

Små företag, stor påverkan:
Hållbart ledarskap genom ledningskontrollsystem

Jessica Glader

Pro gradu-avhandling i redovisning

Handledare: Thomas Carrington

Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi

Åbo Akademi

Åbo 2023



Detta verk är licensierat under en [Creative Commons Erkännande-IngaBearbetningar 4.0 Internationell Licens](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

Ämne: Redovisning	
Författare: Jessica Glader	
Rubrik: Små företag, stor påverkan: Hållbart ledarskap genom ledningskontrollsystem	
Handledare: Thomas Carrington	
Abstrakt: <p>Denna avhandling undersöker hur hållbarhet kan integreras i företagsinterna system för verksamhetsstyrning och hur detta kan underlätta för små och medelstora företag (SMF) att uppnå sina hållbarhetsmål och hållbarhetsstrategier. Avhandlingen bygger på två fallstudier. Data samlas in genom intervjuer och enkäter med två SMF som skiljer sig åt i sin integrering av hållbarhet i sina Management Control Systems (MCS) och hållbarhetsrapportering. I avhandlingen diskuteras också utvecklingen av hållbarhetsredovisning och hållbarhetsrapportering, samt tidigare forskning inom området.</p> <p>Genom denna avhandling bidrar vi till ökad kunskap om hur SMF kan integrera hållbarhet i sina interna system för att uppnå sina hållbarhetsmål och hållbarhetsstrategier. Avhandlingen pekar på vikten av att använda lämpliga kulturella kontroller, planeringskontroller, cybernetiska kontroller, belönings- och ersättningsystem samt administrativa kontroller för att stödja detta arbete. Det föreslås också att SMF bör överväga att inkludera hållbarhetsrapportering i sin verksamhetsstyrning för att underlätta uppnåendet av sina hållbarhetsmål. Avhandlingen identifierar också behovet av ytterligare forskning inom området för att förstå och stödja SMF:s arbete med att integrera hållbarhet i sina interna system.</p>	
Nyckelord: Ledningskontrollsystem (MCS), hållbarhet, ledarskap	
Datum: 8.5.2023	Sidor: 59

Förkortningar

CFRD – Corporate Sustainability Reporting Directive

GRI – Global Reporting Initiative

IIRC – International Integrated Reporting Committee

IR – Integrerad Rapportering

ISO – International Organization for Standardization

MCS – Management Control Systems

MDG – Millennium Development Goals

NFRD – Non Financial Reporting Directive

NSRS – Nordic Sustainability Reporting Standards

SCS – Sustainable Control Systems

SDG – Sustainable Development Goals

SMCS – Sustainable Management Control Systems

SMF – Små och medelstora företag

STF – Sustainable Travel Finland

TBL – Trippel Bottom Line

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Problemområde	1
1.2	Syfte och frågeställning.....	4
1.3	Disposition	4
2	Utveckling av hållbarhet	6
2.1	Utveckling av hållbarhetsredovisning och hållbarhetsrapportering.....	8
2.1.1	Hållbarhetsrapporteringsverktyg.....	11
2.1.2	Hållbarhetscertifiering	13
3	Verksamhetsstyrning för hållbarhet	16
3.1	Hållbara ledningskontrollsystem (SMCS).....	18
3.1.1	Kulturella kontroller	21
3.1.2	Planeringskontroller.....	23
3.1.3	Cybernetiska kontroller.....	23
3.1.4	Belöning och ersättning	24
3.1.5	Administrativa kontroller	25
3.2	Hållbarhetsrapportering integrerat med hållbara ledningskontrollsystem (SMCS)	26
4	Tidigare forskning.....	28
4	Metod.....	30
4.1	Intervju.....	31
4.2	Enkät	32
4.3	Etik	34
4.4	Undersökningsobjekt	35
5	Resultat	36
6.1	Fall 1: "Väg"	36
6.1.1	Enkät	40
6.2	Fall 2: "Land"	41
6.2.1	Enkät	43
6	Diskussion	44
7.1	Kulturella kontroller	45
7.2	Planeringskontroller.....	46
7.3	Cybernetiska kontroller.....	47
7.4	Belöning och ersättning	48
7.5	Administrativa kontroller	49
7	Avslut	51

