



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Hur integreras hållbarhet i ekonomistyrning och i en controllers arbete?

Kandidatuppsats i företagsekonomi 15 hp
FEG 313 Redovisning
Vårterminen 2020

Handledare:
Peter Beusch

Författare:
Melina Wykman
Michelle Prytz

Förord

Denna kandidatuppsats är genomförd inom området ekonomistyrning under våren 2020 på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Vi vill rikta ett stort tack till samtliga företag och dess respondenter som valt att ställa upp i vår studie. Utan er hade studien inte varit möjlig. Samtidigt vill vi tacka vår handledare Peter Beusch som väglett oss genom hela uppsatsprocessen och bidragit med värdefulla synpunkter.

Trevlig läsning!

Göteborg, juni 2020

Michelle Prytz

Melina Wykman

Sammanfattning

Sammanfattning: Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Kandidatuppsats, Externredovisning VT 2020

Författare: Melina Wykman, Michelle Prytz

Handledare: Peter Beusch

Titel: Hur integreras hållbarhet i ekonomistyrning och i en controllers arbete?

Nyckelord: Ekonomistyrning, controller, hållbarhet, integrering av hållbarhet, hållbarhetscontroller.

Bakgrund: Utifrån ett företagsperspektiv betraktas hållbarhet idag vara viktigt för samtliga intressenter. I takt med att hållbarhetsfokus ökar kommer ekonomistyrning och yrkesrollen controller få ett ändrat ansvar inom området.

Problem: Eftersom hållbarhet idag får allt större fokus i ett företags ekonomistyrning kan problem uppstå. En integrering behöver då göras, men svaret på hur detta ska göras på ett optimalt sätt saknas. Det finns även en viss brist på kunskap vad gäller rollen som controller vid integration mellan ekonomistyrning och hållbarhetsfrågor, samt hur hållbarhet kan översättas till konkret information.

Syfte & frågeställning: Syftet med följande studie är att utveckla kunskap kring vilket behov som finns av en integration mellan ekonomistyrning och hållbarhetsarbete. Följande tre frågeställningar ska besvaras: Vilket behov finns av en integrering mellan ekonomistyrning och hållbarhet och varför? Hur arbetar en controller med hållbarhet? Hur arbetar företag med att integrera och översätta hållbarhet till ekonomistyrning?

Referensram: Referensramen bygger på tidigare forskning kring integration mellan ekonomistyrning och hållbarhet. Bland annat redogörs för de tre strukturerna kognitiv, organisatorisk och teknisk integration samt artiklar som beskriver controllers roll vid integration av hållbarhet och FN:s hållbarhetsmål.

Metod: Studien är av kvalitativ art och studerar fem företag. Semistrukturerade intervjuer har gjorts med hållbarhetscontroller, controller och hållbarhetsansvariga i företagen för att skapa kunskap kring ekonomistyrning och hållbarhetsfrågor inom de valda företagen.

Empiri: Empiriavsnittet består av sammanställda svar från samtliga respondenter i de fem företagen. Inledningsvis presenteras företagen var för sig och sedan presenteras svaren från samtliga respondenter under respektive fråga kopplade till hållbarhetsintegration, controllers arbete och översättning av hållbarhet till konkreta termer.

Slutsatser: Slutsatsen visar att samtliga av de undersökta företagen ser ett behov av integration av hållbarhet i ekonomistyrningen. Kognitiva, organisatoriska och tekniska strukturer behövs vid integrationen, men olika företag belyser behovet av olika typer av integration. Slutsatserna visar att en controller arbetar med att fördela resurser, göra avvägningar vid intressekonflikter och att beräkna kostnader och vinster av hållbarhetsarbete. Slutligen klargörs behovet av att översätta hållbarhet till mer konkret information som har lett till innovativa lösningar.

Innehållsförteckning

1. Inledning	6
1.1 Introduktion till ämnet	6
1.2 Problemdiskussion	7
1.3 Syfte och frågeställningar	8
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Disposition	9
2. Referensram	10
2.1 Integration av hållbarhet i ekonomistyrning	10
2.1.1 Integration av hållbarhet genom ett internt respektive externt perspektiv	11
2.1.2 Integration genom kognitiva, organisatoriska och tekniska strukturer	12
2.1.3 Styrssystem för hållbarhet	13
2.2 Controllerns roll	15
2.2.1 Controllerns roll vid integration av hållbarhetsstrategier	15
2.2.2 Controllerns roll vid integration av SDG	16
2.3 Översättning av hållbarhet till ekonomistyrning	17
3. Metod	19
3.1 Forskningsansats och design	19
3.2 Urval av respondenter och företag	19
3.3 Datainsamling	20
3.3.1 Litteraturstudie	20
3.3.2 Intervjuer	20
3.4 Analysmetod	23
3.5 Metodkritik och trovärdighet	23
4. Empiri	25
4.1 Intervjuer med hållbarhetscontrollers, controllers och hållbarhetsansvariga	25
4.1.1 Företag A	25
4.1.2 Företag B	25
4.1.3 Företag C	26
4.1.4 Företag D	26
4.1.5 Företag E - Controller, QSE-developer & Hållbarhetschef	26
4.2 Intervjufrågor och svar	27
4.2.1 Finns det ett behov av integrering mellan hållbarhetsarbete och controllerenheten?	27
4.2.2 Vilka utmaningar ser ni hos företag som inte har en länk mellan controlling och hållbarhet?	28
4.2.3 Finns det några intressekonflikter mellan hållbarhet och andra mål i företaget?	29

4.2.4 Kan ni se att företaget minskar sina kostnader eller ökar vinsten av ett utökat hållbarhetsarbete som ni har?	30
4.2.5 Arbetar hållbarhetsansvariga med “mjukare” data och controllers med “hårdare” i form av siffror och ekonomiska delar?	31
4.2.6 Hur översätts hållbarhet till mer konkret information?	32
5. Analys	34
5.1 Behov av integrering mellan ekonomistyrning och hållbarhet	34
5.1.1 Integration av hållbarhet genom ett internt respektive externt perspektiv	34
5.1.2 Kognitiva, organisatoriska och tekniska egenskaper	35
5.1.2.1 Kognitiva egenskaper	35
5.1.2.2 Organisatoriska egenskaper	36
5.1.2.3 Tekniska egenskaper	37
5.1.3 Styrsystem för hållbarhet	37
5.2 Controllerns arbete med hållbarhet	39
5.2.1 Controllerns roll vid integration av hållbarhet	39
5.2.1.1 Intressekonflikter mellan hållbarhet och andra mål	39
5.2.1.2 Minskade kostnader eller ökade vinster av hållbarhetsarbete	41
5.2.2 Controllerns roll vid integration av SDG	42
5.3 Översättning av hållbarhet till ekonomistyrning	43
6. Slutsatser och diskussion	46
6.1 Slutsatser	46
6.2 Diskussion för framtiden	48
Källförteckning	49
Bilaga	52

1. Inledning

1.1 Introduktion till ämnet

På UNDP:s hemsida Globalamalen.se står det skrivet att begreppet hållbar utveckling introducerades år 1981 av den amerikanska miljövetaren Lester R. Brown (UNDP, 2020). Den globala spridningen av begreppet kom först när FN:s världskommission för miljö och utveckling införde begreppet i sin rapport "vår gemensamma framtid" år 1987 (UNDP, 2020). I rapporten skapades följande definition av hållbar utveckling: *"Hållbar utveckling är en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov."* (UNDP, 2020). Hållbar utveckling har sedan dess varit omdiskuterat. Det finns dock inget entydigt svar på vad som definieras som hållbarhet. I denna uppsats kommer vi att utgå från Brundtlandskommission definition som förklaras genom tre dimensioner av hållbarhet (UNWCED, 1987). Dessa dimensioner är ekonomisk, social och miljömässig hållbarhet. Dimensionerna återspeglas även i begreppet Triple Bottom Line (Elkington, 1997).

Utifrån ett företagsperspektiv anses hållbarhet idag vara viktigt från samtliga intressenter (Barman & Farrar, 2018). Detta avspeglas i 2017 års nya reglering som innebär att alla stora företag i Sverige ska upprätta en hållbarhetsrapport (Bolagsverket, 2019). Under senare år har hållbarhetsfrågan fått genomslag och samhällets krav på företagen har ökat avsevärt (Beusch, 2018). De senaste åren har företag fått större press på sig att förbättra sitt hållbarhetsarbete (Burnett & Hansen, 2008). Arbetet med hållbarhet är därför nödvändigt för dagens företag (Barman & Farrar, 2018). Företagens fokus på hållbar utveckling har utvecklats till en fråga om legitimitet och överlevnad utifrån krav från omvärlden (Frostenson, 2013). Krav ställs på såväl etiskt och socialt, som på ett miljövänligt agerande. Att de externa kraven ökar är tydligt i både den offentliga debatten och företagens rapportering. Detta påverkar hur företaget hanterar sin styrning och ledning internt, vilket främst gäller företagets ekonomistyrning (Beusch, 2018).

Enligt Nationalencyklopedins hemsida definieras ekonomistyrning som: *"Avsiktlig påverkan av ett företags verksamhet och dess befattningshavare i avsikt att nå vissa ekonomiska mål."* ("Ekonomistyrning", 26 maj 2020). Det finns många definitioner av ekonomistyrning, vilket kan översättas till management control på engelska. De flesta definitioner innebär en process av att organisera resurser och styra aktiviteter i syfte att nå verksamhetens mål (Merchant & Van der Stede, 2017). Organiseringen och processerna består av att involvera mål, strategier och styrning i verksamheter (Merchant & Van der Stede, 2017). Med andra ord är planering, uppföljning och utvärdering element som ryms inom begreppet ekonomistyrning. Yrkesrollen som vanligtvis ansvarar för företagets ekonomistyrning är en ekonomistyrare, även kallad controller ("Ekonomistyrning", 26 maj 2020). Enligt Barman och Farrar (2018) framställs kontrollern som en person vars uppgift är att hjälpa företaget att maximera nytta och driva tillväxt. Controllerns främsta uppgift blir därmed att mäta, analysera, prognostisera samt rapportera varierande data (Barman & Farrar, 2018).

I takt med att hållbarhetsfokus som nämnts ovan har ökat, menar Barman och Farrar (2018) att kontrollern kommer att ägna större fokus åt hållbarhetsfrågor. I styrningen av ett företag kommer således allt fler aspekter att få betydelse. En del av ekonomistyrningsperspektivet fokuserar på prestationsförbättring i form av exempelvis minskad resursförbrukning, ökad lönsamhet och ökad effektivitet (Maas m.fl., 2016). Ekonomistyrningen handlar således om

styrning av resurser, hantering av intäkter och kostnader samt beräkningar och analyser av resultat, räntabilitet och liknande finansiella mått (Merchant & Van der Stede, 2017). På grund av hållbarhetskraven kommer dessa delar av controllerns uppgift att utökas med fler aspekter kring hållbarhet. Exempelvis miljöpåverkan och social hållbarhet. Detta gör att controllerns roll utvidgas och utvecklas från att enbart handla om monetära mått och mål, till att inkludera allt fler aspekter (Beusch, 2018).

På grund av controllerns utökade arbetsuppgifter har rollen som hållbarhetscontroller etablerats. En hållbarhetscontrollers arbetsuppgifter kan skilja sig något från företag till företag, men syftar främst till att hantera styrningen av företaget utifrån ett hållbarhetsperspektiv. Hur denna roll har utvecklats är dock inte ett ämne som har undersökts i en vidare utsträckning, men det finns en del forskning att tillgå kring hur hållbarhet kan integreras i en verksamhet. En integration av hållbarhet och de högre kraven på företag är dock inte helt problemfritt. Dessa potentiella problemområden kommer därför att diskuteras i nedanstående avsnitt.

1.2 Problemdiskussion

Med tanke på den utveckling som sker mot att hållbarhet får ett större fokus i företagens ekonomistyrning, kan vissa problem uppstå. För att hållbarheten ska få en påverkan på företagen i stort krävs det att hållbarhet integreras i verksamheten. Hur en sådan integration ska göras är dock inte självskriven och företag får därmed lösa denna problematik utifrån bästa förmåga. Viss forskning tyder på att det finns företag som ser hållbarhet som en del av företagets grundtanke eller kärnverksamhet (Moon, 2007). Det är enligt vissa författare rimligt att anta att hållbarhet återspeglas i strategier och mål (Ax & Kullén, 2015; Frostenson, 2013). I många fall är strategier och mål en stor del av ett företags ekonomistyrning (Merchant & Van der Stede, 2017). Integrering mellan ekonomistyrning och hållbarhet kan ses som ett sätt att sammanföra två skilda styrsystem (Beusch, 2018). Det traditionella, ekonomiska styrsystemet har funnits etablerat ända sedan verksamheten grundades. Ett hållbarhetsstyrsystem kan däremot ses som något nytt som ska adderas till den redan befintliga verksamheten. Ett problem kan enligt Beusch (2018) vara att hållbarhetsfrågor ligger vid sidan av det arbete som ekonomistyrare oftast utför. Det används exempelvis system för att samla in data kring hållbarhet som är annorlunda från system som samlar in ekonomisk data. Beusch (2018) lyfter att ekonomiska frågor ligger på ekonomernas bord, medan sociala frågor ofta ligger hos HR-avdelningen. Ansvar för miljöpåverkan kan däremot ligga på flera verksamhetsområden, ofta på en operativ nivå snarare än på en högre nivå. På grund av att hållbarhet är ett brett ämne kan det uppstå problem vid försök att samla samtliga hållbarhetsfrågor till endast en avdelning eller yrkesroll i verksamheten. En svårighet är således att integrera hållbarheten så att det inte blir ett extra arbetsmoment som ligger vid sidan av verksamhetens ordinarie arbete, utan ska istället ingå i samtliga delar av verksamheten.

Det finns sedan tidigare mycket skrivet om ekonomistyrning, dess olika syften och processer (Merchant & Van der Stede, 2017). Ax och Kullén (2015) framhåller att det överlag finns få studier som fokuserar på just ekonomistyrning och hållbar utveckling. Beusch (2018) och hans medförfattare har dock på ett utvecklat sätt skrivit om hur hållbarhet påverkar redovisning och ekonomistyrning. Flertalet forskningsrapporter som behandlar problem och lösningar kring hållbarhet och ekonomistyrning har publicerats (Beusch, 2018). Dessa är ofta kvalitativa studier av enstaka fallföretag. Vad som klargörs är hur integration kan ske på ett strategiskt plan och genom strukturer (Beusch, 2018). En stor del av forskningen fokuserar på utvärderingen av hur hållbarhet förändrar organisationer (Bebbington & Thomson, 2013). Forskningen görs enligt Bebbington och Thomson (2013) inte sällan med ett teoretiskt

perspektiv fokuserad på process och institutionell teori. För att utveckla kunskapen på området finns det ett behov av att betrakta flertalet fallföretag och dess behov av integration av hållbarhet i verksamheten. Detta bör göras med nya teoretiska perspektiv för att en bredare bild ska ges av forskningsområdet (Unerman & Chapman, 2014). Genom att betrakta flera företag kan företagets syn på integrationen av hållbarhet jämföras med andra företags syn, men även jämföras med den litteratur som redan finns skriven på området.

Vad som inte har utvecklats nämnvärt i den litteratur som nämnts ovan, är vilken roll en controller får i en sådan integrering. I vår efterforskning på området har det varit svårt att finna studier av hur en hållbarhetscontroller arbetar och särskilt med en jämförelse av teoretiska ramverk. Kandidatuppsatser har skrivits på området av Maqsood och Turjaka (2019) samt Alkalali och Brundin (2019), men dessa fokuserar snarare på ekonomistyrning och hållbarhet än på rollen som en controller får i ett sådant arbete. Rollen som controller har funnits länge och har tidigare betraktats som ”räknepersoner”. Då ekonomistyrningen utvecklas och influeras av fler aspekter än enbart de monetära och siffermässiga aspekterna, kommer detta troligtvis även att ha en påverkan på de roller som ansvarar för ekonomistyrningen. I takt med att hållbarhet får en större påverkan kan det bli problematiskt att integrera hållbarhet i en controllers arbete. Problematiken kan bero på att ekonomistyrningen ses som ett traditionellt system som ofta förekommer vid företagets grundanden. Hållbarhetsaspekter skiljer sig mycket från de ekonomiska och monetära delarna av ekonomistyrarens arbete.

Det kan finnas många anledningar till att problem uppstår vid en integrering av hållbarhet. Ett ytterligare problem som Beusch (2018) lyfter är komplikationen kring att miljömässiga och sociala frågor sällan kretsar kring monetära eller finansiella mått. Det blir således inte lätt för en controller att hantera hållbarhetsmått när de finansiella termerna saknas (Beusch, 2018). Hållbarhetsmått kan behandla sociala frågor i form av exempelvis medarbetarnöjdhet och samhällsnytta, vilka kan vara svåra att översätta till traditionella ekonomiska, monetära mått (Beusch, 2018). Tre olika problemområden kan således utrönas ur ovan problemdiskussion, vilka preciseras i följande avsnitt.

1.3 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna studie är att bringa kunskap kring behovet av en integration mellan hållbarhet och ekonomistyrning genom att studera fem fallföretag, vilket analyseras utifrån ett teoretiskt ramverk. Vidare syftar uppsatsen till att undersöka och sprida mer kunskap om vilken roll en controller får i arbetet med att integrera hållbarhet, eftersom det saknas kunskap på ämnesområdet. Slutligen syftar uppsatsen till att sprida kunskap och lösningar kring problematiken att översätta hållbarhet till konkreta termer. Syftet mynnar ut i följande tre frågeställningar:

- Vilket behov finns av en integrering mellan ekonomistyrning och hållbarhet och varför?
- Hur arbetar en controller med hållbarhet?
- Hur arbetar företag med att integrera och översätta hållbarhet till ekonomistyrning?

1.4 Avgränsningar

I uppsatsen har avgränsningar gjorts av antalet företag som har intervjuats till fem stycken. Läsaren bör också ha i åtanke att undersökningen endast har studerat den svenska verksamheten i företagen. En tidsmässig avgränsning har gjorts genom att enbart studera företagen under den tidsperiod som intervjuerna har genomförts, då uppsatsen har skrivits under 10 veckor.

1.5 Disposition

Uppsatsen disponeras på så sätt att det inledande kapitlet har presenterat uppsatsens fokusområde och problemdiskussion. Såväl syftet som frågeställningar och avgränsningar presenteras i det inledande kapitlet. I det efterföljande kapitel 2 presenteras den referensram och teoretiska utgångspunkter som uppsatsen utgår ifrån. Därefter presenteras undersökningens tillvägagångssätt och metod i kapitel 3. Kapitel 4 fokuserar därefter på den empiri som undersökningen har utmynnat i och denna analyseras utifrån den teoretiska referensramen i kapitel 5. Uppsatsen avslutas med slutsatser och slutdiskussion i kapitel 6, med efterföljande källförteckning i kapitel 7.

