Vi finner en viss komplexitet i att studera förändringsfaktorer utifrån Kasuriniens modell när den studerade förändringen sker mer iterativt i företagens organisation, istället för i mer tydligt avgränsad och beslutad projektform. Ett teoretiskt ramverk som kombinerar faktorstudier med mer processorienterade studier skulle kunna vara relevant för framtida studier, förslagsvis utifrån ett longitudinellt perspektiv.

Vi vill tacka alla företag och respondenter som har möjliggjort den här uppsatsen genom att så generöst dela med sig av sina erfarenheter och sin tid.

Vi vill även tacka våra handledare, Christian Ax och Elin Larsson, för all hjälp och stöttning och alla intressanta diskussioner.

Nyckelord: Hållbarhet, hållbar utveckling, CSR, ekonomistyrning, Kasurinen, faktorstudie

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | |
|--|----|
| Sammanfattning | 1 |
| 1 Introduktion..... | 3 |
| 1.1 Bakgrund och problemdiskussion | 3 |
| 1.2 Syfte..... | 4 |
| 1.3 Studiens disposition | 5 |
| 2 Studiens teoretiska ramverk | 6 |
| 2.1 Förändringsmodeller inom ekonomistyrning..... | 6 |
| 2.2 Kasurinens förändringsmodell..... | 6 |
| 2.3 Perspektiv på hållbar utveckling och ekonomistyrning..... | 8 |
| 2.3.1 Hållbar utveckling och hållbart företagande..... | 8 |
| 2.3.2 Ekonomistyrningen och dess styrmedel..... | 8 |
| 3 Forskningsmetod..... | 10 |
| 3.1 Litteraturstudie..... | 10 |
| 3.2 Urval av företag och respondenter | 10 |
| 3.3 Insamling av empiriskt material | 11 |
| 3.4 Kategorisering och analys av insamlad empiri | 12 |
| 4 Resultat..... | 13 |
| 4.1 AkzoNobel PPC | 13 |
| 4.1.1 Företagsöversikt | 13 |
| 4.1.2 Ekonomistyrningsmedel som nyttjas för att styra mot ett mer hållbart företagande.. | 13 |
| 4.1.3 Förändringsfaktorer som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen | 15 |
| 4.2 Borealis | 17 |
| 4.2.1 Företagsöversikt | 17 |
| 4.2.2 Ekonomistyrningsmedel som nyttjas för att styra mot hållbarhet | 18 |
| 4.2.3 Förändringsfaktorer som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen | 19 |
| 4.3 Sandvik | 20 |
| 4.3.1 Företagsöversikt | 20 |
| 4.3.2 Ekonomistyrningsmedel som nyttjas för att styra mot hållbarhet | 21 |
| 4.3.3 Förändringsfaktorer som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen | 22 |
| 4.4 SKF | 24 |
| 4.4.1 Företagsöversikt | 24 |
| 4.4.2 Ekonomistyrningsmedel som nyttjas för att styra mot hållbarhet | 24 |
| 4.4.3 Förändringsfaktorer som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen | 26 |
| 4.5 Öresundsbro Konsortiet | 27 |
| 4.5.1 Företagsöversikt | 27 |
| 4.5.2 Ekonomistyrningsmedel som nyttjas för att styra mot hållbarhet | 28 |
| 4.5.3 Förändringsfaktorer som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen | 29 |
| 5 Diskussion..... | 31 |
| 5.1 Analys och slutsatser utifrån studiens syfte | 31 |
| 5.1.1 Perspektiv på hållbar utveckling i de studerade företagen..... | 32 |
| 5.1.2 Aspekter av ekonomistyrning för hållbar utveckling..... | 32 |
| 5.1.3 Faktorer som påverkat förändringen av ekonomistyrning för hållbar utveckling | 34 |
| 5.2 Avslutande slutsatser och kommentarer | 38 |
| 6 Källförteckning..... | 41 |
| Appendix..... | 44 |
| Appendix A – Metod..... | 44 |
| Appendix B – Intervjuunderlag..... | 45 |
| Appendix C - Styrmedel | 48 |

1 INTRODUKTION

1.1 BAKGRUND OCH PROBLEMDISKUSSION

Sedan 1960-talet har medvetenheten om människans negativa påverkan på jordens ekologi och bidrag till utarmning av ändliga resurser ökat, vilket bland annat resulterat i hårdare miljölagstiftning, uppkomst av olika miljöorganisationer som WWF och Greenpeace och en striktare granskning av företagens hantering av resurser och miljö. Samtidigt har globaliseringen i världen ökat, vilket medfört att många företag nu agerar i fler länder och påverkar fler samhällen och miljöer (Frostenson, 2013). Efter att Brundtlandkommissionen (UNWCED, 1987) satte fokus på snedfördelningen av resurser mellan jordens invånare, i denna och kommande generationer, myntades begreppet hållbar utveckling. Detta har bidragit till utvecklingen av Corporate Social Responsibility (CSR), vilket är kopplat till det som Frostenson kallar företagens utökade aktörsansvar (Frostenson, 2013). I CSR-begreppet ingår att företagen tar ett bredare ansvar för sin påverkan på miljö och omgivning, inklusive sociala och etiska aspekter.

Hotet om global uppvärmning har bland annat resulterat i ett globalt avtal om hållbar utveckling i Paris i november 2015 (COP21, 2015), vilket förväntas leda till högre krav på företagen (Regeringskansliet, 2015). Många menar att det blir en utmaning att uppnå de klimatmål som har satts och att utvecklingen mot ett hållbart samhälle och företagande går för långsamt relativt dessa. Frostenson (2013) menar att företagens fokus på hållbar utveckling har blivit en fråga om legitimitet och överlevnad utifrån krav från omvärlden på ett etiskt, socialt och miljömässigt korrekt agerande. Det handlar också om fortlevnad utifrån hur företagens kapital och resurser förbrukas och påverkas, utifrån en bredare definition av företagens kapital. Detta har bland annat resulterat i en mer proaktiv kommunikation och fokus på hållbarhetsredovisning gentemot omvärlden från företagets sida (Tregidga et al., 2014). De senaste 20 åren har företagens hållbarhetsredovisningar bidragit till och format hur samhället definierar hållbart företagande och vilken identitet företag har med avseende på hållbar utveckling (ibid) Detta har möjliggjort att företag fortsätter med ohållbara verksamheter samtidigt som de framställer sig som hållbara gentemot omgivningen. Inom en del forskning betraktas därför företagens hållbarhetsstrategier som frikopplade från verklig hållbar utveckling (Gray, 2010) och främst som ett medel för att uppnå legitimitet och hantera sitt rykte gentemot externa intressenter (Gray, 2010; Milne et al., 2006; Durden, 2008).

Det finns dock annan forskning som utgår ifrån att företag ser hållbar utveckling och hållbarhetsstrategier som en del av sin kärnverksamhet, d.v.s. företagen försöker integrera socialt och miljömässiga perspektiv i verksamheten. (Moon, 2007). Utifrån detta perspektiv verkar det rimligt att företagens försök att integrera hållbar utveckling i sin verksamhet återspeglas i företagens strategier och mål och därmed även i företagens ekonomistyrning (Frostenson, 2013; Ax & Kullvén, 2015). Forskning inom hållbarhet och ekonomistyrning har ökat parallellt med företagens fokus på hållbarhetsrapportering (Stubbs & Higgins, 2014), men det är ännu ett relativt nytt forskningsfält (Bebbington & Thomson, 2013). Många forskare menar att det finns få studier som fokuserar på hur företag arbetar internt för att hållbarhetsrapportera eller styra mot hållbarhet, utan studierna landar oftast i att besvara varför de rapporterar eller vad som rapporteras (Frostenson, 2013; Epstein et al., 2012; Unerman & Chapman, 2014). KPMGs undersökning (2015) bekräftar att det främst är de största företagen, globalt och per land, som ägnar sig åt hållbarhetsredovisning, men även i denna undersökning är det mindre känt hur företag faktiskt styr mot hållbar utveckling i sin interna verksamhet.

Mycket av senare forskning inom hållbar utveckling och ekonomistyrning utgår utifrån ett antagande att följden av ekonomistyrningens utövande för hållbarhet bör utvärderas utifrån ett

organisationsförändringsperspektiv (Bebbington & Thomson, 2013). Flera av dessa studier använder en teoretisk lins baserad på ett processorienterat angreppssätt, främst utifrån ett perspektiv av institutionell teori (ibid). Enligt detta perspektiv adopteras ekonomistyrningsmedel och – verktyg av en organisation för att uppfylla dess behov av att leva upp till institutionella regler, istället för att resultera från ett rationellt beslut.

I likhet med Bebbington och Thomson (2013) påpekar Unerman & Chapman (2014) att tidigare forskning inom området främst använder olika perspektiv av intressent- och legitimitetsteori. De lyfter fram detta som ett problem och menar att när ett forskningsfält väl har etablerat en viss nivå av kunskap utifrån vissa teoretiska ramverk erhålls marginella öknningar av kunskap om samma ramverk tillämpas om och om igen (ibid). Unerman & Chapman (2014) efterfrågar därmed en tillämpning av andra teoretiska perspektiv i framtida studier inom ekonomistyrning och hållbar utveckling för att främja en fortsatt utveckling av forskningsfältet. De menar att den kunskap som erhålls från studier som tillämpar olika teoretiska ramverk tillsammans ger en mer komplett bild av ämnet genom att varje studie bidrar med en pusselbit.

Ett ramverk som använts för att studera förändring av ekonomistyrning, utan koppling till just hållbarhet, fokuserar på de faktorer som påverkar hur företagens ekonomistyrning utvecklas, så kallade faktorstudier. Denna typ av studie är mer vanligt förekommande inom forskning kring förändring av ekonomistyrningens verktyg, såsom balanserade styrkort och ABC-kalkyler och ställs ofta i kontrast till processorienterade metoder (Modell, 2007). Faktorstudier har till skillnad från det mer institutionella perspektivet ett större fokus på hur enskilda faktorer, såsom individer och specifika organisatoriska förutsättningar, främjar eller hindrar förändring (ibid). Ett exempel på ett teoretiskt ramverk för faktorstudier är Kasurinens (2002) reviderade förändringsmodell. Den tillhandahåller en struktur för att identifiera främjande och hindrande faktorer för utveckling av ekonomistyrning.

Vad gäller svenska företag och förhållanden finns det överlag få studier inom ekonomistyrning för hållbar utveckling (Ax & Kullvén, 2015). I sin kandidatuppsats visar Conradsson & Gunnarsson (2014) att relativt lite hållbarhet kommer till uttryck inom fem västsvenska företags ekonomistyrning, trots företagens profilering mot hållbar utveckling. Karlsson & Rundcrantz (2015) bygger vidare på Conradsson & Gunnarssons studie genom att, utifrån Kasurinens förändringsmodell, undersöka vilka faktorer som hindrat utvecklingen av hållbarhetsuttryck inom de studerade företagens ekonomistyrning. Dessa två uppsatser fokuserar på formaliserade ekonomiska styrmedlen av teknisk karaktär, vilka kan ses som enbart en del av den verktygslåda som finns för ekonomistyrning. Utöver Karlsson & Rundcrantz (2015) kandidatuppsats har vi inom ramen för studiens litteratursökning inte kunnat identifiera några ytterligare studier, oavsett nationalitet, som använt sig av Kasurinens förändringsmodell för att undersöka utvecklingen av ekonomistyrning för hållbar utveckling.

1.2 SYFTE

Baserat på ovanstående problemdiskussion formulerar vi följande forskningsfrågor: *Vilka ekonomistyrningsmedel använder företag för att styra mot en mer hållbar utveckling? Vilka faktorer främjar, eller hindrar, hur företagens ekonomistyrning har utvecklats till att inbegripa dessa styrmedel?*

Studiens syfte är att bidra med kunskap om hur företags ekonomistyrning formas för att styra mot en mer hållbar utveckling, då det, som vi tidigare beskrivit, inte skett så mycket forskning inom detta område. Den syftar även till att identifiera faktorer som främjar och hindrar utvecklingen av denna ekonomistyrning. För att bidra med nya pusselbitar till forskningsfältet, väljer vi att utgå ifrån Kasurinens förändringsmodell då det är en teori som skulle kunna ge nya perspektiv jämfört med de teorier av institutionell karaktär som använts tidigare, i enlighet med

Unerman & Chapmans (2013) önskemål. En faktorstudie utifrån Kasurinens förändringsmodell kan tänkas ge kunskap om andra faktorer än t.ex. legitimitetsskäl och påtryck från intressenter som orsak till hur och varför företag arbetar med hållbarhetsfrågor och hur det tar sig uttryck i utvecklingen av ekonomistyrningen då Kasurinens modell har ett större fokus på enskilda interna faktorer än på bredare externa institutionella krafter (Modell, 2007).

Genom denna studie hoppas vi även kunna bidra med ytterligare kunskap om svenska förhållanden, som komplement till tidigare studier av Conradsson & Gunnarsson (2014) samt Karlsson & Rundcrantz (2015).

1.3 STUDIENS DISPOSITION

Rapporten disponeras enligt följande:

Först går vi igenom vårt teoretiska ramverk, den lins genom vilken vi presenterar och analyserar våra resultat. Den består av tre delar: studiens definition av hållbarhet och hållbar utveckling, studiens definition av ekonomistyrning för hållbar utveckling, samt en redogörelse för faktorstudier och Kasurinens modell.

Därefter redogör vi för vår forskningsmetod, bestående av litteraturstudien, urval, intervjuetodik och metodik för presentation och analys av det empiriska materialet.

Sedan presenterar vi studiens resultat genom att, för varje företag, redogöra för vilka styrmedel som används för hållbar utveckling och vilka faktorer som påverkat denna utveckling.

I den efterföljande diskussionen analyserar vi det empiriska resultat och redogör för våra slutsatser samt vilka bidrag vi har gjort genom studien.

Vi avslutar sedan med förslag på framtida forskning samt med studiens begränsningar.

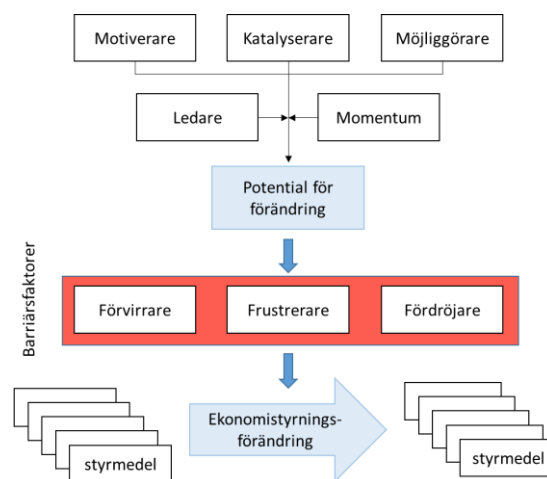
2 STUDIENS TEORETISKA RAMVERK

Kapitlet inleds med en översikt av det totala ramverket, följt av en översikt av förändringsteori inom ekonomistyrning. Därefter presenterar vi Kasurins förändringsmodell och dess komponenter. Vi avslutar kapitlet med en presentation av hållbarhets- och ekonomistyrningsbegrepp för att förtydliga de perspektiv vi har tillämpat i studien.

I vår studie tillämpar ett teoretiskt ramverk bestående av tre delar:

- Kasurins förändringsmodell
- Perspektiv på hållbar utveckling
- Perspektiv på ekonomistyrning för hållbar utveckling

Dessa delar presenteras var för sig i efterföljande avsnitt och summeras här i Figur 1, som avser att ge en översikt av hela ramverket.



Figur 1 Översikt av studiens ramverk.

2.1 FÖRÄNDRINGSMODELLER INOM EKONOMISTYRNING

Förändring inom ekonomistyrning kan ses som införande av nya verktyg, som balanserade styrkort, eller som en förändringsprocess som påverkar hur nya eller existerande verktyg används (Wanderley & Cullen, 2013). Enligt Modell (2007) kan man urskönja två breda inriktningar inom de studier som behandlar förändring inom ekonomistyrning. *Faktorstudier* har främst använts för att undersöka vad som driver och hindrar framgångsrik implementering av ekonomistyrningsverktyg medan *processorienterade angreppssätt* har fokuserat mer på den sociala och politiska dynamiken som påverkar hur förändringen genomförs.

Modell (2007) delar vidare upp faktorstudier i två undergrupper: 1) enkätbaserade undersökningar om ABC-implementering och 2) ett mer generellt ramverk baserat på fallstudier för att förstå förändringar inom ekonomistyrning. Det senare ramverket har ett större fokus på sociala processer som påverkar förändring, men gemensamt för båda inriktningar är att de försöker identifiera faktorer som förklarar förändring av ekonomistyrning.

Kasurins förändringsmodell klassificeras av Modell (2007) som tillhörande den andra undergruppen faktorstudier. Förändringsmodellen har tillämpats inom olika studier, både publicerade rapporter och studentuppsatser på kandidat- och mastersnivå, för att studera faktorer som främjar eller hindrar förändring inom ekonomistyrning (Nassar et al., 2013; Voipio, 2014; Munir et al., 2013, Karlsson & Rundcrantz, 2015). Studierna spänner över olika företag och studieobjekt, såsom implementering av balanserade styrkort (Nassar et al., 2013), förändring av controllerrollen (Voipio, 2014), införande av performance measurement system, PMS (Munir et al., 2013), samt identifiering av barriärfaktorer som hindrar uttryck av hållbarhet inom ekonomistyrning (Karlsson & Rundcrantz, 2015).

2.2 KASURINENS FÖRÄNDRINGSMODELL

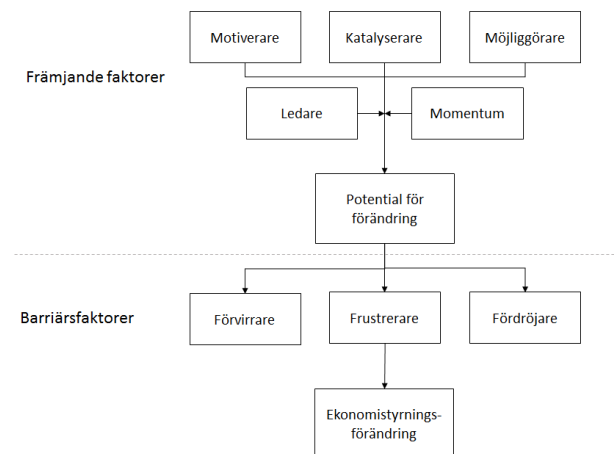
Kasurins förändringsmodell (2002) bygger vidare på en tidigare modell utvecklad av Innes och Mitchell (1990) och därefter Cobb et al. (1995). Den utgör ett systematiskt ramverk för att analysera förändring inom ekonomistyrningsmedel och deras tillämpning (se Figur 2).

Innes och Mitchell (1990) menade att förändring inom ekonomistyrning är en komplicerad process som involverar flera faktorer som samverkar med varandra. För att förstå förändringsprocessen måste man därför förstå faktorernas funktioner. Genom studier av skotska elektronikföretag tog Innes & Mitchell (1990) fram en modell med tre faktorer som leder till förändring av ekonomistyrning i organisationer: motiverare (motivators), katalysatorer (catalysers) och möjliggörare (facilitators).

Cobb et al. (1995) byggde vidare på denna modell genom en longitudinell studie av en multinationell bank. De menar att motiverare, katalysatorer och möjliggörare tillsammans skapar en potential för förändring som understöds av två ytterligare främjande faktorer, ledare och momentum, samt motverkas av en generell barriärsfaktor mot förändring. Enligt Cobb et al. (1995) ligger ledare och momentum tidsmässigt efter motiverare, katalysatorer och möjliggörare, dvs de bidrar till att en förändring kan fortgå när den väl initierats.

Cobb et al. (1995) poängterar att i Innes och Mitchells modell (1990) förklaras förändring primärt utifrån externa faktorer och den interna processen kopplad till förändring förbises, dvs att det antas att förändring sker normativt, opåverkat av motverkande krafter. De höll inte med om detta utan såg att det fanns barriärer som kunde hindra förändringen efter att den har inletts. Ändrade prioriteringar, ny personal och motsättningar hos anställda kopplade till förändring kan fungera som barriärer som motverkar förändring.