8.1 Avhandlingens begränsningar.....	52
8.2 Förslag till fortsatt forskning.....	52
Källor	54

1 Inledning

Hållbar utveckling har blivit ett alltmer integrerat begrepp i dagens samhälle. Problem som klimatförändringen, minskad biodiversitet och ökade sociala klyftor diskuteras aktivt, vilket har lett till ökad reglering och press från intressenter (Lueg och Radlach, 2015). Trots ökat intresse har dagens och gårdagens globala kriser lett till att arbetet mot en mera hållbar värld stannat av och även tagit några steg bakåt. Enligt United Nations (2022) har Covid-19 pandemin och oroligheterna runt om i världen orsakat allt från hungersnöd, arbetslöshet, ökad ekonomisk och social klyfta till ökade utsläpp, minskad biodiversitet och försämrat klimat. Detta gör det allt viktigare att alla ser om ens egna avtryck på världen och gör justeringar i enlighet därmed.

Botnen Diamant och Schults (2021) kallar utveckling mot ett hållbarare samhälle för "Hållbariseringen" och likställer den med globaliseringen och digitaliseringen. I en sådan global förändringsera är det speciellt viktigt att företag anammar förändringarna, i detta fall "Hållbariseringen", för att kunna växa och överleva (Laskar, 2018). Enligt KPMG (2022) publicerar 96% av världens 250 största företag någon slags hållbarhetsrapport. Men för en förändring krävs det att alla organisationer bidrar till den hållbara utvecklingen. Små och medelstora företag (i fortsättning SMF) utgör en stor del av näringslivet och spelar en viktig roll i att främja hållbar utveckling. För dessa företag kan hållbarhetsfrågor vara en särskilt utmanande uppgift, eftersom de ofta har begränsade resurser och mindre personalstyrkor. För att hantera dessa utmaningar kan företag dra nytta av att integrera hållbarhet i sina interna system, särskilt genom sina ledningskontrollsystem (i fortsättning MCS).

1.1 Problemområde

Hållbarhetsredovisning och hållbarhetsrapportering har blivit viktiga verktyg för företag i deras hållbarhetsarbete. I litteraturen om hållbarhetsredovisning hittar man flera teorier, system och tankesätt om hur ett hållbart företag skulle se ut och fungera. Speciellt

användningen av kontrollsystem och rapportering i samband med utveckling av hållbarhetsstrategier har diskuterats (bl.a. av Lueg och Radlach, 2015; Maas, Schaltegger och Crutzen, 2016; de Villiers och Maroun, 2018; Ghosh, Herzig och Mangena, 2019). Hållbarhetsrapportering är ett användbart verktyg, inte bara för extern rapportering utan även för det interna arbetet med hållbarhet. Enligt Laskar (2018) finns det många orsaker för företag att skriva hållbarhetsrapporter; bland annat förbättrar det relationerna med intressenterna, minskar kostnader genom mera effektiv användning av resurser och fungerar som ett beslutsunderlag som kan påverka långsiktiga och kortsiktiga hållbarhetsplaner inom företaget. Enligt de Villiers och Maroun (2018) är det ologiskt för ett företag att producera hållbarhetsrapporter för att kräva ansvar utan att inkludera detta i sina MCS.

Forskare som Lueg och Radlach (2015) samt Ghosh et al. (2019) har undersökt hur MCS kan användas vid tillämpning av hållbarhet inom företag. Lueg och Radlach (2015) har i sin undersökning kommit fram till att MCS är ineffektiva då det handlar om att inkludera alla aspekter av hållbar utveckling. Ghosh et al. (2019) påpekar bland annat att forskningen på detta område är skral och att mera studier om interna system och deras effekt på hållbarhetsstrategier behövs. Även Herreman och Nazari (2016) påpekar att interna organisatoriska resurser (såsom strategier, kunskap och system) har studerats minst. Andra forskare som Wijethilake (2017) undersöker hållbara kontrollsystem och deras effekt på företags hållbarhetsstrategier och hållbarhetsprestanda. Artikeln visar på ett positivt samband mellan proaktiv hållbarhetsstrategi och företagets hållbarhetsprestanda med hjälp av kontrollsystem för hållbarhet (Wijethilake, 2017). Dock förespråkar alla dessa forskare att hållbarhet tas med i existerande MCS; för att underlätta genomförande av hållbarhetsstrategier (Wijethilake, 2017) och för att inkludera alla hållbarhetsaspekter i hållbarhetsarbetet (Lueg och Radlach, 2015).