2. Referensram

2.1 Integration av hållbarhet i ekonomistyrning

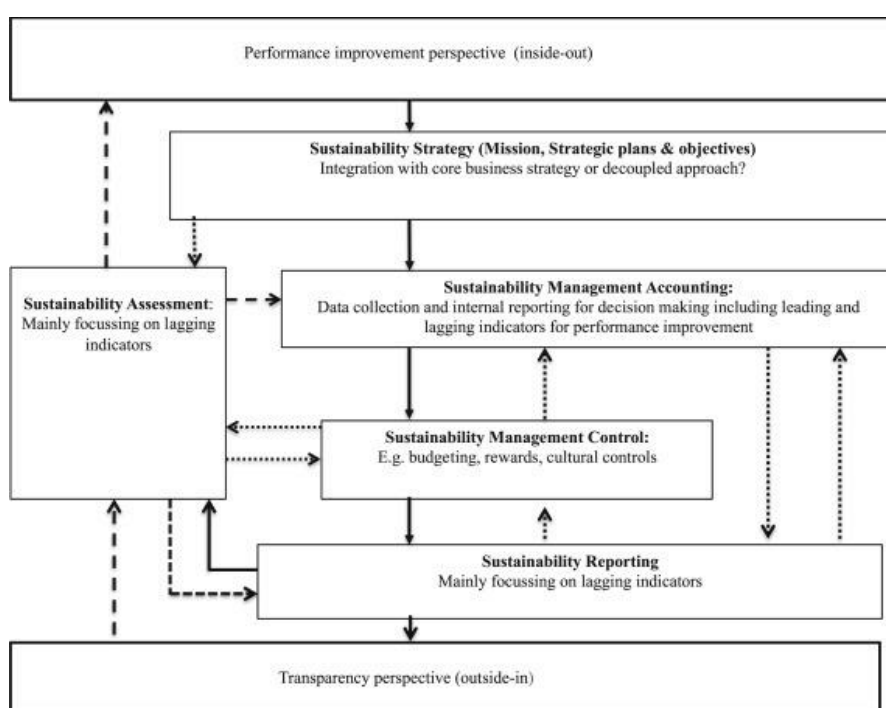
Beusch (2018) lyfter fram ekonomistyrningen som ett internt perspektiv för att förbättra företagets prestationer samt hur ett ekonomistyrningssystem för hållbarhet kan skapas genom planering, genomförande, uppföljning och anpassning av verksamheten efter hållbarhetsmål. Ekonomistyrningen har fram till 1980-talet fokuserat på ekonomiska mål och mått, men har under 1990-talet börjat influeras av nya tankar (Beusch, 2018). Räntabilitetsmåttens betydelse kan anses ha minskat (Jannesson & Skoog, 2013). Beusch (2018) beskriver att det är som en dragkamp mellan traditionalisternas rädsla att blanda in för mycket nytt i traditionella, finansiella styrningsverktyg och de nya ekonomistyrarnas intressen att inkludera andra viktiga aspekter i kontrollverktygen. Ett paradigmskifte kan vara framväxande sett till de interna intressena av styrningen, men även extern påtryckning från flera håll i samhället har förändrats i jämförelse med 1990-talet. Detta syns inte minst i företagens utveckling av rapportering av hållbarhetsredovisning, strategier och mål.

Ju större intresse från externa parter, desto större krav på insyn i företagen menar Beusch (2018), med hänvisning till Maas, Schaltegger och Crutzen, (2016). Intressenter kan kräva sådan integration och kraven kan ta sin form i exempelvis certifiering, såsom olika ISO-standarder. Certifieringar kräver företagsinternt arbete med exempelvis social och miljöinriktad hållbarhet. Sådana frågor ligger dock ofta vid sidan av det ordinarie arbetet som ekonomer utför. Samtidigt arbetar HR-avdelningar med de mer sociala frågorna, medan arbete med miljöpåverkan ofta ligger i den operativa delen av verksamheten och inte på ledningsnivå (Beusch, 2018). Beusch (2018) beskriver det som att oavsett hur man ser på ekonomistyrningen som system, så gör hållbarheten att man måste se ekonomistyrningen i ett större sammanhang, utöver traditionella ekonomiska mål. Controllern måste således arbeta tydligare med rådgivning och kommunikation i frågor som gränsar mellan ekonomistyrning och hållbarhetsfrågor, vilket även kräver en större förståelse för hållbarhet, än vad som tidigare har krävts. På så vis krävs även ett närmare samarbete mellan ekonomistyrare och hållbarhetsansvariga inom en verksamhet (Beusch, 2018).

Att skapa värde inom flera områden kräver enligt Beusch (2018) bättre kunskap om vad som är påverkande- och beroendeindikatorer, samt att sådana samband är svåra att mäta i monetära mått. Det är exempelvis svårt att mäta hur nöjd en medarbetare är i förhållande till verksamhetens lönsamhet. Samtidigt påstår Beusch (2018) att det är precis sådana komplexa faktorer som goodwill, rykte och legitimitet som utgör mer och mer av ett företags värde och balansräkning. Även Maas, m.fl. (2016) menar att hållbarhetsredovisning redovisas i både monetära och icke-monetära mått, vilka ofta återspeglar drivkraften för de monetära resultaten. Intresset för de icke-monetära måtten påstår Maas, m.fl. (2016) har ökat under de senaste åren. Detta i takt med att hållbarhetsfrågor som exempelvis säkerhet och koldioxidutsläpp fått ett större ekonomisk fokus. Insamling av data gällande ekonomisk, social och miljömässig prestanda hjälper företag att förstå det värde som de skapar och kan hjälpa ledningen att fatta de mest fördelaktiga besluten för företaget (Maas, m.fl. 2016).

2.1.1 Integration av hållbarhet genom ett internt respektive externt perspektiv

Maas, m.fl. (2016) påstår att integration av hållbarhetsarbete sker inifrån och ut (*inside-out*) eller utifrån och in (*outside-in*). Dessa perspektiv kan komplettera varandra och det krävs kunskap och tillämpning av ekonomistyrning, kontroll- och rapporteringsverktyg (*Sustainability Strategy*) för att skapa, analysera samt kommunicera hållbarhetsdata. Maas m.fl. (2016) menar dock att dessa två perspektiv bör integreras och bli "ett", vilket kan göras genom ett ramverk framtaget av Maas m.fl. (2016). Ramverket visas i nedan figur där inifrån och ut perspektivet (*inside-out*) demonstreras genom de heldragna linjerna. Utifrån och in perspektivet (*outside-in*) visas genom de streckade linjerna och de saknade länkarna som återfinns för att skapa integration (*Sustainability Assessment, Sustainability Management Accounting, Sustainability Management Control, Sustainability Reporting*) med hjälp av de prickade linjerna.



Figur 1: Illustration av Maas m.fl. ramverk. (2016, s.244)

Inifrån och ut perspektivet (*inside-out*), även kallat det interna perspektivet innebär enligt Maas m.fl. (2016) att företagets arbete med hållbarhet påverkas av företagets egen vilja. Det vill säga inte från de externa intressenterna, som i det externa perspektivet. Arbetet med hållbarhet styrs av företagets strategier och påbörjas genom att sätta konkreta mål samt utforma hållbarhetsstrategier (*Sustainability Strategy*). Implementeringen sker sedan genom kontroll- och styrningsverktyg (*Sustainability Management Accounting and Sustainability Management Control*) som exempelvis budgetering och kalkylering (*Sustainability Management Control*). Till följd av detta skapas en hållbarhetsredovisning (*Sustainability Reporting*) som ska ge en bild av företagets prestation. Därefter görs en sammanställning som utvärderas (*Sustainability Assessment*) för att verka som underlag för det fortsatta arbetet (*Sustainability Strategy*). (Maas m.fl., 2016)

Utifrån och in (*outside-in*) perspektivet kan också benämnas som det externa perspektivet. Detta perspektiv utgår från att de externa intressenterna har större inverkan på ett företags handling än vad de interna intressenterna har. Således skapas hållbarhetsrapporter för att ge externa intressenter insyn i företaget. För att matcha de interna processerna med hållbarhetsrapporteringen menar Maas m.fl. (2016) att en förbättring är nödvändig av de interna styrmedlen. Interna styrmedel syns ovan i figuren och benämns som “ *Sustainability Management control*” vilket avser styrning och “ *Sustainability Management accounting*” som omfattar mätning. Sammanfattningsvis behöver ett företag utifrån Maas m.fl. (2016) ramverk utveckla strategier som går hand i hand med den huvudsakliga verksamheten för att uppnå framgångsrik integrering av hållbarhet. Kort kan ramverket sammanfattas som att det interna och det externa perspektivet bör integreras och sammanföras till en enhet för att lyckas uppnå en hållbar integrering (Maas m.fl., 2016).

2.1.2 Integration genom kognitiva, organisatoriska och tekniska strukturer

Beusch (2018) lyfter fram både företagets positiva inverkan genom skapande av resurser som påverkar samhällets framväxande, men även den negativa påverkan på miljön, socialt och ekonomisk. Det är viktigt att integrera hållbarhetsfrågorna i verksamhetens alla enheter för att uppnå en hållbar utveckling och inte enbart visa upp hållbarhetsarbetet i strategier och rapporter (Beusch, 2018). Beusch (2018) menar att ett styrsystem där hållbarhet är integrerat kräver struktureringsprocesser, med ett samspel mellan människor och strukturer.

Integrationen kan genomföras med kognitiv, organisatorisk och teknisk egenskaper eller strukturer och full integration kan ske om dessa tre egenskaper integreras samtidigt (Battaglia m.fl., 2016; Gond, Grubnic, Herzig & Moon (2012)). Kognitiva strukturer innebär vilka attityder, värderingar och tankesätt hos involverade människor som håller ihop styrsystemet och påverkar handlingar och tankar hos människan. För att påverka kognitiva strukturer krävs en förståelse för sambandet mellan ekonomisk, social och miljömässig hållbarhet samt att olika personer kan bidra med olika sätt att tänka och olika kunskap (Gond m.fl., 2012). En dialog bör föras mellan inblandade anställda för arbeta mot en gemensam referensram kring verkligheten (Gond m.fl. 2012). Två typer av kognitiva synsätt kan urskiljas; ett fokuserar på business case där den ekonomiska lönsamheten av hållbarhet beräknas, och ett annat som klargör att hållbarhetsutveckling kräver ett nytt synsätt, bortom lönsamhet (Hahn, Preuss, Pinkse & Figge, 2014). Det senare synsättet kallas det paradoxala, eftersom lönsamhetsmål och mål inom social- och miljömässig hållbarhet ses som motsägelsefulla (Hahn m.fl., 2014). Hållbarhetschefer och medarbetare i den operativa verksamheten kan ha en större förståelse för det paradoxala synsättet, än vad ekonomer har, eftersom ekonomer är skolade att tänka i enlighet med business case (Hahn m.fl., 2014).

Organisatoriska strukturer förstås genom att studera företagets administrativa kontroll, vilket inkluderar strukturer i bolaget och organisationen samt policys och procedurer. Den organisatoriska integrationen möjliggör att samtliga anställda som arbetar med ekonomifrågor och hållbarhet praktiserar sitt ansvar på samma sätt, trots att de inte arbetar i samma enhet. För att utveckla kunskapen om hållbarhet integreras, krävs ett systematiskt tillvägagångssätt och tydliga länkar mellan olika indelningar i enheter eller avdelningar inom företaget. Detta krävs för att ändra inarbetade vanor och för att klargöra kopplingen mellan ekonomisk, social och miljömässig hållbarhet. (Gond m.fl., 2012)

Den tredje typen av integration är teknisk integration, som kan beskrivas som kärnan inom traditionell ekonomistyrningsteori, vilket tar sin form i systemtekniska strukturer exempelvis

styrkort, dubbel bokföring och it-system (Gond m.fl., 2012). Den tekniska integrationen innebär att traditionella redovisnings- och ekonomistyrssystem inkluderar även nya hållbarhetsmål och -mått (Gond m.fl., 2012). Mål och mått av miljöpåverkan kan vara numeriska, men inte av monetär art. Interna mätningar behöver då översättas till någon annan form av mått för att kunna passa in i ett traditionellt redovisningssystem. Utan finansiella mått blir det svårt att hantera för ekonomer, samtidigt som sociala frågor kan vara svåra att kvantifiera (Beusch, 2018). Måtten av hållbarhet riskerar därmed att bli mindre synliga, eftersom det är externa effekter av företagets verksamhet som ligger utanför företagets ansvarsområde, exempelvis miljöpåverkan vid utsläpp av växthusgaser (Beusch, 2018). Ett relativt nytt sätt att kalkylera hållbarhet är att använda sig av cirkulärekonomi där beräkningarna utgår från minskad miljöpåverkan genom ökad återanvändning (Beusch, 2018). Ett sådant sätt att kalkylera kräver rätt information, samt att kalkylunderlagen reflekterar samtliga stadier i en verksamhet eller tillverkningsprocess för att kunna föranleda korrekta analyser.

2.1.3 Styrssystem för hållbarhet

Lueg och Randler (2016) klargör att organisationen och dess anställda till en början har avvikande ambitioner om företagets mål. Orsaken till detta är de anställdas olika personligheter, motivationer, brist på anpassning, beteende och personliga begränsningar. För att sammanföra företagets mål med de anställdas värderingar används olika styrssystem för att styra beteenden. Ofta består dessa styrssystem av både formella och informella styrssystem. De formella inriktar sig på regler, utvärdering, prestanda, belöningsystem och budgetering och de informella omfattar övertygelser, delade värden, normer, kulturer och traditioner. De informella styrmedlet framställs enligt Lueg och Randler (2016) som mindre synliga och inte lika medvetet utformade för att påverka den anställda mot företagets mål. Däremot återges dessa vara minst lika effektiva. Vidare diskuteras hur företaget ska uppnå hållbar utveckling med hjälp av fem olika inriktningar av styrssystem. (Lueg och Randler, 2016)

Kulturella styrmedel för hållbar utveckling

Lueg och Randler (2016) skriver att hållbar utveckling integreras i ett företags kultur genom initiativ, kommunikation och engagemang från högsta ledningen. En gradvis integration av hållbar utveckling i företagets kultur undviker enligt Lueg och Randler (2016) motstånd från anställda som annars kunde känt sig överväldigade av radikala förändringar. Författarna menar att det kulturella styrverktyget är det mest kraftfulla, eftersom det är grunden till att förstå de formella styrmekanismerna. Operationalisering av sociala och miljömässiga initiativ kan möjliggöra en stark, gemensam identitet baserad på etik och moral, att de anställda motiveras till att sträva efter hållbarhetsmål. Lueg och Randler (2016) klargör att en kulturell styrning också kan sträcka sig över gränserna för organisationen till leverantörerna. Det kan exempelvis handla om att använda en leverantörs formella samtycke till en gemensam uppförandekod som ska tas i uttryck.

Planera för hållbar utveckling

Lueg och Randler (2016) skriver att en organisation som strävar efter hållbar utveckling inkluderar kortsiktiga och långsiktiga hållbarhetsmål i sina planeringsprocesser. Att uttrycka hållbarhet genom mål anses tillföra meningsfullhet och på så vis minskas motståndet från den anställda. Författarna skriver att det inte alltid är nödvändigt att återuppliva ett företags affärsmodell för att uppnå hållbar utveckling. Det viktiga är att affärs- och hållbarhetsmål integreras under planeringsfasen. Det poängteras att en planeringsprocess av hållbar utveckling

misslyckas om denna görs i enlighet med system som vanligtvis används för den ekonomiska planeringen, om specifika handlingsplaner inte upprättas eller om planering inte anpassas efter lokala förhållanden. (Lueg och Rendlach, 2016)

Cybernetiska styrmedel för hållbar utveckling

Lueg och Rendlach (2016) identifierar tre huvudsakliga cybernetiska styrmedel. Den första är ett flexibelt budgeteringssystem som ska utvärdera miljöindikatorer. Det andra styrmedlet innefattar hållbara balanserade styrkort (sustainable balanced scorecard) med ett miljöperspektiv. Det sista cybernetiska styrmedlet är hållbarhetsredovisning. (Lueg och Rendlach, 2016)

Belöning och kompensation för hållbar utveckling

Enligt Lueg och Rendlach (2016) kopplar företag belöning och kompensationer till hållbar utveckling för att säkerställa ansvarsskyldighet samt för att påverka beslutsfattande. Chefer begär högre kompensation om risk uppstår till följd av underprestation av hållbarhet eller bristande efterlevnad. En lägre kompensationen tillhandahålls om chefen kan kontrollera riskexponeringen. Incitament för att uppnå hållbar utveckling är inte så vanliga och så är även fallet då organisationer endast fokuserar på miljöfrågor. Orsaken till detta beskrivs av Lueg och Rendlach (2016) bero på att det finns en lägre prioritering av hållbar utveckling jämfört med den huvudsakliga affärsstrategin, antagandet att finansiellt resultat återspeglar hållbar utveckling och svårigheter att tilldela ansvar. Forskarna finner också att chefer väljer bland hållbarhetsmål opportunistiskt, beroende på den optimala input-belöning-relationen (Lueg och Rendlach, 2016).

Administrativa styrsystem för hållbar utveckling

Ett engagemang från ledningen ökar enligt Lueg och Rendlach (2016) medvetenhet och ger en vision om hållbarhetsmål samt säkerställer legitimitet. Att införa nya organisatoriska strukturer förstärker prioriteringen av utveckling av hållbarhet samt betonar behovet av att övervinna traditionella beteende. Lueg och Rendlach (2016) skriver att den nya strukturen bör innehålla transparent kommunikation, formella uttalanden, dvs policyer och uppförandekoder, samt förändringsagenter för att förmedla allvaret i ledningens problem vad gäller hållbar utveckling. Författarna påpekar också att alla anställda som är relevanta bör vara involverade i fastställandet av policyer (Lueg och Rendlach, 2016). Utbildning och lärande stödjer uppskattningen av dessa policyer och är viktiga styrmekanismer för att ändra beteende mot hållbar utveckling. Författarna drar slutsatsen att anställda inte behöver tro på hållbarhetsmålen så länge det finns utbildning och kommunikation på plats för att uppmuntra ett hållbart beteende. Till sist lyfter Lueg och Rendlach (2016) fram att resursallokering kan leda chefernas fokus på de hinder som hållbar utveckling står inför. Att engagera medarbetare i hållbarhetsarbete är idag vanligt hos organisationer med ett utvecklat hållbarhetsarbete, eftersom det driver förändringar i beteende. Så snart de anställda är övertygade om att dennes bidrag gynnar samhället och miljön, krävs det färre styrmedlen. (Lueg och Rendlach, 2016)

Sammanfattningsvis menar Lueg och Rendlach (2016) att en allmän förutsättning för att utveckla bra styrsystem för hållbarhetsutveckling är att definiera hållbarhetsmål. Annars

tingas de anställda göra sin egen tolkning kring vad hållbarhet är, vilket kan skilja sig från företagets definition och mål (Lueg och Radlach, 2016).

Kontrollsystem för hållbarhet kan förkortas SCS (Johnstone, 2019). Det ses ofta som ett separat kontrollsystem som handlar om social- och miljöpåverkan, men begreppet är svårt att definiera i litteraturen enligt Lueg och Radlach (2016). Forskningen kring SCS har utvecklats av Johnstone (2019). SCS återfinns mellan strategi och agerande för att uppnå ett hållbart arbete och beskrivs som något som hjälper strategiarbetet och påverkar verksamhetens ageranden (Johnstone, 2019). Johnstone (2019) föreslår att nyckeln till att effektivt förbättra hållbarhetsarbetet över tid är att utveckla kompetensen och kunskapen hos de anställda. Dock lyfter Johnstone (2019) att lite forskning fokuserat på att förklara hur detta ska ske genom att se bortom ett business case-perspektiv. Integration av de anställdas kunskap är viktig för att kunna utveckla SCS, vilket i sin tur måste vara tillräckligt flexibel för att absorbera lokala, oförutsedda händelser. Johnstone (2019) menar att man inte bör fokusera på detaljerad konfiguration eller integrering, utan att det krävs ett bredare perspektiv på samverkan mellan formaliserade kontrollsystem över de anställda och de system som används av de anställda. Arbetet med hållbarhet bör således vara ett ansvar för samtliga inblandade, eftersom hållbarhetsarbetet inte bara ses som ett kontrollsystem, utan även som individernas värderingar och egna beslutsfattande kring hållbart arbete (Johnstone, 2019). SCS bör således vara flexibelt för att tillåta att de anställda fattar hållbara beslut i sitt dagliga arbete, med hjälp av rätt information och kunskap (Johnstone, 2019).

2.2 Controllerns roll

2.2.1 Controllerns roll vid integration av hållbarhetsstrategier

Som nämnts ovan ställer integrationen vissa krav på controllern. Artikeln *Management control and sustainability* belyser en controllers roll som förmedlare av information för att stödja affärsstrategier relaterade till hållbarhet (Collins, Lawrence, Roper & Haar, 2011). Hur data samlas in, analyseras och rapporteras internt vid mellan- eller långsiktiga strategier är idag inte en självklarhet. Författarna till artikeln menar att skiftet från att en controller ska bistå med finansiell information till att producera information om mer sociala och miljömässiga frågor, är en saknad länk i arbetet mellan hållbarhet och strategiutveckling. Artikeln bygger på en studie gjord i Nya Zeeland för att undersöka den saknade länken. Författarna frågade olika företag om vilka som ansvarade för utveckling av hållbarhetsstrategier och vilken roll en controller fick i en sådan utveckling. I studien valdes vissa aktiviteter relaterade till social och miljömässig hållbarhet ut. Sex av dessa aktiviteter var följande:

- Har du ett återvinningsprogram?
- Har du mätbara mål för energi - och vattenanvändning?
- Har du interna miljöpolicy-dokument?
- Tar du hänsyn till miljöpåverkan av aktiviteter?
- Bidrar du till samhällsprojekt?
- Mäter du effekten av dina sociala initiativ?