Kasurinen (2002) ansåg att barriärsfaktorn inte var tillräckligt detaljerad för att kunna identifiera och åtgärda dessa källor till motstånd. Genom att studera implementering av ett balanserat styrkort i ett finskt företag utvecklade Kasurinen modellen ytterligare. Han delade upp barriärsfaktorn i tre kategorier: förvirrare (confusers), frustrerare (frustrators) samt försenare (delayers). Han gav dessutom, till skillnad från Cobb et al. (1995), samma tyngd åt alla främjande faktorer så att de tillsammans skapar en potential för förändring, som motverkas av barriärsfaktorerna (se Kasurinen, 2002). Vi redogör här för huvuddragen för varje faktor.



Figur 2 Kasurinen's förändringsmodell (författarnas version baserat på Kasurinen (2002))

Motiverare är faktorer som tillhandahåller en övergripande motivering eller förklaring till förändring. Enligt Innes & Mitchell (1990) är de långtidsverkande och existerande omständigheter som kan sträcka sig förbi projektets slutpunkt. De anses vara generella i sin påverkan av förändringsprocessen och ger en allmän förklaring till varför förändring sker. Exempel: konkurrenssituation, teknologisk utveckling, lagstiftning.

Katalysatorer är faktorer som är tätt kopplade tidsmässigt till den faktiska förändringen (Innes & Mitchell, 1990). De är mindre generella än motiverare och kräver mer omedelbar respons från organisationen. Cobb et al.

(1995) menar att individer, som ledare och chefer, kan vara katalysatorer genom att de initierar en förändring. Exempel: förlust av marknadsandel, sämre finansiella resultat, ny konkurrerande produkt.

Möjliggörare är faktorer som ses som en nödvändig förutsättning för förändring, men kan inte bidra till att driva en förändring av egen kraft (Innes & Mitchell, 1990). De ses som mer direkt kopplade till förändringen än vad motiverare är. Exempel: nödvändiga resurser som kompetent personal och systemresurser, stöd från ledning till att genomföra förändring.

Ledare är individer som genom sitt ledarskap stödjer förändringsprocessen efter att den påbörjats och som kan identifieras som framåtriktade förändringskrafter (Cobb et al., 1995). Initiativ från ledare krävs för att motverka förändringsbarriärerna.

Momentum (översättning saknas) innebär att det finns en förväntning och tro inom organisationen på att förändringen ska fortsätta. Detta skapar en kraft som driver processen framåt och som krävs för att bibehålla takten i förändringen.

Förvirrare är oklarheter eller otydligheter kring t.ex. förändringens målsättning och hur man ska uppnå målet (Kasurinen, 2002). Förvirringen kan leda till ifrågasättande som i sin tur kan leda till splittring inom organisationen och avbrott i förändringsprocessen. Exempel: osäkerhet i implementeringens prioritet relativt andra pågående aktiviteter.

Frustrerare undertrycker förändring inifrån, kopplat till individerna i organisationen (Kasurinen, 2002). Exempel: invanda arbetssätt och verktyg, stark professionell kultur med andra prioriteter.

Fördröjare avbryter eller försenar förändringens framsteg utifrån kapacitets-, planerings- och resursproblem (Kasurinen, 2002). Exempel: brist på nödvändiga resurser som krävs för att genomföra förändringen, t.ex. personal eller information i system. I Kasurinens studie var de oftast av mer teknisk och tillfällig karaktär.

2.3 PERSPEKTIV PÅ HÅLLBAR UTVECKLING OCH EKONOMISTYRNING

2.3.1 Hållbar utveckling och hållbart företagande

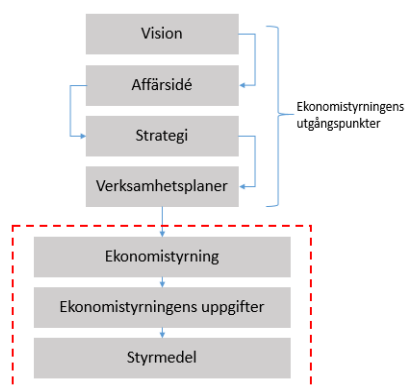
En utmaning med att studera hållbar utveckling är att det saknas en entydig definition av vad som menas med hållbarhet och hållbar utveckling. Många utgår ifrån Brundtlandskommissionens definition (UNWCED, 1987) och ett vanligt förtydligande är att hållbar utveckling innefattar tre dimensioner: den ekonomiska, den ekologiska och den sociala, vilket bland annat återspeglas i Triple Bottom Line-begreppet som myntades av Elkington (1997). Det finns en inneboende konflikt mellan dessa tre dimensioner för de flesta företag. Det är oftast inte möjligt att optimera alla tre samtidigt och de flesta företag fokuserar av hävd på det ekonomiska perspektivet, utifrån företagets grundläggande syfte att bidra med värde till ägarna. (Frostenson, 2013). Enligt Bebbington & Thomson (2013) är det vanligt att det i forskningsartiklar inom ekonomistyrning och hållbar utveckling saknas en mer nyanserad diskussion kring vad som egentligen menas med hållbar utveckling. De menar vidare att forskningen negligerar de sociala aspekterna av hållbar utveckling och forskningsresultat verkar extrapoleras från en ekologisk dimension till den totala hållbarhetsdimensionen. I studien utgår vi ifrån företagets perspektiv på de tre dimensionerna för att bedöma hur de styr mot hållbar utveckling.

2.3.2 Ekonomistyrningen och dess styrmedel

För att kunna studera förändring av ekonomistyrning med avseende på hållbar utveckling måste vi först definiera vad vi menar med ekonomistyrning utifrån studiens sammanhang. Inom forskningsartiklar och i akademiska texter förs argumentet att ekonomistyrning för hållbar utveckling skiljer sig från traditionell ekonomistyrning (se t.ex. Bebbington & Larrinaga, 2014; Frostenson, 2010; Epstein & Buhovac, 2014). Exempelvis menar Unerman & Chapman (2014) att det inte helt enkelt att expandera existerande medel för ekonomistyrning till att täcka alla tre dimensioner av hållbar utveckling. En svårighet är att få till en rimlig värdering av social och ekologisk påverkan i monetära termer för att kunna tillämpa traditionella styrmedel av formaliserad, teknisk karaktär såsom kalkyler. Etikforskaren Frostenson (2013) instämmer i detta och menar att traditionella styrmedel inte har varit utformade ur ett hållbarhetsperspektiv. Han säger dessutom att styrinstrument för hållbar utveckling "inte varit så vanligt förekommande att de har satt någon större prägel på ekonomistyrningen förrän möjligen i dessa dagar" (Frostenson,

2013:592). Frostenson menar att man bör ta större hänsyn till andra styrmedel än de av mer traditionellt teknisk karaktär (ibid), såsom kultur och värderingar.

För att kunna förhålla oss till den ekonomistyrning som utövas av de studerade företagen väljer vi att utgå ifrån ett traditionellt ekonomistyrningsramverk som utgår ifrån Samuelssons (2004) kategorisering av styrmedel som formaliserade, mindre formaliserade och organisationsstruktur.



Figur 3 Översikt av ekonomistyrningen och dess utgångspunkt. Omarbetad från Ax et al. (2013:54)

Vi avgränsar ekonomistyrningen från företagens affärsidé, vision, strategi och verksamhetsplaner (Ax et al., 2009), vilka vi betraktar som en nödvändig utgångspunkt för ekonomistyrningen (se Figur 3). Det finns en gränsdragningsproblematik mellan verksamhetsstyrning och ekonomistyrning, särskilt ju längre ned i en organisation man kommer (Samuelsson, 2007). Studiens fokus ligger på ekonomistyrning, inte verksamhetsstyrning.

För att få in mer av de styrmedel som Frostenson menar är underrepresenterade lyfter vi in delar av Frostensons (2010) instrument i Samuelssons kategorisering, vilket bland annat innebär ett tillägg av kategorin informativa instrument. För att täcka in de delar som

handlar mer om ekonomistyrningens processer och användande av ekonomistyrningens information väljer vi att utöka och döpa om Samuelssons kategori Organisationsstruktur (2004) till *Organisering, processer & användande*.

I denna kategori inkluderar vi styrmedel utifrån hur företaget organiserar sig, definierar roller samt fördelar ansvar och arbetsuppgifter mellan organisatoriska enheter och roller. Där ingår även påverkan på controllerrollen, t.ex. med avseende på innehåll och samarbeten samt användande av ekonomifunktionens rapporter och information. I kategorin betraktar vi även mer beslutande processer utifrån hur de bidrar till styrning mot hållbarhet. Till vissa delar överlappar vår definition med den som användes av Conradsson & Gunnarsson (2014), men vår är något mer omfattande, exempelvis med avseende på processer och organisering utanför controllerfunktionen. Vi summerar ovanstående resonemang kring definitionen i Tabell 1.

| Formaliserade styrmedel <i>Regler, koder, formaliserade strukturer för att mäta och reglera</i> | Mindre formaliserade styrmedel <i>“Skapar en handlingsram runt beteenden” (Frostenson, 2013:597)</i> | Informativa instrument <i>Tydlig kommunikativ aspekt för att informera och utbilda</i> | Organisering, processer och användande |
|---|--|---|---|
| <u>Teknisk karaktär:</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Produktkalkyler (ABC, LCC) ▪ Budgetering ▪ Benchmarking ▪ Prestationsmätning ▪ Intern redovisning <u>Icke-teknisk karaktär</u> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Formella kärnprinciper och kärnvärden ▪ Policyer ▪ Uppförandekoder ▪ Belöningssystem | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Värderingar ▪ Föredömlighet ▪ Historieberättande ▪ Företagskultur | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Information om målsättning och strategi ▪ Dialog kring hållbarhetsfrågor ▪ Föreläsningar av experter, studieresor | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Roller ▪ Ansvarsfördelning ▪ Controllersrollens ansvar och samarbeten ▪ Användande av ekonomifunktionens information och rapporter ▪ Beslutande processer |

Tabell 1 Ramverk för ekonomistyrning för hållbar utveckling, inklusive exempel på styrmedel per kategori

3 FORSKNINGSMETOD

Kapitlet inleds med en beskrivning av hur vi resonerade och gick till väga i urvalet av företag och respondenter för studien. Vi ger en kort beskrivning av företagen, respondenterna och vem de representerar i studien. Därefter förklarar vi hur vi samlat in vårt empiriska material. Avslutningsvis presenteras några aspekter kring hur vi kategoriserat och analyserat vårt material.

3.1 LITTERATURSTUDIE

I vår litteraturstudie har vi utgått ifrån två specialnummer kring hållbarhet och ekonomistyrning i ledande tidskrifter inom ekonomistyrning – Accounting Organization and Society (2014) och Management Accounting Research (2013) – samt källor från tidigare kandidatuppsatser referenslistor och kurser inom företagsekonomi på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Generellt har vi sökt vidare utifrån angivna källor, men vad gäller identifiering av annan forskning som använt sig av Kasuriniens modell har vi använt Supersök-funktionen på Universitetsbibliotekets webbsida med sökord som ”hållbarhet”, ”hållbar utveckling”, ”ekonomistyrning” och ”utveckling” tillsammans med ”Kasurinen” eller ”faktorstudier” och motsvarande ord på engelska.

3.2 URVAL AV FÖRETAG OCH RESPONDENTER

Givet tidigare forskningsresultat (Conradsson & Gunnarsson, 2014 etc.), som visade att lite hållbarhet uttrycks inom ekonomistyrningen även hos företag som har en kommunicerad hållbarhetsprofil, valde vi att basera vår studie på företag som visat att de satsar resurser på någon konkret aspekt av ekonomistyrning kopplat till hållbar utveckling. Genom sökning på internet (sökord: hållbarhet, CSR, näringsliv, ekonomistyrning) kom vi i kontakt med den privata tanke- medjan Sustainability Circle, vars medlemmar kommer från olika delar av svenskt näringsliv. Då en av deras arbetsgrupper arbetar med att utveckla och testa en så kallad Hållbarhetsräknare för investeringskalkyler, valde vi att basera vårt urval på medlemmarna i denna arbetsgrupp. Vi exkluderade företag som var leverantörer av tjänster till de andra företagen och fokuserade på de företag som hade någon form av egen större produktion och leverans. Detta resulterade i ett första urval av organisationer enligt Tabell 1 i Appendix A.

Vi utgick ifrån kontaktpersoner för arbetsgruppen för Hållbarhetsräknaren för att få vidare kontakt med företagsrepresentanter som kunde svara på frågor om utvecklingen av hållbarhetsuttryck inom ekonomistyrning. Vi presenterade vår studie och bad att få intervjua personer med insikt i företagets utveckling av hållbarhetsuttryck inom ekonomistyrning. För att förenkla samtalen med företagen förklarade vi syftet med vår studie på följande sätt:

Vi vill undersöka

- *Hur hållbarhet kommer till uttryck i företagets ekonomistyrning*
- *Hur detta har förändrats sen företaget började arbeta med hållbarhetsfrågor*
- *Vilka faktorer som påverkar (främjar, hindrar) utvecklingen.*

Givet att tyngdpunkten för studien låg mer på ekonomistyrning än hållbarhet var vi främst intresserade av högre chefer inom finans- eller controllerfunktionen som har mandat över beslut och insikt i organisationens ekonomistyrning och dess utveckling. Utifrån diskussioner med olika företagsrepresentanter och företagens tillgänglighet och respons bestod vårt slutliga urval av fem företag: AkzoNobel, Borealis, Sandvik, SKF, och Öresundsbro Konsortiet. Man kan se vårt urval som ett bekvämlighetsurval utifrån att vi studerade de företag som det blev praktiskt möjligt att studera utifrån studiens begränsning i tid och företagens möjlighet att delta.

En översikt av utvalda företag och respondenter, samt deras roller, återges i Tabell 2. SKF avviker från övriga företag med avseende på att vi fokuserar på fabriken i Göteborg, inte högre organisatoriska nivåer inom SKF Sverige.

| Företag | Respondent | Översikt |
|-----------------------------------|---|---|
| AkzoNobel PPC AB | Gijsberth de Ruiter PPC Business Unit Controller Caterina Camerani PPC Hållbarhetsansvarig Personliga intervjuer | <ul style="list-style-type: none"> • Bransch: Färg/kemibranschen • Ägare: Börsnoterat • Huvudkontor: Amsterdam, Nederländerna • Anställda totalt: 46000 (varav 3000 anställda i Sverige) • Länder: 80 • Verksamma år: 22 (AkzoNobel, 2014; AkzoNobel, u.å.) |
| Borealis AB | Lars-Gunnar Algestrand Finanschef Norden Personlig intervju | <ul style="list-style-type: none"> • Bransch: Petrokemisk industri • Ägare: Majoritetsägare Petroleum Investment Company (IPIC), resterande del ägs av det europeiska energibolaget OMV. • Huvudkontor: Wien, Österrike • Anställda totalt: 6500 • Länder: 120 • Verksamma år: 22 (Borealis, 2013; Borealis, u.å.) |
| Sandvik Group | Johnny Ulander EHS-Controller koncernnivå Telefonintervju | <ul style="list-style-type: none"> • Bransch: Industriföretag som bland annat tillverkar produkter för gruv- och anläggningsindustrin • Ägare: AB Industrivärlden är majoritetsägare med 11,7% av det totala aktiekapitalet • Huvudkontor: Stockholm, Sverige • Anställda totalt: 47 000 • Länder: Försäljning av sina produkter i mer än 130 länder. • Verksamma år: 154 (Sandvik, 2014a; Sandvik 2014b) |
| SKF AB | Jakob Andersson* Produktionscontroller D-fabriken Kent Söderquist Underhållsansvarig D-fabriken Personliga intervjuer | <ul style="list-style-type: none"> • Bransch: Tillverkare av kullager, rullager och lagerhus • Ägare: Majoritetsägare FAM AB äger 12% av aktiekapitalet • Huvudkontor: Göteborg, Sverige • Anställda totalt: 48 593 • Länder: 32 • Verksamma år: 107 (SKF, u.å.; SKF, 2014; SKF, 2015) |
| Öresundsbro Konsortiet | Bodil Rosengren Ekonomidirektör(Ekonomi, IT, HR) Bengt Hergart Anläggningsdirektör Telefonintervjuer | <ul style="list-style-type: none"> • Bransch: Infrastruktur • Ägare: Öresundsbron ägs till 50% vardera av SWEDAB AB och A/S Øresund som i sin tur ägs av den svenska och danska staten. • Huvudkontor: Malmö, Sverige • Anställda totalt: 200 • Länder: 2 • Verksamma år: 15 (Öresundsbro Konsortiet, 2015; Öresundsbro Konsortiet, 2014) |

Tabell 2. Översikt av utvalda företag och respondenter. *Utpekad av Inger Ericsson, chefscontroller SKF AB (respondent i tidigare uppsatser av Conradsson & Gunnarsson (2014), Karlsson & Rundcrantz (2015)).

3.3 INSAMLING AV EMPIRISKT MATERIAL

För att få underlag för att besvara vår frågeställning valde vi att göra en kvalitativ studie och utförde semistrukturerade intervjustamtal med respondenterna på vardera 60-90 minuter per respondent. Dessa kompletterades med dokumentation om företagen i form av sekundärdata

såsom årsredovisningar, hållbarhetsredovisningar och annan information från företagens hemsidor på internet samt annan relevant information från olika organisationers officiella webbsidor. Som underlag till samtalen hade vi förberett en intervjuguide baserad på vårt ramverk (se Appendix B för dokument). Vi ville föra ett samtal kring hur företagen arbetade med hållbarhet generellt, hur de styrde mot sina hållbarhetsmål och hur detta avspeglades i ekonomistyrningen. Vi ville parallellt få fram hur dessa olika aspekter utvecklats och vilka faktorer som påverkat denna utveckling. Vi utgick ifrån företagets syn på vad hållbar utveckling innebär men med en grund i de tre dimensionerna – ekonomisk, social och ekologisk utveckling.

Varje intervju spelades in, transkriberades och skickades till respondenterna för verifiering och för att ge möjlighet till eventuell komplettering, vilket ingen av respondenterna fann nödvändig.

3.4 KATEGORISERING OCH ANALYS AV INSAMLAD EMPIRI

Utfallet av intervjuerna presenteras för ett företag i sänder, för att skapa ett sammanhang kring resultatet. För att sätta in förändringen i ett sammanhang ger vi en övergripande bild av varje företag, följt av en redovisning av hur olika ekonomistyrningsmedel har utvecklats ur ett hållbarhetsperspektiv, och därefter en genomgång av faktorerna som påverkat denna utveckling.

Vi presenterar de medel där hållbarhet kommer till uttryck inom ekonomistyrningen utifrån företagets egna beskrivningar, för att ge en känsla för graden av hållbarhetsuttryck inom varje företags ekonomistyrning, en förståelse för hur företagen har gått till väga samt underlätta jämförelse mellan företagen. Vid bedömning av "hur mycket" hållbarhet företagen har i sin ekonomistyrning väljer vi att utgå ifrån en grundnivå som innefattar en hög nivå av miljöarbete och rapportering, eftersom den svenska Miljöbalken har ställt stränga krav på företagets miljöarbete och miljörapportering de senaste 15 åren. Vi resonerar på liknande sätt vad gäller exempelvis arbetsmiljö och hälsa. För att vi ska bedöma att ett företag har ett starkt inslag av hållbarhet i sin ekonomistyrning bör det alltså finnas något utöver grundnivån.

Vi utgår ifrån Kasuriniens förändringsmodell för att kategorisera de faktorer som identifierats som relevanta för utvecklingen av hållbarhet och ekonomistyrning, alternativt avsaknad av utveckling, inom företaget genom att först redovisa de främjande faktorerna och därefter barriärsfaktorerna. Vi återger faktorer såsom respondenterna har beskrivit dem, även om det de facto finns en annan orsakande faktor bakom. För tydlighets skull noterar vi löpande i högerkanten de faktorer vi identifierar ur företagets berättelse för att därefter summera och kategorisera dem i en separat tabell per företag.

De företag som ingår i studiens urval skiljer sig åt vad gäller bakgrund och förutsättningar med avseende på industri, storlek, ålder, ägarförhållanden, geografisk spridning med mera. Detta kan utgöra en utmaning för att kunna analysera det empiriska materialet ur ett aggregerat och mellanföretagligt perspektiv, då ekonomistyrningssystem ofta ser olika ut för företag beroende på deras olika bakgrund och förutsättningar (Greve, 2009). Vi anför två argument för att detta inte utgör ett hinder för vår analys. Det ena är att ekonomistyrningens grundläggande uppgifter är lika för alla företag (Ax et al., 2009). Det andra är att tidigare forskning med fokus på hållbar utveckling och ekonomistyrning presenterar liknande resultat, trots en stor variation i de företagsurval som dessa studier är baserade på (Bebbington & Thomson, 2013).