Forskare har även teoretiserat hur denna integrering av hållbarhet i MCS skulle gå till. Gond, Grubnic, Herzig och Moon (2012) förklarar i sin artikel hur hållbarhetskontrollsystem kan integreras i Simons "levers of control (LOC)" för att bidra till en djupare integrering av hållbarhet i strategier. Gond et al. (2012) tydliggör även vilka MCS som fungerar som drivkrafter och barriärer för integrering av hållbarhet i strategier. På samma sätt har Rimmel (2018) i ett kapitel förklarat hur hållbarhet kan integreras i Malmi och Browns MCS-paket.

Lueg och Radlach (2015) påpekar dock att MCS, som kan inkludera alla hållbarhetsaspekter, sällan används inom företag och att effekterna av dessa är okända. De Villiers och Maroun (2018) instämmer i detta och tillägger att MCS som inkluderar hållbarhet sällan används inom intern beslutsfattning.

Enligt Traxler, Schrack och Greiling (2020) kan en koppling mellan hållbarhetsrapportering och MCS bidra till företagets hållbarhet och följaktligen ett mera hållbart samhälle. Kerr, Rouse och de Villiers (2015) har genom fallstudier undersökt nyttan av att kombinera MCS med externa hållbarhetsrapporter. De visar i sin artikel att en sådan integrering kan ge fördelar åt företagen bland annat genom att formalisera organisationens värderingar och förbättra kommunikationen av interna hållbarhetsåtgärder (Kerr et al., 2015). Maas, Schaltegger och Crutzen (2016) bygger i sin artikel upp ett ramverk som kopplar samman hållbarhetsbedömning, redovisning för ledning, hållbara ledningskontrollsystem och hållbarhetsrapportering.

Dessa teoretiska forskningar visar på att det finns möjligheter för företag att lyckas med sina hållbarhetsstrategier och hållbarhetsmål genom en integrering av hållbarhet inom interna system. Tidigare empirisk forskning inom området har undersökt olika aspekter såsom specifika delar av kontrollsystemen (Gates & Germain, 2010; Wijethilake, 2017), inkludering av hållbarhetsrapportering i kontrollsystemen (Kerr et al., 2015) samt externa faktorer (Herremans & Nazari, 2016). Dock efterlyser många forskare mera empirisk forskning inom området (Gond et al, 2012; Lueg & Radlach, 2015; Maas et al, 2016; Traxler et al, 2020). I denna pro gradu-avhandling undersöks de interna faktorerna av två SMF:s hållbarhetsarbete med inriktning på MCS (enligt Malmi och Browns paket). Till skillnad från tidigare forskning så undersöks alla kontrollsystem såväl som inkluderandet av hållbarhetsrapportering i dessa system med fokus på interna faktorer istället för externa.

1.2 Syfte och frågeställning

Denna avhandling syftar till att bidra till den empiriska forskningen om hållbarhet och företagsstyrning genom att ge en analys av integreringen av hållbarhet i företagens interna system, specifikt MCS. Genom att undersöka hur hållbarhet och MCS kan integreras för att underlätta uppnåendet av hållbarhetsmål och hållbarhetsstrategier kan denna avhandling ge värdefulla insikter för företagsledare och beslutsfattare om hur man kan stärka hållbarhetsstyrningen och förbättra företagens miljöprestanda.

Forskningsfrågan som ställs i denna avhandling är: Hur kan SMF integrera hållbarhet i sina interna system för att bidra till uppnåendet av sina hållbarhetsmål och hållbarhetsstrategier?

1.3 Disposition

Avhandlingen har följande disposition: I kapitel 1 "Inledning" beskrivs problemområdet och avhandlingens syfte och frågeställning presenteras. I kapitel 2 "Utveckling av hållbarhet" beskrivs begreppet hållbarhet och hur det har utvecklats genom åren samt vilken roll hållbarhetsredovisning och hållbarhetsrapportering spelar i dagens samhälle. Här diskuteras även olika verktyg för hållbarhetsrapportering och hållbarhetscertifiering. Kapitel 3 "Verksamhetsstyrning för hållbarhet" beskriver verksamhetsstyrning för hållbarhet med fokus på Malmi och Browns MCS-paket. Olika typer av hållbara ledningskontrollsystem (SMCS) och hur de kan användas för att integrera hållbarhet i företagens verksamhet diskuteras. Kapitel 4 "Tidigare forskning" tar upp tidigare forskning och deras relevans för avhandlingen förklaras. I kapitel 5 "Metod" följer en redogörelse av forskningsmetoderna som används för att samla in data och etiska övervägande presenteras. Kapitel 6 "Resultat" redogör resultaten av undersökningen för de två fallföretagen. I kapitel 6 "Diskussion" diskuteras och analyseras resultaten i ljuset av teorin och tidigare forskning. Avhandlingen