Respondenter från olika företag fick sedan specificera vilka av de valda aktiviteterna som de var, respektive inte var, engagerade i. Collins m.fl. (2011) kom fram till att många företag i Nya Zeeland försökte integrera både sociala och miljömässiga metoder i de strategiska samt

operativa planerna. Trots att man fann tendenser av en integration på den strategiska och operativa nivån så var rapporteringen inte integrerad. Flera organisationer upprättar en årsredovisning som inkluderar detaljerad finansiell information och rapporterar hållbarhetsfrågorna som tilläggsrapporter. Den här formen av rapportering har mottagit kritik. Man menar att den förskönar verkligheten eftersom företaget endast rapporterar fördelaktiga nyheter, så kallad Greenwash, samt använder tilläggsrapporter för att göra aktiviteter som har en negativ påverkan på miljön legitima. Skulle företagen åta sig uppgiften att verkligen integrera hållbarhetsfrågor i verksamheten så menar forskarna att ovanstående kritik skulle försvinna. (Collins m.fl., 2011)

Sammanfattningsvis menar författarna att en controller inte har en framträdande roll vid utvecklingen av social och miljömässiga strategier. Däremot kunde man se att företag som var medlemmar i CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) hade controllers som var mer involverade i detta, men fortsatt till en låg nivå. Den som hade det övergripande ansvaret för utvecklingen, i majoriteten av fallen, var den verkställande direktören. Studien visade att det fanns ett behov av att involvera controllerrollen i upprättandet av strategier för att uppnå bästa hållbarhetsresultat. Forskarna kunde se att en controller uppfyller den traditionella rollen som specialist på finansiell information, men brister som samarbetspartner för att uppnå hållbarhetsmålen. (Collins m.fl., 2011)

2.2.2 Controllerns roll vid integration av SDG

I artikeln *Sustainability and the role of the management accountant* skriven av Barman och Farrar (2018), menar författarna att företag skaffar sig fördelar genom att integrera hållbarhet och etiska frågeställningar i sin verksamhet. Detta eftersom det ger företaget ett gott rykte. Hållbarhet anses idag vara viktigt både från kunder, anställda, samhället i stort, men också från regeringen och ett företags investerare. Det innebär att arbete med hållbarhet idag är mer eller mindre nödvändigt för företag. Majoriteten av de verkställande direktörerna som tillfrågades vid författarnas undersökning menade på att hållbarhetsarbetet översätts till verkliga effekter och värdeskapande. (Barman & Farrar, 2018)

I takt med att lagar och regler förändras för att uppnå FN:s hållbarhetsmål, även kallade SDG:s, kommer också affärsstrategier och verksamheten ute i företagen påverkas. Beteende och styrningsmodeller kommer att genomgå förändringar som beror på information och analys av effektiviteten. Barman och Farrar (2018) skriver också att målen berör flera punkter. Företag samt organisationer i olika storlekar kommer därför engagera sig och stödja dessa mål. Flera av företagen kommer att anpassa redan vidtagna åtgärder, men också bygga vidare på dessa genom innovation och samarbeten. Att förstå och arbeta med SDG:s ger företagen en förståelsen kring hur regleringen kommer förändras. På så vis kan företaget få en konkurrensfördel genom att utveckla en motståndskraftig affärsmodell. (Barman & Farrar, 2018)

Barman och Farrar (2018) beskriver en controllerns grundläggande uppgift som att hjälpa ett företag att maximera nytta och driva bolagets tillväxt. Författarna menar att en controllers profession att mäta, analysera, rapportera och liknande, kommer att få ett allt större fokus för att driva hållbarhetsmålen framåt. De fortsätter att skriva att FN:s mål integreras i styrningen, ledningen samt rapporteringen av företaget. För att underlätta kopplingen mellan den sociala, miljömässiga och ekonomiska nyttan är det till fördel att ta hjälp av en controller i företaget. Controllern besitter kunskaper och färdigheter som gör att de kan leda organisationen att vidta

rätt åtgärder för att anpassa sig till de mål som är relevanta. Det vill säga att en controller ser vilka aktiviteter som är fördelaktiga med tanke på både hållbarhet och lönsamhet i företaget. (Barman & Farrar, 2018)

2.3 Översättning av hållbarhet till ekonomistyrning

Lisi (2015) har i sin forskning uppmärksammat att relativt lite är känt om vilka specifika processer företag använder för att översätta motivationsfaktorer till förbättrad hållbarhetsprestation inom miljöpåverkan. Lisi (2015) lyfter fram att litteratur om hållbarhetsrapporteringen föreslår en introduktion av specifika kontrollmekanismer, exempelvis mätsystem för hållbara prestationer. Detta kan dock vara lättare sagt än gjort inom hållbarhet på grund av utmaningar av både teknik- och motivationskaraktär enligt (Lisi, 2015). De tekniska problemen bygger på svårigheten att kontrollera och validera mätningar av exempelvis koldioxid och vattenförbrukning. Till skillnad från Lueg och Randlach (2016) anser Lisi (2015) att sådana mätningar kan bli kontraproduktiva om de kombineras med belöningar, eftersom arbeten med exempelvis att minska energiförbrukningen blir lättare att utföra då det är lättare att mäta. Svårkvantifierade mätningar som egentligen kan vara viktigare att arbeta med kan då hamna i skymundan (Arjaliès & Mundy, 2013). De motivationsfaktorer som driver hållbarhetsarbetet kan vara externa i form av andra företag, intressenter och etiska påtryckningar enligt Bansal och Roth (2000), men få studier handlar om hur dessa motivationsfaktorer översätts till specifika handlingar för förbättrat hållbarhetsarbete (Wisner, Epstein & Bagozzi, 2006). Vissa författare lyfter att översättningen av motivationsfaktorerna ska ske genom organisatoriska och sociala strukturer som bygger på företagets mål och värden (Henri & Journeault, 2010). Samma författare lyfter även att kontroll- och mätsystem för hållbar prestation är viktiga för att identifiera framväxande hot och möjligheter, underlätta beslutsfattande samt koordinering av mål och värden mellan de anställda och organisationen (Henri & Journeault, 2010; se även Arjaliès & Mundy, 2013; Virtanen, Tuomaala & Pentti, 2013). Etiska motivationsfaktorer kan dock stå i konflikt med ekonomiska överväganden (Figge & Hahn, 2013). Genom att då införliva ett ad hoc system som är ämnat att kvantifiera hållbarhetsarbetet kan bli kontraproduktivt, eftersom det finns en risk för att det underminerar de anställdas inre motivation att arbeta mer hållbart enligt Virtanen m.fl. (2013).

Lisi (2015) har därmed föreslagit en modell för att etablera en länk mellan ett företags hållbarhetsmotivation och resultat. Lisi (2015) benämner det som att Environmental Performance Measures (EPM) kan användas för en bred variation av beslutsfattande och kontrollmekanismer. EPM används som en länk mellan å ena sidan verksamhetens konkurrensfördelar, extern påverkan och ledningens engagemang i hållbarhetsfrågor och å andra sidan verksamhetens prestation, både ekonomisk och hållbart. Ett företags konkurrensfördelar kan visserligen variera, men Lisi (2015) påstår att ett företag vars mål är hållbara affärsidéer och värdedrivare borde använda EPM mer omfattande för att verksamheten ska gå i linje med dessa mål och värden samt för att säkerställa ekonomiska fördelar. Den externa påtryckningen menar Lisi (2015) kan vara både intressenter och lagregler, men anser att EPM bör användas i beslutsfattande för att säkerställa att externa intressenters hållbarhetskrav uppfylls. För att upprätthålla legitimitet i intressenternas ögon kan företagen rapportera om EPM, men bör därmed inte ignorera EPM vid beslutsfattande internt i organisationen för att undvika kontraproduktivitet. Även ledningens engagemang för hållbarhetsfrågor beror på det egna intresset samt sociala och etiska syn på hållbarhet (Lisi, 2015). Ledningen förväntas på så vis att följa organisationens mål och använda EPM för att säkerställa att verksamheten bedrivs i enlighet med hållbara prioriteringar.

På så vis kan dessa tre faktorer användas i arbetet med att mäta hållbarhetsprestationer. Lisis (2015) undersökning visar att två av faktorerna kan användas vid både beslutsfattande och kontrollmekanismer, medan de externa intressenterna inte har lika stor inverkan på kontrollmekanismerna som på beslutsfattandet. EPM kan användas i beslutsfattande för att integrera hållbarhet i organisationens rutiner och processer, vilket klargör förväntningar, ett koherent hållbarhetsarbete samt hur ekonomiska prioriteringar ska göras. Om EPM även används för kontrolländamål, möjliggörs kongruens mellan organisationens mål och individernas arbete, vilket i sin tur förbättrar både hållbarhetsarbete och lönsamhetsrelaterade aktiviteter (Lisi, 2015; Gabel & Sinclair-Desgagné, 1993).

3. Metod

3.1 Forskningsansats och design

I uppsatsen har författarna utgått från en kvalitativ studie där intervjuer genomförts för informationssyfte (Davidson & Patel, 2011). Till följd av att syftet med studien är att få en mer djupgående kunskap om integration mellan controlling och hållbarhet samt en controllers roll i ett sådant arbete, anses en kvalitativ metod vara lämplig. En presentation görs av tillvägagångssättet och ett motiverande av den metod som har använts i uppsatsen.

3.2 Urval av respondenter och företag

Utgångspunkten var att undersöka hur hållbarhet integreras i ekonomistyrning. För att undersöka detta var ambitionen att studera företag som saknar en tydlig integration mellan controlling och hållbarhet, men arbetar med att utveckla en sådan integration. En av författarnas familjemedlem arbetade på ett av fallföretagen, vilket var behändigt när kontakt togs med företagets intervjuobjekt. Första kontakten var med en business controller som hjälpte oss vidare till ytterligare potentiella respondenter. Metoden kallas ett snöbollsurval (Bell & Bryman, 2013). Enligt Bell och Bryman, (2013) innebär detta att kontakt först tas med en relevant respondent, i detta fall en controller, och sedan gav denne respondent kontaktuppgifter till ytterligare relevanta personer. Respondenterna var en QSE-developer som arbetar med hållbarhetsfrågor inom den svenska verksamheten, och en hållbarhetschef på koncernnivå. Vid den initiala kontakten med företaget medgav kontrollern att företaget inte har någon hållbarhetscontroller och att företaget i viss mån saknar en tydlig integration mellan controlling och hållbarhet. Med anledning av detta ansågs företaget vara ett relevant företag att undersöka. På grund av att vi fått kontakt med detta företag har vår ambition varit att jämföra detta med andra företag inom olika branscher för att ge ett brett perspektiv i undersökningen.

Nästa steg var därför att finna ytterligare företag att intervjua. Innan kontakt togs studerades företagets hållbarhetsredovisning. Detta för att skapa en uppfattning av om en möjlig intervju kunde tillföra lärdomar om det valda problemområdet. Skribenterna valde ut företag från varierande branscher för att uppnå bred kunskap om flera spektrum av hållbarhetsarbete. Skribenterna ville också hitta ett antal företag med en utvecklad hållbarhetscontroller, vilket inte var enkelt. För att finna detta användes sökmotorn Google och därefter studerades respektive företags hemsida för att säkerställa om rollen fanns. Vissa företag valdes således ut på grund av att den önskade rollen fanns etablerad. Mail skickades därefter ut till valda företag där majoriteten av mottagarna ville medverka i en intervju. I mailet förklarades att syftet med uppsatsen var att undersöka hur olika företag arbetar med integrering av hållbarhet i ekonomistyrning, samt vilken roll en controller får i ett sådant arbete. Ett urval av respondenter som går till på det beskrivna sättet kallas för ett tillfällighetsurval, eftersom valet av respondent beror på vilken respondent som var lätt att få kontakt med (Krohn Solvang & Magne Holme, 1997). Förutom intervjuer med tre olika yrkesroller hos det första företaget kom vi överens om att hålla intervjuer med respondenter från fyra stycken andra företag. Skribenterna ansåg att det var viktigt att samtliga personer som skulle intervjuas bistod med kunskap om hållbarhet och controlling. I vissa fall har respondenten därför rollen som hållbarhetscontroller och i andra fall har titeln varit en traditionell controller, hållbarhetschef eller en övrig person som arbetar med hållbarhetsfrågor.

3.3 Datainsamling

För att möjliggöra undersökningen har data och information hämtats från redan skriven litteratur och teoretiska artiklar, vars innehåll är kopplat till hållbarhet och ekonomistyrning. Därtill har stora delar av undersökningen baserats på det intervjumaterial som har tillhandahållits vid intervjuer med samtliga företag. I viss mån har företagens hållbarhetsredovisning studerats för att välja ut passande företag samt till att förbereda intervjuer. I nedanstående avsnitt beskrivs tillvägagångssättet vid insamlingen av empiriskt och teoretiskt material mer detaljerat.

3.3.1 Litteraturstudie

Inför intervjuerna valde vi att undersöka hur företagens hållbarhetsstrategi ser ut i nuläget för att ha en insyn i vilka frågor, förbättrings- och uppföljningsproblem som kunde bli aktuella. Vi valde således inte att ha ett fastställt, teoretiskt perspektiv innan intervjuerna utfördes, men eftersökte litteratur från tidigare studier på området för att få inspiration till intervjufrågorna.

För att finna relevant material som redan finns skrivet om integration av hållbarhet och rollen som controller har vi sökt information via Göteborgs Universitets databas Supersök. Relevanta sökord som använts är controller, roll, role, sustainability, hållbarhet etc. På så vis kunde litteratur som sedan tidigare har skrivits om ämnet användas som en referensram för efterföljande undersökning. En teoretisk referensram är användbart för att bilda sig en uppfattning om det studerade området och arbeta fram relevanta forskningsfrågor (Bell & Bryman, 2013). Resultatet av litteraturstudien sammanfattades i kapitel 2 Referensram och användes som grund för att analysera om den skrivna teorin stämmer överens med verkligheten utifrån det intervjumaterial som insamlats. Referensramen beskriver hållbarhetsarbete och ekonomistyrning samt relevanta egenskaper kring en hållbarhetsintegration, samt tidigare forskning kring controllers och problematiken kring att översätta hållbarhetsmått. Det visar vilka luckor som finns i forskningen och teorierna kan tillämpas när man undersöker en controllers arbete med integrering av hållbarhet i stort.

3.3.2 Intervjuer

Intervjuerna som utfördes har för avsikt att ge kunskap inom frågorna som uppsatsen ska besvara. Innan genomförandet av intervjun ägde rum togs mailkontakt med potentiella intervjuobjekt inom företaget. Anledningen var att undersöka vilken befattning personen hade, samt fastställa att det fanns en befintlig kunskap hos de tänkta respondenterna kring ämnet hållbarhet och/eller ekonomistyrning. Inga intervjufrågor ställdes till intervjuobjektet i förhand. Däremot presenterades syftet med undersökningen för respondenten för att ge denne förståelse och en kontext att förhålla sig till. Undantag till detta gjordes vid två tillfällen då respondenten önskade tillhandahålla frågor i förhand för att kunna ge så nyanserade svar som möjligt.

Innan intervjuerna hölls sammanställdes en intervjumall som är baserad på de frågor som har uppstått vid undersökningen av uppsatsens referensram. Eftersom avsikten var att hålla intervjuerna semistrukturerade, användes en intervjumall som kunde anpassas efter varje intervju. Intervjufrågorna behandlade frågor kring hur företagen upplever sitt arbete med hållbarhet i nuläget, samt vilken roll en controller får i ett sådant arbete. Under intervjuerna ställdes även frågor om svårigheter eller utmaningar som företagen upplever vid

hållbarhetsintegration, i syfte att framhäva ny kunskap som kan bidra till forskningsområdet. Varje företag fick även tidigt i intervjun besvara frågan om vad hållbarhet betyder för företaget, eftersom begreppet kan omfatta flera delar. För att ta del av samtliga frågor, se Bilaga.

På grund av det rådande viruset COVID-19 bestämde författarna tillsammans med företagen att genomföra intervjuer på distans. Detta skedde genom videolänk eller via telefon. På grund av omständigheterna kan det antas bli svårare att uppfatta respondentens kroppsspråk samt få en mer personlig kontakt med denne. Även eventuella teknikaliteter orsakade i vissa fall mindre svårigheter under intervjuerna. Det är ett problem som kan ha försvårat besvarandet av intervjufrågorna något. Ovanstående komplikationer har författarna haft i åtanke under uppsatsens fortsatta process. I uppsatsen är respondenterna samt företagen anonymiserade. Innan intervjun startade tillfrågades respondenten om en inspelning av intervjun fick göras, vilket godkändes av samtliga. Därefter började frågor att ställas utefter en föreskriven intervjumall.

Under intervjutillfället ställdes öppna och generella frågor. Det lämnar utrymme till respondenten att svara fritt och utvecklat för att uppsatsförfattare ska erhålla så mycket information som möjligt (Bell & Bryman, 2013). Därefter ställdes snävare följdfrågor kring just de problem som respondenten lyfte fram. På så vis kunde nyanserad information om det problematiserade området lyftas fram och respondenten fick ge sin personliga bild av situationen. De efterföljande frågorna anpassades efter de yrkesroller som respondenten har och i vissa fall vilken bransch eller verksamhet som företaget är verksamt inom. Detta sätt att genomföra en intervju på kallas för en semistrukturerad intervju (Davidson & Patel, 2011). Efter genomförandet av intervjun transkriberades det inspelade materialet för att säkerställa att samtlig information fångas upp. Det klargjordes även efter intervjutillfället att möjlighet fanns att korrekturläsa uppsatsen för att godkänna citat och lämna kommentarer till respondenternas svar.

I undersökningen har författarna valt att benämna företagen med en bokstav för att undvika att känslig företagsinformation röjs. Dessutom har respondenterna enbart benämnts med yrkestitlar för att behålla anonymiteten. I nedan tabell följer kort information om intervjuerna vad gäller verksam bransch, yrkestitel på respondenterna, datum för genomförandet av intervjun samt tidsåtgång.

Företag	Bransch	Yrkestitel	Datum	Duration
Företag A	Energi- branschen	Sustainability Adviser	23/4- 2020	37 min
Företag B	Dryckes- branschen	Hållbarhets- controller	21/4- 2020	47 min
Företag C	Tillverkande industriföretag	Hållbarhets- controller	24/4- 2020	44 min
Företag D	Byggbranschen	Controller	22/4- 2020	1 h 15 min
Företag D	Byggbranschen	Hållbarhetschef	29/4- 2020	30 min
Företag E	Uthyrnings- branschen	QSE-developer	24/4- 2020	1 h 10 min
Företag E	Uthyrnings- branschen	Controller	24/4- 2020	42 min
Företag E	Uthyrnings- branschen	Hållbarhetschef	5/5- 2020	27 min

Under intervjuerna ställdes ett flertal frågor kopplade till problemområdena, genom att uppsatsens frågeställningar bröts ner till mer specifika frågor på respektive ämne. Vid sammanställningen av intervjumaterialet kom uppsatsens författare fram till att de tre problemområden som skulle undersökas, främst representerades genom sex stycken frågor från intervju mallen. Av dessa sex frågor hör två frågor till varje problemområde. Dessa utvalda sex frågorna är:

Behov av integrering mellan ekonomistyrning och hållbarhet:

- Finns det ett behov av integrering mellan hållbarhetsarbete och controllerenheten?
- Vilka utmaningar ser ni hos företag som inte har en länk mellan controlling och hållbarhet?

Controllerns arbete med hållbarhet:

- Finns det några intressekonflikter mellan hållbarhet och andra mål i företaget?
- Kan ni se att företaget minskar sina kostnader eller ökar vinsten av ett utökat hållbarhetsarbete som ni har?

Översättning av hållbarhet till ekonomistyrning:

- Arbetar hållbarhetsansvariga med "mjukare" data och controllers med "hårdare" i form av siffror och ekonomiska delar?
- Hur översätts hållbarhet till mer konkret information?