4 RESULTAT

I det här kapitlet presenterar vi resultatet från vår insamling av empiriskt material, per studerat företag, utifrån vårt fokus på utveckling av hållbarhetsuttryck i företagets ekonomistyrning. Vi inleder varje företagsempiri med en kort översikt av relevanta generella aspekter. Därefter går vi igenom de styrmedel som ingår i ekonomistyrningen mot hållbar utveckling. Slutligen presenterar vi de faktorer som påverkat förändringen av ekonomistyrningen. Vi återger resultatet i ett slags berättelse för att skapa ett sammanhang kring hela företagets ekonomistyrning för en hållbar utveckling.

4.1 AKZONOBEL PPC

4.1.1 Företagsöversikt

AkzoNobel PPC AB (PPC) är en affärsenhet (business unit, BU) inom AkzoNobel-koncernen och tillhör affärsområdet (business area, BA) Surface Coatings (SC). Det resultat som presenteras här utgår ifrån respondenter inom PPC men kan generaliseras till hela koncernen om inget annat sägs. Företaget tillverkar främst blekkemikalier för pappersmassaindustrin under varumärket EKA.

Som miljöfarlig verksamhet är PPC tillståndspliktigt (Sveriges Riksdag, u.å.) och har därmed ett fokus på miljö (environment), hälsa och säkerhet (EHS), vilket bland annat märks genom att företaget har ett välutvecklat system för att mäta och följa upp miljö, arbetsmiljö och säkerhet. Detta system används även för annan hållbarhetsrelaterad information, och är separat från ekonomisystemen. Datat i systemet genomgår kontroller och audits för att säkra att företaget styr på rätt information och att den slutliga hållbarhetsredovisningen är korrekt.

Hållbarhetsredovisningen sker utifrån GRI4 (GRI, u.å.) och är integrerad i årsredovisningen, dvs nyckeltal m.m. för hållbarhet presenteras på samma nivå som, och tillsammans med, de mer finansiella nyckeltalen. AkzoNobel har senaste sju åren funnits med i Dow Jones Sustainability Index (DJSI, 2015) över de mest hållbara företagen i sin bransch. Under dessa år har man flera gånger rankats som industriledande, så även 2015.

2012 tillträdde den nuvarande koncernchefen, och samma år arbetade koncernen fram en ny företagsstrategi, som inkluderar hållbarhetsstrategin Planet Possible. Detta arbete ledde även fram till företagets tre kärnprinciper: Säkerhet, Integritet och Hållbarhet. Koncernen har tre övergripande hållbarhetsmål: 1) 20% av omsättningen ska komma från s.k. EcoPremium-produkter; 2) Resource Efficiency Index (REI = vinstmarginal/carbon footprint per ton) ska öka kontinuerligt. 3) Minska produkternas koldioxidutsläpp med 25-30% per ton över värdekedjan. Dessa gäller för alla BA och BU, men utöver detta definierar varje enhet ytterligare mål för sin egen verksamhet, för att uppnå de övergripande affärsmålen.

4.1.2 Ekonomistyrningsmedel som nyttjas för att styra mot ett mer hållbart företagande

Vi redogör i följande avsnitt för de medel för ekonomistyrning med avseende på hållbar utveckling som vi har identifierat för AkzoNobel PPC. De summeras i Figur 1 i Appendix C.

4.1.2.1 Formaliserade styrmedel

Av teknisk karaktär

AkzoNobel tillämpar prestationsmätning på uppsatta mål, inklusive hållbarhetsmål, både på en individuell/enhetsbasis och strategiskt i form av olika dashboards. Livscykelanalys (LCA) är en kritisk del av produktutvecklingen, för att mäta och beräkna produkternas carbon footprint över hela livscykeln och värdekedjan, från leverantör till slutkund. Detta, tillsammans med

benchmarking av motsvarande data från konkurrenterna, är en kritisk del av utvecklingen av EcoPremiumsortimentet, eftersom de produkterna definieras relativt konkurrenternas produkter. Däremot är det oklart om en mer finansiell livscykelkalkylering (life cycle costing, LCC) tillämpas.

BU-controllern nämner ofta att hållbarheten inte ingår i [egen anm: det finansiella] ekonomiansvaret, "för vi försöker inte alltid översätta det till pengar". Det finns alltså inget fokus på att ytterligare införliva hållbarhet i styrmedel av mer finansiell, teknisk karaktär. Däremot ingår hållbarhet i budgetering utifrån ett resursperspektiv.

De hållbarhetsrelaterade objekten följs främst upp via EHS-systemet av andra än controllers, som en del av internredovisningen. Andelen försäljning som hänförs till EcoPremiumprodukter följs upp som objekt i ekonomisystemet av controller. Det följs samtidigt upp av hållbarhetsansvariga som en del av deras ansvarsområde.

Av icke-teknisk karaktär

Koncernen använder belöningssystem i form av bonus för högre chefer, kopplat till prestationsmätning. Bonus har tidigare getts för hållbarhetsmål, men detta är numera i stort sett borttaget. I dagsläget återstår ett aktiesparprogram, där antalet aktier som tilldelas är kopplat till 3 nyckeltal, inklusive företagets snittplacering i Dow Jones Sustainability Index.

Sedan införandet av den nya strategin 2013 styrs AkzoNobels verksamhet av tre kärnprinciper: säkerhet, integritet och hållbarhet, som alla kan sägas ha ett hållbarhetsfokus. Dessa återfinns bland annat i koncernens uppförandekod.

4.1.2.2 Mindre formaliserade styrmedel

Företagets värderingar och kultur styrs utifrån de formella kärnprinciperna och uppförandekoderna, som genomsyrar verksamheten och har skapat en grundfilosofi för hållbar utveckling.

4.1.2.3 Informativa instrument

PPCs hållbarhetsansvariga samarbetar med universitet, som Chalmers, för att söka ny kunskap och inspiration när det gäller hur man konkret kan arbeta vidare för en hållbar utveckling.

4.1.2.4 Organisering, processer och användande

Koncernens och PPCs styrning är hierarkisk och relativt centraliserad. Exempelvis fördelar inte PPC ut övergripande mål jämnt över underliggande enheter, utan det sker en analys av vilka enheter som kan bidra mest till varje mål, t.ex. för att minska energianvändningen eller carbon footprint.

Företagets organisering för hållbar utveckling har främst inneburit nya roller och nätverk i form av hållbarhetsfunktioner och -ansvariga på koncern-, BA- och BU-nivå, vid sidan av de traditionella ekonomi- och EHS-funktionerna. Hållbarhetsansvariga samarbetar i ett nätverk, samt rapporterar i vertikal led vid granskning av hållbarhetsdata inför årsrapporten. Hållbarhetsansvariga ingår i ledningsgruppen för varje enhet, vilket innebär ett samarbete även med respektive chefscontroller.

Controllers inom AkzoNobel jobbar primärt med finansiell data, men de ansvarar även för att säkra att verksamheten följer etablerade rutiner för alla områden, inklusive hållbarhetsrelaterade aspekter. Exempelvis ingår hållbarhetsparametrar i investeringsunderlag och -beslut. Vissa av dessa parametrar är kvantitativ, om än inte finansiella, t.ex. mängd CO₂-utsläpp. Controllers roll har inte förändrats nämnvärt, men innehållet i de processer och rutiner som följs har förändrats åt en mer hållbar utveckling.

Beslutsprocessen för investeringar har utvecklats till en gemensam godkännandeprocess för controllers och hållbarhetsansvariga. För investeringar över 5 miljoner Euro krävs en mer omfattande hållbarhetsanalys och underlag, samt godkännande av enhetens hållbarhetsansvarige person innan beslutet går vidare till chefscontroller och VD. Detta innebär att hållbarhetsansvarig kan begära förtydliganden eller omarbetning av investeringsunderlaget från bland annat verksamhetscontrollers.

AkzoNobel har en rutin för att hantera samhällsrelaterade aktiviteter som utförs av personalen. Det finns en central fond ur vilken personalen kan ansöka om medel. Varje ansökan bedöms av hållbarhetsansvariga utifrån ett investeringsavkastningsperspektiv innan beslut tas. Avkastningen i detta fall handlar om den beräknade samhällsvinsten av aktiviteten, inte AkzoNobels interna avkastning.

PPCs hållbarhetsansvariga arbetar med att utveckla ett koncept som kallas 4D-Profit & Loss där man räknar på total påverkan av fabriker i Brasilien, utifrån miljö, människor, samhälle och finansiellt kapital. Det finns en tanke om att detta på sikt ska kunna integreras i en resultaträkning men man har inte kommit tillräckligt långt ännu. Detta arbete kräver en stor mängd information av finansiell och icke-finansiell karaktär, båda inom och utanför företaget, hos leverantörer och kunder. En del av denna finansiella information tillhandahålls av controllers. Controllerfunktionen tillhandahåller även information till hållbarhetsnätverket för deras arbete att ta fram ett nytt nyckeltal för att styra mot en ökad produktion utifrån färre resurser samt för att räkna ut nyckeltalet REI.

4.1.3 Förändringsfaktorer som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen

4.1.3.1 Främjande faktorer

Den huvudsakliga anledningen till AkzoNobels fokus på hållbar utveckling är att koncernledningen för 10-15 år sedan insåg att företaget måste ha större fokus på hållbar utveckling för att överleva på sikt. Ledningen förutsåg en framtida brist på ändliga resurser, vilket bland annat skulle leda till införande av straffavgifter och skatter med ökade produktionskostnader som konsekvens. Företaget behövde också kontinuerligt arbeta med sin image utifrån sin kemifokuserade verksamhet. Hållbarhet sågs också som en konkurrensfördel, enligt BU controllern. "Det är bättre att vara först än sist". Det har numera blivit ett sätt att knyta kunderna hårdare till sig, t.ex. genom att kompetens inom hållbarhet är en del värdeerbjudandet till kunderna och att man bygger s.k. Chemical Islands med kunderna. Fokus på hållbarhet ses dessutom som nödvändigt för att kunna rekrytera nästa generations medarbetare. PPCs BU-controller menar dock att företaget "inte haft så mycket yttre krav, det har alltid kommit inifrån".

Vid koncernchefens tillträde 2012 gjordes en ommöblering och utrensning i ledningsskiktet för att bl.a. åstadkomma en kulturförändring bland cheferna, mot ett mer hållbart perspektiv. Belöningsystem kopplat till olika prestationsmått för hållbarhet infördes sedan för att alla nivåer inom management tyckte att det var viktigt. Centraliserad styrning i kombination med en stark företagskultur och ett tydligt chefsfokus på koncernens uppförandekod och de tre kärnprinciperna möjliggör att beslutade förändringar genomförs och att man uppnår ett likartat arbetssätt inom hela koncernen vad gäller hållbarhet och hållbar ekonomistyrning.

Införande av strategin och kärnprinciperna har möjliggjort införandet av en grundfilosofi som utgör basen för ett fortsatt arbete mot hållbar utveckling och bidrar till ett momentum. Genomförda förändringar av organisation och processer med avseende på hållbarhet katalyserar ytterligare förändringar inom hållbarhetsområdet, och

- Överlevnad
- Resursbrist
- Ökade kostnader
- Image
- Konkurrensfördel
- Inlåsning kunder
- Rekrytering
- Inre krav och motivation
- Ledare: koncernchef
- Management fokus & commitment
- Centraliserad styrning
- Strategi & kärnprinciper
- Grundfilosofi
- Nya roller & processer

påverkar därmed hur man samarbetar, mäter, följer upp och styr. Detta har resulterat i ett integrerat perspektiv på hållbar utveckling, vilket i sin tur möjliggör ytterligare utveckling av ekonomistyrningen. "Det har blivit en normal del av processen". Enligt BU-controllern skulle det inte gå att reducera hållbarhetsfokus i verksamheten, t.ex. i sämre tider, eftersom det är så integrerat. Exempelvis skulle företaget kunna skära ned antalet produktutvecklingsprojekt, men inte ta bort hållbarhetsperspektivet ur produktutvecklingen.

- Hållbarhet integrerat i verksamheten
- Normalisering

Införandet av REI-nyckeltalet och pågående arbete för att utveckla fler nyckeltal kan ses som en katalysator för ett nytt användande av ekonomistyrningens rapporter samt nya samarbetskontakter mellan hållbarhetsansvariga och controllers.

- Nyckeltal som katalysator

Definition av ett produktsortiment med relativa hållbarhetsmått istället för absoluta kan ses som en katalysator för användande av benchmarking som styrmedel.

- Relativa mått

AkzoNobel har rekryterat individer med en unik kompetens och erfarenhet inom produktutveckling och livscykelanalys, vilket har möjliggjort definition av kvantifierbara hållbarhetsfaktorer, såsom carbon footprint, och benchmarking inom produktutveckling. Även den hållbarhetsansvariga har en specifik kompetens, inklusive en Ph.D. i miljökemi från Chalmers, som kan ses möjliggöra ett mer konkret förhållningssätt till utveckling av mätetal och styrmedel. Samarbete med Chalmers och andra universitet bidrar med ny kompetens som möjliggör ytterligare utveckling av ekonomistyrning mot hållbar utveckling, utifrån perspektivet av definition och kvantifiering av mätetal och dylikt.

- Rekrytering av unik eller specifik kompetens

- Samarbete universitet

- Långsiktighet
- Proaktiv hantering av miljöproblem för investeringar

Motivet till att lägga stort hållbarhetsfokus på investeringar anges vara att det är stora belopp och långsiktiga planer, t.ex. att bygga en ny produktionsanläggning i Kina, så det är viktigt att göra rätt från början. Man vill göra rätt avvägning mellan det finansiella och det miljömässiga och hantera miljörelaterade problem i förväg.

De främjande faktorerna som identifierats för AkzoNobel redovisas i Tabell 3.

| Motiverare | Katalysatorer | Möjliggörare |
|--|--|--|
| Överlevnad Resursbrist Straffavgifter, kostnader Imageproblem Konkurrensfördel Inläsning kunder Rekryteringskrav | Byte koncernchef Införande av och arbete med hållbarhetsnyckeltal Organisationsändring: införande av hållbarhetsansvarig per enhet Relativa mått → benchmarking | Management fokus & commitment Strategi och kärnprinciper Hållbarhetsstrategi och nyckeltal Centraliserad styrning och uppföljning av direktiv och beslut Unik/specifik kompetens inom hållbarhet och LCA Samarbete universitet EHS-fokus |
| Momentum Grundfilosofi & normalisering Hållbarhetsfokus integrerat i verksamheten | | Ledare Koncernchef och övriga högre chefer |

Tabell 3 Främjande faktorer vid utveckling av AkzoNobels ekonomistyrning för hållbart företagande

4.1.3.2 Barriärsfaktorer

Enligt BU-controllern tog det inte lång tid att förändra själva styrningen av företaget mot hållbar utveckling, utan det som tar tid är att definiera hur och vad man ska mäta. Han menar att man måste lära sig av erfarenheter, och “eftersom det är långsamt att komma igång är det svårt ibland att mäta”. Man behöver skapa en förståelse för det man mäter, så att man mäter rätt saker. Parallellt dras till hur man arbetat med säkerhet under åren - det går att förändra men det tar tid.

Något som bidrar med oklarhet i utvecklingen av hållbar ekonomistyrning är hur man kvantifierar mätetal, t.ex. om man bör sätta finansiella värden på olika faktorer. PPCs erfarenhet är att om man sätter ett finansiellt värde på ett liv i en beräkning så hamnar fokus på detta enstaka värde istället för på helheten, vilket bidrar till “fel” diskussion. Man har därför valt att återgå till icke-finansiella mätetal för dylika faktorer. PPCs arbete med 4DP&L-konceptet fördröjs av att data om sociala faktorer (jämlighet, lön, m.m.) saknas hos leverantörer och kunder och måste extrapoleras från generell landsstatistik.

Inom AkzoNobel ses controllerrollen ansvar för det finansiella. I och med att mycket av hållbarhetsdata är icke-finansiellt ses det som naturligt att ansvaret för detta hanteras utanför ordinarie ekonomi- och controllerfunktion. Detta synsätt kan ses som en frustrerande faktor om man menar att ansvar för ekonomistyrningen av hållbarhet bör hanteras inom ordinarie controllerfunktion och inte i nya strukturer.

De barriärsfaktorer som identifierats för AkzoNobel redovisas utifrån Kasurinens modell i Tabell 4.

- Oklart hur och vad mäta
- Lära av erfarenhet - tröghet i förändring

- Fel fokus om pengavärde

- Avsaknad av data för värdekedjan

- Finansiell syn på controllerrollen

| Förvirrare | Frustrerare | Fördröjare |
|--|------------------------------------|--|
| Oklart hur och vad mäta Fel fokus om pengavärde på t.ex. ett livs värde | Finansiell syn på controllerrollen | Lära av erfarenhet - tröghet i förändring Avsaknad av data för hela värdekedjan (4DP&L) |

Tabell 4 Barriärsfaktorer vid utveckling av AkzoNobels ekonomistyrning för hållbart företagande

4.2 BOREALIS

4.2.1 Företagsöversikt

Borealis AB är ett företag inom petrokemisk industri, beläget i ett fokusområde för kemiindustrin i Stenungsund. Borealis Stenungsund består av två anläggningar: en s.k. crackeranläggning som omvandlar lättflytande olja, nafta, och gas från t.ex. Nordsjön till andra beståndsdelar såsom eten, och en polymeriseringsanläggning som slår ihop eten till polyeten, vilket är ett plastmaterial som används av andra företag för att tillverka plastprodukter.

Borealis verksamhet är tillståndspliktig enligt miljöbalken (Sveriges Riksdag, u.å.). På koncernens hemsida presenteras hållbarhet som ett separat område (Borealis Group, u.å.) men det finns inget hållbarhetsperspektiv i informationen om koncernens mission, strategi, kärnvärden eller nyckeltal, som enbart är finansiella. Det tydligaste målet inom hållbarhet är att minska energianvändningen med 2 % per år. Borealis i Stenungsund har ett starkt fokus på miljö, hälsa och säkerhet (MHS), men hållbarhet förekommer inte som begrepp på den lokala hemsidan (Borealis AB, u.å.) eller under intervjun.

I anslutning till den svenska årsredovisningen ger Borealis AB ut en detaljerad miljörapport, medan koncernens årsrapport innehåller ett avsnitt om hållbarhet.

4.2.2 Ekonomistyrningsmedel som nyttjas för att styra mot hållbarhet

Vi redogör i följande avsnitt för de medel för ekonomistyrning med avseende på hållbar utveckling som vi har identifierat för Borealis. De summeras i figur 1 i Appendix C.

4.2.2.1 *Formaliserade styrmedel*

Av teknisk karaktär

Företaget har tidigare använt "budgetlös styrning", men har nu övergått till kvartalsvis rullande 3-års budget på en mer övergripande nivå. I budgeten ingår icke-finansiella poster för miljö, hälsa och säkerhet samt ett mål att minska energiförbrukningen med 2% per år. Det finns alltså uttryck av hållbarhet inom budgeteringen - planering, målsättning och uppföljning.

Det finns ett beslut om att införa energi som ett objekt i ekonomisystemet, men detta har ännu inte genomförts. Det pågår även projekt för att se hur man kan införa hållbarhetsfaktorer i investeringskalkyler för underhållsbeslut i fabriken, för att få till stånd ett jämnare och mer hållbart underhåll över maskinernas livscykel. Detta är dock i ett tidigt skede och konkreta resultat saknas.

Borealis använder sig av livscykelanalys i sin produktutveckling, men det framgår inte om man tillämpar LCC, life cycle costing. Företaget använder även ABC-kalkylering i produktionen men har inte med några hållbarhetsrelaterade kostnader i detta.

Vad gäller prestationsmätning görs ingen individuell sådan utifrån hållbarhetsperspektiv. Borealis AB använder sig av styrkort i olika former för olika avdelningar. Generellt gäller att miljö, hälsa och säkerhet alltid ligger i topp, tillsammans med finansiellt data, men det finns inget generellt hållbarhetsindex eller liknande.

Av icke-teknisk karaktär

Företaget har ett stort fokus på en koncerngemensam etikpolicy. Det finns ett tydligt tillvägagångssätt och ansvar för rapportering och uppföljning av etiska problem, såsom bedrägerier. Policyhanteringen ingår inte i controlleransvaret utan hanteras av en separat enhet på koncernnivå.

Företaget har ett generellt bonussystem baserat på prestation, som används för att styra företaget. Kopplingen till hållbarhet är svag och utgörs främst av ledarskapsutveckling, miljö och säkerhetsfrågor.