avslutas med en kort sammanfattning över resultatet och slutsatserna. Begränsningar av studien diskuteras och förslag till fortsatt forskning presenteras.

2 Utveckling av hållbarhet

I detta kapitel förklaras begreppet hållbar utveckling och dess utveckling genom åren presenteras. Därefter följer en förklaring av utvecklingen av hållbarhetsredovisning och hållbarhetsrapportering med fokus på hållbarhetsrapporteringsriktlinjer och hållbarhetscertifiering.

Hållbarhet dök upp i forskningen för närmare 100 år sedan (Carlsson, 2020, kapitel 2), men betydelsen av ett hållbart samhälle blev först viktigt på 1960-talet. Miljöförstöring och hållbarhet började diskuteras efter att Rachel Carson publicerat sin bok "Tyst vår" år 1962 som beskriver miljögifter och deras effekter på djur och natur. Hennes förklaring om hur besprutningar av bland annat DDT och PCB har förstört hela ekosystem gjorde befolkningen bestört och krav började ställas på regeringar och företag för att få slut på denna miljöförstöring. Detta ledde till fortsatt forskning inom området och flera artiklar och rapporter om planetens gränser publicerades, den mest kända är boken "Limits to Growth" som publicerades av "The Club of Rome" år 1972. Detta år ordnades även den första hållbarhetskonferensen i Stockholm och hållbara utveckling introducerades till den globala marknaden (Sachs, 2015). Uttrycket hållbar utveckling myntades några år senare, det vill säga år 1980 i publikationen "World Conservation Strategy: Living Resource Conservation for Sustainable Development" (Sachs, 2015). Uttrycket accepterades sedan i samband med rapporten "Our Common Future" av Världskommissionen för miljö och utveckling (1987), även kallad Brundtlandsrapporten. Den klassiska definitionen av hållbar utveckling introducerades i denna rapport:

" Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs"
(United Nations, 1987)

Under Förenta nationernas konferens om miljö och utveckling år 1992 i Rio de Janeiro var Brundtlandsrapportens definition allmänt känd. Ett av det viktigaste resultatet av Riokonferensen var Agenda 21, ett vågat handlingsprogram som krävde nya strategier för att investera i framtiden med avsikten att uppnå en övergripande hållbar utveckling under 2000-talet (United Nations, u.å.a). Samtidigt enades även de närvarande över bildandet av Kommissionen för hållbar utveckling vars uppgift är att uppmuntra, stödja och övervaka

regeringar och andra sociala och ekonomiska organisationers hållbarhetsarbete (Gokten et al., 2020). Ännu ett viktigt dokument som publicerades under 1990-talet är Kyotoprotokollet som förbinder parterna att minska på sina utsläpp av växthusgaser i enlighet med överenskomna mål.

I september år 2000 hölls ett Millenietoppmöte vilket resulterade i bland annat åtta "Millennium Development Goals (MDGs)". Dessa mål var att: utrota extrem fattigdom och hunger, åstadkomma universal allmän grundutbildning, främja jämställdhet och stärka kvinnors ställning, minska barnadödlighet, förbättra moderns hälsa, bekämpa hiv/aids, malaria och andra sjukdomar, säkerställa miljömässig hållbarhet och utveckla ett globalt partnerskap för utveckling (World Health Organization, 2018). Under 2000-talet utvecklades även begreppet hållbar utveckling till ett mera praktiskt tillvägagångssätt, med fokus på de tre grundpelarna: ekonomisk-, social- och miljömässig hållbarhet (Sachs, 2015). Under FN:s världstoppmöte om hållbar utveckling som hölls i Johannesburg år 2002 utvecklades en genomförandeplan, som inkluderar en rad bestämmelser och aktiviteter som ska vidtas för att uppnå en hållbar utveckling (Sachs, 2015; United Nations, u.å.a). Förutom detta utvecklades även standarder och riktlinjer (till exempel GRI och integrerad rapportering) för organisationers hållbarhetsarbete under 2000-talet.