3.4 Analysmetod

Syftet med analysen är att sammanföra det teoretiska ramverket med informationen som återfinns i empirin för att ge svar på forskningsfrågorna. Utfallet av intervjuerna sammanställdes genom att först ge en övergripande företagsbeskrivning och en presentation av respondentens yrkesroll för att ge läsaren en kontext att förhålla sig till vid fortsatt läsning. Intervjumaterialet sammanställdes på så sätt att varje fråga efterföljs av samtliga fem företags svar. Detta ger en röd tråd och underlättar jämförandet mellan företagen om samtliga svar på samma fråga presenteras i följd. Vid företag där fler än en intervju genomförs, presenteras yrkesrollen följt av respondentens svar. I vissa fall har delar av svaren tagits bort för att förenkla läsningen av empirin, samt för att bibehålla anonymiteten. Genom att respondenternas svar har grupperats efter uppsatsens tre problemområden har dessa sedan kunnat jämföras med uppsatsen referensram. Således presenteras vilka likheter som finns mellan företagens intervjusvar samt jämförelse med den teoretiska referensramen. Utifrån företagens svar presenteras vilka problem och lösningar som företagen ser samt om samma problem och lösningar återfinns i teoretiska, relevanta resonemang. Ur respondenternas svar har även urskiljts vilka som är de mest intressanta aspekterna av hur olika företag och yrkesroller arbetar med hållbarhet för att klargöra poängen med hållbarhetsintegration.

Vi utgår ifrån referensramen och gör en analys av hur integrationen av hållbarhet kan ske genom kognitiv, organisatorisk och teknisk integration samt det interna och externa perspektivet, beroende på hur företagen beskriver hur integration av hållbarhet ska tillfredsställas. En kategorisering görs således av den kognitiva och organisatoriska delen som anses främst höra till uppsatsens första problemområdet, medan den tekniska integrationen förklarar svårigheten med att översätta hållbarhet till ekonomistyrningstermer i det sista problemområdet. I analysen bestäms även hur väl företagen upplever att integrationen av hållbarhet har gjorts, samt hur rollen som controller influeras av hållbarhetsintegrerade arbetsuppgifter.

Eftersom företagen skiljer sig åt markant i storlek, bransch och geografisk utsträckning föreligger en viss svårighet med att jämföra och jämföra företag med varandra. Vi har således varit medvetna om att det kan finnas vissa organisatoriska förklaringar till att några företag har ett mer utvecklat integreringsarbete än andra. Det ska dock klargöras att ekonomistyrningens grundläggande delar är gemensamma för samtliga företag och det är därför motiverat att göra jämförelse mellan företagens ekonomistyrningssystem och inte företagens omfattning.

3.5 Metodkritik och trovärdighet

Eftersom valet av en kvalitativ metod gjordes bör man vid utförandet av studien vara medveten om att studien i viss mån kan bli subjektiv. Det finns en risk för att respondenten i intervjuer besvarar frågor utifrån företagets intresse, vilket kan ställa företaget i bättre dager än om en mer objektiv studie gjorts. På så vis är det oundvikligt att uppsatsens slutsatser i viss mån kommer att baseras på författarnas uppfattning om såväl respondentens svar som hur dessa framställs (Bell & Bryman, 2013). Då intervjufrågorna i vissa fall skickades till intervjupersonen i förväg finns det risk att svaren kan framstå som mer genomtänkta till följd av att respondenten kan förbereda svaren. Uppsatsens författare är medvetna om att det finns en sådan risk, varför även oförberedda följdfrågor ställdes till dessa respondenter. Eftersom frågeställningarna ofta preciseras i slutet av en kvalitativ studie, finns det även en risk för att

läsaren får för lite information om varför ett forskningsområde har valts (Bell & Bryman, 2013). Ämnesvalet och problematiken har således motiverats i uppsatsens inledande kapitel.

Det bör beaktas att när intervjuerna spelas in, kan det leda till att respondenten betänker sina svar mer, än om intervjun utförts friare enligt Davidson och Patel (2011). Dessutom upptar transkriberingar av intervjuer stora mängder av tid (Bell & Bryman, 2013), men utfördes för att kunna utvinna samtlig viktig information av intervjumaterialet och för att underlätta en mer noggrann analys. Dock väger fördelarna med en inspelning för att kunna tillvarata samtlig information över nackdelarna med att respondenten försöker svara på ett mer logiskt sätt.

Tillfällighetsurval har vissa begränsningar som bör belysas, eftersom ett urval på detta sätt inte är representativ för samtliga verksamheter som har en hållbarhetscontroller. Därmed kan man enligt Krohn m.fl. (1997) inte dra fullständiga slutsatser av en sådan intervju då dessa inte ger en fullständig bild, utan kan vara missvisande ur ett större perspektiv då informationen är begränsad till ett visst antal företag. Viss försiktighet bör därmed beaktas vid tolkandet av uppsatsens slutsatser och generaliserbarheten blir begränsad när enbart ett fåtal företags verksamheter beaktas (Davidson & Patel, 2011). För en ökad generaliserbarhet skulle ett flertal studier behöva göras.

Reliabilitet bygger på undersökningens pålitlighet och följdriktighet (Bell & Bryman, 2013) och kan hänföras till de tre begreppen stabilitet, intern reliabilitet och interbedömarreliabilitet. Risker med jämförande av intervjumaterial är att respondenterna inte uppfattar frågorna på samma sätt vid varje intervju. Dessutom kan svaren från respondenterna påverka vilka frågor som ställs till nästkommande respondenter eftersom vissa frågor kan uppfattas som mer intressanta, ju fler respondenter som har intervjuats. Intervjusvaren i en första intervju kan även påverka svaren i en andra intervju. Respondenten kan även missuppfatta intervjufrågorna och det förväntade svaret kan utebli och föranleda ett svar som inte är fullt så relevant för studien. Det finns även en risk för att uppsatsens författare missuppfattar respondentens svar och således drar slutsatser av informationen, som respondenten sedermera inte ställer sig bakom. På så vis finns det en risk för att en kvalitativ studie inte speglar verkligheten eller att avspeglingar av verkligheten vinklas. Sådana risker kan undvikas genom att respondenterna får ta del av uppsatsens analys och slutsatser innan uppsatsen färdigställs.

4. Empiri

4.1 Intervjuer med hållbarhetscontrollers, controllers och hållbarhetsansvariga

Följande avsnitt bygger på intervjuer som genomförts med samtliga företag och dess representanter. Företagen benämns med respektive bokstav. I företag där fler än en intervju utfördes används även yrkestiteln för att förtydliga vilken respondent som har lämnat svaret. I vissa fall har inte samtliga företag besvarat alla frågor, vilket kan bero på att ett företag inte har någon anställd på en specifik yrkesroll som frågorna är riktade till. Det ansågs därför mer lämpligt att lämna dessa frågor där hän. Avsnittet inleds med en övergripande presentation av de fem företagen för att ge en kontext till vad företagets verksamhet består av samt vilka yrkesroller respondenterna har.

4.1.1 Företag A

Sustainability Advisor - Energibranschen

Respondenten arbetar på ett statligt företag med huvudsaklig verksamhet inom elproduktion, eldistribution, elförsäljning, värme och kringtjänster till sådan verksamhet. För företag A innebär hållbarhet flera olika aspekter, bland annat enligt Brundtland-definitionen om att “*Vi ska inte genom att tillfredsställa våra behov minska möjligheterna för kommande generationer att tillfredsställa sina behov*”. Samtidigt benämner företaget Triple Bottom Line, vilket innebär tre pelare; miljö, sociala frågor, och ekonomi. Dessa tre pelarna ska hanteras i balans inom företaget. Hållbarhet är integrerat i koncernens centrala strategi, ett arbete som drivs av strategistaben. Företaget beskriver sina hållbarhetsmål som integrerade. Idén om hållbarhet är företagets uppdrag och företagets strategi utgår ifrån att hållbarhet är en förutsättning för strategi och affären. Företaget arbetar med påverkan på miljön genom att mäta koldioxidutsläpp och indirekt genom att granska sina leverantörskedjor i andra och tredje led. En intern Code of conduct och hållbarhetspolicy riktar sig till de anställda som visar hur företaget hanterar hållbarhet på ett övergripande plan. Företaget märker av en större insikt om hållbarhet internt och externt och försöker genom sin analys och uppföljning av mål fånga upp omvärldstrender. Företaget ser att finansmarknaden har ett ökat intresse för hållbarhet, genom att analytiker och ratinginstitut ställer frågor om företagets hållbarhetsarbete. Respondentens yrkesroll har utvecklats från ett stort fokus på miljöfrågor, till att fokusera mer på de sociala sidorna och leverantörskedjorna och indirekta effekter. Den yttre påverkan och graden av integration tror respondenten är viktigt för hållbarhetsarbetet, att en sustainability advisor är integrerade i strategin och företagets övriga arbete.

4.1.2 Företag B

Hållbarhetscontroller - Dryckesbranschen

Respondenten arbetar på ett statligt företag med verksamhet inom försäljning av dryck. Företaget lyfts fram som en icke-vinstdrivande organisation. Intervjupersonen arbetar som hållbarhetscontroller vars uppgift är att arbeta med styrning inom området hållbarhet. Arbetet medför bland annat arbetsuppgifter som rapportering och upprättande av företagets årsredovisning. I företag B är hållbarhet integrerat i hela verksamheten. Helheten är det primära i företag B och arbetet utgår framförallt från FN:s globala mål. Hållbarhetsarbetet delas upp i fyra områden, miljö, samhället, människan och affären. Inom områdena finns olika mål, men det viktigaste som lyfts fram är hälsan. Antalet anställda som arbetar konkret med hållbarhet

är tre stycken, vilka ingår i en hållbarhetsgrupp som har ansvaret för utvecklingen av hållbarhetsstrategin. Det finns ingen överordnad hållbarhetsdirektör i företaget, eftersom företag B anser att hållbarhet är integrerat i hela organisationen.

4.1.3 Företag C

Hållbarhetscontroller - Tillverkande industriföretag

Respondenten arbetar som hållbarhetscontroller på koncernnivå i ett globalt, tillverkande företag inom industribranschen. Tillsammans med sina kollegor ansvarar intervjupersonen för grupprapporteringen i företaget. Respondenten ansvarar för den icke-finansiella datan och medarbetarna för den finansiella. Företag C arbetar i ett konsolideringssystem där största delen av all data rapporteras in. Då finansiell och icke-finansiell data bearbetas i samma system finns det en integration däremellan. Vad gäller hållbarhet är långsiktighet viktigt för företag C, som arbetar med en modell som benämns Sustainability Profitable Growth där det finns mål kring People, Planet och Profit. Det övergripande ansvaret för hållbarhetsstrategier har koncernledningen med hjälp av en grupp, vars medlemmar kommer från olika affärsområden.

4.1.4 Företag D

Controller och hållbarhetschef- Byggbranschen

Respondenterna från företag D är en controller och en hållbarhetschef. Företaget bygger i projekt och kallar sig själva för "citybuilder", som hjälper städer och samhällen att utvecklas på ett hållbart sätt. Rollen som controller har utvecklats från att tidigare har varit en bokförings- och räknepersoner, till att numera sitta med i ledningsgruppen för varje region i företaget. Controllern förväntas ge input i samtliga frågor som rör regionen, strategi, hållbarhet, HR, IT och inte enbart ekonomi. Rollen har gått från att vara ren "book-keeping", till att vara en analytisk, värdeskapande roll som har mer ledarskap. Koncernledningen har ansvaret för utvecklingen av hållbarhetsstrategin. En stab i företaget arbetar med hållbar affärsutveckling och tar fram strategier, uppföljning och stödjer innovationer. Controllern nämner klimat, produktion, produkter och det tekniska, medan social hållbarhet ligger längre ifrån controllerns arbete. Controllern ser hållbarhet för anställda mer som en HR-fråga. För företaget är det viktigt att människor mår bra, eftersom värdet i hela affärsmodellen sitter i de anställda. Controllern lyfter fram att byggbranschen är en av de farligaste branscherna och att dödsfall förekommer på arbetsplatserna. Företaget har infört en Safety Week som en del i arbetet att medvetandegöra och öka fokus på säkerhetsarbetet. På samma sätt finns det en Sustainability Week med seminarier och presentationer.

Hållbarhetschefen ansvarar för enheten hållbar affärsutveckling som skapar och möjliggör fler hållbara affärer tillsammans med företagets operativa delar som bygger och utvecklar. När det gäller hållbarhet klargör hållbarhetschefen att företaget har pekat ut fem områden där företaget har störst påverkan. Hållbarhetschefen ansvarar för två av dessa; social hållbarhet och det som kallas grön hållbarhet. Utöver dessa två finns även Mångfald och Inkludering, Etik och Hälsa och Säkerhet.

4.1.5 Företag E - Controller, QSE-developer & Hållbarhetschef

Controller, QSE-developer & Hållbarhetschef - Uthyrningsbranschen

Företag E är verksamma inom uthyrningsbranschen av maskiner, utrustning och tjänster, i störst mån till företag. Företag E:s affärsmodell bygger på hållbarhet, eftersom grundbulten i företaget är cirkulär ekonomi samt delningsekonomi. Företag E främjar andra företag att hyra

istället för att köpa egna maskiner och ett mer hållbart tänk genom att tidigare uthyrda maskiner senare kan säljas vidare. Respondenterna i företag E är businesscontroller, QSE-developer samt hållbarhetschef för koncernen. Controllern har en traditionell controllerroll som fungerar som en stödfunktion och existerar för att tillhandahålla kostnadskontroll samt ge ett helikopterperspektiv för hela företaget och dess pengaflöde. QSE-developern arbetar med kvalitet, miljö och arbetsmiljö och ansvarar för hållbarhetsarbetet i Sverige. Bland annat arbetar QSE-developern med ISO-certifieringar och att implementera dessa i verksamheten. Hållbarhetschefen har det övergripande ansvaret över hållbarhetsstrategier inom hela koncernen, vilket innebär strategiutveckling, implementering, rapportering samt olika slags uppföljningar. Hållbarhetschefen fungerar som en rådgivare och stöttar i utförandet av företagets hållbarhetsstrategi. Implementeringen av strategin sker på lokal nivå. Hållbarhetschefen lyfter att företaget täcker alla dimensioner av hållbarhet, från sociala och ekonomiska till miljömässiga aspekter. QSE-developern berättar om det sociala hållbarhetsarbetet och exemplifierar att företaget förser medarbetaren med en trygg arbetsplats genom att arbeta för nolltolerans mot dödsolyckor på arbetsplatsen. QSE-developern framhäver att företaget ställer krav vid förhandling med nya leverantörer för att kunna lita på att leverantören följer företagets Code of Conduct. Företagets första fokus är att medarbetarna ska ha en trivsamt arbetsplats. Därefter kommer kunden och faktorer som rör omvärlden. För att följa upp hållbarhetsarbetet berättar QSE-developern att företaget har utvecklat Care-mål som följs upp två gånger av QSE-avdelningen tillsammans med ledningsgruppen. Dessa mål rör kunder, medarbetare och miljö.

4.2 Intervjufrågor och svar

4.2.1 Finns det ett behov av integrering mellan hållbarhetsarbete och controllerenheten?

Företag A menar att det är en organisationsfråga och att hållbarhetsarbete i huvudsak följs upp av hållbarhetsstaben. Det finns däremot ett starkt samarbete mellan intervjupersonen och controllerenheten angående rapportering och liknande. Det innebär att en synkronisering sker gällande rapporteringsmaterial. Controllerenheten hjälper hållbarhetsstaben att säkerställa siffror som en Sustainability Advisor framställer och vice versa. Därför menar företagets respondent att det finns en relativt bra integration mellan enheterna, eftersom hållbarhet ska vara integrerat allt arbete. Hållbarhetscontrollern i företag B anser att det är viktigt att det finns en integration för att alla i företaget ska förstå. Integration av hållbarhet i en controllers arbete ger upphov till större slagkraft på hållbarhet inom företaget om samtliga medarbetare är medvetna om vikten av hållbarhetsintegrationen. Respondenten själv uttrycker att:

“Det är en sak att sätta upp mål och ha nyckeltal för att kunna följa upp att vi rör oss mot målen. För att vi faktiskt ska göra skillnad, för att vi ska få bättre sociala villkor i vår leverantörskedja och för att vi ska få ner vår klimatpåverkan, då måste vi liksom ha alla med oss”.

Hållbarhetscontrollern i Företag C uttrycker företaget har en bra integration, vilket lyser igenom i det gemensamma sättet att rapportera.

“Det är egentligen det som jag tror gör att vi kan få det mer integrerat och att en controller kan ha ansvar för båda delarna. För annars kan det lätt bli så att, om man får in data på andra sätt, att man måste skicka ut mail eller har en separat väg för att inhämta data, blir

inte det där som en controller brukar hitta sin data. Det blir inte samma system eller samma plats utan det blir separata processer. Vi har en fördel på det sättet, att vi kan integrera mer. Så det tror jag är nyckeln till att vi kommit en bit på vägen iallafall.”

Controller i företag D menar att det inte finns en tydlig koppling mellan enheterna hållbarhet och controlling:

“Jag tror att vi är på väg dit, men det finns en resa kvar. Jag vet inte om det är just till controlling, men jag tror att controlling inkluderas i det. Men det måste vara en tydligare och tätare koppling mellan hållbarhet, klimat och produkt, och affär. Att göra klimat till affär också. Det ska inte vara ett separat självändamål. Det ska vara en integrerad del av strategin för att differentiera sig på marknaden. Företagen blir bättre ur alla aspekter, även lönsamhetsmässigt. Man pratar ju väldigt mycket och jag tror att vi har kommit väldigt långt på företag D, med att “business-fiera” hållbarhet. Det måste vara 100% integrerat i affären.”

Av hållbarhetschefen i företag D framgår det att det saknas en tydlig integrering mellan controlling och hållbarhet och att företaget försöker integrera och samordna hållbarhet där det är lämpligt och relevant, men att det finns mer att utveckla. I ekonomisystem och inköpssystem försöker man bygga in uppföljningsparametrar kring hållbarhet. Även controllern i företag E menar att det saknas en integration, men redogör för att det finns vinster att hämta med att införa ett samarbete. Controllern menar att denne har ett övergripande perspektiv på hela verksamheten och därför är ett bra hjälpmedel för att räkna på vad exempelvis en arbetsolycka kostar för samtliga led i organisationen. Detta bekräftas av QSE-developern i företaget, men att man vill se en utveckling. Hållbarhetsarbetet går åt rätt håll och ledningsgruppen i Sverige börjar förstå att saker och ting hänger ihop. Likaså att integrering mellan avdelningar krävs, eftersom ett samarbete kommer att leda till en integration inom områdena. HR och QSE-avdelningen har börjat kommunicera med varandra och hittat synergier genom att dela kontorslokaler, vilket QSE-developern vill uppleva även med controllerenheten. Hållbarhetschefen uppger att det tidigare har funnits samarbete mellan controlling och hållbarhet, men att företaget valde att ta ett kliv tillbaka. Anledning var att hållbarhetsdata kräver specifik kompetens för att kunna bearbetas. Hållbarhetschefen är inte främmande för att bygga upp kompetens ute i organisationen kring hållbarhet, för att kunna möjliggöra en integration med controllingenheten. I företaget finns en dialog mellan den finansiella avdelningen och övriga respondenter på koncernnivå, något som det enligt QSE-developern inte finns på lokal nivå i samma utsträckning.

4.2.2 Vilka utmaningar ser ni hos företag som inte har en länk mellan controlling och hållbarhet?

Sustainability Advisorn i företag A anser att utmaningen som följer av en avsaknad länk är att hållbarhet blir en sidoverksamhet, något som inte påverkar den huvudsakliga verksamheten. Hållbarhetsarbetet riskerar att bli ytligt och därför inte påverka företagets riktning. Hållbarhetscontrollern i företag B tror att det viktiga är att det finns någon som har tid och fokus på hållbarhetsarbete och att man inte fokuserar på vad yrkestiteln säger. Fördelarna med att ha en hållbarhetscontroller är att den befintliga kompetensen som den traditionella controllerrollen har, är fördelaktig när information om exempelvis hållbarhet ska kommuniceras och konkretiseras för att bli lättförståeligt. Problemet som finns med att finna begripliga nyckeltal inom hållbarhet kan enligt hållbarhetscontrollern i företag B underlättas

vid en integrering med en controller. Vid en sådan integrering skulle kontrollern få en viktig roll i att stötta och identifiera strategiska och operativa nyckeltal samt aktiviteter.

Företag C:s hållbarhetscontroller tänker främst på att det kan bli problem med datainsamling. Respondenten menar att om inte hållbarhetsdatan är kopplad till samma rapporteringsprocess som finansiell data kan det bli problematiskt. Detta kan visa sig genom att det tar längre tid eftersom datainsamling blir en manuell process. Risken med ett icke-integrerat arbete kan således vara att hållbarhet blir en separat enhet i företaget. Respondenten lyfter fram de positiva aspekterna med att ha ett integrerat arbete. En aspekt är att kontrollern lättare tar fram rapporter och scorecards över resultat, samt kan följa trender över tid. Hållbarhetscontrollern menar att det inte spelar någon roll om det är finansiell eller icke-finansiell data som ska rapporteras.