4.2.2.2 *Mindre formaliserade styrmedel*

Borealis har en företagskultur med ett starkt fokus på medarbetarna, säkerhet och etiska frågor. Däremot framgår inget fokus på hållbarhet ur ett bredare perspektiv. Företaget ser sig som en lärande organisation, och använder modellen och mantrat Connect, Learn, Implement. Detta verkar dock främst gälla kommunikation av MHS och företagsinternt samarbete med avseende på kärnverksamheten.

4.2.2.3 *Organisering, processer och användande*

Borealis styrning förefaller vara relativt decentraliserad, med ett mycket lokalt perspektiv på större delen av verksamheten. Centrala direktiv och processer implementeras dock omgående i den lokala organisationen.

En hållbarhetsgruppering har relativt nyligen införts på koncernnivå men lokalt saknas hållbarhetsansvariga. Miljöfrågorna och miljörapporten ägs av den lokala miljöchefen, medan säkerhetsfrågor rapporteras via HR.

På koncernnivå kan vi även uttyda nya kontaktytor för controllerorganisationen, i form av samarbete med den nya hållbarhetsfunktionen. Detta har resulterat i en koncerngemensam process för investeringsbeslut, som sedan våren 2015 inkluderar en obligatorisk hållbarhetsutvärdering för alla investeringar på över 3 miljoner Euro. Förfarandet innebär att man kan få avslag eller bli tvungen att omarbete förslaget om det inte möter vissa hållbarhetskriterier. Utöver detta har inte controllerorganisationen påverkats i någon större utsträckning av Borealis arbete med hållbarhet eller MHS. Ansvaret för controllers är främst finansiellt.

Studien har inte visat på någon ändring i användandet av controllers rapporter.

4.2.3 Förändringsfaktorer som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen

4.2.3.1 Främjande faktorer

Utvecklingen av en företagskultur med fokus på miljö, säkerhet och etik har motiverats av ett flertal faktorer. Mest grundläggande är tillståndsplikten för miljöfarlig verksamhet, vilket tidigt skapat ett fokus på att leva upp till externa krav från myndigheter och omgivning. Fokus på säkerhet kan dessutom ses ur ett medarbetaromsorgs- och kvalitetsperspektiv; om företaget månar om de anställda så månar de om processen och produkterna. Utöver detta handlar det om image samt arbetsmiljö, intressanta arbetsuppgifter och att kunna rekrytera den yngre generationen. Vi sammanfattar dessa som en motiverande faktor, att vara en attraktiv arbetsplats.

- Tillståndsplikt
- Kvalitet
- Image
- Attraktiv arbetsplats

Då organisationen inte har något större fokus på att införa förändringar inom det bredare hållbarhetsbegreppet och ekonomistyrning för hållbar utveckling är det svårt att lyfta fram tydliga främjande faktorer. Den mesta konkreta utvecklingen gäller införandet av hållbarhetsfaktorer i koncernens investeringsbeslut. De faktorer som påverkat detta ser ut att ha ett inbördes beroende:

Icke-identifierade motiverare har lett till en organisationsförändring i form av införande av en hållbarhetsfunktion på koncernnivå, ledd av en person med kompetens från hållbarhetsarbete inom EU. Detta har i sin tur möjliggjort ett samarbete med koncernens controllerfunktion, vilket har katalyserat en utveckling av investeringsbeslutsprocessen. Samtidigt har även företagets fokus på EHS fungerat som en möjliggörare...

- Hållbarhetsfunktion
- Specifik kompetens
- Samarbete

Utvecklingen av etikpolicyn för ca 20 år skedde till följd av en mer global verksamhet, för att säkra ett gemensamt arbetssätt och gemensam affärsetik tvärs över länder och kulturer.

- Globalisering

Den faktor som förväntas medföra störst förändringar inom ekonomistyrningen framöver är, just nu, det kommande lagkravet på hållbarhetsredovisningen men det är oklart exakt vilken påverkan detta kommer att få.

- Lagkrav hållbarhetsredovisning

Fokus på att utreda hållbarhet inom underhållsinvesteringar har drivits på av Borealisgruppens underhållschef i Europa, som därmed kan betraktas som en ledande drivkraft inom just detta område. Ägarstrukturen möjliggör också att man kan fokusera på mer långsiktiga frågor, då Borealis inte upplever en lika stark press att leva upp till en kvartalsrapportering som konkurrenter inom branschen gör.

- Ledare
- Ägarstruktur långsiktighet

De förändringar som har genomförts inom organisationen förväntas leda till ytterligare förändringar, utifrån perspektivet att när man har fått in en ny vana blir det lättare att fortsätta jobba vidare på samma sätt. Detta kan alltså ses som ett momentum som bidrar till att hålla igång en förändring.

· Nya vanor

De främjande faktorer som identifierats för Borealis redovisas utifrån Kasuriniens modell i Tabell 5.

| | | |
|--|---|--|
| <p>Motiverare</p> <p><i>För hållbar utveckling...</i> Tillståndsplikt Kvalitet Image Attraktiv arbetsplats</p> <p><i>...och ekonomistyrning</i> Globalisering - etikproblem</p> | <p>Katalysatorer</p> <p>Samarbete hållbarhetsfunktion och controllerfunktion (Lag om hållbarhetsredovisning)</p> | <p>Möjliggörare</p> <p>Införande hållbarhetsfunktion Specifik kompetens Långsiktigt fokus från ägarna MHS-fokus</p> |
| <p>Momentum</p> <p>Nya vanor leder till nya förändringar</p> | | <p>Ledare</p> <p>Underhållschef Europa</p> |

Tabell 5 Främjande faktorer vid utveckling av Borealis ekonomistyrning för hållbart företagande

4.2.3.2 Barriärsfaktorer

Studien har inte kunnat identifiera några barriärsfaktorer utifrån samtal med respondenten.

4.3 SANDVIK

4.3.1 Företagsöversikt

Sandvik är en global industrikoncern inom verkstadsindustrin. Verksamheten innefattar fem relativt olika affärsområden som tillhandahåller stålprodukter, verktygssystem och utrustning för gruv- samt anläggningsindustrin. På Sandviks huvudkontor finns centrala stödfunktioner för affärsområdena, såsom Human Resources (HR), Environment, Health and Safety (EHS) samt Finans. I dagsläget kan hållbarhetsbegreppet inom Sandvik i stora drag likställas med komponenterna inom EHS (miljö, etik, arbetsmiljö, säkerhet, m.m.) och det åligger HR, EHS, finans och liknande funktioner att åstadkomma integrering av hållbarhet i verksamheten.

Företaget har en ambition att bli ett av de mest hållbara företagen i sin bransch, vilket ingår i företagets övergripande strategi. Man menar att hållbarhet måste genomsyra hela verksamheten och dess processer. Det saknas i nuläget en specifik hållbarhetsstrategi eller plan för hur man ska uppnå denna ambition, men det pågår aktiviteter för att ta fram detta. Däremot har Sandvik en klimatstrategi. Sedan 2006 har Sandvik en separat hållbarhetsredovisning i anslutning till årsredovisningen och sedan 2014 redovisar företaget enligt GRI4. Hållbarhetsredovisningen granskas av en auktoriserad revisor. Hållbarhetsmål och -målsättningar sätts av koncernledningen, men det är upp till affärsenheterna att bestämma hur målen ska uppnås och vilka aktiviteter som ska utföras.

En granskning av företagets hemsida, årsredovisning och hållbarhetsredovisning visar att de mål som är satta innehåller få konkreta mål, utan är formulerade utifrån ambition eller grad av utförande av fastställda detaljplaner per affärsområde. De detaljerade planerna är ej offentligt tillgängliga.

4.3.2 Ekonomistyrningsmedel som nyttjas för att styra mot hållbarhet

Vi redogör i följande avsnitt för de medel för ekonomistyrning med avseende på hållbar utveckling som vi har identifierat för Sandvik. De summeras i figur 1 i Appendix C.

4.3.2.1 *Formaliserade styrmedel*

Av teknisk karaktär

Sandvik styr nästan hela sin verksamhet mot uppsatta mål, inklusive hållbarhetsmål. Målen sätts på koncernnivå och förankras sedan i ledningen för respektive affärsområde. De utgör grund för budgeteringen, vilket främst handlar om planering och allokering av resurser för att uppnå målen. För att följa upp målen används prestationsmätning, både individuell och för olika enheter, beroende på hur målen har brutits ned och fördelats. Företaget använder sig av strategisk prestationsmätning i form av styrkort, som publiceras på företagets intranät och i rapporter till ledningsgrupperna.

Hållbarhet uttrycks i ovanstående styrmedel utifrån de mål som är satta. Det verkar inte ha skett någon ytterligare förändring av dessa styrmedel ur ett hållbarhetsperspektiv, det handlar om tillämpning av traditionella finansiella styrmedel på hållbarhetsmål, som kan vara av icke-finansiell karaktär.

I Sandviks investeringskalkyler ingår parametrar för EHS. Det framgår inte om dessa är av finansiell karaktär eller ej. Om de är icke-finansiella innebär detta att hållbarhet mer uttrycks i beslutsprocessen än i själva kalkylen. Investeringskalkyler för mer specifika hållbarhetsinvesteringar, såsom återanvändning av spillvärme för att generera elektricitet, har samma återbetalningskrav på sig som övriga investeringar, d.v.s. att betala sig inom tre år.

Den sker ingen formell benchmarking. Det som man gör inom hållbarhet är att ta del av undersökningar som företaget själv är respondent i, såsom Dow Jones Sustainability Index (DJSI, u.å.). Detta ger en möjlighet att se hur man ligger till i jämförelse med andra företag i samma eller andra branscher.

Intern redovisning ur hållbarhetsperspektiv sker främst inom EHS-systemen. Däremot förekommer ingen information om hållbarhetsobjekt i ekonomisystemen.

Av icke-teknisk karaktär

Det finns ett bonussystem kopplat till målen för de högre ledningsnivåerna, och i de fall det finns hållbarhetsmål, så finns det bonus kopplat till detta också. Respondenten kunde dock enbart svara med säkerhet på att det finns mål och bonus kopplat till säkerhetsfrågor.

Företaget menar att dess uppförandekod tillsammans med underliggande policyer, samt uppförandekod för leverantörer utgör basen för hållbarhetsarbetet (Sandvik, u.å.).

Enligt respondenten finns det inte "några heliga kor" inom Sandvik vilket innebär att företaget skär ned på resurser och aktiviteter även inom hållbarhet om den finansiella situationen kräver det. Hållbarhet är inte mer prioriterat än någonting annat.

4.3.2.2 *Mindre formaliserade styrmedel*

Företagskultur ses som ett viktigt medel för att komma vidare med hållbarhetsarbetet, med särskild fokus på miljö och säkerhet. Det är stor skillnad på kulturen inom och mellan de fem olika affärsområdena och Sandvik har därmed haft koncernmål kopplat till denna kulturförändring sedan 2013. Ett projekt ska få till stånd en kulturförändring, främst hos cheferna. Det handlar om ett signalvärde till alla anställda, att säkerhet och miljö är viktigt för företaget.

4.3.2.3 *Informativa instrument*

Företaget har obligatoriska kurser om uppförandekoden och hållbarhet för de anställda. Företaget har även obligatoriska utbildningar för chefer inom säkerhet och arbetsmiljö, dels på grund av lagkrav men också som verktyg för att styra företagskulturen. Deltagande i obligatoriska kurser mäts och följs upp. Det finns även lärande inom företaget som inte mäts. Det är mycket fokus och samtal kring uppförandekoden, som är en av grunderna i hållbarhetsarbetet. Man kommunicerar lyckade projekt, uppnådda förbättringar och företagets stödprogram i u-länder via intranätet. Det finns även ett system för larmrapporter inom EHS i händelse av olycka eller liknande, så att man ska kunna jobba förebyggande inom andra enheter.

4.3.2.4 *Organisering, processer och användande*

Organisationen är relativt decentraliserad och de flesta operativa besluten tas i affärsområdena. 2006 infördes en roll för rapportering, uppföljning och kommunikation av EHS-relaterad information. Respondenten benämner rollen som EHS controller. Den ligger i koncernens EHS-funktion och rapporterar till Sandviks EHS-chef, som i sin tur rapporterar till koncernens HR-chef. Den ligger alltså inte under ekonomifunktionen men fungerar som en controllerroll inom icke-finansiell rapportering. EHS-controllern har en bakgrund som finansiell controller och tillämpar därmed tankesätt och erfarenheter från detta på sin icke-finansiella rapportering.

Sandvik har sedan 2012 börjat införa mer övergripande hållbarhetsroller och organisationer för att främja hållbarhetsarbetet. Det finns numera en hållbarhetsansvarig i ledningsgruppen på koncernnivå (Sandvik, u.å.). Det har också skapats en enhet på koncernnivå, Sustainable Business, med ansvar att definiera hållbarhetsstrategin, stötta affärsenheterna i deras hållbarhetsarbete, tillhandahålla expertkompetens, kommunicera kring hållbarhet, med mera. Man har även infört tvärfunktionella koordineringsteam på koncernnivå samt i fem större länder för att samordna och arbeta verksamhetsnära med hållbarhetsfrågor. Teamen består av representanter från bl.a. HR, EHS, finans, strategi och indirekt inköp.

Förutom EHS-controllern har även controllers inom ekonomifunktionen ett ansvar för hållbarhet utifrån att EHS anses helt integrerat i verksamheten. Det innebär bland annat att EHS-frågor är inbäddade i ordinarie investeringsprocess och beslut tas på affärsområdesnivå, utan inblandning från centrala funktioner. Controllers inom ekonomifunktionen har dock inga nya samarbetsytor då inga nya hållbarhetsfunktioner har införts på lokal nivå.

Eftersom controllers i verksamheten tillhandahåller relevant information till EHS-ansvariga så finns det ett användande av controllerinformation ur ett hållbarhetsperspektiv. Vi kan dock inte se att det har skett någon förändring/utveckling av detta under senare år, utan det är ett traditionellt arbetssätt för EHS-frågor. Det har inte tillkommit någon ytterligare användning av controllers rapporter ur ett mer generellt hållbarhetsperspektiv.

4.3.3 Förändringsfaktorer som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen

4.3.3.1 *Främjande faktorer*

Några anledningar till att Sandvik har ett hållbarhetsfokus är att det ses som positivt för varumärket och att Sandvik vill vara ett attraktivt företag för investerare. Företaget vill även vara attraktivt på arbetsmarknaden samtidigt som man vill att anställda ska trivas på sin arbetsplats, dvs hållbarhetsarbetet bidrar till employer branding. Att jobba med hållbarhet ses som ett måste för att överleva som företag

- Varumärke
- Attraktiv förinvestare och anställda
- Employer branding
- Överlevnad

2006 skiftade fokus från att leva upp till lagar och regler inom EHS till att ha ett bredare hållbarhetsfokus. Det ledde till införandet av EHS-controllerrollen på koncernnivå, vilket katalyserade ytterligare fokus på hållbarhet inom företaget och möjliggjorde uppbyggnad av hållbarhetsredovisning och icke-finansiell rapportering.

Denna redovisning har i sin tur fungerar som en möjliggörare för ytterligare utveckling av hållbarhetsarbetet, vilket har resulterat i införande av hållbarhetsfunktioner och nätverk. Sandvik har haft koncernmål kopplat till denna kulturförändring sedan 2013, vilket kan ses som ett momentum för förändring. Projekt ska få till stånd en kulturförändring, främst hos cheferna. Det handlar om ett signalvärde till alla anställda, att säkerhet och miljö är viktigt för företaget.

De främjande faktorer som identifierats för Sandvik redovisas utifrån Kasurinens modell i Tabell 6.

- Compliance → hållbarhetsfokus
- Ny EHS controller

- Hållbarhetsfunktioner & roller

- Fokus kulturförändringar

| Motiverare | Katalysatorer | Möjliggörare |
|---|---|--|
| Hållbar utveckling... Positivt för varumärket Attraktivt för investerare och anställda Krav för överlevnad ...och ekonomistyrning | EHS controllerrollen: katalyserade andra förändringar Fokusskifte: Compliance → hållbarhet | Organisationsändringar: införande av hållbarhetsrelaterade roller, nätverk och funktioner EHS-fokus |
| Momentum Fokus på kulturförändringar | | Ledare - |

Tabell 6 Främjande faktorer vid utveckling av Sandviks ekonomistyrning för hållbart företagande

4.3.3.2 Barriärsfaktorer

Kulturskillnader mellan olika enheter kan ses som en frustrerande faktor, vilket företaget uppmärksammat och nu försöker adressera genom det pågående projektet.

Kravet på att investeringar ska betala sig inom 3 år medför att miljöinvesteringar ej genomförs, dvs styrmedlet är inte utformat för att främja hållbar utveckling. Kraven på 3 års återbetalning kan ses som en frustrerare ur ett hållbarhetsperspektiv.

Sämre finansiella resultat medför vissa åtstramningar inom hållbarhetsarbetet, vilket medför en långsammare utvecklingstakt även av ekonomistyrningen.

De barriärsfaktorer som identifierats för Sandvik redovisas utifrån Kasurinens modell i Tabell 7.

- Kulturskillnader

- Investeringskrav: 3 års återbetalning

- Sämre finansiella resultat

| Förvirrare | Frustrerare | Fördröjare |
|------------|--|--|
| - | 3 års återbetalningskrav på investering Olika företagskultur mellan enheter | Sämre finansiella resultat → minskade resurser och fokus på hållbarhet |

Tabell 7 Barriärsfaktorer vid utveckling av Sandviks ekonomistyrning för hållbart företagande

4.4 SKF

4.4.1 Företagsöversikt

SKF-koncernen är ett globalt, svenskt industriföretag med huvudkontor i Göteborg. Företaget har tillverkning i många olika länder, men även tre fabriker i Göteborg.

På övergripande nivå arbetar SKF för hållbar utveckling utifrån konceptet SKF Care med fokus på fyra dimensioner: Environment, Society, Employees, Business Care. Vid en jämförelse med den rapportering och uppföljning som sker i produktionen finns dock ingen spegling av dessa fyra områden. I Produktionen används istället fyra andra dimensioner: Customer, Process, Zero Accidents och Shareholder Value.

Fabrikerna i Göteborg rapporterar linjemässigt till SKF Sverige, men funktionsmässigt till enheten Industrial.

SKF har vissa punkter relaterade till hållbarhet i sin generella affärsstrategi men ingen separat hållbarhetsstrategi. Utöver detta har koncernen en klimatstrategi, baserad på produktportföljen BeyondZero¹.

SKF har definierat mål inom hållbarhetsområdet, t.ex. att minska energiförbrukning, i absoluta mått, med 5% till år 2016, jämfört med 2006 års nivåer (SKF, 2015). SKF har en separat hållbarhetsredovisning som granskas av en auktoriserad revisor. Företaget har de senaste 16 åren funnits med på Dow Jones Sustainability Index (DJSI, u.å.) lista över företag som är ledande i avseende på hållbarhet.

Det material som har framkommit ur intervjuer med SKFs personal är främst tillämpligt för produktionen i Göteborg, men vissa resultat kan generaliseras till SKF generellt.

4.4.2 Ekonomistyrningsmedel som nyttjas för att styra mot hållbarhet

Vi redogör i följande avsnitt för de medel för ekonomistyrning med avseende på hållbar utveckling som vi har identifierat för SKF. De summeras i figur 1 i Appendix C.

4.4.2.1 *Formaliserade styrmedel*

Av teknisk karaktär

Den utveckling mot hållbarhet av styrmedel av teknisk karaktär som har skett fokuserar på kritiska områden för produktionen som dessutom har ett hållbarhetsperspektiv, främst med avseende på energiåtgång, kassation, arbetsmiljö och säkerhet.

Fabrikscontroller och -ledning använder ett balanserat styrkort för att följa upp produktionen på ett antal nyckelområden, men det främsta hållbarhetsrelaterade målet, förutom finansiellt ägarvärde, som återfinns på styrkortet är säkerhet, Zero Accidents. SKFs övriga hållbarhetsmål har inte tillräckligt hög prioritet relativt produktionens ordinarie fokus, utan de hanteras i andra verksamheter.

Budgetering används mer som ett planeringsverktyg inom SKF Sverige, dvs man gör ingen detaljerad budget sen något eller några år tillbaka. Man bestämmer vad man vill åstadkomma, gör aktivitetsplaner och sätter årliga mål, som ofta kan ses mer som ett uttryck för prioritet än vad som är realistiskt att uppnå. SKF tillämpar prestationsmätning på alla nivåer. Det innebär att budgetering och prestationsmätning används för att styra mot definierade hållbarhetsmål, när dessa återfinns i verksamheten, som en del av ordinarie ekonomistyrning.