År 2012 hölls ännu en Förenta nationernas konferens om miljö och utveckling i Rio de Janeiro (även känd som Rio+20), under denna konferens utvecklades 17 hållbara utvecklingsmål (Sustainable Development Goals, SDGs) (se figur 1) baserat på de redan existerande MDGs (United Nations, u.å.a). Dessa mål är ännu idag viktiga mål för hållbarhetsarbetet runt om i världen. År 2015 utarbetade Förenta nationerna en ny plan för den hållbara utvecklingen kallad "Agenda 2030". Målet med denna plan är att hitta nya sätt att förbättra livet för världens människor, att utrota fattigdom, att främja välbefinnande för alla, att skydda miljön och att bekämpa klimatförändringar (United Nations, u.å.a). Bara några månader efter detta möte hölls en konferens om klimatförändringar i Paris som resulterade i det internationella klimatavtalet kallat "Parisavtalet" som bekräftades av 187 parter.



Figur 1: Hållbara utvecklingsmål (United Nations, u.å.b)

Den senaste Förenta nationernas konferens om hållbar utveckling hölls 2–3 juni 2022 i Stockholm under namnet Stockholm+50. De tre största resultaten efter denna konferens var en känsla av förnyat globalt engagemang med flera intressenter, kollektiv reflektion som resulterade i krav på systemomfattande förändringar, och publiceringen av “Stockholm+50 Agenda for Action, Renewal and Trust” (Noronha, 2022).

2.1 Utveckling av hållbarhetsredovisning och hållbarhetsrapportering

Hållbarhetsredovisning och hållbarhetsrapportering är en del av den hållbara utvecklingen som kortfattat förklarats tidigare. Det finns flera olika perspektiv på begreppet hållbarhetsredovisning och det är till stor del upp till företagen hur de tar sig an denna sorters redovisning. Hållbarhetsredovisning kan ses som ett samlingsbegrepp för social- och miljöredovisning, Trippel Bottom Line-redovisning, utsläppsredovisning och koldioxid-redovisning med mera (Lodhia och Sharma, 2019).

Hållbarhetsredovisningen har utvecklats i takt med utvecklingen av begreppet hållbar utveckling. Det allra första steget mot hållbarhetsredovisning började med att inkludera

socialt ansvarstagande i företagens rapporter och verksamhetsstyrning. Enligt Tsalis et al. (2020) innehöll de allra första "hållbarhetsrapporterna" endast företagens sociala ansvarstagande, med tydlig focus på arbetstagarnas arbetsförhållanden. Det miljömässiga perspektivet inom redovisningen blev viktigt först på 1980-talet i samband med Brundtlandsrapporten. Brundtlandskommissionen var först med att erkänna att miljön och ekonomin är sammanbundna och oskiljaktiga (Gokten et al., 2020), vilket visade på vikten att inkludera miljömässiga effekter i företagens rapportering. Brundtlandsrapporten drog således i gång utvecklingen av hållbarhetsredovisning baserat på de tre grundpelarna: ekonomiskt ansvar, socialt ansvar och miljömässigt ansvar. Startpunkten för uppkomsten av hållbarhetsredovisning som bygger på dessa tre grundpelare var Exxon Valdes oljeutsläpp år 1989 (Gokten et al., 2020). Exxon tvingades betala stora summor för att städa upp och ersätta skador efter oljeolyckan, vilket visade att företagens miljöpåverkan kan ha stora finansiella konsekvenser (Gokten et al., 2020). Efter olyckan började samhället ställa allt högre krav på att företagen skulle bidra och arbeta för ett mera hållbart samhälle.