4.2.3 Finns det några intressekonflikter mellan hållbarhet och andra mål i företaget?

Sustainability Advisorn i företag A påstår att det alltid kan uppstå mål- och resurskonflikter, eftersom företag alltid har resursbrist. Konflikten berör inte bara hållbarhet utan även andra mål och intressen i företag. Företag A har en definition internt om att göra en rimlig avvägning mellan ekonomi, sociala frågor och miljön. Hållbarhetsarbetet måste koordineras inom koncernen, vilket innebär uppföljning och att hålla ihop arbetet och identifiera vilka hållbarhetsfrågor som är relevanta. Internt har controllerrollen utvecklats genom att gå mer och mer mot integration, att hållbarhet inte är en separat fråga utan att den i hög grad kopplas till den finansiella ställningen och den ekonomiska controllingverksamheten. Även hållbarhetscontrollern i företag B klargör att företaget stöter på problemet med att en intressekonflikt mellan hållbarhet och övriga mål emellanåt uppstår. Hållbarhetscontrollern menar att hållbarhetsarbete i början kan skava i ett företag och att företaget därav kan hamna i konflikter. Intressekonflikter kan gälla en miljömässigt hållbar förpackning som inte leder till en lika hållbar konsumtion. Personen säger att det krävs samarbete samt innovation för att övervinna problematiken och följaktligen uppnå FN:s 17 globala mål.

Även hållbarhetscontrollern i företag C ger bilden av att konflikten finns genom att uttrycka svåra avvägningar i citatet nedan, men att hållbarhetsarbetet ger upphov till konkurrensfördelar. Svårigheterna kan övervinnas genom att planera för att dessa situationer inte ska uppstå.

“Det är klart att det ibland finns motsättningar mellan till exempel koldioxidutsläpp och hur man ska transportera någon av våra produkter. Då går ju åt mer koldioxid om man ska flyga den till kunden eller dit den ska, eller att kanske använda båt. Sen kan det ibland vara tid också som gör att kunden vill ha produkten nu. Och då blir man ibland tvungen att flyga produkten istället för att använda båt. Det kanske är dyrare, men vi sparar tid.”

Controllern i företag D påstår att det finns en konflikt mellan hållbarhet och andra mål i företaget som ibland är uppenbara. Att ligga i framkant kostar pengar och om en kalkyl upprättas är det inte alltid man kan visa vad ett hållbarhetsinitiativ genererar i pengar. Controllern säger att viss lönsamhet kan behöva offras för att driva en långsiktig utveckling. Däremot påpekar personen att det ska finnas en befintlig efterfrågan på marknaden vad gäller hållbarhet för att ett initiativ ska kunna genomföras. Hållbarhetscontrollern menar att efterfrågan finns i framförallt Sverige, men kanske inte alltid i alla delar av samhället.

Controllern i företag D beskriver sin roll som relativt ny och att den kallas för produktionschef, ansvarig för controlling för den kommersiella fastighetsutvecklingen. Controllern ska tillse den ekonomiska uppföljningen och den ekonomiska styrningen och analysen. Controllern ansvarar för att processer och arbetssätt är på plats och görs på ett effektivt sätt och tycker till om vilka projekt som företaget ska investera i, om projekten är tillräckligt lönsamma, vilka lösningar som ska finnas samt vilka hyresgäster och köpare det ska vara fokus på. Respondentens har inget formellt ansvar för att ha hållbarhet i fokus, men anser att företaget är väldigt fokuserat på hållbarhet över lag. Controllern får således göra val kring var investeringarna ska göras, vilka typer av produkter som ska prioriteras, om man ska bygga klimatsmarta, nollkonsumtionshus eller något annat. Ett problem som controllern ser är att det finns lika många definitioner av hållbarhet som det finns människor. Hållbarhet är brett och anses innefatta såväl klimat och energieffektivitet, som social hållbarhet, hållbarhet för anställda och hållbarhet i livsperspektiv.

Hållbarhetschef i företag D håller med om en eventuell intressekonflikt och klargör att ekonomi betyder att hushålla med knappa resurser och det finns en stor besparingspotential i byggbranschen att vara mer resurseffektiv. Resurseffektivitet sparar på jordens resurser, minskar utsläpp och drar ner kostnader och gör det mer attraktivt för kunder. Hållbarhetschefen poängterar finansmarknadens växande intresse för hållbarhet de senaste 3-4 åren och har börjat gynna gröna investeringar. Hållbarhetschefen ser att det finns en risk för att hamna fel i investeringar eller "Stranded assets", men att företaget var tidigt ute med så kallade gröna obligationer, vilket visar kopplingen mellan hållbarhet och ekonomi, samt att denna koppling blir allt starkare.

Controllern i företag E påstår att det inte finns någon direkt intressekonflikt mellan hållbarhet och andra mål. Respondenten menar istället att om det inte ger företaget fördelar och om lagar kring ämnet inte existerar, kommer inte ett initiativ att införas. Lösningen för att hitta vilka fördelar som uppstår vid ett hållbarhetsinitiativ är enligt controllern att producera ett business case, där kostnader möter intäkter över tid. Intressekonflikter finns enligt QSE-developern som påstår att företaget vill kunna se den konkreta förtjänsten i pengar av initiativ. Respondenten menar att en satsning på miljö och arbetsmiljö ses som en kostnad. Insikten om att det kostar pengar om man inte satsar på miljöfrågor, måste skapas av samtliga avdelningar inom företag E. Hållbarhetschefen i företag E nämner att prioriteringar alltid behöver göras, men att respondenten inte har upplevt att hållbarhet prioriteras bort. Istället finns det diskussion kring vad som ska utvecklas och hur mycket insatser som ska göras inom alla områden i företaget. Sammanfattningsvis ser respondenten, precis som företagets controller, inte någon direkt konflikt mellan hållbarhetsfrågor och andra intressen i företag E.

4.2.4 Kan ni se att företaget minskar sina kostnader eller ökar vinsten av ett utökat hållbarhetsarbete som ni har?

Respondenten i företag A tror att det finns vinster med att ha ett omfattande hållbarhetsarbete. Denne menar att hållbarhet över tid tillför mycket till en långsiktig utveckling av företaget. Insikten om detta anser respondenten har spridit sig till ledningen och de anställda. Även hållbarhetscontrollern i företag B ser att det finns tendenser till minskade kostnader inom vissa områden i företaget. Ett exempel som lyfts fram är att arbete med arbetsmiljö leder till att antalet sjukdagar minskar. Hållbarhetscontrollern menar att en lägre sjukfrånvaro gör verksamheten effektivare, delvis genom att lyckas undgå nya rekryteringar. Respondenten berättar också om forskning som visar på att företag som ligger långt fram i

hållbarhetsutvecklingen ofta har strukturer och sätt att bedriva verksamheten på, som gör den lönsammare. Även företag C:s hållbarhetscontroller påstår att det finns vinster att hämta, eftersom det skapas en effektivisering vid hållbarhetsarbete. Exempelvis arbetar företaget mot att energieffektivisera produkter. Hållbarhetscontrollern anser att genom kontinuerligt arbete med hållbarhet uppstår en integrering av frågan i hela verksamheten, vilket gynnar företaget i längden.

Controllern i Företag D anser att det hållbarhetsarbete ger vinster i längden. I början menar intervjuobjektet att vid skapandet av en ny trend, kan företaget ha överlönsamhet, men därefter kommer konkurrenterna ikapp. Då krävs nya innovationer och att tillhandahålla de bästa samt de mest värdefulla lösningarna på konsumenternas problem för att öka lönsamhet. Controllern exemplifierar vinster med hållbarhet enligt följande:

“Du kan sälja, men får absolut inte lika bra betalt för ett hus som inte är klimatcertifierat. Det handlar ju också om att ligga i takt med din omvärld.”

Hållbarhetschefen i företag D är enig med kontrollern i denna fråga om att det finns fördelar att hämta. Genom att driva hållbarhetsarbetet framåt i verksamheten har företag D lyckats skapa sig konkurrensfördelar, vilket lett till god lönsamhet. På grund av hållbarhetsarbete lyckas företag D vinna anbud genom att bli konsumentens första val. Företaget ser också högre lönsamhet i de gröna projekten och att kunderna är nöjda. Hållbarhetschefen menar även att företaget lockar unga talanger som vill arbeta i ett företag med rätt inställning.

Controllern i företag E är inte så insatt i frågan och hänvisar till hållbarhetschefen för koncernen, eftersom kontrollern påstår att information om hållbarhetsmålen inte når enheten för controlling i Sverige. QSE-developern i företag E menar att det är en chansning att satsa på exempelvis miljövänliga maskiner. Det ska finnas en efterfrågan hos konsumenten för att detta ska utvecklas, annars investeras pengar i något som kunden inte vill ha. För att hållbarhetsarbete ska ge vinster menar intervjuobjektet att företaget måste vara proaktiva genom att visa för kunderna att de arbetar med hållbarhet. Att hållbarhet driver vinst är något som hållbarhetschefen hävdar. Genom införandet av striktare hantering av avfall samt energiförbrukning har hållbarhetschefen däremot sett tydliga kostnadsbesparingar. Att det finns vinstdrivande faktorer och kostnadsbesparing med hållbarhetsarbete är ett faktum för hållbarhetschefen. Respondenten ser att det finns problematik kring att mäta hur mycket vinsten är från just hållbarhetsarbetet, i relation till andra aspekter som driver vinst i företaget.

4.2.5 Arbetar hållbarhetsansvariga med “mjukare” data och controllers med “hårdare” i form av siffror och ekonomiska delar?

I företag A arbetar Sustainability advisor med icke-finansiella siffror, det vill säga sådant som inte mäts i kronor, men fortfarande är siffror. Exempelvis arbetar respondenten med hantering av produktionssiffror i den externa rapporteringen, något som anses vara “hård data”. Respondenten anser att det inte finns en hårdragen linje med att “mjukare” data hanteras av den hållbarhetsansvariga och “hård” data av en controller. Även hållbarhetscontrollern i företag B tror att det är viktigt att arbeta med både mjuk och hård data. Om det finns en uppdelning gällande vem som arbetar med vad framgår inte. Däremot berättar hållbarhetscontrollern att det finns problematik kring att koppla hållbarhet till relevanta nyckeltal.

“Det kan vara svårt att hitta begripliga nyckeltal om man inte tänker till. Och där tror jag att den här hållbarhetscontroller-rollen kan ha en viktig roll. Och att få det mer konkret, genom att kunna jobba mer datadrivet för att kunna göra rätt analyser och se att vi styr rätt. Det handlar om mjuka värden och det är jätte viktigt, men man behöver konkretisera så mycket som möjligt för att kunna styra rätt och få resultat.”

Företag D anser att controllerrollen i störst mån fokuserar på siffror, vilket betraktas som “hård” data. Det framgår tydligt av controllern att den “mjukare” hållbarhetsdatan inte är controllerns ansvarsområde. Däremot anser controllern att hållbarhet integreras i större utsträckning i verksamheten. Detta bidrar till att samtliga enheter kommer i kontakt med den typen av data. Även företag E:s representant från controllerenheten säger att yrkesrollen i grund och botten handlar om ekonomi. Däremot framför respondenten att det förekommer mjukare värden när en controller exempelvis håller i utbildningar. Under intervjun nämns det också att QSE-avdelningen i företaget är de som framförallt arbetar med de mjukare värdena.

4.2.6 Hur översätts hållbarhet till mer konkret information?

Sustainability advisorn i företag B lyfter främst problematiken kring att kommunicera siffror till en målgrupp som inte har någon egen referens kring siffrorna. Därefter berättar respondenten om ett exempel som vidtagits för att underlätta kommunikationen till verksamheten.

“En sak som vi har gjort, om vi pratar koldioxid och klimat är att vi har kopplat våra mål till Science Based Targets. Det är kriterier och riktlinjer för hur man ska kunna bedöma om ett företag har anpassat sig tillräckligt väl till Parisavtalet. Och målen om att nå maximalt två graders uppvärmning av klimatet, och helst då 1.5 grad, vilket är ett mer konkret och tydligt mål än att prata ton koldioxid. Genom att ansluta oss till Science Based Targets har vi en koppling mellan CO2-utsläppen och klimatet och den uppvärmning som det skulle åstadkomma. Det blir lite mer tydligt och pedagogiskt.”

Ett sätt för att göra hållbarhetsdata mer konkret är enligt hållbarhetscontrollern på företag B att formalisera processen för att ta fram sådan data. Respondenten tror att man ska behandla hållbarhetsdata på samma sätt som den traditionella finansiella datan. Det är extra viktigt att försöka formalisera hur man tar fram hållbarhetsdata och kunna vara transparent med hur man har beräknat datan. Det gör hållbarhet jämförbart mellan perioder och skapar därför ett förtroende hos företagets intressenter. Nyckeltal används för alla strategiska förflyttningar och strategiska aktiviteter. Aktiviteterna är viktiga för att kunna nå mål, men går inte alltid att koppla till ett nyckeltal. Inom det finansiella finns balans- och resultaträkning och kassaflöde, vilket blir konkret av sig självt. Inom hållbarhet räknar man koldioxidutsläpp och det finns ofta många olika sätt att göra det på, i en nyare typ av redovisning och rapportering.

Företag C:s respondent pratar om att delge historier och initiativ gällande hållbarhetsarbete. Enligt respondenten gör det hållbarhet lättare att förstå, eftersom det skapas en kontext som medarbetare kan förhålla sig till. Företag C har infört ett initiativ där det veckovis kommer ut en berättelse kring något initiativ som gjorts. Controllern i företag D är däremot inte medveten om att någon konkretisering görs av hållbarhetsdata, men nämner att gruppen för hållbar affärsutveckling möjligen arbetar med detta. Controllern anger att det finns klimatkalkyler som är relativt abstrakta. Respondenten anser att en översättning av hållbarhet behövs för att gemene man ska förstå dess innebörd. Hållbarhet är ett ständigt närvarande ting, vilket gör att controllern tror att andra controllers i företaget är medvetna och har en viss kunskap om

hållbarhet, som inte finns i alla företag. Controllern i företaget arbetar inte aktivt med hållbarhet, men stöttar hållbarhetsarbetet ekonomiskt, med förkalkyler och uppföljning. Controllern påpekar att om man tittar på hållbarhet inom klimat och energieffektivitet är det viktigt att räkna och mäta på rätt sätt.

Hållbarhetschefen i företag D berättar att företaget under en 10-årsperiod har haft, vad som kallar, en grön karta som guidat företaget inom hållbarhetsarbetet. Varje projekt har på kartan klassificerats inom olika nivåer av grönt. Mörkgrönt är bäst och beige är sämst, vilket innebär att projekten precis följer lagreglerna. Den gröna kartan ska enligt hållbarhetschefen ge en konkret bild av hållbarhetsarbetet. Hållbarhetschefen klargör att det finns en sådan parameter kring kalkyler för hur mycket exempelvis olycksfall eller sjukfrånvaro kostar, men att det ligger utanför respondentens ansvarsområde. Respondentens klargör att avdelningen för hälsa och säkerhet finns inom det gröna området på kartan och det har varit mycket affärsdrivet. Respondenten tydliggör att företaget sparar pengar genom att undvika olyckor och sjukfrånvaro, men att det arbetet har varit mer värderingsstyrkt. Företaget har inte velat sammankoppla att det är för dyrt att skydda medarbetarna eller att det är för dyrt att undvika olyckor.

Controllern i företag E anser att det finns en avsaknad av att konkretisera hållbarhetsdata. En önskan om att översätta hållbarhet i pengar uttrycks av kontrollern. Anledningen framställs vara att medarbetare lättare kan förstå och relatera till hållbarhetsdata om den blir mer abstrakt. Svaret från QSE-developern stämmer väl överens med kontrollerns svar. QSE-developern menar nämligen att om företaget börjar översätta hållbarhet till ekonomiska termer, kommer fler medarbetare att förstå vikten av hållbarhetsarbetet. Business case lyfts också fram av QSE-developern som ett hjälpmedel för att göra hållbarhet mer förståeligt, genom att påvisa in- och utflöde av pengar. Kommentaren från företag E:s hållbarhetschef är att företaget bör fundera på att i högre grad konkretisera hållbarhetsinformation.

5. Analys

5.1 Behov av integrering mellan ekonomistyrning och hållbarhet

I detta kapitel kommer relevant empiri att analyseras utifrån den referensram som uppsatsen fokuserar på. Företagens svar på intervjufrågor kommer att jämföras sinsemellan och med den teori som tidigare finns skriven på området. Analysen kommer följaktligen att kretsa kring uppsatsens tre problemområden i syfte att besvara uppsatsens frågeställningar.

5.1.1 Integration av hållbarhet genom ett internt respektive externt perspektiv

Maas m.fl. (2016) lyfter i sin artikel att det finns två perspektiv på hur integration av hållbarhet kan ske i en verksamhet. Ett internt, respektive externt perspektiv. I företag A visar sig det interna perspektivet då respondenten i företaget berättar att strategin går mot ett mer hållbart tänk. Senare i intervjun framgår det också att företag A upplever påtryckning av externa intressenter som exempelvis finansmarknaden, något som betraktas som det externa perspektivet (Maas m.fl., 2016). Likaså skickas det ut undersökningar till intressenter om vad de anser att företaget framåt ska fokusera på och gör analyser kring omvärldstrender, vilka är ett tydligt tecken på det externa perspektivet (Maas m.fl., 2016). I företag B ges det interna perspektivet i uttryck då respondenten påstår att hållbarhet är integrerat i hela verksamheten. Detta eftersom Maas m.fl. (2016) påstår att det krävs både ett internt och externt perspektiv för att uppnå en hållbar integrering. Däremot visas den externa påtryckningen något tydligare i intervjun då respondenten i företag B klargör att arbetet utgår från FN:s globala mål, det vill säga en önskan om att uppnå externa mål. Företag A, B och C är tydliga med att redogöra integrationen av hållbarhet i hela verksamheten. Den lyckade integrationen skulle enligt Maas m.fl. (2016) förklaras genom att det finns ett samspel mellan det interna och externa perspektivet i A, B och C:s respektive verksamhet.

Trots att företag D och E påstår att det inte finns en lika stor integration av hållbarhet genom hela verksamheten, finns det indikationer på att både ett internt och externt perspektiv finns. Vardera företag lyfter fram att säkerhet är en viktig del av hållbarhet, något som kan kopplas till det interna perspektivet då företagets interna intressenten är att de anställda inte ska skada sig (Maas m.fl., 2016) Företag E poängterar att affärsmodellen bygger på hållbarhet då cirkulärekonomi är grundtanken. Även detta talar för ett behov av det interna perspektivet. Det som påvisar det externa perspektivet i företag E är att det respondenterna lyfter fram att det måste finnas en efterfrågan från kunder för att exempelvis en mer hållbar maskin ska implementeras i verksamheten. Detta är ett tydligt exempel på det externa perspektivet enligt Maas m.fl. (2016). I företag D lyser det externa perspektivet fram genom att kontrollern menar att klimatcertifierade hus är viktigt för kunden och att företaget inte får lika bra betalt för huset om certifieringen inte finns. Samtliga företag i studien menar också att det finns vinster att hämta vilket skulle tyda på ett internt perspektiv då hållbarhetsarbetet sker av företagets egen vilja. En intressant aspekt är dock att företag D och E själva klargör för en avsaknad av integration av hållbarhet i hela verksamheten, trots att det enligt Maas m.fl. (2016) modell kan se att det finns både interna och externa aspekter som skulle påvisa en lyckad hållbarhetsintegration. Problemet kan dock vara att det saknas en balans mellan intressenterna i och utanför företaget, vilket därför leder till ett misslyckande av integration eftersom perspektiven inte samverkar (Maas m.fl., 2016).