Inom produktionens internredovisning och ekonomisystem återfinns ett flertal objekt som relaterar till hållbarhet. Det finns specifika moduler där man kan följa upp energiförbrukning,

¹ BeyondZero är SKFs klimatsmarta produktportfölj, som ska bidra med en positiv påverkan på miljön.

kassation, avfall, antal olyckor, skador, incidenter, riskobservationer m.m., utöver de moduler som fokuserar på mer finansiell information för produktion, försäljning, m.m. Detta utvecklas vid behov, när ny information efterfrågas och ska mätas.

Det sker ingen livscykelanalys (LCA) eller LCC inom produktionen. Däremot används LCA i SKFs produktutveckling, specifikt för Beyond Zero-portföljen och för helhetstjänster till företag såsom vindkraftsföretag. Det framgår inte om företaget mäter carbon footprint eller om fokus ligger enbart på energiförbrukningen.

Benchmarking används mycket internt inom företaget. Fabrikerna jämför sig vad gäller kundreklamationer men även energiförbrukningen i härdugnarna eller hur mycket man kasserar.

Av icke-teknisk karaktär

Belöningsystem av olika slag är vanligt förekommande inom SKF, både med påverkan på löneutveckling och bonus. De baseras på prestationsmätning, vilket innebär att de används för att styra mot hållbarhet, för de individer eller enheter som har hållbarhetsmål i sitt ansvar.

SKF-koncernen har en uppförandekod som kommuniceras till alla medarbetare. I den ingår vissa hållbarhetsrelaterade paragrafer. Det ingår i chefernas ansvar att följa upp att alla medarbetare tar del av och förstår denna uppförandekod.

4.4.2.2 Mindre formaliserade styrmedel

SKF har en stark företagskultur som generellt innebär ett fokus på detaljer, samt omsorg om de anställda. Däremot verkar inte hållbarhet generellt "sitta i väggarna" i produktionen, förutom för produktionsrelaterade områden som energi, kassation och säkerhet. Den allmänna kännedomen om hållbarhetsfrågor ökar som en följd av att man generellt sett lägger mycket kraft och tid på att diskutera, informera och utbilda inom företaget.

Företaget styrs av svenska värderingar och hög etik och moral, vilket t.ex. innebär att ergonomiska och ventilationsrelaterade arbetsmiljölösningar införs i alla SKFs fabriker efter att de testats i Göteborgsfabrikerna.

4.4.2.3 Informativa instrument

Inga informativa instrument med avseende på styrning mot ett mer hållbarhet företagande kunde identifieras.

4.4.2.4 Organisering, processer och användande

SKF ses som relativt decentraliserat. SKF Sverige och övriga sajter inom SKF-koncernen, styrs utifrån riktlinjer från koncernnivå att "ni ska jobba åt det här hållet" men varje enhet lokalanpassar riktlinjerna för att styra sin verksamhet.

SKF har sedan några år tillbaka en hållbarhetsroll per sajt och per affärsområde, exempelvis för SKF Sverige AB och Industrial. SKF Sveriges hållbarhetschef ansvarar för att samla in och följa upp relevant information för de hållbarhetsmål som har definierats i verksamhetsplanerna och de årliga målen. Specifika hållbarhetsfrågor hanteras inom olika delar av verksamheten såsom HR, utifrån SKFs traditionella fokus på miljö (environment), hälsa och säkerhet (EHS). Det har alltså inte skett någon större omorganisering utifrån ett hållbarhetsperspektiv, utan roller har lagts till på högre nivåer för att samordna och följa upp. För att möjliggöra benchmarking har SKF utsett ansvariga inom de största enheterna (Frankrike, Tyskland, USA, Italien, Kina, Sverige m.m.) som samlas för kontinuerlig diskussion, benchmarking och uppföljning.

Fabrikscontrollern ansvarar enbart för de finansiella målen, som relaterar till Shareholder Value. HR ansvarar t.ex. för Zero Accidents. Han tar dock ansvar för kvaliteten i den totala uppföljningen för fabriken och för efterlevnad av processer och rutiner, samt att man omprövar

det som mäts så att man mäter rätt saker. Många av de mer hållbarhetsrelaterade områdena i fabriken ägs inte av Produktion, utan av t.ex. Facility Services Management (FSM), som hanterar lokaler, energi, kassation, m.m. Det finns en controller inom FSM som styr och följer upp utifrån sina mest prioriterade områden, där energi och kassation ingår.

Om åtgärder behöver sättas in för att uppnå satta mål så diskuteras detta i styrelsen för SKF Sverige och går sedan via fabrikschefen ned i specifika aktiviteter inom fabriken avdelningar, eller andra enheter inom SKF. Controllers bidrar med input för olika beslutsscenarioer och ansvarar sedan för att följa upp och rapportera enligt definierade rutiner. De är därmed med och bidrar till hållbarhetsrelaterade beslut. Controllers har även kontakt med hållbarhets- och EHS-ansvariga för att diskutera och tillhandahålla information på begäran

Hållbarhet finns med i investeringsprocessen i form av ett godkännande från EHS-ansvarig för enheten, som bekräftar att beslutet genomgått nödvändiga EHS-krav. Det är dock sällsynt att någon investering stoppas eller omarbetats utifrån detta. Det är oftast en lång förstudie innan man når denna beslutspunkt och de som arbetar med projektet har redan tagit hänsyn till diverse olika checklistor. Det innebär att godkännandet av EHS-ansvarig är mer av en kontrollpunkt innan det slutliga beslutet.

Användande av controllerfunktionens rapporter och information

Controllers tillhandahåller relevant information ur ekonomisystemet till centralt hållbarhets- eller EHS-ansvariga personer på begäran. Det kan t.ex. gälla energiförbrukning, kassation, incidentstatistik, m.m.

4.4.3 Förändringsfaktorer som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen

4.4.3.1 *Främjande faktorer*

Utvecklingen av controllerns samarbetskontakter, av nya användare av controllerns rapporter, samt införandet av fler hållbarhetsmål i ekonomisystemen har en koppling till införandet av den nya hållbarhetsrollen inom olika ledningsnivåer för ca 5 år sedan., och indirekt till SKFs ökade fokus på hållbarhet via SKF Care och Beyond Zero. Det går därmed att urskilja den f.d. CEO Tom Johnstone som en ledare för de förändringar som skett. Anledningen till just denna struktur sägs vara att SKF är relativt decentraliserat, och för att uppnå bästa styrning med minst resurser infördes hållbarhetsroller på centrala positioner och parallellt med existerande EHS- och controllerfunktioner.

Inom fabriken har den största förändringen de sista 10 åren handlat om arbetsmiljön. Fram tills 2008-2009 var det full fart i produktionen och fokus låg på att sälja och producera. Fabriken arbetsmiljö och säkerhet hade hamnat efter industristandard. När finanskrisen slog till och efterfrågan minskade fick man tid att arbeta med förbättringar inom arbetsmiljön, även om det då fanns färre resurser. Ungefär samtidigt kom det direktiv och styrning uppifrån, att fokusera på kvalitet och medarbetare i högre grad. Detta ledde till nya rutiner och uppföljningar och en tydligare styrning mot en bra arbetsmiljö.

Övriga inslag av hållbarhet inom fabriken ekonomistyrning verkar dock vara relaterat till traditionell EHS för tillverkande industri, och främjande faktorer har inte gått att identifiera utöver detta utifrån samtal med respondenten.

De barriärsfaktorer som identifierats för SKF redovisas utifrån Kasurins modell i Tabell 8.

- *Ny hållbarhetsroll*
- *Ökat fokus på hållbarhet inom koncernen*
- *Ledare - fokus hållbarhet*
- *Industrijämförelse säkerhet, arbetsmiljö*
- *Minskad efterfrågan*
- *Centrala direktiv*
- *Omsorg medarbetare*
- *Fokus EHS*
- *tillverkande industri*

| Motiverare | Katalysatorer | Möjliggörare |
|---|----------------------------------|--|
| Halkat efter industristandard i produktionens arbetsmiljö Omsorg om medarbetare Fokus EHS för tillverkande industri | Centrala direktiv Finanskris | Minskad efterfrågan: tid till annat än produktion Decentraliserat |
| Momentum | Ledare | |
| - | Tom Johnstone - fokus hållbarhet | |

Tabell 8 Främjande faktorer vid utveckling av SKFs ekonomistyrning för hållbart företagande

4.4.3.2 Barriärsfaktorer

Fabrikscontrollern menar också att han och hans kollegor i produktion är nöjda med det nuvarande upplägget. Deras huvudsakliga fokus är produktion. De har inga incitament att driva en förändring med avseende på andra hållbarhetsfrågor, som avleder från kärnverksamheten. "Vi får det serverat: så här ska ni göra".

SKFs företagskultur innebär ett starkt fokus på detaljer, vilket skapar ett motstånd till förändring utifrån att personalen ej har utrymme att fundera på eller hantera fler arbetsuppgifter med fokus på hållbar utveckling. Givet SKFs nuvarande finansiella situation, som inneburit nedskärning av personal, är det inte heller möjligt att tillföra fler resurser.

De barriärsfaktorer som identifierats för SKF redovisas utifrån Kasurinens modell i Tabell 9.

- Inga incitament till förändring; nöjda
- Ej mer utrymme för mer arbetsuppgifter
- Stark detaljkultur; trögt
- Utmanande finansiell situation

| Förvirrare | Frustrerare | Fördröjare |
|-------------------|--|---|
| - | Stark företagskultur - detaljfokus → tröghet Inga incitament till förändring; nöjda | Inget utrymme för mer arbetsuppgifter Utmanande finansiell situation |

Tabell 9 Barriärsfaktorer vid utveckling av SKFs ekonomistyrning för hållbart företagande

4.5 ÖRESUNDSBRO KONSORTIET

4.5.1 Företagsöversikt

Öresundsbro Konsortiets huvudsakliga uppdrag är att driva och förvalta Öresundsförbindelsen mellan Sverige och Danmark samt att betala av skulden från dess bygge utifrån de vinster som bron genererar. Förbindelsen består av en bro och en tunnel och stod klar 1 juli 2000. Den ägs till 50/50 av den svenska och danska staten, som står garanter för företagets lån. Verksamheten arbetar utifrån förutsättningen att skulden ska vara avbetalad på 30 år samt att förbindelsen ska överlämnas utan underhållsskuld till nästa generation. Underhållsbudget är cirka 100 miljoner DKK per år och sammanlagt ska cirka 3,3 miljarder DKK återinvesteras i förbindelsen de närmaste 40 åren. Underhållet ska vara hållbart och kostnadseffektivt och anläggningsdirektören får sällan eller aldrig nej till en investering som är lite dyrare eller har längre återbetalningstid än övriga alternativ, om den är mer hållbar ur ett miljö- eller samhällsperspektiv.

Företaget har ca 170 anställda i Sverige och Danmark. Under VD finns fem enheter - ledning, anläggning, ekonomi/support/finans, leverans samt marknad/ försäljning. Företaget har en miljögrupp inom stabsfunktionen, men den är organisatoriskt inordnad under Anläggning. Företaget får ses som starkt centraliserat utifrån sin storlek och begränsade geografiska spridning.

Öresundsbro Konsortiet styrs av lagar, regler och policyer för svenska och danska statliga företag. Detta innebär bl.a. att följa svenska statens ägarpolicy, som kräver extern hållbarhetsredovisning enligt GRI, samt krav på hållbart företagande (Regeringen, 2015). Företaget ger ut en årlig hållbarhetsredovisning enligt GRI4, den så kallade CSR Rapporten (Öresundsbro Konsortiet, 2014). Denna granskas och godkänns av en auktoriserad revisor och skrivs under av styrelsen, enligt danska lagkrav.

Sedan ett och ett halvt år tillbaka finns en utarbetad hållbarhetsstrategi. Det finns inga nyckeltal för hållbarhetsmål på affärnivå, men ekonomidirektören och anläggningsdirektören har tagit fram ett eget nyckeltal kopplat till hållbarhet och återinvestering i förbindelsen.

4.5.2 Ekonomistyrningsmedel som nyttjas för att styra mot hållbarhet

Vi redogör i följande avsnitt för de medel för ekonomistyrning med avseende på hållbar utveckling som vi har identifierat för Öresundsbro Konsortiet. De summeras i figur 1 i Appendix C.

4.5.2.1 *Formaliserade styrmedel*

Av teknisk karaktär

Företaget gör löpande benchmarking mot liknande infrastrukturverksamheter med avseende på ekonomi och hållbarhet, främst med fokus på miljö och energi, men det är inget stort fokus på detta. Energi finns som ett eget objekt i ekonomisystemen och redovisas internt, men det är oklart om det är kostnad och/eller förbrukning som följs upp.

Det sker ingen budgetering för hållbarhet enligt ekonomidirektören. Individuell prestationsmätning förekommer inom andra områden. Strategisk prestationsmätning med hjälp av styrkort sker varken generellt eller för hållbarhet.

Det finns hållbarhetsaspekter i återinvesteringsskalkylen för underhåll. Utifrån detta nya sätt att räkna och presentera information har man kunnat ta mer långsiktiga och hållbara beslut för underhåll som har lett till lägre kostnader för underhåll och kortare återbetalningstid för företags lån.

Av icke-teknisk karaktär

Företaget har inga belöningsystem generellt eller med fokus på hållbarhet.

Ur CSR-rapporten kan utläsas följande fem CSR-klassificerade policyer:

Policy för samhällsansvar och hållbar utveckling; Arbetsmiljöpolicy; Personalpolicy; Miljöpolicy; Säkerhetspolicy; Sponsorpolicy (Öresundsbro Konsortiet, 2014). Det framgår dock ej ur intervjuerna hur företaget inför och följer upp dessa policyer. Företaget har också under 2014 utarbetat en ny uppförandekod för leverantörer. Man har sedan tidigare definierat en egen inköpshandbok för att hantera de friheter som finns utifrån svensk och dansk lagstiftning om offentlig upphandling, för att minimera individuella tolkningar av denna frihet.

4.5.2.2 *Mindre formaliserade styrmedel*

Företagskulturen innefattar ett starkt fokus på hållbarhet, utifrån perspektivet att bron ska hålla i 100 år och lämnas över till kommande generationer i fullgott skick, utan underhållsskuld. Kulturen innebär också ett starkt fokus på miljö, då detta har varit en kontroversiell fråga sen beslutet togs att uppföra en bro. "Den finns med i modersmjölken". Givet att företaget bara har funnits i ca 15 år verkar detta styrmedel för hållbar utveckling ha funnits med sen början.

Direktörerna har även lagt mycket kraft på att informera styrelsen om arbetet med det nya nyckeltalet för återinvestering, vilket har lett till en ökad förståelse och mottaglighet för detta nya sätt att resonera.

4.5.2.3 *Informativa instrument*

Inom organisationen används lärande och utbyte av information för att främja förståelse och kunskap för hållbarhet. Det innebär bland annat att experter bjuds in till de som specifikt arbetar med hållbarhetsfrågor, för att främja utvecklingen.

4.5.2.4 *Organisering, processer och användande*

Företagets stabsfunktion för miljö ligger organisatoriskt under Anläggningsenheten och har inget övergripande ansvar för hållbarhet. De har en rådgivande funktion för miljöfrågor. Däremot har företaget sedan 2014 skapat en tvärfunktionell CSR-arbetsgrupp som ska fokusera på att utveckla företagets hållbarhetsarbete. Under 2015 har arbetet konkretiserats och arbetsgrupper definierats för att jobba vidare med specifika frågeställningar kopplade till hållbarhet och hållbarhetsredovisning.

Ekonomidirektören har en intention att hållbarhet i framtiden ska ligga inom controlleransvaret men i dagsläget är controllerrollen rent finansiell och har inga nya kontaktytor, eller användande, ur ett hållbarhetsperspektiv. Det framgår inte heller att controllers har något ansvar för processer och rutiner med avseende på hållbarhet.

4.5.3 Förändringsfaktorer som påverkat utvecklingen av ekonomistyrningen

4.5.3.1 *Främjande faktorer*

Den danska och svenska statens krav på hållbarhetsredovisning har lett till en utveckling av företagets hållbarhetsarbete och ekonomistyrning, samt en upplevelse att man inte kan slå sig till ro utan måste fortsätta utvecklas. Att arbeta med hållbarhetsfrågor, särskilt miljön i Öresund, är också en viktig del av företagets image, utifrån det fokus på miljöfrågor som funnits under hela Öresundsbron historia. Miljöarbetet har varit en naturlig del av företagets arbete sen början.

Fokus på energifrågor och uppföljning/styrning mot lägre energiförbrukning beror dels på den allmänna miljöfrågan men också för att det är en stor kostnadspost, samt att det är ett enkelt objekt att mäta och arbeta med.

Övergången från GRI3 till GRI4 ledde till en ökad satsning på hållbarhetsarbetet, då man blev tvungen att formalisera vad som var väsentligt, vilket krävde en större insats än tidigare. Det som började med ett krav om hållbarhetsredovisning, att man var tvungen att uppfylla ett visst antal ekonomiska, sociala och ekologiska indikatorer, har nu blivit en vana. Kraven har lett till ett ändrat arbetssätt, med ett naturligt fokus på hållbar utveckling, vilket föder en framåtriktad rörelse, ett momentum, att fortsätta utvecklas. Bildandet av en tvärfunktionell arbetsgrupp inom CSR har bidragit med en dynamik som (möjliggör att utvecklingen drivs vidare) också driver utvecklingen vidare.

Ägarstrukturen och fokus på 30 års återbetalningstid möjliggör ett mer långsiktigt agerande vad gäller exempelvis underhållsinvesteringar, eftersom företaget inte styrs hårt utifrån kvartalsekonomi och tillåts agera ur ett mer hållbart perspektiv, även om det innebär en viss ökad kostnad för stunden. Även ledningen, styrelse och VD, kan därmed ses som en möjliggörande faktor genom att den uppmuntrar och stödjer hållbarhetsarbetet. Både ekonomi- och hållbarhetsdirektören har ett starkt engagemang och ambition för att införa mer hållbarhet i ekonomistyrningen, att identifiera rätt måttetal samt hur de ska mätas. De menar att de har eget mandat för att kunna genomföra förändringar.

- *Krav hållbarhetsredovisning*
- *Image*
- *Historisk miljökonflikt*

- *Kostnadsbesparing*

- *GRI3 → GRI4*
- *formalisera, väsentligt*

- *Nytt sätt att arbeta, vana*
- *Tvärfunktionell arbetsgrupp → dynamik*
- *Ägarstruktur, långsiktigt*
- *Ej kvartalsfokus*
- *Stöttande ledning*

- *Engagemang, ambition & mandat*
- *Kan definieras och mätas*

De främjande faktorer som identifierats för Öresundsbro Konsortiet redovisas utifrån Kasuriniens modell i Tabell 10

| | | |
|--|---|--|
| Motiverare Lagkrav statliga företag Image Historisk miljökonflikt Kostnadsbesparingar | Katalysatorer GRI3 → GRI4; formalisera det väsentliga | Möjliggörare Nytt sätt att arbeta. vana Tvärfunktionell arbetsgrupp → dynamik Långsiktigt fokus från ägarna; ej starkt fokus kvartals-ekonomi Objekt som kan definieras och mätas |
| Momentum - | | Ledare Ekonomi- och anläggningsdirektör - engagemang, ambition, mandat Stöttande ledning |

Tabell 10 Främjande faktorer vid utveckling av Öresundsbro Konsortiets ekonomistyrning för hållbart företagande

4.5.3.2 Barriärsfaktorer

Ekonomidirektören menar att det finns potential för en snabbare förändring om man tydligare kunde visa hållbarhetsarbetets effekt och kopplingen till ekonomin, dvs det finansiella. Arbetet med att ta fram mätetal och att definiera begrepp, både finansiella och icke-finansiella, samt ambitionsnivån anses dock som svårt och kan vara frustrerande. En otydlig ambitionsnivå gällande vad som ska mätas skapar viss oklarhet som fördröjer utvecklingen.

Det finns även en viss skepsis, eller tröghet, hos anställda till nya arbetssätt och sätt att mäta vilket kan ses ha en frustrerande effekt på arbetet med hållbarhet och ekonomistyrning. Det finns en stark miljögruppering inom företaget, vilket innebär att förändring mot ett bredare hållbarhetsfokus kan möta ett visst motstånd, utifrån inarbetade föreställningar. Att förändra detta uppfattas som ett långsiktigt arbete, då det tar tid att ändra en företagskultur. Det saknas dock en uttalad ambition från styrelsens sida att utöka uttryck av hållbarhet i ekonomistyrning, trots att den är stöttande till hållbarhetsarbetet i sig.