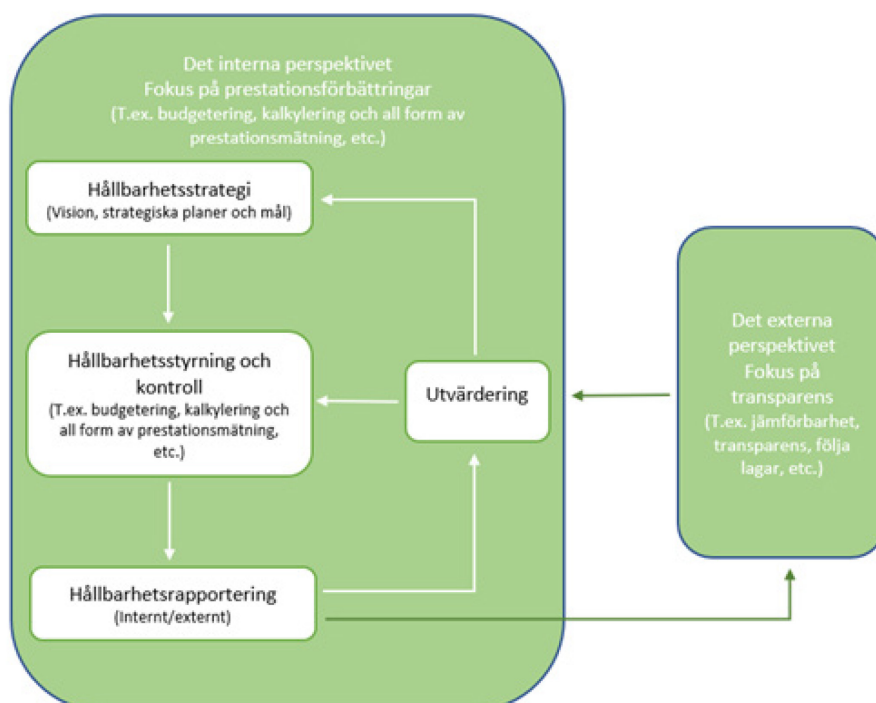
De tre grundpelarna blev, år 1994, tydligt definierade inom det företagsekonomiska begreppet "Trippel Bottom Line (TBL)" av John Elkington (Rimmel, 2018). Begreppet skapades för att inkludera sociala och miljömässiga mätningar i ekonomistyrningen och rapporteringen. Den bakomliggande idén med TBL är att ge en holistisk presentation av organisationers prestanda (Rimmel, 2018). TBL är idag ett väletablerat begrepp inom företagsekonomi och redovisning. År 1997 grundades "Global Reporting Initiative" (GRI) för att skapa en ansvarighetsmekanism som skulle försäkra att företag agerade hållbart (Global Reporting Initiative, 2023).

Enligt EU-direktiv 2014/95/EU (Non Financial Reporting Directive, NFRD) måste alla stora företag och organisationer med allmänt intresse inom EU publicera hållbarhetsrapporter från och med 2018 (Rimmel, 2018). År 2021 introducerade EU-kommissionen ett förslag till ett direktiv om företagens hållbarhetsrapportering (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) som ersättning för NFRD (Wollmert och Hobbs, 2021). CSRD utvidgar NFRD:s tillämpningsområde, till att börja med blir relegeringen av stora företags hållbarhetsrapportering starkare men målet är att även små och medelstora företag ska inkluderas i direktivet efter några år (Wollmert och Hobbs, 2021). Målet med det nya

direktivet är att göra hållbarhetsrapporter likställda med de finansiella rapporterna (Wollmert och Hobbs, 2021). Hållbarhetsredovisningen har således utvecklats från frivillig till reglerad hållbarhetsinformation.

Enligt Rimmel (2018) började hållbarhetsredovisningsprocessen med Human Resource-redovisning (HRA) vilket följdes av social redovisning och till sist miljöredovisning. Hållbarhetsredovisning innehåller således allt från personalresursinsatser, mänskliga tillgångar, rekrytering och utbildning, socialt ansvar, social prestanda, etik och ansvar för samhället till identifiering, mätning, kalkylering och fördelning av miljökostnader. De två nya delområdena (social redovisning och miljöredovisning) har nu börjat inkluderas alltmer i den traditionella redovisningen, till exempel genom integrerad rapportering (Rimmel, 2018).

I figur 2 visar Rimmel (2018) hur det interna perspektivet av redovisning av hållbarhet ser ut. Figuren visar tydligt att hållbarhetsstrategier, hållbarhetskontroller och hållbarhetsrapportering hänger samman och interagerar med varandra. För att ett företag ska prestera bra ur ett hållbart perspektiv krävs det att alla dessa delar fungerar väl och kommunicerar med varandra.