5.1.2 Kognitiva, organisatoriska och tekniska egenskaper

Ett annat sätt att se på en lyckad integration är om kognitiva, organisatoriska och tekniska strukturer samspelar (Battaglia m.fl, 2016; Gond m.fl., 2012). Samtliga av de intervjuade företagen arbetar med hållbarhetsmål i någon utsträckning. Företag A ser både hållbarhetsstrategi och hållbarhetsmålen som integrerade i verksamheten. Även respondenten från företag B beskriver hållbarhet som integrerat i hela organisationen, där företag B främst fokuserar på hållbar hälsa. Vad som är intressant i denna analys är att respondenterna i företag A, B och C anser att hållbarhet är en integrerad del av verksamheten utan att benämna integration som intern eller extern i förhållande till Maas m.fl. (2016) eller som kognitivt, organisatoriskt eller tekniskt. Innan man drar förhastade slutsatser av sådana formuleringar bör man göra skillnad på vad ett företag uttrycker och hur företaget faktiskt agerar. Eftersom denna studie enbart tar hänsyn till respondenternas svar är det än mer intressant att lägga fokus på hur företagen beskriver att hållbarhet är integrerat i verksamheten. I företag D och E anser respondenterna att integrationen av hållbarhet inte har utvecklats inom ekonomistyrningen. Trots en avsaknad av en hållbarhetsintegration kan företagen se ett behov av integration.

5.1.2.1 Kognitiva egenskaper

Kognitiva strukturer innebär vilka attityder, värderingar och tankesätt som finns hos involverade människor som håller ihop styrsystemet, vilket är något som respondenterna belyser. För flertalet företag är det en viktig utgångspunkt att samtliga medarbetare förstår vilket hållbarhetsarbete som ska utföras och vilka effekter detta får, istället för att enbart fokusera på att endast nå mål och resultat. Respondenternas svar fokuserar på hur hållbarhet kan göras mer konkret, men framhäver även att det förekommer svårigheter med ett sådant arbete. I företag A och B är det tydligt att respondenterna framhäver att företagets grundtanke i affärsidé är att värna om hållbarhet. I dessa företag kan det tänkas vara lättare att styra strukturer och värderingar mot en kognitiv integration, eftersom hållbarhet har integrerats i företagets grundtankar och visioner. I organisationen i företag D kan man se att den ekonomiska lönsamheten fortfarande är i fokus. Detta kan relateras till den tanke som Hahn m.fl. (2014) belyser om att den kognitiva integrationen antingen kan ses som ett business case eller ett nytt synsätt, bortom lönsamhet. Kognitiva strukturer kräver förståelse för sambandet mellan ekonomisk, social och miljömässig hållbarhet.

Företag B framhäver att integrationen av hållbarhet måste finnas i verksamheten och det är viktigt att samtliga parter förstår varför integrationen är viktig. Företag B menar att integration av hållbarhet i en controllers arbete ger upphov till större slagkraft på hållbarhet inom företaget, om samtliga medarbetare är medvetna om vikten av hållbarhetsintegrationen. Detta belyser således vikten av att förståelse är inkorporerad i medarbetarnas förståelse. Detta kan anses vara mer åt det paradoxala hållet, där de ekonomiska delarna inte får en lika stor betydelse som andra värden kopplade till vikten av att ha ett integrerat hållbarhetsarbete.

Företag D har däremot en mer business case-baserad synvinkel. Företaget framhåller detta synsätt genom att klargöra att klimat måste göras till affär och att hållbarhet inte ska vara ett separat självändamål. Det tydliggörs att det finns ett intresse av att "business-fiera" hållbarhet och att företaget kan bli bättre ur alla aspekter, även lönsamhetsmässigt. Eftersom det enligt företag D inte finns en tydlig integration mellan hållbarhet och ekonomistyrning kan man se den business case-baserade synvinkel som en anledning till en mindre integration. Det går att ifrågasätta om integration verkligen kan ske när ett företag har en sådan synvinkel på den kognitiva egenskapen i integrationen. I analysen av detta är frågan om det verkligen går att "business-fiera" hållbarhet genom att enbart betrakta lönsamhet och ekonomiska för- och nackdelar. Vi tror att det snarare krävs ett paradoxalt synsätt, med inblandning av andra

synvinklar än enbart de ekonomiska, eftersom det annars enbart blir en integration av "business" i hållbarhetsarbetet och inte tvärtom. Således tror vi att det är viktigt att lönsamheten med ett hållbarhetsarbete på fler sätt än enbart det ekonomiska. Det finns dock en risk för att ekonomer och ekonomistyrare har svårt att komma ifrån detta synsätt, vilket blir tydligt i företag D där en controller efterfrågar just ett business case. Även hållbarhetschefen i företag D framhäver denna problematik genom att hållbarhetsenheten försöker bygga in uppföljningsparametrar i de system som ekonomienheten ansvarar för.

En liknande upplevelse får vi av företag E. I intervjuer med tre olika parter i företag E klargörs att ekonomistyrarnas synsätt präglar integrationen. Detta blir tydligt då en controller framhäver att integrationen kan göras genom att ekonomistyraren kan hjälpa övriga enheter, exempelvis genom att beräkna hur mycket en olycka i verksamheten kostar för företaget i alla led. I en analys av företag E är det tydligt att den ekonomiska aspekten fortfarande väger tungt. Detta kan vara en anledning till att integrationen och länken mellan hållbarhet och ekonomistyrning inte har utvecklats på samma sätt som i exempelvis företag A och B. På så vis ger det även uttryck för den dragkamp som Beusch (2018) beskriver mellan traditionalisternas rädsla att blanda traditionella, finansiella styrningsverktyg med nya intressen av icke-ekonomiska aspekter.

5.1.2.2 Organisatoriska egenskaper

I samtliga respondenters svar är det tydligt att ett behov av en länk finns mellan ekonomistyrning och hållbarhet vilket stämmer överens med resonemangen av Gond m.fl., (2012). I företag A och D benämns det som en organisatorisk fråga där controlling och hållbarhet ses som olika enheter, men att dessa samarbetar mycket i sin rapportering. Detta kan hänföras till den organisatoriska integrationen, genom att hållbarhet blir integrerat i allt arbete som företag A utför. Företag A menar att behovet av integration finns, eftersom integrationen är en förutsättning för strategi och affären. En utmaning för företag som inte har en sådan integrering är enligt A:s respondent att hållbarhet blir en sidoverksamhet som inte påverkar den "riktiga" verksamheten. Företag C lyfter fram liknande svar och kompletterar med att datainsamling och rapporteringsprocessen underlättas av ett integrerat arbete. Även företag B anser att integrering och implementering av hållbarhet är viktigt för att samtliga ska förstå vikten av hållbarhet för att kunna göra skillnad i hållbarhetsarbetet. Respondenten i företag B poängterar att hållbarhetsarbetet måste få ta tid och ges utrymme i hela verksamheten och att den organisatoriska strukturen finns med genom att ledningen har förstått att hållbarhet är en kärnfråga.

Även i företag E framställs ett behov av att integrationen mellan hållbarhet och ekonomistyrning behöver utökas. De ser att detta arbete har börjat utvecklas genom att ledningsgruppen i Sverige börjar förstå att saker och ting hänger ihop. Det framhävs även att integrering har börjat inträffa mellan avdelningar och att möjligheter skapats genom införandet av samarbete. Behovet av integration kräver således att organisationen finner möjligheter att underlätta en sådan integration. Efter att ha intervjuat flertalet företag är vår tanke att detta kan ske genom att olika avdelningar eller enheter på ett företag placeras närmare varandra i ett kontorslandskap. Alternativt kan ansvariga för olika områden inom hållbarhet och ekonomistyrning bjudas in till samma möten. Genom att börja arbeta med fler frågor än de som avdelningen direkt ansvarar över, tror företag E kommer bidra till att integrationen underlättas. Vi tror således att integrationen kan underlättas genom att sudda ut linjerna mellan olika enheter. Vår tanke är att ett sätt att få ett bättre samarbete mellan organisatoriska delar kan vara

att arbete i projekt med representanter från olika enheter, snarare än att dela upp medarbetare efter hållbarhetsenhet och ekonomistyrningsenhet.

Hållbarhetschefen i företag E poängterar att det finns en dialog mellan den finansiella avdelningen och hållbarhetsavdelningen på koncernnivå, något som inte finns på lokal nivå i samma utsträckning. Det blir således tydligt att en hållbarhetsintegration kan underlättas genom att integrationen sker på samtliga nivåer inom ett företag (Gond m.fl., 2012). Det finns visserligen ett behov av att ledningen förstår behovet av integration, men om det enbart är ledningens ansvar kommer denna integration inte att spridas på ett effektivt sätt ner i organisationen. Vi ser således att det finns ett behov av att den organisatoriska integrationen sker på alla nivåer i företaget och inte enbart på ledningsnivå.

Det ska även lyftas att det finns olika aspekter av hållbarhet, nämligen ekonomiska, sociala och miljöpåverkande aspekter. Således är det troligt att alla hållbarhetsfrågor inte hamnar på samma avdelningar. Detta klargörs genom att vissa företag klargör att de inte arbetar med den sociala hållbarheten, utan att detta ses som en HR-fråga. Att HR-avdelningar arbetar mer med de sociala frågorna tas även upp av Beusch (2018) och det klargörs att arbetet med miljöpåverkan ofta ligger i verksamhetens operativa del. Redan i en inledande frågeställning kring hur hållbarhet är integrerat i verksamheten och i controllerns arbete kan man då se skillnader mellan olika företag och i synen på vem som ansvarar för hållbarhet beroende på vilka hållbarhetsfrågor som tas upp. Behovet av integrationen av hållbarhet finns således i flera delar av verksamheten och inte enbart i hållbarhetsavdelningen och ekonomistyrningen. I den organisatoriska integrationen bör det därför klargöras först vilka frågor om hållbarhet som ligger på vilken avdelning. Genom att identifiera var hållbarhetsfrågorna finns i verksamheten, underlättas integrationen mellan samtliga verksamheter.

5.1.2.3 Tekniska egenskaper

Den tekniska integrationen utgår från vilka tekniska system som används, exempelvis styrkort, dubbel bokföring, it-system och systemteknik. Företag C anser sig ha en bra integration mellan hållbarhet och ekonomistyrning, genom att det finns ett gemensamt konsolideringssystem för att rapportera som gör att en controller kan ansvara både för ekonomistyrning och hållbarhet. Om hållbarhetsdatan inte är kopplad till samma rapporteringsprocess som finansiell data kan det bli problematiskt och ta längre tid, eftersom datainsamling blir en manuell process. De positiva aspekterna är att det blir lättare att ta fram rapporter och scorecards över resultat, och att följa trender över tid. För att tillfredsställa behovet av integrationen menar respondenten att det är viktigt att man inte gör någon skillnad på om det är finansiell eller icke-finansiell data som ska rapporteras. Detta visar således ett tydligt behov av att den tekniska och systemtekniska strukturen för att hållbarhet ska kunna integreras i den information som annars enbart behandlas inom ekonomistyrning. Att all data behandlas lika i ett företag gör troligtvis att den får lika stort värde vid analys och rapportering. Den tekniska egenskaper vid integration handlar även om att kunna översätta hållbarhet till ekonomistyrningstermer, vilket kommer att utvecklas mer i avsnitt 5.3.

5.1.3 Styrssystem för hållbarhet

Lueg och Randalach (2016) klargör för att det är viktigt att företagets mål och anställdas värderingar ska matcha. I intervjuerna pratar samtliga företag om vikten kring att förmedla företagets grundtankar i hela organisationen, vilket kopplas till att förståelsen om att de anställdas värderingar måste styras mot företagets mål finns. Exempel på åtgärder som vidtagits

för att lyckas med detta i företag D är införda temaveckor, en Safety Week och en Sustainability Week. Ett styrmedel för att uppnå hållbar utveckling är kultur, vilket enligt Lueg och Rاندlach (2016) sker genom kommunikation och initiativ från ledningen. I företag E pratar QSE-developern om att ledningsgruppen i Sverige börjar förstå sammanhanget kring hållbarhet, vilket gjort att företaget tagit ett steg i rätt riktning. Detta stämmer alltså väl in på Lueg och Rاندlachs teori om ledningens roll. Samma företag berättar också att det finns krav på leverantörer om att det ska leva upp till deras Code of conduct, vilket enligt Lueg och Rاندlachs (2016) teori är ett tecken på att företagskulturen sträcker sig över gränsen för organisationen. Åsikten om att det kulturella styrmedel är det mest kraftfulla delas av företag C och Lueg och Rاندlach (2016). I intervjun berättar hållbarhetscontrollen i företag C att delge historier och initiativ om hållbarhet är det viktigaste för att medarbetare ska förstå ämnet. Analysen av det blir att en slags kultur skapas och att de anställda fokuserar mer kring strävan att uppnå hållbarhetsmål (Lueg och Rاندlach, 2016). Företag B berättar om att arbetsmiljö är viktigt ur kostnadsaspekten. Arbetsmiljö är dock uppbyggt av kultur och därför kopplas detta till att företaget med hjälp av arbetsmiljö skapar etik och moral inom företaget, något som är viktigt enligt Lueg och Rاندlach (2016).

Planering för hållbar utveckling är den andra styrformen som Lueg och Rاندlach (2016) nämner. Hållbarhetsplanering kan inte göras i enlighet med en ekonomisk planering. Detta påstående stöds av svaret från företag E där hållbarhetschefen menar att det krävs speciell kompetens för att behandla hållbarhetsdata. Något som däremot motsäger teorin är att företag B tror att företaget bör behandla hållbarhetsdata på samma sätt som den traditionella finansiella datan. Att uttrycka hållbarhet genom mål är en annan viktig del i detta (Lueg och Rاندlach, 2016), vilket företag A tagit fasta på. Sustainability advisorn i företaget nämner nämligen att koldioxid och klimat har kopplats till mål.

Det tredje styrmedel benämner Lueg och Rاندlach (2016) som cybernetiska styrmedlet. Ett av verktygen som ingår är hållbarhetsredovisning (Lueg och Rاندlach, 2016), något som alla intervjuade företag upprättar. I övrig utvecklas inte diskussionen om sådana styrmedel nämnvärt. Belöning och kompensation är ett styrmedel som lyfts fram av Lueg och Rاندlach (2016), men som inte diskuteras nämnvärt av respondenterna. Lueg och Rاندlach (2016) menar exempelvis att hållbarhet ofta prioriteras lägre i jämförelse med den huvudsakliga affärsstrategin, vilket speglas i controllerns svar från företag D där personen säger att det måste finnas en efterfrågan på marknaden för att investera i hållbarhet. Även företag E gör ett liknande uttalande. En annan intressant aspekt är att Lueg och Rاندlach (2016) menar att chefer väljer hållbarhetsmål opportunistisk. Detta kan kopplas till att företagen ofta fokuserar på vissa typer av hållbarhetsfrågor mer än andra, något som kan bero på aspekten lönsamhet. Företag B pratar exempelvis mycket om social hållbarhet medans företag D ofta ta fasta på miljön.

Enligt QSE-developern i företag E har ledningen börjat förstå insikten av vad hållbarhetsarbete faktiskt ger, vilket kan kopplas till de administrativa styrsystemet (Lueg och Rاندlach, 2016). Förståelsen av insikten från styrelsen leder nämligen enligt Lueg och Rاندlach (2016) till att det skapas medvetenhet och vision om hållbarhet ut i verksamheten. Det bör också finnas organisatoriska strukturer ute i en verksamhet som innefattar policys och kommunikation för att utveckla hållbarhetsarbetet (Lueg och Rاندlach, 2016). Företag A berättar exempelvis att det finns en Code of Conduct och hållbarhetspolicys som riktar sig till de anställda, vilket visar hur företaget ska hantera hållbarhet. Likaså företag D påpekar att det finns policys för hållbarhetsfrågor, vilket alltså kopplas till Lueg och Rاندlachs (2016) teori. Flera av de intervjuade företagen pratar om att en controller kan hjälpa till vid kommunikation av

hållbarhet. Kommunikation är som nämnt viktigt för att driva hållbarhetsfrågor i hela verksamheten (Lueg och Rاندlach, 2016). Företag A, D och E berättar om svårigheten att kommunicera hållbarhetsdata så att människor förstår den, vilket innebär att företagen kan brista i kommunikationen. Företag C visar att de har en större förståelse om vikten av kommunikation då de infört att det veckovis kommer ut berättelse kring initiativ som gjorts i verksamheten, vilket ökar kunskap. Resursallokering är ytterligare en aspekt som ska hjälpa ett företag att uppnå en hållbar utveckling (Lueg och Rاندlach, 2016). Samtliga företag lyfter i någon aspekt fram att det finns en intressekonflikt mellan resurser i företaget, mellan hållbarhet och andra mål. Intressekonflikten kan uppstå på grund av att det inte finns en rimlig resursallokering i företaget enligt Lueg och Rاندlach (2016). Att engagera medarbetare är något som också ingår i det administrativa styrsystemet (Lueg och Rاندlach, 2016). Företag A, B och delvis C som lyckats uppnå en relativt bra integration av hållbarhet i hela verksamheten har också utvecklat ett större engagemang kring hållbarhet i företaget, vilket stödjer uttalandet som Lueg och Rاندlach (2016) gör om vikten av engagemang.

Johnstone (2019) utvecklar resonemanget om de anställdas engagemang och rekommenderar att företaget bör utveckla kompetens hos sina anställda för att uppnå förbättring av hållbarhetsarbete. Detta har företag D tagit fasta på då de infört två temaveckor för att medvetengöra hållbarhetsarbetet i företaget. En annan aspekt visar att Johnstones (2019) teori om kompetens stämmer då hållbarhetschefen i företag D menar att det krävs specifik kunskap för att hantera och förstå hållbarhet korrekt. Företag B lyfter fram att det måste finnas en tydlig integration av hållbarhet för att alla i företaget ska förstå, detta stämmer med Johnstones (2019) uttalande om att integration av de anställdas kunskap är viktig för att kunna utveckla SCS. Företag D och E saknar dock en sådan tydlig integration av hållbarhetsarbete. Det är tydligt att samtliga företag instämmer i Johnstones (2019) resonemang, eftersom det framhävs att kunskap hos medarbetarna är en förutsättning för ett utvecklat hållbarhetsarbete.

5.2 Controllerns arbete med hållbarhet

5.2.1 Controllerns roll vid integration av hållbarhet

För att besvara hur en controller arbetar med hållbarhet har mer specifika frågor ställts till företagen angående hur hållbarheten syns i ekonomistyrningen. Således koncentreras frågorna kring specifika arbetsuppgifter inom ekonomistyrning för att klargöra om hållbarhet får en betydelse i sådant arbete.

5.2.1.1 Intressekonflikter mellan hållbarhet och andra mål

Respondenternas svar lyfter fram samma positiva aspekter som Beusch nämner (2018), nämligen att det är viktigt att integrera hållbarhetsfrågorna i ekonomistyrningen för att företagets verksamhet ska utvecklas hållbart samt att hållbarhet blir en del av affären. De flesta företag upplever även intressekonflikter mellan hållbarhet och andra mål i företagen. Exempelvis kan sådana intressekonflikter vara prioriteringssituationer och rimliga avvägningar mellan ekonomisk, social och miljömässig hållbarhet. Eftersom ett företag alltid har resursbrist av något slag, kommer det alltid att uppstå mål- och resurskonflikter. En hållbarhetscontroller arbetar med att koordinera hållbarhetsarbetet inom koncernen, genom uppföljning och identifiering av vilka hållbarhetsfrågor som är relevanta. Intressekonflikter mellan tid och ekonomi spelar en stor roll, men det är viktigt för respondenterna att ett hållbarhetsarbete även kan ge konkurrensfördelar. Detta påstående tydliggör att den ekonomiska delen ofta är i

konflikt med hållbarhet på grund av att hållbarhetsarbete ofta är kostsamt. Detta gör det tydligt att många intressekonflikter just handlar om kostnader och att det ingår i controllerns arbete att göra svåra avvägningar mellan vad som är hållbart och vad som är kostnadsmässigt lönsamt. Controllern ska således ansvara för den ekonomiska uppföljningen och den ekonomiska styrningen och analysen av avvägningar i sådana intressekonflikter. Viss lönsamhet kan behöva offras för att driva en långsiktig utveckling. Därmed bör man i sin analys av vilka positiva aspekter som ett integrerat hållbarhetsarbete ger upphov till, även ta hänsyn till vilken tidshorisont som beaktas. Frågan kan då ställas om integrationen av hållbarhet enbart bidrar till positiva effekter, eller om det även ger upphov till prioriteringssituationer och problemlösningar som inte hade varit aktuell vid en sådan integration. Visserligen kan man då se att det finns positiva aspekter av ett mer integrerat hållbarhetsarbete, men att företagen även måste beakta negativa aspekter av ett sådant arbete.