Man beskriver även att de vardagliga arbetsuppgifterna är i fokus och att tidsbrist hos ledningsgruppen bidrar till att hållbarhetsutvecklingen inom ekonomistyrningen inte prioriteras trots ett stort engagemang och mandat.

När det gäller sociala frågeställningar har företaget minskat sitt fokus på att främja integrationen i regionen, då styrelsen menar att andra organisationer nu bättre kan hantera det. Fokus ligger på arbetsförhållanden internt istället.

De barriärsfaktorer som identifierats för Öresundsbro Konsortiet redovisas utifrån Kasuriniens modell i Tabell 11.

- Otydlig effekt
- Svårt definiera mätetal
- Otydlig ambition
- Tröghet, skepsis
- Traditionellt miljöfokus
- Ej ambition styrelsen
- Tidsbrist ledningsgrupp
- Minskat fokus sociala frågor (fördröjare)

| | | |
|---|--|--|
| Förvirrare Otydlig effekt av hållbarhetsarbete Svårt att definiera mätetal och hur mäta Otydlig ambitionsnivå för mätetal | Frustrerare Tröghet att ändra arbetssätt Traditionellt miljöfokus - inarbetad kultur Kultur (motstånd till nya arbetssätt) | Fördröjare Styrelse saknar ambition hållbar ekonomistyrning Tidsbrist Minskat fokus från styrelsen på sociala frågor |
|---|--|--|

Tabell 11 Barriärsfaktorer vid utveckling av Öresundsbro Konsortiets ekonomistyrning för hållbart företagande

5 DISKUSSION

I det här kapitlet diskuterar vi kring studiens resultat och presenterar de huvudsakliga slutsatserna utifrån studiens forskningsfrågor och syfte. Vi presenterar kort en slutsats kring hållbar utveckling och går sedan igenom slutsatser och reflektioner med utgångspunkt i hur företagets ekonomistyrning används till att styra mot hållbar utveckling. Därefter resonerar vi kring de faktorer som främjat denna förändring utifrån ett helhetsperspektiv av de studerade företagen och presenterar en tankemodell för potentialen för förändring som ett ”förändringens kretslopp”, för att runda av med en analys och diskussion av barriärsfaktorerna. Vi avslutar med en kort summering och våra bidrag, samt några förslag kring framtida forskning och några ord om studiens begränsningar.

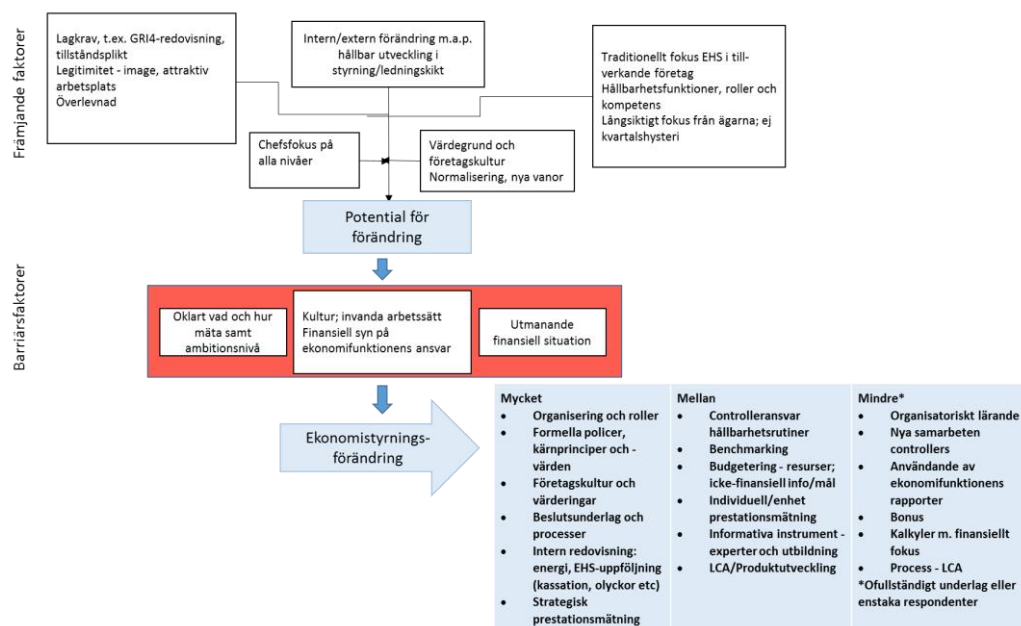
5.1 ANALYS OCH SLUTSATSER UTIFRÅN STUDIENS SYFTE

Genom vår studie av fem företag med verksamhet i Sverige har vi velat besvara följande forskningsfrågor:

Vilka ekonomistyrningsmedel använder företag för att styra mot en mer hållbar utveckling? Vilka faktorer främjar, eller hindrar, hur företagets ekonomistyrning har utvecklats till att inbegripa dessa styrmedel?

Syftet har varit att bidra med kunskap om hur företags ekonomistyrning utformas för att uppnå en mer hållbar utveckling samt att identifiera faktorer som främjar och hindrar hur företagets ekonomistyrning utvecklas för att styra åt ett mer hållbart företagande. Genom studien har vi även velat bidra med mer kunskap om svenska förhållanden med avseende på ekonomistyrning för ett mer hållbart företagande.

Vi har identifierat ett antal styrmedel som används i olika grad för att styra företagen mot en hållbar utveckling. Vi har försökt få fram en berättelse kring hur dessa styrmedel har utvecklats eller tillämpats, med fokus på de främjande och hindrande faktorer som påverkat ekonomistyrningens utveckling. Vi har summerat dessa huvudsakliga styrmedel och faktorer i Figur 4, som är baserad på modellen för vårt teoretiska ramverk. Vi går igenom de olika delarna i efterföljande avsnitt.



Figur 4 Översikt av studiens huvudsakliga resultat enligt studiens ramverk

5.1.1 Perspektiv på hållbar utveckling i de studerade företagen

Givet att det saknas en entydig definition av hållbar utveckling finner vi det relevantt att diskutera lite kort kring vad vi sett i studien. Vi finner att alla de studerade företagen har något inslag av alla tre dimensioner av hållbar utveckling. Den ekonomiska dimensionen ses främst utifrån perspektivet av värdeskapande för ägarna, precis som Frostenson nämner i sin text Företaget och Hållbarhet (2013), medan fokus på hållbar utveckling kretsar främst kring miljöfrågor samt interna sociala frågor såsom etik, arbetsmiljö, jämställdhet på arbetsplatsen och säkerhet, dvs komponenter som ingår i mer traditionell EHS och som till stor del regleras av miljö och arbetsmiljölagstiftning. De flesta av företagen har dock gått vidare från fokus på efterlevnad av lagar till ett större, eller en ambition om ett större, ansvarstagande. En stor del av hållbarhetsarbetet uttrycks dock i termer av EHS, med några extra dimensioner. Undantaget var AkzoNobel, som tydligt särskiljer fokus på hållbarhet från EHS i intervjuerna.

Nästa alla företagen lyfte fram något exempel på externa sociala hållbarhetsaspekter. Vi noterar en skiljelinje mellan samhällsfokuserade aktiviteter eller mätningar som relaterar till företagets verksamhet och sådana som handlar om att bidra med pengar till projekt som ej direkt relaterar till företagets verksamhet. I likhet med Conradsson & Gunnarsson (2014) ser vi att företagets har svårigheter med att definiera relevanta mätetal för den sociala dimensionen, eller att hitta relevant och jämförbart data. Vi noterar dock även en avsaknad av tydliga strategier och mål utifrån ett externt socialt perspektiv i våra intervjuer.

Vad gäller miljödimensionen fanns det många fler konkreta aspekter av mål och mätetal i de studerade företagen. Många av dessa baserade sig på produktionsrelaterade effektivitetsaspekter såsom energiåtgång och resursåtgång, t.ex. vid kassation. De sträckte sig även över vilka produkter man producerar och deras påverkan på växthusgaser över sin livstid, över hela värdekedjan i relativa eller absoluta mått..

5.1.2 Aspekter av ekonomistyrning för hållbar utveckling

Studien visar att företag först och främst använder sig av styrmedel av icke-teknisk karaktär, både formella och mindre formaliserade, för att styra mot hållbarhet (se Tabell 12). Företagen förändrar sin organisation genom att införa nya roller och funktioner med ett fokus och ansvar för hållbar utveckling. Vi ser en skillnad i bakgrund och kompetens hos de individer som har dessa roller, från ekonomer kemiingenjörer. Flera av företagen indikerade att de tar hjälp av extern expertis för att utveckla sin kompetens inom hållbarhet.

| Mest | Mellan | Minst* |
|---|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Organisering och roller• Formella policyer, kärnprinciper och -värden• Företagskultur och värderingar• Beslutsunderlag och processer• Intern redovisning: energi, EHS-uppföljning (kassation, olyckor etc.)• Strategisk prestationsmätning | <ul style="list-style-type: none">• Controlleransvar hållbarhetsrutiner• Benchmarking• Budgetering - resurser; icke-finansiell info/mål• Individuell/enhet prestationsmätning• Informativa instrument - experter och utbildning• LCA/Produktutveckling | <ul style="list-style-type: none">• Organisatoriskt lärande• Nya samarbeten controllers• Användande av ekonomifunktionens rapporter• Bonus• Kalkyler m. finansiellt fokus• Process – LCA |
| | | *Ofullständigt underlag eller enstaka respondenter |

Tabell 12 Bedömning och klassificering av graden av hållbarhet per styrmedel. Vi har gjort en bedömning av graden av hållbarhetsuttryck per styrmedel och företag utifrån en bedömning av det empiriska underlaget. (se Appendix C Figur 1).

Utifrån detta har vi kategoriserat uttrycket av hållbarhet enligt tre nivåer: mest, mellan och minst, utifrån antalet företag som använder styrmedlet, eller utifrån "graden" av hållbarhet.

Många företag styr även genom att arbeta fram en gemensam företagskultur och värdegrund, dels genom mer formellt kommunicerade kärnvärden och policyer inom t.ex. etik, miljö och uppförandekoder, dels genom ett fokus från chefer som sätter en viss nivå, genom lärande och samtal eller genom projekt som syftar till att förändra företagskulturen. Hur förändring av företagskultur sker verkar bero på varje företags förutsättningar. Vi noterar att alla de studerade företagen har någon form av formella policyer i form av uppförandekoder, miljöpolicyer, etikpolicyer med mer, som oftast följs upp utifrån andel av personalen som genomgått utbildning. Det är dock ej tydligt hur dessa policyer förhåller sig till varandra eller hur de tillsammans styr mot en hållbar utveckling.

Det förekommer även att hållbarhetsperspektivet införs i processer och underlag för investeringsbeslut. Investeringar verkar vara ett område som faller sig naturligt för hållbar utveckling, vilket möjligen har att göra med det långsiktiga perspektivet i de flesta större investeringar och kostnaden för att ändra ett felaktigt beslut. Det finns två aspekter i detta: det ena är att själva beslutsunderlaget inbegriper hållbarhetsfaktorer av kvantitativ eller kvalitativ karaktär; det andra är att beslutsprocessen innebär ett samarbete mellan controllers och hållbarhetsansvariga, inklusive godkännande av hållbarhetsansvariga personer. Ett annat perspektiv på en beslutsprocess med hållbarhetsaspekter som förekom inom flera av företagen var livscykelanalys (LCA). Vi noterar att Conradsson & Gunnarssons (2014) studie ger stöd åt vår slutsats att hållbarhet återfinns i vissa beslutsstödjande situationer. En annan bidragande orsak med avseende på fokus på investeringar kan dock ha att göra med studiens urval, som utgick ifrån företag som visat intresse för att få med hållbarhet i investeringsunderlag.

Alla företag, utom Öresundsbro Konsortiet, tillämpar strategisk prestationsmätning i form av olika styrkort eller "dashboards" där hållbarhetsmål ingår. Vi har dock sett att det är en stor variation på dessa mål relaterat till hållbar utveckling, med avseende på dimension, ambition och konkretiseringsgrad, vilket får oss att reflektera över hur relevanta de är för att föra verksamheten framåt mot hållbarhet på en övergripande nivå.

Vi kan alltså endast säga att detta styrmedel tillämpas, inte hur effektivt det är i att styra företagen mot en mer hållbar utveckling. Detta gäller generellt för alla de studerade företagen med avseende på strategisk och individuell prestationsmätning, bonus och budgetering, då dessa ofta styr mot olika mål. Flera av företagen säger sig vilja vara ledande i sin industri i DJSI (DJSI, u.å.). Trots detta är det bara ett företag, AkzoNobel, som nämnt att de har en bonus kopplat till DJSI och som tidigare haft mer generella bonusar kopplat till hållbarhet.

Vi noterar en generell avsaknad av styrmedel av mer teknisk karaktär, såsom kalkyler och budgetar som inkluderar kostnader, även om dessa är vanligt förekommande i ekonomistyrningen överlag. Flera företag verkar inte ha haft något fokus på att sätta kronor och ören på hållbarhetsaspekter för att kunna använda traditionella styrmedel, utan verkar fokusera på andra kvantitativa metoder utifrån t.ex. volym och vikt av material, växthusgaser och vatten. Energi var det hållbarhetsobjekt som förekom i både finansiella och icke-finansiella termer, då det är så enkelt att mäta och följa upp, och ger en win-win med avseende på kostnader och miljö. På den här nivån av mätning och uppföljning finns det svårigheter i att särskilja verksamhetsstyrning och ekonomistyrning då de överlappar varandra. AkzoNobel hade räknat fram ett finansiellt värde på ett samhällsrelaterat måttetal, men tagit bort och återgått till icke-finansiella värden då de märkte att diskussionen kom att handla om huruvida värdet var rätt, istället för mer relevanta aspekter. Detta bekräftar Unerman & Chapmans (2014) syn att en nyckelfaktor för att möjliggöra många ekonomistyrningsmätningar är att man är överens om det finansiella värdet.

Vissa företag uttrycker att det sker ett visst samarbete mellan controllers och hållbarhetsfunktioner och ett nytt användande av ekonomifunktionens rapporter. Vi menar att detta är en

naturlig konsekvens av införandet av nya roller inom hållbarhet eftersom de personer som arbetar med hållbarhet i organisationerna behöver information och data som kan tillhandahållas av controllern. Större delen av data kommer dock från andra än controllern och ekonomisystemen, främst ur EHS-systemen. Undantaget är SKF:s fabriker, där ett integrerat system hanterar allt data, och controllern är den som är primär kontaktperson både för hållbarhets- och EHS-ansvariga.

Benchmarking förekommer mer inom vissa företag än inom andra; ibland som en intern benchmarking, ibland som en informell jämförelse utifrån DJSI; i vissa fall utifrån energiförbrukning och effektivitet och ibland mer konkret utifrån ett fokus på produktutveckling och LCA. Vi konstaterar att benchmarking förekommer men att vad och hur man benchmarkar varierar stort mellan företagen.

Conradsson & Gunnarsson (2014) menar att den låga graden av hållbarhetsuttryck i deras studie kan bero på deras snäva definition av ekonomistyrning då de studerade företagen tar in bedömning av hållbarhet innan eller efter tillämpning av styrmedlet. Utifrån vårt ramverk för styrmedel har vi funnit en något högre grad av hållbar utveckling i de studerade företagens ekonomistyrning än vad Conradsson & Gunnarsson (2014) gjorde. En orsak till detta kan vara att vi hade ett större fokus på styrmedel av icke-teknisk karaktär samt på processer kring beslut, men det kan även bero på intervjuformatet, att vi förde ett bredare resonemang kring olika styrmedel under intervjun.

5.1.3 Faktorer som påverkat förändringen av ekonomistyrning för hållbar utveckling

Som inledning till vår diskussion kring förändringsfaktorer, vilket är studiens huvudsakliga fokus, konstaterar vi att det tidvis har varit en utmaning att särskilja faktorer som påverkar utvecklingen av hållbar utveckling i sig och de som driver förändring av ekonomistyrningen. Vi menar att då ekonomistyrningens syfte är att möjliggöra implementering och uppfyllnad av företagets strategier och mål (Ax, 2009:54), så är det rimligt att ekonomistyrningen utvecklas parallellt med att företagen omdefinierar sina strategier och sätter nya mål för hållbar utveckling.

5.1.3.1 Främjande faktorer

Motiverare

Flera av de studerade företagen anger krav och förväntningar från omvärlden i form av lagkrav (tillståndsplikt, hållbarhetsredovisning), legitimitet och image mot exempelvis investerare och nuvarande eller blivande medarbetare som motiv för deras fokus på hållbar utveckling. Dessa faktorer utgör därmed indirekta motiverare för ekonomistyrningens utveckling mot hållbarhet enligt resonemanget ovan. Två av företagen,

Motiverare

- Lagkrav, t.ex. GRI4-redovisning, tillståndsplikt
- Legitimitet och överlevnad
- Image: employer branding, attraktiv arbetsplats

AkzoNobel och Sandvik, uttrycker dessutom att det är en fråga om överlevnad. Dessa fyra faktorer utgör de gemensamma motiverande faktorer som vi har kommit fram till i studien. Detta bekräftar synen att många företag arbetar med hållbarhetsfrågor ur ett legitimitetsperspektiv (Frostenson, 2013; Gray, 2010; Milne et al, 2006; Durden, 2008), eller ur ett lagefterlevnads-perspektiv (Tregidga et al, 2014), men påvisar även andra faktorer.

Vi noterar även att de två företag som anger överlevnad som motiverare, dvs AkzoNobel och Sandvik, är bland de tre företag i studien som vi bedömer har kommit längst med hur de använder ekonomiska styrmedel för att uppnå hållbarhet. För SKF saknar vi tyvärr tydlig info om motiverare på den nivån, utifrån valet av respondent.

Trots att Borealis verkar i en liknande bransch som AkzoNobel och anger ungefär samma motiverande faktorer så verkar Borealis inte ha tagit steget från ett EHS-perspektiv och fokus på mer direkta konsekvenser av verksamheten till ett mer generellt perspektiv på hållbar utveckling. Vi saknar empiriskt underlag till att resonera kring detta.

Öresundsbro Konsortiet har ingen tillståndspliktig tillverkande verksamhet och inget större EHS-fokus, utan har främst ett förvaltande underhållsperspektiv med ett miljöfokus riktat mot Öresund och Peberholmens djur- och naturliv. Som statligt företag måste de redovisa enligt GRI. Trots dessa skillnader ser vi att de anför ungefär samma motiverare som de övriga fyra företagen, d.v.s. lagkrav och image.

Katalysatorer

Kategorin katalysatorer har varit svårare att bedöma i studien. Vi finner dock att katalyserande faktorer främst utgörs av någon form av extern eller intern förändring i företagets övre skikt med avseende på hållbarhet, t.ex. en övergång i externa redovisningskrav (GRI3 till GRI4) eller förändring av ledning och strategier mot ett mer hållbart perspektiv

Katalysatorer

- Intern/extern förändring med avseende på hållbar utveckling i styrning och ledning

Möjliggörare

Det som framträder som gemensamma möjliggörare för ett flertal av de studerade företagen är deras traditionella fokus på EHS och existerande system för intern redovisning och uppföljning av hållbarhetsrelaterade komponenter utifrån ett EHS-perspektiv. Detta fokus ger företagen ett försprång med avseende på vana av att mäta och följa upp icke-finansiella parametrar. Risken med detta är dock att det kan uppstå en kulturell tröghet mot förändring mot en mer hållbar utveckling om man ser EHS som hållbarhet (se presentation av barriärsfaktorer).

Möjliggörare

- Traditionellt fokus EHS i tillverkande företag
- Hållbarhetsfunktioner, roller och kompetens
- Långsiktigt fokus från ägarna; ej kvartalshysteri

Något som vi sett hos flera av de studerade företagen är att införandet av hållbarhetsfunktioner och -roller, ofta med specifik kompetens med avseende på hållbarhet, tenderar att möjliggöra utvecklingen mot hållbarhet och ytterligare förändring av ekonomistyrningen och dess medel. Vi menar att nya hållbarhetsroller kan bidra till nya samarbetsytter för controllers och nytt användande av ekonomifunktionens rapporter. De kan också bidra också till att generera nya tankar och idéer när extern expertis konsulteras, vilket då leder till nya målformuleringar och nya mätetal m.m.