Företagen som intervjuas i studien är eniga om att någon form av intressekonflikt existerar. Kompetensen som dagens controller besitter ska enligt Collins m.fl. (2011) vara gynnsamt för arbete med hållbarhet. Ett förslag på att lösa konflikten mellan hållbarhet och övriga mål är enligt företag D och E att involvera kontrollern i hållbarhetsarbetet. Controllern kan på så vis framförallt bistå med finansiell information om hållbarhet, vilket är i enlighet med det som Collins m.fl. (2011) framhäver. Något som enligt QSE-developern i företag E ger upphov till är att en konflikt uppstår, när controllers ofta vill se den finansiella informationen. Controllerns förslag till att framställa ett business case kan ge lösning på konflikten, eftersom det kan hjälpa ekonomen att fatta rätt beslut om en hållbarhetsinvestering när lönsamheten blir mer konkret. Att kontrollern enligt Collins m.fl. (2011) skulle producera information om mer sociala och miljömässiga frågor ses som en saknad länk, vilket även framgår av respondenternas svar. Controllern i företag E förslår att business case där kostnader möter intäkter över tid, kan nyttjas för att lösa problematiken. Controllern besitter rätt kompetens enligt Collins m.fl. (2011) till att producera information om hållbarhetsfrågor genom att bistå med finansiell information. Därmed bör det vara kontrollern som tar fram ett business case. Genom ett sådant case kan kontrollern underlätta problematiken med att samtliga medarbetare inte förstår att det finns vinster att hämta från hållbarhetsarbete. Detta är dock inte åsikten som finns hos alla respondenter. Därför går det att fråga sig om ett business case verkligen är så lönsamt som Collins m.fl. (2011) och några av företagen betonar.

En slutsats som presenteras av Collins m.fl. (2011) är att en controller saknar en betydande roll vid utveckling av sociala och miljörelaterade strategier. Slutsatsen stämmer väl överens med svaren från respondenterna i företag D och E. Respondenterna från controller och hållbarhetsavdelningarna i företagen klargör att det idag inte finns ett tillräckligt samarbete avdelningarna emellan. Exempel på detta är att kontrollern i företag E påpekar att rollen inte förvaltar hållbarhetsdata och att kunskapen om området är litet. En ytterligare slutsats från artikeln var att ett kontrollern var en saknad faktor för att uppnå bäst hållbarhetsresultat (Collins m.fl., 2011). Precis som kontrollern uttrycker det, så besitter controllersrollen kunskap som kan vara till fördel vid analyser av hållbarhet och är fördelaktigt vid hållbarhetsarbete. Uppfattningen hos kontrollern i företag E stämmer överens med Collins m.fl. (2011) teori om att kontrollern är expert på finansiell information, men brister som samarbetspartner i hållbarhetsfrågor. Controllern framställs som en mellanhand av information för att ge stöd åt affärsstrategier relaterade till hållbarhet. Definitionen stämmer dock inte överens med hur företag D och E arbetar, eftersom involvering av hållbarhet saknas i controllerns arbetsuppgifter i dessa företag.

Resultatet i Collins m.fl. (2011) forskning visar att controllern inte har en framträdande roll vid utveckling av sociala och miljömässiga strategier stämmer ganska väl överens med svaren från intervjuerna med företagen. I många av företagen finns det en svag koppling mellan den traditionella controllers arbete och utvecklandet av hållbarhetsstrategier. I företag A, B och C kan man se att en viss integration finns av hållbarhet i controllerns arbetsuppgifter, medan det saknas desto mer i företag D och E. Vid en studie av flertalet företag blir det tydligt att företagen anser att en controller kan fortsätta med analyser och rapportering, men att den data som rapporteras bör vara finansiell data som jämförs med hållbarhetsdata. Det finns dock en risk med att dessa ställs som motpoler och att en prioritering tvingas göras kring om ekonomin eller att hållbarheten ska gå först. Företag D:s samtliga respondenter menar till och med att controllern inte alls har med hållbarhetsarbetet att göra.

5.2.1.2 Minskade kostnader eller ökade vinster av hållbarhetsarbete

Samtliga företag lyfter på olika vis fram att hållbarhet ger upphov till en ökad vinst, lönsamhet och bättre konkurrenskraft. Detta eftersom hållbarhetsarbetet ger företaget ett gott rykte och kan även ge upphov till att kunderna väljer företaget. Således är ett ökat antal vunna anbud att anse som att konsumenterna hellre väljer hållbara alternativ. Respondenternas svar visar även tendenser på minskade kostnader, exempelvis då antalet sjukdagar minskar, vilket gör verksamheten effektivare. I företag E blir controllerns roll i detta extra tydligt eftersom denne inte är så insatt i frågan och hänvisar istället till de hållbarhetsansvariga på företaget. Detta visar att controllern arbetar med kostnader och intäkter inom ekonomistyrning, men helt utan inblandning av hållbarhetsarbetet. Hållbarhetschefen i företag E anser att vinstdrivande faktorer och kostnadsbesparing med hållbarhetsarbete finns. Respondenten framhåller däremot problematiken kring att mäta hur mycket vinsten är från just hållbarhetsarbetet, i relation till de andra aspekterna som driver vinst i företaget.

Ett sätt att se att kostnader och intäkter spelar roll är exempelvis hur företaget tar upp fenomenet cirkulärekonomi i företag E. Genom nyttjandet av cirkulärekonomi menar både Beusch (2018) och företagets respondenter att miljöpåverkan minskar och lönsamheten påverkas positivt. Detta sker genom att produkter återanvänds och att färre inköp krävs. Företaget säljer sina produkter efter att dessa har hyrts ut, vilket möjliggör den minskade miljöpåverkan som även Beusch (2018) beskriver. Något som stödjer Beuschs (2018) tankar om att cirkulärekonomi är relativt nytt, är när företagets hållbarhetschef tydliggör att en ny strategi utvecklats för att stödja det cirkulära tänket ytterligare.

Vad som är intressant att tänka på angående, dels hur frågan har ställts till respondenterna, dels hur respondenterna har svarat, är att samtlig information handlar om de ekonomiska vinsterna eller förlusterna av ett utökat hållbarhetsarbete. Vad respondenterna kunde ha lyft i vidare utsträckning är de vinster och förluster som inte är ekonomiska, men som troligtvis syns i en verksamhet. Det skulle exempelvis kunna vara vinsterna av att medarbetare trivs på arbetsplatsen och att de inte drabbas av sjukdomar eller olyckor i lika stor utsträckning. Vidare kan vinster och förluster ses i form av kundnöjdhet, hur mycket energi som förbrukas eller hur ett förbättrat bränsle minskar inverkan på miljö som lyfts av Beusch (2018). Det finns en mängd av andra områden där företagen kan skapa värde, även om värdet inte är en ekonomisk intäkt. Detta tydliggör att intäkter och kostnader främst är fokuserat kring ekonomiska mått och att det är fokusområdet för en controller.

5.2.2 Controllerns roll vid integration av SDG

Artikeln skriven av Barman och Farrar (2018) handlar om hur en controller arbetar med att implementera FN:s hållbarhetsutvecklingsmål. Eftersom dessa mål rör hållbar utveckling kan de slutsatser som dragits av artikeln även tillämpas för att fastslå om controllern har samma roll vid integrering av hållbarhet i en verksamhet, även om denna integrering inte rör just FN:s hållbarhetsmål. Att integrera hållbarhet samt etiska frågor i en organisation ger enligt Barman och Farrar (2018) fördelar för företag. Samtliga företag som har intervjuats i denna studie visar att företagen har hållbarhetsmål, vilka även är kopplade till social hållbarhet och etik. Att synliggöra hållbarhetsarbetet är något som företagen anser sig göra för att skaffa sig konkurrensfördelar och nöjdare kunder. Detta uttalande kan kopplas till Barmans och Farrars (2018) artikel där de skriver att integrering av hållbarhet kan ge företag ett gott rykte.

Barman och Farrars (2018) definition av en controllers uppgifter är att hjälpa företaget att maximera nytta och driva bolagets tillväxt. Detta stämmer överens med vad som framställs i respondenternas svar av vad en controller arbetar med. I företag D och E blir det dock tydligt att controllerrollen i organisationen saknar tillräcklig kompetens för att arbeta med hållbarhetsdata. Det är något som strider emot Barman och Farrars (2018) teori där man ser att controllers profession passar för att driva hållbarhetsmål framåt. Teorin stämmer därmed bättre överens med intervju svaren från företag A, B och C där controllern anses vara mer insatt i det hållbarhetsarbete som bedrivs. Controllern i företag E lyfter däremot fram att det finns kompetens att hämta hos rollen. Exempelvis kan controllern bistå med kunskap om hur hela kostnadsbilden ser ut vid en arbetsskada. Färdigheter som en controller har kan bidra till att rätt beslut med tanke på hållbarhet och lönsamhet fattas (Barman & Farrar, 2018). Detta stämmer överens med diskussionen som har förts ovan om intressekonflikter där det tydliggörs att en controller ofta får arbeta med de avvägningar som görs i olika situationer.

Barman och Farrar (2018) beskriver en controllers grundläggande uppgift som att hjälpa ett företag att maximera nytta och driva bolagets tillväxt. Författarna menar att en controllers profession som att mäta, analysera, rapportera och så vidare kommer att få ett allt större fokus för att driva hållbarhetsmålen framåt. De fortsätter att skriva att FN:s mål integreras i styrningen, ledningen samt rapporteringen av företaget. För att underlätta kopplingen mellan den sociala, miljömässiga och ekonomiska nyttan är det till fördel att ta hjälp av en controller i företaget. Controllern besitter kunskaper och färdigheter som gör att de kan leda organisationen att vidta rätt åtgärder för att anpassa sig till de mål som är relevanta för dem. Det vill säga att en controller ser vilka aktiviteter som är fördelaktiga med tanke på både hållbarhet och lönsamhet i företaget (Barman & Farrar, 2018). När rollen som controller beskrivs av fallföretagen är huvudsyftet att inneha kostnadskontroll, kontrollera pengaflödet samt ge en helhetsbild av organisationen i stort. Denna beskrivning visar att controllern i företagen ska ha kunskap om kostnader samt lönsamheten för aktiviteter som pågår, men inte att det innebär några självklara hållbarhetsaspekter.

Barman och Farrars (2018) skriver också att FN:s hållbarhetsmål berör flera punkter och företag samt organisationer i olika storlekar kommer att engagera sig för att uppnå dessa mål. Detta blir tydligt i vår studie, eftersom de undersökta företagen varierar i storlek, men har gemensamt att samtliga har utvecklat sitt hållbarhetsarbete under de senaste 10-20 åren. Detta motiverar att denna undersökning har utgått från fem olika företag i olika branschen eftersom det visar på att samtliga företag, oavsett storlek och bransch har ett stort intresse och krav på sig att arbeta mer utvecklat med hållbarhet. Barman och Farrars (2018) menar att företagen kommer

att anpassa redan vidtagna åtgärder, men också bygga vidare på dessa genom innovation och samarbeten. Detta blir särskilt tydligt när man betraktar företagens innovativa idéer kring att översätta hållbarhet till konkreta termer, vilket redogörs för i slutet av analysen.

Utöver controllerns roll i integreringen av hållbarhet lyfter Barman och Farrar (2018) i sin artikel även att företag erhåller fördelar med att integrera hållbarhet i verksamheten. Enligt samtliga respondenter är detta ett påstående som stämmer överens med verkligheten. Hållbarhetscontrollern i företag C berättar nämligen att företagets kontinuerliga arbete med hållbarhet har lett till en integrering av frågan i hela verksamheten, vilket har lett till ökad lönsamhet i företaget. En slutsats som kan dras efter att ha studerat respondentsvar, från samtliga företag i denna undersökning är att hållbarhetsarbetet är nödvändigt och lönsamt för företagen.

5.3 Översättning av hållbarhet till ekonomistyrning

Precis som Lisi (2015) lyfter fram ser företagen att det krävs vissa processer för att kunna översätta motivationsfaktorer till förbättrad hållbarhetsprestation och för att undvika att hållbarhetsarbetet inte blir ett separat självändamål vid sidan av huvudverksamheten. Arjaliès och Mundy (2013) lyfter att svårkvantifierade mätningar kan hamna i skymundan, vilket flera av företagen lyfter som en risk med att inte integrera hållbarhetsarbetet i ekonomistyrningen. De problem som Lisi (2015) lyfter kring att introducera kontrollmekanismer har teknik- och motivationskaraktär. Integrationen kan underlättas enligt företagen om datainsamlingen sker gemensamt inom ekonomistyrning och hållbarhet, vilket kan vara ett sätt att komma runt den tekniska problematiken. Företag E lyfter motivationsproblematiken i form av att det saknas tillräckligt utvecklad kompetens om hållbarhet ute i organisationen. Denna problematik kan enligt företagen undkommas genom att integrera hållbarhet i samtliga verksamhetsuppgifter, eftersom de anställdas förståelse enligt företagen är en förutsättning för ett lyckat hållbarhetsarbete. Det råder oenighet mellan Lueg och Randler (2016) och Lisi (2015) om hållbarhetsarbetet ska kombineras med belöningar, eller om detta blir kontraproduktivt. Företagen i undersökningen benämner inte belöningar kopplade till hållbarhet, utan snarare att det är viktigt att samtliga medarbetare förstår vikten av ett hållbart arbete. På så vis kan man anta att företagen arbetar på olika sätt med ad hoc system för att behålla den anställdas inre motivation och inte ser de kontraproduktiva delarna som Virtanen m.fl. (2013) lyfter fram. Wisner m.fl. (2006) lyfter att det kan vara svårt att översätta sådan förståelse och motivation till specifika handlingar, vilket samtliga företag vittnar om. Det har dock lett till innovativa lösningar i form av färgscheman, story telling och olika icke-monetära mål att uppnå. Detta stämmer även överens med Henri och Journeaults (2010) tankar om att mål och värden är grunden till organisatoriska och sociala strukturer och företagen lyfter att integrationen av hållbarhet kan ske exempelvis vid organisatoriska förändringar och fysiska förflyttningar för att ändra den sociala strukturen och sättet att lära sig mer om hållbarhet. På så vis underlättas beslutsfattande och koordinering av mål mellan de anställda och organisationen enligt Henri och Journeault (2010).

Den EPM-modell som Lisi (2015) har föreslagit innefattar tre faktorer som företagen ofta lyfter fram som viktiga i form av konkurrensfördelar, extern påverkan och ledningens engagemang. Företag D lyfter bland annat frågan om att hållbarhet måste ingå i strategin för att företaget ska kunna differentiera sig på marknaden, något som väl passar in i Lisis (2015) modell av kontrollmekanism där konkurrensfördelar är en avgörande faktor. Samma företag lyfter även

vikten av att ”business-fiera” hållbarhet. Företag D anser att det måste finnas en efterfrågan på hållbarhet för att hållbarhetsarbetet ska bli lönsamt och att företag i byggbranschen har svårt att sälja icke-hållbara produkter. Företag D klargör även att hållbarhetsinnovationer kan ge ett försprång i början, men att nya innovationer krävs för att hålla kvar sin position.

Samtliga företag lyfter även att den externa påtryckningen är en del av anledningen till ett utvecklat hållbarhetsarbete, vilket stämmer överens med Bansal och Roths (2000) resonemang. Företagen ser både att man måste leva upp till intressenters krav och till utökade lagregler kring exempelvis hållbarhetsredovisning. Det påverkar företagens beslutsfattanden internt och externt vid exempelvis prioriteringar av vilka produkter, kunder och leverantörer som ska prioriteras, vilket stämmer överens med Lisi (2015) tankar om hur EPM kan användas. Externa påtryckningar kan även resultera i etiska dilemman som företag B lyfter som en intressekonflikt. Även Figge och Hahn (2013) lyfter att etiska motivationsfaktorer kan stå i konflikt med ekonomiska överväganden, vilket blir tydligt i företagens resonemang om att tid och pengar prioriteras framför hållbarhetsarbetet.

Även ledningens engagemang lyfts av flera av företagen som en förutsättning för att hållbarhetsarbetet ska få den tid och det utrymme som krävs. Lisi (2015) förespråkar att dessa tre faktorer ska användas genom EPM för att sammanlänka beslutsfattande och kontrollmekanismer i verksamheten med lönsamhet. Samtliga tre faktorer lyfts av företagen, men det är inte självklart att företagen anser att just dessa tre är de faktorer som ska mätas och därmed leda till en mer lönsam och hållbart utvecklad verksamhet. Vad man kan se av undersökningen är att samtliga faktorer både påverkar beslutsfattande och kontrollmekanismer, exempelvis på det sätt som en leverantör förväntas uppfylla företagets Code of Conduct. Företagen framhåller att ett hållbart arbete leder till ekonomisk och hållbar lönsamhet, vilket är Lisi utgångspunkt (Lisi, 2015; se även Gabel & Sinclair-Desgagné, 1993).

När intervjuer genomfördes med samtliga företag uttrycktes en önskan om en större konkretisering av hållbarhet. Syftet som lyftes fram var att förståelsen skulle öka hos medarbetare i olika led i verksamheten. Beusch lyfter fram att det är ett problem att inte enbart finansiella mått kan användas för att mäta miljöpåverkan och social hållbarhet (Beusch, 2018). Med hjälp av frågan kring hur hållbarhet översätts till mätbara siffror eller mått som inte enbart är rent finansiella har företagen själva fått formulera hur sådana problem kan lösas. Respondenten i företag A arbetar inte som controller, men lyfter fram att det alltid finns en svårighet i att kommunicera siffror som är svåra att relatera till. Företag A har försökt att lösa detta genom att målen för koldioxidutsläpp och klimat har kopplats till Science Based Targets som bygger på mätningar hur väl företaget har anpassat sig till Parisavtalet. Det går att reflektera kring om mål om koldioxidutsläpp och klimatpåverkan har någon egentlig koppling till en controllers arbete och ekonomistyrning. Det kan dock anses stämma överens med teorin från Maas m.fl. (2016) om att säkerhet och koldioxidutsläpp fått ett större ekonomisk fokus.

Hållbarhetscontrollern i företag B förklarar att det går att använda nyckeltal för att göra strategiska förflyttningar, men även strategiska aktiviteter. Dessa aktiviteter är viktiga, men går inte alltid att koppla till nyckeltal. Exempel på sådana aktiviteter kan vara informationsspridning om företagets syfte och inverkan på samhällsnytta. Företaget använder även indikatorer som visar om företagets grundtanke om hållbarhet syns när man följer upp det arbete som har gjort i hållbarhetssyfte. På så vis följer detta Beusch (2018) tanke om att hållbarheten gör att man måste se ekonomistyrningen i större sammanhang, utöver traditionella ekonomiska mål. Företag B arbetar mycket med folkhälsan och sådan påverkan är svår att mäta i monetära termer, precis som Beusch (2018) framhäver.

Hållbarhetscontrollern i Företag C är inne på samma resonemang och beskriver att det är lättare att förklara hållbarhet om man kommunicerar med berättelser om det arbete som faktiskt har utförts. Hållbarhet kan på så vis inte behöva vara en översättning till monetära mått eller siffror, utan kan redovisas på andra, mer beskrivande sätt. På så vis kan ett företag berätta för sina kunder hur energieffektiv en produkt är och vad kunden tjänar på sådan effektivitet. Samtidigt kommuniceras det internt i företag genom att veckovis redogöra för initiativ och storytelling kring hur hållbarhetsarbetet pågår. Beusch lyfter fram att ekonomistyrare måste arbeta tydligare med rådgivning och kommunikation av frågor som ligger i gränslandet mellan ekonomistyrning och hållbarhetsfrågor. En sådan kommunikation kan ske genom att öppet berätta om hur hållbarhetsarbetet utförs och hur det påverkar medarbetare och kunder.

I företag D blir det tydligt att kontrollern inte arbetar med hur man översätter hållbarhet till konkreta mått och mål. Controllern ser behovet av en sådan översättning och inser att sådana mått är abstrakta. Controllern hänvisar istället till hållbarhetsansvarig, samt att den uppföljning som görs av kontrollern enbart bygger på siffror som en del av hållbarhetsarbetet, men att rollen som ”hållbarhetscontroller” inte finns etablerad i företaget. Hållbarhetschefen redogör för att översättningen av hållbarhet till mer konkret information har gjorts genom att varje byggprojekt klassificeras i olika färger, i en skala från beige till grönt. På så vis utvecklar företaget Beuschs (2018) tanke om att kommunicera och sprida kunskap om hur hållbarhetsarbetet pågår och mäts.