Flera av företagen lyfter fram att ett långsiktigt fokus från ägarna och brist på kvartalsrapporteringshysteri gör att de har större frihet att ta mer långsiktiga och hållbara beslut, trots en viss ökad kostnad. SKF tog, som enda företag, upp kvartalshysterin som ett hinder mot att kunna ta rätt beslut ur ett hållbarhetsperspektiv, vilket är tvärtemot vad Borealis, som har ett långsiktigt ägarperspektiv, lyfte fram. Sandviks interna krav på att investeringar ska betala sig inom tre år kan också ses som en bekräftelse att ett långsiktigt perspektiv är önskvärt, då nuvarande krav stoppar många önskade, och på längre sikt lönsamma, miljöinvesteringar. Detta samband finner stöd i forskning som pekar på att dynamiken mellan de tre hållbarhetsdimensionerna innebär en avvägning mellan kortsiktiga finansiella mål och långsiktiga mål med avseende på miljö och sociala faktorer, som kan vara av finansiell karaktär (Epstein et al, 2012; Frostenson, 2013).

Momentum

De faktorer som kunnat identifieras med avseende på momentum handlar främst om att kultur och värderingar skapar en grund för hållbar utveckling. När detta genomsyrar verksamheten blir det ett normaltillstånd, som främjar ytterligare hållbar utveckling inom alla delar av verksamheten och styrning. Detta påminner om resultaten i Epstein et al. (2012), som menar att framgångsrika hållbara företag ofta styr utifrån mindre formaliserade styrmedel som företagskultur och kärnvärden, och därigenom integreras hållbarhet i beslutsprocesserna.

Momentum

- Värdegrund och företagskultur
- Normalisering, nya vanor

Ledare

Studiens resultat ger en viss indikation om att ledarskapet i företagets högsta ledning har betydelse när det gäller hur hållbarhetsfrågor och ekonomistyrning för hållbar utveckling hanteras i företagen. De avdelningar eller företag som har ledare med fokus på hållbarhet verkar ha kommit något längre än övriga, men vi kan inte dra några entydiga slutsatser. Inom AkzoNobel var det tillträdet av koncernchefen 2012 som katalyserade en omarbetning av strategierna och gav företaget en tydligare inriktning mot hållbarhet. Koncernchefens ommöblering bland toppcheferna för att sätta en ny kultur och värdering i ledningen sågs som en tydlig markering av vikten av hållbarhet och den nya strategin. Vad gäller SKF ser vi att förre CEO:n Tom Johnstone bidrog till att företagets principer SKF Care utvecklades, och även den mer klimatvänliga produktportföljen BeyondZero. Vi saknar dock underlag för att bedöma hur detta påverkade utvecklingen av en hållbar ekonomistyrning. Ett visst stöd för denna faktor återfinns även hos Borealis, som pekade på underhållschefen för Europa som en positiv kraft i och med hans entusiasm och stöd för projekt relaterade till ett mer hållbart perspektiv inom underhållsverksamheten.

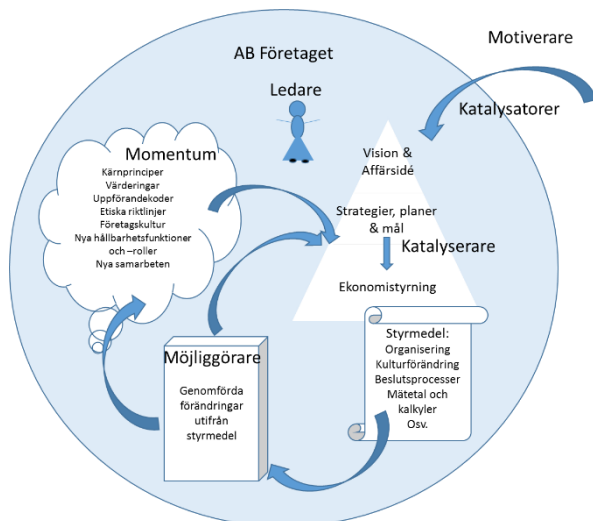
Ledare

- Chefsfokus på alla nivåer

Inom Öresundsbro Konsortiet ser vi att det, trots stöd från styrelse och VD och anläggningschefen och ekonomidirektörens stora personligt engagemang för hållbarhet, krävdes att GRI4 infördes för att mer omfattande hållbarhetsinsatser skulle initieras. Detta kan tolkas som att ledarskapet inte har varit tillräckligt fokuserat på hållbar utveckling relativt andra mer tidskritiska verksamhetsfrågor. Enligt Bebbington & Thomson (2013:279) betyder inte detta att organisationen inte bryr sig om hållbarhet, utan att det helt enkelt finns andra mer brådskande vardagliga aktiviteter och en övergripande ”berättelse av att maximera ägarnas värde [för översättning]” som påverkar utvecklingen.

5.1.3.2 Potential för förändring

Resultaten i vår studie indikerar att den generella potentialen för förändring till stor del hänger samman med hur viktigt det är för företagen att arbeta mot hållbar utveckling i sin verksamhet, dvs påverkan av yttre motiverande faktorer med avseende på legitimitetslagkrav och överlevnad. För att en förändring av ekonomistyrningen mot hållbar utveckling ska initieras ser vi att det verkar krävas katalyserande faktorer i form av interna eller externa förändringar i krav eller styrning, och ledare som stöttar förändringen. Genomförande av förändringar sker sedan främst utifrån styrmedel såsom organisations- och rollförändringar samt förändring av företagskulturen mot hållbar utveckling. Dessa initiala förändringar möjliggör sedan ytterligare förändringar utifrån det arbete som sker i dessa roller. När en viss ”kritisk massa” av förändringar har införts med avseende på strategier, mål, företagskultur och värdering, roller och



Figur 5 Förändringens kretslopp

samarbeten mellan hållbarhets-, miljö och ekonomifunktioner uppnås ett momentum som ger ytterligare skjuts åt förändringsprocessen. Vi gör en reflektion att beroende på vem som tillsätts till en hållbarhetsroll och vilka externa experter man tar hjälp av så kan detta tänkas ha en stor påverkan på hur styrningen mot hållbarhet utvecklas. Vi har försökt illustrera våra tankar kring den totala potentialen för förändring som ett slags ”förändringens kretslopp” i Figur 5.

5.1.3.3 Faktorer som utgör en barriär mot utveckling av hållbar ekonomistyrning

Enligt Kasurinens förändringsmodell motverkas potentialen för förändring av barriärs-

faktorer som förvirrar, motverkar eller försenar förändringens framgång. I våra samtal med respondenterna noterade vi att det föreföll enklare att diskutera kring främjande faktorer för utveckling av ekonomistyrning för hållbar utveckling inom företagen än att diskutera faktorer som utgjort hinder. Vi tror att detta kan ha en koppling till att den studerade förändringen mot hållbar utveckling är något som har skett, och ännu sker, successivt inom linjeorganisationen, inte som ett strukturerat förändringsprogram eller -projekt. Detta medför en svårighet att identifiera tydliga barriärer då Kasurinens förändringsmodell främst är uppbyggd och tillämpad utifrån perspektivet av ett pågående projekt (Innes & Mitchell, 1990; Cobb et al., 1995; Kasurinen, 2002; Nassar et al., 2013; Voipio, 2014; Munir et al., 2013). Det är svårt att tala om en försenad eller misslyckad förändring när det inte finns någon tydlig sluttid eller slutmål att följa upp. Ur resultatet har vi dock kunnat lyfta fram fyra barriärsfaktorer (se Tabell 13) som har nämnts av två eller fler företag. Vi ger här en kort översikt av dessa barriärsfaktorer.

| Förvirrare | Frustrerare | Fördröjare |
|--|---|--------------------------------|
| Oklart vad och hur mäta samt ambitionsnivå | Kultur; invanda arbetssätt Finansiell syn på ekonomifunktionens ansvar | Utmanande finansiell situation |

Tabell 13 Barriärsfaktorer

Flera företag nämnde att det är en utmaning att identifiera vad som ska mätas, hur det ska mätas och vilken ambitionsnivå man ska tillämpa. AkzoNobels BU controller menade att detta är en barriär som man måste ta sig igenom för att komma vidare i sitt arbete mot en mer konkret styrning mot hållbar utveckling, vilket han menade att AkzoNobel har gjort. Tre av företagen tar upp existerande företagskultur som en frustrerare, utifrån att det tar tid att förändra gamla vanor och arbetssätt (jfr resonemang om EHS-kultur som en möjliggörande faktor). I ett företag berodde barriären på decentraliseringen och olika kulturell bakgrund i olika verksamheter; i ett annat företag berodde den på ett traditionellt starkt fokus på miljöfrågor; i det tredje på en detaljkultur som gör det generellt svårt att förändra organisationen. SKF och Sandvik tog upp att sämre finansiella resultat påverkar hur mycket resurser som satsas på hållbarhetsinitiativ, medan AkzoNobel tvärtom menar att hållbarhet är så integrerat att man inte kan särskilja och reducera enbart hållbarhetsinitiativ. Det enda som var gemensamt för alla fem företag var att ekonomifunktionen och ekonomicontrollern främst hade en finansiell roll. Om man utgår ifrån den traditionella definitionen av ekonomifunktionen som en central aktör vad gäller styrning mot vissa ekonomiska mål (Ax et al, 2009), så kan en strikt finansiell roll ses som en barriär

mot integrering av hållbarhet i ekonomifunktionens ansvarsområde. Sandvik var det enda företag som hade en controllerroll för icke-finansiell rapportering, även om denna roll ingick i EHS, inte ekonomifunktionen. Som SKFs fabrikscontroller uttryckte det: controllers är nöjda med det nuvarande upplägget och ser själva inga incitament till förändring.

5.1.3.4 Summering av övergripande faktorer utifrån Kasurins förändringsmodell

Vi summerar våra de huvudsakliga faktorerna som påverkar utvecklingen av en hållbar ekonomistyrning i Tabell 14.

| | | |
|---|--|---|
| Motiverare Lagkrav, t.ex. GRI4-redovisning, tillståndsplikt Legitimitet Image- employer branding, attraktiv arbetsplats Överlevnad | Katalysatorer Intern/extern förändring med avseende på hållbar utveckling i styrning och ledning | Möjliggörare Traditionellt fokus EHS i tillverkande företag Hållbarhetsfunktioner, roller och kompetens Långsiktigt fokus från ägarna; ej kvartalshysteri |
| Momentum Värdegrund och företagskultur Normalisering, nya vanor | | Ledare Chefsfokus på alla nivåer |

Potential för förändring

| | | |
|---|---|---|
| Förvirrare Oklart vad och hur mäta samt ambitionsnivå | Frustrerare Kultur; invanda arbetssätt Finansiell syn på ekonomifunktionens ansvar | Fördröjare Utmanande finansiell situation |
|---|---|---|

Tabell 14 Översikt av studiens huvudsakliga faktorer enligt Kasurins förändringsmodell

5.2 AVSLUTANDE SLUTSATSER OCH KOMMENTARER

Vi har använt Kasurins förändringsmodell som ramverk för att utforska vilka faktorer som påverkar hur företag använder och utvecklar sina ekonomiska styrmedel för att styra mot ett mer hållbart företagande. Därigenom har vi fått fram några bidrag till forskningsfältet.

Först och främst har vi bidragit med nya insikter om de faktorer som påverkar hur och varför företag utvecklar och använder sin ekonomistyrning för hållbar utveckling på ett visst sätt. De motiverande faktorerna relaterar till varför företagen över huvud taget fokuserar på hållbar utveckling - legitimitetsskäl, image och överlevnad bekräftar tidigare studier (Frostenson, 2013). Vi har noterat att de företag som haft tydligare strategier och mål kring hållbarhet har kommit längre i sin utveckling av styrmedlen och hur de arbetar med hållbarhetsfrågorna. Så även om de flesta företagen anger någon form av extern påtryckning som grundläggande motiverare så är det stor variation på hur de väljer att gå vidare utifrån detta vilket indikerar att andra, mer interna faktorer, spelar roll för den fortsatta utvecklingen av hållbarhetsarbetet och -styrningen inom företagen när väl de institutionella krafterna haft sin påverkan.

Vi har sett en indikation på att ett antal initiala förändringar leder till ytterligare förändringar som sedan bidrar till ett momentum som, under rätt omständigheter och ledarskap, leder till det vi betraktar som ett slags kretslopp för förändring. Våra resultat visar att fokus bör ligga på

främjande faktorer, inte barriärfaktorer, d.v.s. företag och myndigheter bör försöka maximera potentialen för förändring istället för att satsa på att undanröja eventuella barriärer. Vi hoppas att denna insikt kan bidra till att påskynda utvecklingen av hållbart företagande.

Studien bekräftar tidigare forskning av exempelvis Epstein et al. (2012) som menar att företag styr mot hållbar utveckling genom företagskultur och andra mindre formaliserade styrmedel samt genom organisationsstruktur och roller. De främsta styrmedel som framkom i vår studie var hur man valde att organisera sitt arbete och vilka roller man tillsatte, samt företagskultur och värderingar utöver mer allmänna policyer som de flesta företag har.

Vi har gett ett bidrag till det framväxande forskningsfältet inom ekonomistyrning och hållbar utveckling genom att använda ett mindre vanligt teoretiskt perspektiv jämfört med det mer institutionella perspektiv som är vanligt inom fältet. Detta för att, såsom Unerman och Chapmans (2013) lyfter fram, bidra med några nya pusselbitar och en större bredd i de teoretiska ramverk som används inom forskningsfältet. Genom att använda Kasurinens modell har vi fått fram andra faktorer än legitimitet och intressenter som förklarar varför och hur företag styr mot hållbart företagande. Denna kunskap skulle kunna användas för att skapa nya lösningar för hur företag ska stöttas eller struktureras för att få en bättre styrning mot ett hållbart företagande.

Vi har även sett att det finns svårigheter i att tillämpa Kasurinens modell på en situation där förändring sker utan tydliga mål eller tidsramar. De personer som är med om en dylik förändring vet inte alltid själva varför och hur förändringen sker vilket medför att det är svårt att fånga vilken förändring som skett, och därigenom även vilka faktorer som påverkar förändringen. Det medför även en svårighet att veta vem som har information om förändringen och därmed kan bidra till studien. Kasurinens modell har utvecklats och tillämpats på förändringssituationer där det funnits tydliga beslut om förändring. I avsaknad av sådana tydliga och direkta beslut är det vår erfarenhet att det blir svårt att i en "ögonblicksstudie" försöka fånga en historisk utveckling och de faktorer som har påverkat den. Vi misstänker att Kasurinens modell bäst tillämpas på en longitudinell studie, såsom den ursprungligen utvecklades, där man kan följa förändringen över tid. Vi noterar även att Kasurinens förändringsmodell inte är optimal för att fånga detaljerna i mer institutionella faktorer såsom legitimitet, då modellen fokuserar på krafter och faktorer inom organisationen.

Vi tror att ett iterativt, istället för ett linjärt, tidsperspektiv på Kasurinens modell skulle kunna vara ett mer givande sätt att studera förändring av företags ekonomistyrning med avseende på hållbarhet, särskilt utifrån en longitudinell studie. Därigenom närmar vi oss mer processorienterade studier, vilket är i linje med Modells (2007) reflektion kring fördelar med att slå samman de två perspektiven av faktorstudier och processorienterade studier.

Personlig reflektion

Vi tar oss friheten att göra en avslutande personlig reflektion innan vi går in på förslag på framtida forskning och studiens begränsningar. Under studiens gång har vi noterat en viss avsaknad av tydliga mål och strategier kring hållbarhet. Om strategier och mål inte är tillräckligt tydligt formulerade så är det svårt för ekonomistyrningen att få avsedd effekt, oavsett val av styrmedel, som hållbarhetsroller, företagskultur och policyer. Vi citerar från Alice i Underlandet av författaren Lewis Carroll:

"Would you tell me, please, which way I ought to go from here?"
"That depends a good deal on where you want to get to," said the Cat.
"I don't much care where-" said Alice.
"Then it doesn't matter which way you go," said the Cat.
"-so long as I get SOMEWHERE," Alice added as an explanation.
"Oh, you're sure to do that," said the Cat, "if you only walk long enough."
(*Alice's Adventures in Wonderland, Chapter 6*)

Förslag på vidare forskning

Sandvik har en relativt ny hållbarhetsfunktion och det pågår arbete för att ta fram en hållbarhetsstrategi, varför det hade varit av intresse att utföra en longitudinell studie i form av deltagande observation för att följa utvecklingen av ekonomistyrning mot hållbar utveckling, med utgångspunkt i framtagandet och implementering av den nya strategin. Detta skulle bidra med ett tydligare förändringsperspektiv och tjäna till att validera, eller inte, de samband vi framfört i vår studie mellan graden av hållbarhet i överordnade strategier och mål och företagens fokus på tillämpning och förändring av sin ekonomistyrning mot hållbar utveckling.

Vår studie indikerar att av de fem studerade företagen har AkzoNobel kommit längst i sin omvandling mot en mer hållbar utveckling och i sitt användande av ekonomiska styrmedel för hållbar utveckling. Det hade varit av intresse att få ett djupare perspektiv av hur företaget använder ekonomistyrningens medel och vilken effekt dessa har utifrån olika organisatoriska nivåer, såsom koncern - BA - BU-produktutveckling - produktion, med avseende på hållbar utveckling. Är hållbarhet och kärnprinciperna någonting som verkligen genomsyrar hela företaget, eller är det någonting som mer uttrycks i de högre organisatoriska nivåerna? Hur ser samspelet mellan controllers, produktutveckling och hållbarhetsansvariga ut i vardagen och vilka faktorer påverkar utvecklingen om man ser till fler organisatoriska nivåer? Detta skulle kunna bidra till ett helhetsperspektiv av ekonomistyrningens påverkan genom företagets alla organisationsnivåer, med utgångspunkt i strategin.

Studiens begränsningar

Utöver de begränsningar som tidigare nämnts innehåller studien några andra begränsningar som vi vill lyfta fram, för att vara tydliga med att försiktighet bör iaktas vad gäller att förlita sig på studiens resultat utan att utföra fler undersökningar.

Studiens slutsatser är baserade på intervjuer med en till två respondenter från fem olika företag som ibland kan ses som primärkällor, men ibland är sekundkällor. Vi har därmed olika säkerhet i respondenternas information med avseende på det vi studerat. Vi har endast kunnat skrapa på ytan hos varje företag och även om vi har införskaffat understödande material från företagets officiella dokumentation finns det en risk att vi har missförstått eller misstolkat något av det som har förts fram. Det finns även en risk att respondenterna i undersökningen har framställt utvecklingen av sina företags hållbarhets- och ekonomistyrningsarbete på ett medvetet eller omedvetet vinklat sätt, eller utifrån deras personliga syn på saken istället för företagets. För att få en högre reliabilitet och validitet i slutsatserna hade det varit bra med en längre studie, med intervjuer av respondenter på jämförbar nivå och roll inom de olika företagen. Exempelvis hade det varit bra att intervjua en produktionscontroller inom AkzoNobel PPC samt hållbarhetschefen för SKF Sverige, för att möjliggöra en mer rättvisande jämförelse.

De ingående företagen representerar olika branscher, ägarförhållanden, storlek med mera. Det finns en risk för felaktigheter i studiens antagande att dessa skillnader i företagets förutsättningar inte har någon stor påverkan på studiens resultat. Vi har dock inte sett någon större indikation på några sådana felaktigheter, även om skillnaderna i företagets förutsättning har medfört svårigheter i att göra relevanta jämförelser. Det finns alltså en poäng i att studera mer likartade företag för att förenkla analysen och få en högre validitet och generaliserbarhet i jämförelse av företagen.

Vi har även noterat vissa utmaningar i hur identifierade faktorer ska klassificeras, vilket innebär att det finns en viss grad av tolkning i det presenterade resultatet. Vi har dock försökt att vara konsekventa i våra (fel)tolkningar.

6 KÄLLFÖRTECKNING

- AkzoNobel (u.å. a). AkzoNobel Report 2014. Tillgänglig: https://www.akzonobel.com/system/images/AkzoNobel_Report_2014_EN_tcm9-90769.pdf [2015-12-28]
- AkzoNobel (u.å. b) Det här är AkzoNobel. Tillgänglig: https://www.akzonobel.com/se/omoss/det_har_ar_akzonobel/ [2015-12-28]
- Borealis (2013). Miljörapport 2013. Tillgänglig: http://www.borealisgroup.com/Global/Local%20Sites/Stenungsund/2013_Borealis%20Milj%C3%B6rapport_Webb.pdf [2015-01-07]
- Borealis AB (u.å.). Borealis Stenungsund. Tillgänglig: <http://www.borealisgroup.com/sv/stenungsund/> [2015-01-07]
- Borealis Group (u.å.). Tillgänglig: <http://www.borealisgroup.com/> [2015-01-07]
- Ax, C. & Kullvén, H. (2015). Den nya ekonomistyrningen - ekonomistyrning och hållbar utveckling. 4 uppl. Liber. Tillgänglig: <https://www.liber.se/plus/E471109501.pdf> [2015-01-07]
- Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2009). *Den nya ekonomistyrningen*. 4. uppl. Liber: Liber.
- Bebbington, J. & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395–413.
- Bebbington, J. & Thomson, I. (2013). Sustainable development, management and accounting: Boundary crossing. *Management Accounting Research*, 24(4), 277-283.
- Cobb, I., Helliard, C., & Innes, J. (1995). Management accounting in a bank. *Management Accounting Research*. 6(2), 155-175.
- Conradsson, J. & Gunnarsson, M. (2014). *En hållbar ekonomistyrning*. Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. (Kandidatuppsats i uthålligt företagande, vårterminen 2014). Tillgänglig: https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/36406/1/gupea_2077_36406_1.pdf [2015-01-07]
- COP21 (2015). More details about the agreement. Tillgänglig: <http://www.cop21.gouv.fr/en/more-details-about-the-agreement/> [2015-12-13]
- DJSI (2015). Dow Jones Sustainability Index. Tillgänglig: <http://www.sustainability-indices.com/> [2015-12-16]
- Durden, C. (2008). Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(5), 671-694.
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*. 35(1), 47–62.
- Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business*. Oxford: Capstone.
- Epstein, M.J. & Buhovac, A. (2014). *Making sustainability work: best practices in managing and measuring corporate social, environmental, and economic impacts*. 2 uppl. Sheffield: Greenleaf Publishing Limited.
- Epstein, M.J., Buhovac, A.R. & Yuthas, K. (2015). Managing Social, Environmental and Financial Performance Simultaneously. *Long Range Planning*, 48(1), 35-45.
- Frostenson, M. (2013). Företaget och hållbarheten. I Nilsson, F. & Olve, N-G. (Red.) *Controllerhandboken*, [rev.] 10 uppl. Stockholm: Liber. ss. 590-604.
- Greve, J. (2009). *Ekonomistyrning: principer och praxis*, 1. uppl., Lund: Studentlitteratur.

GRI (u.å.). *GRI reporting standards*. Tillgänglig: <https://www.globalreporting.org/standards/Pages/default.aspx> [2015-12-29]

Innes, J. & Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management Accounting Research*, 1(1), 3-19.

Karlsson, E. & Rundcrantz, S. (2015). *Barriärsfaktorer vid integrering av ekonomistyrning och hållbarhet*. Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. (Kandidatuppsats i företagsekonomi, vårterminen 2015).

Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13(3), 323-343.

KPMG (2015). Survey of corporate responsibility reporting 2015. Tillgänglig från: <http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015-O-201511.pdf> [2015-12-13]

Milne, M.J., Kearins, K. & Walton, S. (2006). Creating Adventures in Wonderland: The Journey Metaphor and Environmental Sustainability. *Organization*, 13(6), 801-839.

Modell, S. (2007). Management Accounting Change. I Hopper, D., Northcott, D. & Scapens, R.V. (Red.). *Issues in management Accounting*. 3 uppl. Dorchester: Pearson Education Limited, ss. 335-355.

Moon, J. (2007). The contribution of corporate social responsibility to sustainable development. *Sustainable Development*, 15(5), 296-306.

Munir, R., Baird, K. & Perera, S. (2013). Performance measurement system change in an emerging economy bank. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(2), 196-233.

Nassar, M., Aldeen Al-Khadash, H., Sangster, A. & Mah'd, O. (2013). Factors that catalyse, facilitate and motivate the decision to implement activity-based costing in Jordanian industrial companies. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(1), 18-36.

Regeringskansliet (2015). Klimatavtal klubbat i Paris. Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2015/12/klimatavtal-klubbat-i-paris/> [2015-12-13]

Samuelson, L.A., (red.) (2004). *Controllerhandboken*, 8 uppl., [rev.] utg., Stockholm: Teknikföretagen: Industrilitteratur.

Samuelson, L.A., (red) (2013). Ekonomistyrning – en översikt. I Nilsson, F & Olve, N-G [reds]. *Controllerhandboken*, 10 uppl. Stockholm: Liber. ss 28-62.

Sandvik (u.å.). Sustainability governance. Tillgänglig: <http://www.sandvik.com/en/about-us/sustainable-business/governance/> [2015-12-23]

Sandvik (2014a). Sandvik årsredovisning 2014. Tillgänglig: http://www.sandvik.com/globalassets/sandvik_ar_2014_svetryctversion.pdf [2015-01-07]

Sandvik (2014b). Hållbarhetsredovisning 2014. Tillgänglig: <http://www.sandvik.com/globalassets/websites-local/swedish-files/hallbara-affarer/hallbarhetsredovisningar-pdf/hallbarhetsredovisning-2014.pdf>

SKF (u.å.). Our company. Tillgänglig: <http://www.skf.com/se/our-company/index.html> [2015-01-07]

SKF (2015). SKF Hållbarhetsredovisning. <http://www.skf.com/se/investors/skf-hallbarhetsredovisning> [2015-01-07]

SKF (2014). SKF Årsredovisning 2014 - Finansiella, miljömässiga och sociala resultat - Fullständig rapport i pdf. Tillgänglig: <http://www.skf.com/se/investors/rapporter/skf-arsredovisning-2014-finansiella-miljomassiga-och-sociala-resultat> [2015-01-07]

- Stubbs, W. & Higgins, C. (2014). Integrated reporting and internal mechanisms of change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1068-1089.
- Sveriges Riksdag (u.å). Miljöbalk (1998:808). Tillgänglig: https://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Miljobalk-1998808_sfs-1998-808/ [2015-01-07]
- Regeringen (2015). Ägarpolicy. Tillgänglig från: <http://www.regeringen.se/rapporter/2015/08/statens-agarpolicy-och-riktlinjer-for-foretag-med-statligt-agande-2015/> [2015-12-28]
- Tregidga, H., Milne, M. & Kearins, K. (2014). (Re)presenting 'sustainable organizations'. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 477-494.
- Unerman, J. & Chapman, C. (2014). Academic contributions to enhancing accounting for sustainable development. *Accounting, Organizations and Society*. 39(6), 385–394.
- UNWCED (1987). World Commission on Environment and Development (WCED). Tillgänglig: <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> [2015-01-07]
- Voipio, J. (2014). *Management Accountant's Modern Role and Barriers to Role Change - Case Tech Inc.* Aalto: Aalto University School of Business. (Masteruppsats i företagsekonomi, våren 2014).
- Wanderley, C. & Cullen, J. (2013). Management accounting change: a review. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*. 10 (4), 294-307.
- Öresundsbro konsortiet (2014). CSR-Rapport. Tillgänglig: <https://data.oresundsbron.com/cms/download/Samh%C3%A4llsansvar%20och%20h%C3%A5llbar%20utveckling%202014.pdf> [2015-01-07]
- Öresundsbro Konsortiet (u.å.). Företaget. Tillgänglig: <https://www.oresundsbron.com/sv/info/foretaget> [2015-01-07]

APPENDIX

APPENDIX A – METOD

| Organisation | Typ av industri/verksamhet |
|---|-----------------------------------|
| SKF Sverige AB, Göteborg | Tillverkande industri |
| Borealis AB, Stenungsund | Petrokemisk industri |
| Öresundsbro Konsortiet, Malmö | Infrastruktur – bro och tunnel |
| AkzoNobel PPC AB, Göteborg | Kemisk industri |
| Sandvik Materials Technology AB, Sandvik | Tillverkande industri |
| GKN Aerospace Sverige AB, Trollhättan | Tillverkande industri |
| Sahlgrenska Universitetssjukhus, Göteborg | Vård/hälsa/omsorg – VG-regionen |
| Copenhagen Malmö Port, Malmö | Infrastruktur - flygplats/hamn |
| SCA Graphic, Sundsvall | Pappersindustri |
| Kiruna Wagon, AB, Kiruna | Tillverkande för gruvindustri |
| Ovako Sweden AB, Hofors | Producent av stålprodukter |

Appendix Tabell 1 Initialt urval av organisationer för studien

APPENDIX B – INTERVJUUNDERLAG

Syfte med intervjun:

Vi vill undersöka

- Hur hållbarhet kommer till uttryck i företagets ekonomistyrning
- Hur detta har förändrats sen företaget började arbeta med hållbarhetsfrågor
- Vilka faktorer som påverkar (främjar, hindrar) utvecklingen.

Start av intervju

1. Förklara upplägget av intervjun - fokus är på förändringsfaktorer men det förutsätter att vi får en bild av hur hållbarhet kommer till uttryck inom ekonomistyrningen över tid.
2. Respondentens titel och ansvar inom företaget. Huvudsakliga arbetsuppgifter.
 - a. Vilken organisatorisk enhet kan respondenten svara för?
 - b. Respondentens organisationstillhörighet och rapporteringsvägar.
 - c. Ansvar och befogenheter avseende ekonomistyrning
3. Lite kort om verksamhet och organisationskarta - bild? ägarstruktur, bransch, huvudsaklig verksamhet/produkt
4. Diskutera kort kring definitioner av ekonomistyrning och hållbarhet utifrån utskicket.
 - a. Om någon aspekt av hållbarhet saknas eller är mindre utvecklad (exv. social) - varför?

Definitioner:

Hållbar utveckling:

I studien avses de ekonomiska, ekologiska och sociala aspekterna av företagandet. Om företaget har en annan definition eller fokus, så bör vi diskutera detta under intervjun.

Ekonomistyrning:

- "...avser avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare mot vissa ekonomiska mål" och bör utformas efter strategin (Ax, m.fl. 2009)
- Innefattar organisering och processer, ekonomistyrarens roll samt styrmedel/instrument såsom kalkylering och, företagskultur..
- Precisering av studiens fokus (utifrån Conradsson & Gunnarsson 2014):
 - Det som lyfts fram avseende hur hållbar utveckling kommer till uttryck i ekonomistyrningen ska kunna relateras till ekonomistyrningsgruppen och/eller controllerfunktionen.
 - Det kan gälla t.ex.
 - Arbetsuppgifter - upprättande av styrmedel, tillhandahållande av information, uppföljning m.m.
 - Roll och kompetens
 - Arbetssätt: möten, beslutsfattande m.m.
 - Organisation/organisering
 - Det kan även gälla användarna av ekonomistyrningen (t.ex. av roller utanför ekonomistyrning/controllerfunktionerna)

| Utveckling av ekonomistyrning för hållbart företagande | |
|---|---|
| Hur ser företaget på hållbar utveckling? | |
| Hur är ägarna och styrelsen involverade i företagets fokus på hållbar utveckling? | |
| Hur ser företagets hållbarhetsstrategi ut? (Alternativt - ingen hållbarhetsstrategi men pågående aktiviteter) | |
| Hur kommer hållbarhetsstrategin till uttryck i ekonomistyrningen? Hur har detta förändrats över tid? | (Genomgång av styrmedel enligt ramverket) |
| Främjande faktorer | |
| Motiverande | |
| Varför jobba med/fokusera på/ på hållbarhet inom ES? | <ul style="list-style-type: none"> • Yttre faktorer • Intressenter, konkurrens, krav, lagstiftning |
| Katalyserande | |
| Vad är det som har triggat förändringsprocessen? Vad är det som har triggat att hållbarhet har implementerats i valda styrmedel? | <ul style="list-style-type: none"> • generellt? • för varje styrmedel? • Utgå ifrån kartläggning |
| Möjliggörande | |
| Givet motiverande och katalyserande faktorer, vad är det som möjliggör förändringen ? | <ul style="list-style-type: none"> • VD inför beslut om xxx • Resurser tilldelades för fem år... • Eget mandat/budget • personligt intresse hos medarbetare • bra dialog med hållbarhetsorganisationen • Fokus från chefer etc. |
| Momentum | |
| Vad är det som håller förändringen levande och gör att den kommer att fortsätta? | |
| Ledare | |
| Vilka individer/roller driver eller bidra till förändringen? | <ul style="list-style-type: none"> • förändringschampions • ledare • informella ledare • eldsjälar |
| Barriärfaktorer | |
| Förvirrande (skapar oklarhet) | |
| Fanns/finns det några oklarheter i förändringsarbetet? | <ul style="list-style-type: none"> • Finns det motstridiga besked, beslut mål eller tankar om hur förändringen ska gå till? • Individernas uppfattning? |
| Frustrerande | |

| | |
|---|---|
| <p>Vad är det internt som motverkar eller undertrycker förändring?</p> | <p>exempelvis:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ingrott arbetssätt, förändringsobenägen organisation eller personal • kultur • roller • processer |
| <p>Fördröjande</p> | |
| <p>Finns det något som gör att utvecklingen går långsammare än vad som planerats/önskats?</p> | <p>Exempelvis</p> <ul style="list-style-type: none"> • ej fullständig info • bristande IT stöd |

APPENDIX C - STYRMEDEL

| | AkzoNobel | Borealis | Sandvik | SKF fabrik | Öresundsbro-konsortiet | |
|---|--|--------------------------------------|-----------------------------------|------------------------------|----------------------------------|-------------------------|
| Hållbarhetsstrategi | Ja – ny sedan 2012 | Nej | Nej – på gång | Nej | Ja | |
| Mål och nyckeltal hållbarhet - Koncernnivå - lokal nivå | Ja - REI Ja Ja | Nej | Ja | Ja ja | Ja Ja - underhåll | |
| Ekonomistyrningsmedel för hållbar utveckling | | | | | | |
| Formaliserade styrmedel | Budgetering | Ja | Ja - energi | Ja – relaterar till målen | Nej | Nej |
| | Investeringskalkyl | Nej | Nej | Besluts-underlag | Nej | Ja |
| | Produktkalkyl – LCC, ABC | LCA, ej LCC | LCA – i produktutveckling, ej LCC | - | LCA – produktutveckling | Nej |
| | Prestationsmätning – individ/enhet | Ja | Nej | Ja – på allt man satt mål på | Enbart säkerhet | Nej |
| | Prestationsmätning – strategisk (BSC) | Ja - Dashboard | Ja – EHS | Ja – ej BSC | Enbart säkerhet | Nej |
| | Benchmarking | Ja – Eco Premium, 4DP&L | Ja – energi | Nej | Ja - Internt SKF | Ja – andra förbindelser |
| | Intern redovisning Hållbarhetsobjekt | EHS, Eco Premium, energi, Carbon | Ja – EHS, energi | Enbart EHS | Ja – energi, kassation, olyckor | Ja - energi |
| Kärnvärden, kärnprinciper | Ja | - | Nej | Nej | Nej | |
| | AkzoNobel | Borealis | Sandvik | SKF | Öresundsbro | |
| Mindre formaliserade styrmedel | Belöningsystem - bonus | Ja | Ja | Ja | Ja | Nej |
| | Uppförandekoder | Ja | - | Ja | - | Ja |
| | Policyer (etik, miljö m.m.) | Ja | Ja | Ja | - | Ja |
| | Värderingar | Ja | Enbart EHS | EHS, ej hållbarhet | Säkerhet | Miljö |
| | Företagskultur | Ja | Enbart EHS | Ja – EHS | Nej | Ja |
| | AkzoNobel | Borealis | Sandvik | SKF | Öresundsbro | |
| Info instr. | Ja | - | Ja | - | Ja | |
| | AkzoNobel | Borealis | Sandvik | SKF | Öresundsbro | |
| Organisering, processer, användande | Centraliserad styrning | Ja | Nej | Nej | Nej | Ja |
| | Decentraliserad styrning | Nej | Ja | Ja | Ja | Nej |
| | Controllers samarbetsytor | Ja | Ja - koncernnivå | Nej | Ja | Nej |
| | Controllers ansvar & roll | Nej – finansiell | Nej - finansiell | Ja – EHS controllerroll | Nej- finansiell | Nej- finansiell |
| | Controllers processansvar | Ja – hållbarhetsrutiner i verksamhet | Ja – investeringsbeslut | Ja – EHS | Ja | Nej |
| | Hållbarhetsfunktion - Centralt (koncern) - Lokalt (enhet/sajt) - Tvärfunktionellt nätverk | Ja Ja Nej | Ja - koncern Nej - miljö | Ja Nej Ja | Ja Ja - | Nej – miljö |
| | Beslutsprocess investeringar - Godkännande hållb. ansvarig - Hänsyn till hållb.faktorer | Ja, >5 mn € Ja – alltid | Ja, > 3 mn € Ja | Nej; lokalt beslut Ja | Avstämning EHS-ansv. Ja – EHS | - Ja |
| | AkzoNobel | Borealis | Sandvik | SKF | Öresundsbro | |
| Användande | Beslutsprocess produktutv LCA | Ja | Ja | - | Ja | - |
| | Nya användare av ekonomistyrningsinfo & rapporter | Ja – input till hållbarhetsnyckeltal | Nej | Nej | Ja | Nej |
| Övrig information | | | | | | |
| | AkzoNobel | Borealis | Sandvik | SKF | Öresundsbro | |
| Hållbarhetsredovisar externt - Integrerat ("jämfällt") - Egen redovisning - Avsnitt i årsredovisning | Ja | Ja (Borealis 2014) | Ja | Ja | Ja | |
| Formell kontroll/audit av redovisad hållbarhetsdata | Ja (AkzoNobel 2014) | Nej – gäller miljörapporten | Ja (Sandvik 2014) | Ja (SKF 2014) | Ja (Öresundsbron 2014) | |

Appendix C Tabell 1 Översikt styrmedel för hållbar utveckling

| | Akzo | Borealis | Sandvik | SKF | Öresundskonsortiet | Summa |
|---|------|----------|---------|-----|--------------------|-------|
| Prestationsmätning | 1 | 0,5 | 1 | 1 | 0 | 3,5 |
| individuell | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 | 3 |
| strategisk | 1 | 0,5 | 1 | 1 | 0 | 3,5 |
| Kalkyler - produkt & investering | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Benchmarking | 1 | 0,5 | 0 | 1 | 0,5 | 3 |
| Budgetering | 0,5 | 1 | 1 | 0,5 | 0 | 3 |
| Intern redovisning - EHS | 1 | 1 | 1 | 1 | 0,5 | 4,5 |
| Bonus hållbarhet | 1 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0 | 2,5 |
| Formella policier och principer och kärnvärden | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 5 |
| Företagskultur och värdering | 1 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 1 | 3,5 |
| Experter & information | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | 3 |
| Organisering & roller | 1 | 0,5 | 1 | 1 | 0,5 | 4 |
| Hållbarhetsrelaterade samarbeten controllers | 1 | 0,5 | 0 | 1 | 0 | 2,5 |
| Controlleransvar hållbarhetsrutiner i verksamheten | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 | 3 |
| Beslutsunderlag och processer - investering och samhällsprojekt | 1 | 1 | 0,5 | 0,5 | 1 | 4 |
| Process - LCA | 1 | 0,5 | 0 | 1 | 0 | 2,5 |
| Användande av ekonomifunktionens rapporter och info | 1 | 0 | 0 | 1 | 0,5 | 2,5 |
| Totalpoäng | 15,5 | 8 | 10,5 | 13 | 6 | |

Appendix C Figur 1 Bedömning av graden av styrmedel för hållbar utveckling

Figur 1 är ett ansats till en kvantitativ bedömning och sammanställning av kvalitativ data, utifrån forskarnas samlade intryck och bedömning av det empiriska underlaget med avseende på vilka styrmedel som används för att styra mot hållbarhet. Tabellen är ett verktyg för att visualisera någonting som är svårt att bedöma. Det finns en stor osäkerhet i data i och med att det är en subjektiv bedömning, men det ger en indikation om vilka områden som är mest frekventa (grönt), mellan frekventa (gult) och minst frekventa (vitt). Figuren visar också att, utifrån denna bedömning, är det AkzoNobel, följt av SKF och sedan Sandvik som använder flest styrmedel för att styra mot hållbarhet, medan Borealis och Öresund har minst. Värde 1 = stort uttryck; Värde 0,5 = någon form av uttryck eller osäkerhet i uttryck; Värde 0 = info eller uttryck saknas eller är mycket osäkert. Klassificering av styrmedlen har sedan skett utifrån bedömning av totalpoäng per styrmedel:

<3 : ”minst”

= 3: ”mellan”

>3:”mest”