Controllern i företag E anser att det finns en avsaknad av att konkretisera hållbarhetsdata. En önskan om att översätta hållbarhet i pengar uttrycks. Anledningen framställs vara att medarbetare lättare kan förstå och relatera till hållbarhetsdata om den blir mer abstrakt. När intervjuer genomfördes med kontrollern och QSE-developern i företag E uttrycktes en önskan om en större konkretisering av hållbarhet. Syftet lyftes fram som att förståelsen skulle öka hos medarbetare i olika led i verksamheten. Beusch (2018) lyfter fram problemet att mått av finansiell karaktär är sällsynta vid mätning av hållbarhet och att det då blir svårare för ekonomer att hantera. Påståendet stämmer i viss mån in på företag E då det i intervjun med kontrollern framgår att kontrollerns arbete i störst mån bygger på finansiella mått. Det kan även kopplas till att en konkretisering är nödvändig för att ekonomer ska greppa hållbarhet och sociala frågor.

Översättning av hållbarhet till mer konkret information kan göras för att underlätta förståelse, men har i vissa företag skett på innovativa sätt där finansiella eller siffermässiga mått och måttal inte har en framträdande roll. Här tydliggörs även en skillnad i företagen vid integrationen av hållbarhet i de mått och mål som sammanställs, samt att det blir tydligt i företag E att en controller inte arbetar med att översätta data för att skapa förståelse mellan avdelningarna.

6. Slutsatser och diskussion

6.1 Slutsatser

Uppsatsens slutsats syftar till att besvara frågeställningarna inom de tre problemområden som uppsatsen har fokuserat på. Slutsatsen av vår undersökning är att samtliga av de undersökta företagen förstår att arbetet med hållbarhet inte ska ligga vid sidan av ekonomistyrningen. Det ska därmed klargöras att det i samtliga svar från respondenterna tydligt framgår att det finns ett behov av en integration av hållbarhet i ekonomistyrning. För att utveckla kunskapen kring behovet av en hållbarhetsintegration har vi analyserat på vilka sätt det finns behov av att integrera hållbarhet utifrån valda referensramar.

I takt med att företagen förstår behovet av hållbarhet utvecklas medvetenheten kring behovet av att integrera de anställda i hållbarhetsfrågor för att som företag lyckas integrera hållbarhet i hela verksamheten. För det första behöver ledningen förstå vikten av att arbeta med hållbarhet, eftersom det är först då som företaget på riktigt kommer kunna göra skillnad inom området. Detta med anledning av att en kultur skapas och företagets vision sprids vidare. Under intervjuerna kan det utläsas att kulturen är det väsentliga för att uppnå lyckad hållbarhetsintegration då företagen med en kultur kring hållbarhet vanligtvis lyckats bättre med detta. Det visar sig också att det finns en brist på kunskap och engagemang kring hållbarhetsarbete i företag där det saknas en tydlig integration, vilket blir ett problem vid implementering av hållbarhetsfrågor.

Andra intressanta slutsatser att ta med sig från analysen är att respondenterna i företag A, B och C anser att hållbarhet är en integrerad del av hela verksamheten, medan företag D och E anser att integrationen inte finns i tillräckligt stor utsträckning. Företag D och E ser dock att det finns ett behov av en sådan integration. Analysen av detta behov har utgått från att en integration av hållbarhet kan ske internt och externt, såväl som genom kognitiv, organisatorisk och teknisk strukturer. Slutsatsen är att samtliga av dessa egenskaper behövs för att en integration av hållbarhet ska vara tillfredsställande. Analysen har dock resulterat i att företag belyser behovet av denna integration genom att olika egenskaper prioriteras. Vissa företag ser en nödvändighet i en organisatorisk utveckling samt ett behov av inblandning från ledningen. Andra företag tycker att behovet av tekniska egenskaper genom gemensamma rapporterings- och datainsamlingsystem är viktigast för att fullborda hållbarhet. Företagen belyser företagets egen vilja, men tar även hänsyn till kundernas, leverantörernas, samhällets krav. För att lyckas med hållbarhetsinitiativ krävs det även att företagen balanserar den yttre påverkan med den inre så att dessa samverkar.

Den kognitiva egenskaper vid integration framhävs av respondenterna. En viktig hållbarhetsintegration anses vara att alla medarbetare förstår innebörden av samtliga effekter ett utvecklat hållbarhetsarbete ger. Hållbarhetsarbete bör därför sträcka sig längre än till att enbart fokusera på att uppnå mål och resultat. Slutsatsen som kan dras av analysen är att respondenternas svar fokuserar på behovet av att göra hållbarhet mer konkret, även om det medför vissa svårigheter. Om företagets grundtanke och affärsidé bygger på att värna om hållbarhet kan det vara lättare att styra strukturer och värderingar genom att hållbarhet integreras i företagets grundtankar och visioner. I företag där den ekonomiska lönsamheten fortfarande har det största fokuset kan slutsatsen dras att synsättet utifrån ett business case perspektiv är dominerande. Slutsatsen är att av de företag vi har studerat är det snarare företag med det paradoxala synsättet som lyckats bättre med sin hållbarhetsintegrering i verksamheten.

Dessa företag visar även vikten av att det finns en förståelse för hållbarhet inkorporerat i alla medarbetares arbetsuppgifter.

När det gäller de organisatoriska egenskaperna ser vi ett behov av integration i samtliga delar av företagets verksamhet. Detta för att inte riskera att hållbarhet blir en separat enhet som inte har en inverkan på den ”riktiga” verksamheten. Ett annat behov som tydliggörs är att ledning och organisation har förståelse för integrationen av hållbarhet. En förståelse från ledningsgruppen underlättar integrationen genom att ge medarbetare och verksamhetens enheter möjlighet till att samarbeta mer på alla nivåer i verksamheten.

Den tekniska integrationen utgår från vilka tekniska system som används. Åtminstone ett av företagen anser att det finns ett stort behov av att integrationen sker genom ett gemensamt konsolideringssystem för att rapportera och datainsamling. Slutsatsen är att ett annat tillvägagångssätt minskar integrationen genom att ekonomistyrnings- och hållbarhetsenheter på företaget tar del av olika data. En annan intressant aspekt som framkommit är att det finns delade meningar kring hur hållbarhetsdata ska framställas. Vissa menar på att det krävs speciell kompetens för att hantera datan medan andra säger att det bör hanteras i enlighet med den traditionella finansiella datan. Hur man hanterar data kan också bero på att det finns en skillnad kring vilken typ av hållbarhet som företagen fokuserar på. Vissa väljer att ta fasta på miljömässiga frågor och andra den sociala hållbarheten. I företag där det saknas en tydlig hållbarhetsintegration prioriteras hållbarhet ofta bort om det går emot den huvudsakliga affärsidén.

För att kunna dra slutsatser kring hur en controller arbetar med hållbarhet har analysen utgått från de två delarna om intressekonflikter och minskade kostnader eller ökade vinster med ett hållbarhetsarbete. Slutsatserna av undersökningen visar att en controller arbetar med att fördela resurser och att en befintlig resursbrist alltid kommer att leda till mål- och resurskonflikter i företaget. Controllern får således arbeta med att koordinera hållbarhetsarbetet genom identifiering av vilka hållbarhetsfrågor som ska ges företräde. Både tid och ekonomi spelar en stor roll vid intresseavvägningar. Vad som blir tydligt i vår analys är att hållbarhet allt som oftast står i konflikt med ekonomi, eftersom hållbarhetsarbete ofta är kostsamt. En slutsats som kan dras av detta är att många företag har ett business case-synsätt som lyser igenom vid intressekonflikter. Controllern får därför ansvara för den ekonomiska uppföljningen och styrningen samt analysera vilka avvägningar som ger mest effektiv resursfördelning. Vad som blivit tydligt är dock att företagen på längre sikt inte ser några intressekonflikter. Även företag som inte anser sig ha ett integrerat hållbarhetsarbete anser att viss lönsamhet kan behöva offras för att driva en långsiktig utveckling och att hållbarhetsarbete alltid lönar sig i längden.

Studien visar även att controllerns arbetsuppgifter inte består av att producera information om sociala och miljömässiga frågor. Controllern kan istället bistå med finansiell information. På så vis kan controllern underlätta problematiken med att samtliga medarbetare inte förstår att det finns vinster att hämta från hållbarhetsarbete. Företag i vår studie som saknar ett integrerat hållbarhetsarbete har inte heller en controller som arbetar med att förvalta hållbarhetsdata. Controllern besitter dock kunskap som kan vara till fördel vid analyser av hållbarhet. En ytterligare slutsats är att respondenterna inte framhåller några andra vinster eller förluster än de rent ekonomiska. Även hållbarhetscontrollerna har därmed ett bakgrundsfokus på just de ekonomiska delarna. Sammanfattningsvis har uppsatsen utmynnat i ny kunskap om controllerns arbete som vi inte tagit del av i tidigare forskning.

I det sista problemområdet behandlas behovet av att översätta hållbarhet till mer konkret information för att underlätta integrationen av hållbarhet i ekonomistyrningen. Slutsatsen som kan dras av ovanstående analys är att översättning av hållbarhet till mer konkret information krävs för att hållbarhet ska kunna integreras i en verksamhet. Det bör göras för att underlätta förståelsen hos samtliga involverade. Det framgår att alla företag inser att både ”mjuk” och ”hård” data behöver nyttjas, men att det föreligger en svårighet att koppla dessa till relevanta nyckeltal.

De tre faktorerna konkurrensfördelar, extern påverkan och ledningens engagemang påverkar företagens beslutsfattande och kontrollmekanismer, men lyfts olika mycket i olika företag. Vad som kan utvärderas genomgående i uppsatsen är således att många av de teorier som finns skrivna kring hållbarhet och integrering visserligen stämmer överens med företagets verksamhet på vissa plan. Däremot kan det vara svårt att se att en hel teori eller modell återspeglas till fullo i affärsverksamheten. Detta är dock inte särskilt förvånande, eftersom teorin sällan avspeglas exakt i verkligheten. Många av de teoretiska resonemangen kan därmed bekräftas, men det som är mest intressant i denna undersökning är hur olika företag arbetar med sitt utvecklade hållbarhetsarbete på olika sätt.

Slutsatsen som kan dras efter en analys av respondenternas intervjuvar är att vissa företag har gjort någon typ av översättning av hållbarhet till ekonomistyrning genom innovativa lösningar där finansiella eller siffermässiga mått och måttal har fått en mindre framträdande roll. Sådana lösningar är exempelvis att anpassa sig till Science Based Targets. Vissa företag använder nyckeltalen på nya sätt för strategiska förflyttningar och strategiska aktiviteter i form av exempelvis informationsspridning om företagets syfte. En ytterligare lösning är att berätta om nya hållbara innovationer inom verksamheten både internt och ut mot kunder. Även olika typer av färgkodningar av projekt förekommer som översättning, där ett grönt projekt är mer lönsamt än ett beige. Genom en sammanställning av hur företag har löst en översättning av hållbarhet till mer konkret fakta, kan undersökningen bidra med en sammanställning av modeller som svenska företag använder vid hållbarhetsintegration.

6.2 Diskussion för framtiden

Slutligen ska det lyftas att samtliga respondenter talar om att controllerrollen och synen på hållbarhetsarbetet har utvecklats mycket under de senaste åren. Ekonomistyrningen har tidigare fokuserat på ekonomiska mål och mått, men influeras nu av nya tankar och controllerrollen utvecklas. Vad som därmed kan utforskas vidare är exempelvis hur olika intressenters krav påverkar ett företag. I intervjuer med företag D blev det tydligt att finansmarknaden har visat ett mycket stort intresse för hållbarhet inom företag bara under de senaste 2-3 åren. Det bör således efterforskas vad detta beror på och vilken effekt detta får för företagen. En tanke som uppsatsförfattarna har är att det möjligtvis kan leda till ytterligare Greenwash från företagen, samt att intresset av insyn i företagen ökar markant. När investerare och finansmarknaden blir mer intresserade av företagets hållbarhetsarbete är det troligt att hållbarhetsarbetet får en ännu större påverkan på ekonomistyrningen och controllers roll.

Källförteckning

Källor

Alkalali, R., och Brundin, K. (2019). Användning Av Ekonomistyrning Vid Implementering Av Hållbarhetsstrategier. Print.

Arjaliès, D., och Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: a levers of control perspective. *Manage. Account. Res.* 24 (4), 284–300.

Ax, C. och Kullvén, H. (2015). Den nya ekonomistyrningen - ekonomistyrning och hållbar utveckling. 4 uppl. Liber.

Bansal, P. och Roth, K. (2000). Why companies go green: a model of ecological responsiveness. *Acad. Manage. J.* 43 (4), 717–736.

Barman, T och Farrar, M. (2018). The role of the accountants in implementing the Sustainable Development Goals. *Association of International Certified Professional Accountants.* 2-28.

Battaglia, M., Passetti, E., Bianchi, L., och Frey, M. (2016). Managing for integration: a longitudinal analysis of management control for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 136, 213-225.

Bebbington, J. och Thomson, I. (2013). Sustainable development, management and accounting: Boundary crossing. *Management Accounting Research*, 24(4), 277-283.

Bell, E. och Bryman, A., 2013. Företagsekonomiska forskningsmetoder. Stockholm: Liber.

Beusch, P. (2018). Ekonomistyrning för hållbarhet, Kapitel 3 (pp. 53-72), och Kapitel 4 (pp. 73-96) i Gunnar Rimmel (Eds.), *Redovisning för hållbarhet*, ISBN 978-91-523-4388-3, Stockholm: Sanoma Utbildning, Stockholm.

Burnett, R.D. och Hansen, D.R. (2008). Ecoefficiency: defining a role for environmental cost management. *Account. Org. Soc.* 33 (6), 551–581.

Collins, E., Lawrence, S., Rope, J. och Haar, J. (2011). Sustainability and the role of the management accountant. *Chartered Institute of management accountants* 7 (14), 1-11.

Davidson, B. och Patel, R. (2011). *Forskningsmetodikens grunder: Att planera, genomföra och rapportera en undersökning.* (4th ed.) Lund: Studentlitteratur.

Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business.* Oxford: Capstone.

Figge, F. och Hahn, T. (2013). Value drivers of corporate eco-efficiency: management accounting information for the efficient use of environmental resources. *Manage. Account. Res.* 24 (4), 387–400.

Frostenson, M. (2013). Företaget och hållbarheten. I Nilsson, F. & Olve, N-G. (Red.) *Controllerhand-boken*, [rev.] 10 uppl. Stockholm: Liber. ss. 590-604.

- Gabel, H.L. och Sinclair-Desgagné, B. (1993). Managerial incentives and environmental compliance. *J. Environ. Econ. Manage.* 24 (3), 229–240.
- Gond, J-P., Grubnic, S., Herzig, C. och Moon, J. (2012). Configuring Management Control Systems: Theorising the Integration of Strategy and Sustainability. Forthcoming in *Management Accounting Research*. Tillgänglig SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2116267>
- Hahn, T., Preuss, L., Pinkse, J. och Figge, F. (2014). Cognitive frames in corporate sustainability: Managerial sensemaking with paradoxical and business case frames. *Academy of Management Review*, 39 (4), s. 463-487.
- Henri, J.-F., och Journeault, M. (2010). Eco-control: the influence of management control systems on environmental and economic performance. *Account. Org. Soc.* 35 (1), 63–80.
- Jannesson, E. och Skoog, M. (2013). *Perspektiv på ekonomistyrning*. Stockholm: Liber.
- Johnstone, L. (2019). Theorising and conceptualising the sustainability control system for effective sustainability management. *Journal of Management Control*, 30(1), 25-64.
- Krohn Solvang, B. och Magne Holme, I. (1997). *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Lisi, I. E. (2015). Translating environmental motivations into performance: The role of environmental performance measurement systems. *Management Accounting Research*, 29, 27-44.
- Lueg, R., och Radlach, R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, 34(2), 158-171.
- Maas, K., Schaltegger, S. och Crutzen, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136, pp. 237-248.
- Maqsood, M., och Turjaka, V. (2019). *Ekonomistyrning För Hållbarhet - En Fallstudie Av Ett Företag Inom Möbelbranschen*. Print.
- Merchant, K. A. och Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*, (3rd ed.) London: Pearson.
- Moon, J. (2007). The contribution of corporate social responsibility to sustainable development. *Sustainable Development*, 15(5), 296-306.
- Unerman, J. och Chapman, C. (2014). Academic contributions to enhancing accounting for sustainable development. *Accounting, Organizations and Society*. 39 (6), 385–394.
- Virtanen, T., Tuomaala, M. och Pentti, E. (2013). Energy efficiency complexities: a technical and managerial investigation. *Manage. Account. Res.* 24 (4), 401–416.
- Wisner, P.S., Epstein, M.J. och Bagozzi, R.P. (2006). Organizational antecedents and consequences of environmental performance. *Adv. Environ. Account. Manage.* 3, 143–167.

Elektroniska källor:

Bolagsverket. (2019). *Hållbarhetsrapport*. Hämtad 2020-05-25 från <https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/arsredovisning/delar/hallbarhetsrapport-1.17962>

Ekonomistyrning. I *Nationalencyklopedin*. Hämtad 2020-05-30 från <https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/ekonomistyrning>

UNDP. (2020) Globala målen . *Frågor och svar*. Hämtad 2020-05-25 <https://www.globalamalen.se/fragor-svar/>

UNWCED (1987). World Commission on Environment and Development (WCED). <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> Hämtad 2020-05-30

Bilaga

Intervjumaterial

Inledning

Intervjuerna hölls över telefon eller videolänk och spelades in och transkriberades för att säkerställa att samtlig information fångades upp. Samma inledande frågor ställdes till samtliga respondenter. Intervjufrågor ställdes i förväg till ett företag, men i övrigt fick respondenterna inga intervjufrågor i förväg. Syftet med undersökningen presenterades för respondenten för att ge respondenten förståelse och en kontext att förhålla sig till. Därefter tillfrågades respondenten om tillåtelse för att spela in intervjun i syfte att transkribera och använda svaren från intervjuerna som empiri i undersökningen. Vi klargjorde även möjligheten att korrekturläsa uppsatsen för att godkänna citat och lämna kommentarer till de slutsatser som dragits av respondenternas svar.

Intervjumall

1. Kan du berätta lite kort om företaget?
 2. Kan du berätta lite kort om dina arbetsuppgifter?
 3. Vilken yrkestitel har du?
 4. Hur ser din roll ut idag?
 5. Hur ser organisationsstrukturen ut där du arbetar?
- Frågor om rollen som controller (då en controller intervjuas)
6. Vad är det du tycker är kul och intressant med att jobba som hållbarhetscontroller?
 7. Har rollen som controller utvecklats? Om ja, hur?
 8. Vad innebär hållbarhet för er?
 9. Hur många arbetar med hållbarhet?
 10. Hur arbetar en controller med hållbarhet i dagsläget?
 11. Är hållbarhet integrerat i arbetet för en controller? Varför/Varför inte? & Om ja på vilket sätt?
 12. Finns det ett behov av att få en tydlig brygga mellan hållbarhetsarbete och controller/ekonomistyrning? Varför/varför inte?
 13. Vilka "icke-klassiska" ekonomistyrningsfaktorer måste man ta hänsyn till? Ex "mjuk" data istället för siffror?
 14. Hur arbetar ni för att översätta hållbarhet till mer konkret information som gör det enklare för medarbetare att ta in?
 15. Vilka utmaningar ser ni idag hos företag som inte har en hållbarhetscontroller? (Kan det bero på exempelvis företagets storlek eller organisation? Kan det vara olika för privata och offentliga företag? Vilka utmaningar ser ni idag med att skapa rollen som hållbarhetscontroller?
 16. På vilka sätt underlättas arbetet med hållbarhet om det integreras i controllerns arbete?
- Frågor om hållbarhetsstrategin:
17. Vem ansvarar för utveckling och hållbarhetsstrategier?

18. Arbetar ni efter hållbarhetsmål? Vad driver mot dessa mål?
19. Hur syns dessa i er strategi?
20. Vilka policys finns för medarbetarna att följa dessa mål? Hur kommuniceras dessa?
21. Hur utvärderas hållbarhetsmål?
22. Hur har strategin utvecklats?
23. Vad har utvecklingen berott på?
24. Hur märks strategin ut mot medarbetar och hur implementeras den?
25. Vilken påverkan har ert företag på hållbarhet/miljö/social miljön?
26. Hur mäts det att medarbetare uppfyller mål inom strategin?
27. Vilka risker finns relaterade till ett sådant arbete?
28. Finns det några intressekonflikter mellan hållbarhet och andra mål/intressen?
29. Kan man se att företaget minskar sina kostnader/ökar vinsten/ekonomiska aspekter av ett utökat hållbarhetsarbete?
30. Finns det något mer att tillägga?