Figur 2: Det interna och externa perspektivet gällande redovisning och hållbarhet (Rimmel, 2018)

Länge kritiserades hållbarhetsredovisningen starkt. Kritikerna påpekade att HRA, social redovisning och miljöredovisning inte är äkta redovisning eftersom de inte följer traditionen i finansiell redovisning (Rimmel, 2018). Detta är dock något som under de senaste åren har utvecklats i och med en förskjutning av tankesätt kring redovisningens roll. Annan kritik som lyfts fram är att det är svårt att samla in data, det saknas incitament och därigenom är det lätt att företagens hållbara profil förvrängs genom att ändra på mätvärden och utelämna data (Rimmel, 2018). Detta har minskat i och att reglering ökat och riktlinjer för hållbarhetsredovisning utvecklats. Dock kvarstår en stor del av dessa problem och grönmålning är fortfarande ett hot mot hållbarheten.

2.1.1 Hållbarhetsrapporteringsverktyg

”Global Reporting Initiative” (GRI)

Målet med GRI var att skapa en ansvarsmekanism som säkerställer att företag följer principerna för ansvarsfullt miljöbeteende (Global Reporting Initiative, 2023). År 1999 presenterades det första utkastet till GRI-riktlinjerna för företagsrepresentanter från olika länder och branscher för återkoppling, vilket resulterade i den första versionen av GRI-riktlinjer (Rimmel, 2018). Allteftersom intresset för hållbarhetsrapportering växte uppdaterades GRI-riktlinjerna. År 2002 lanserades G2, år 2006 lanserades G3 och år 2013 lanserades G4 (Global Reporting Initiative, 2023). År 2016 lanserade GRI de nya GRI-standarder som 2018 ersatte G4-riktlinjerna (Rimmel, 2018). Standarderna baserar sig på G4-riktlinjerna men har omarbetats till ett enklare språk och en mera användbar struktur (Rimmel, 2018). Standarderna har uppdelats i tre olika moduler: ”GRI universal standards”, ”GRI sector standards” och ”GRI topic standards” (Global Reporting Initiative, 2023). Standarderna uppdateras kontinuerligt med de nyaste tilläggen: standarder om skatt år 2019 och avfall år 2020 (Global Reporting Initiative, 2023).

Nordic Sustainability Reporting Standards (NSRS)

I Norden har en övergång mot hållbara produktionsprocesser börjat med att stora företag, som IKEA, Kone och Asko, gör upp egna klimatmål. Detta har i sin tur lett till att deras underleverantörer måste förändra sina processer för att fortsätta vara åtråvärda för kunder. Nordic Accountant Federation (2021) anser att alla nordiska företag snart måste rapportera om sitt hållbarhetsarbete. Existerande standarder som GRI fokuserar på att få de stora jättarna att publicera hållbarhetsrapporter, vilket har lett till att standarderna som byggts upp är svåra att applicera i SMF. NSRS:s mål är att deras standarder ska vara användbara för nordiska SMF (Nordic Accountant Federation, 2021).

Integrerad rapportering

Integrerad rapportering (i fortsättning IR) är idag en av de ledande metoderna inom hållbarhetsrapportering. Metoden introducerar ett alternativt perspektiv till det traditionella ekonomiska perspektivet av vinstmaximering genom att uppmuntra till att värdera företag enligt deras förmåga att skapa hållbart värde (de Villiers och Maroun, 2018). Idéen med IR är således att förklara hur organisationen integrerar med den yttre miljön och att identifiera hur värde skapas på kort, medellång och långsikt (Rimmel, 2018). En integrerad rapport innehåller både finansiell och icke-finansiell information, vilka kopplas samman för att förstå hur företagen skapar värde. Forskningen inom IR har gett retoriska och praktiska insikter, dock krävs det fortsatt empirisk forskning om integrering av IR och dess påverkan (de Villiers och Maroun, 2018).

IR uppkom för att förbättra ledningens effektivitet, göra det lättare att fatta beslut och minska hållbarhetsproblem (de Villiers och Maroun, 2018). Målgrupperna för IR är i första hand företagets ledning och investerare. Grunderna till IR uppkom i Sydafrika i samband med "King-rapporten" (King Code of Corporate Governance Principles) som bestod av rekommendationer för uppföranderegler för banker, bolag och statliga företag (Rimmel, 2018). Begreppet IR introducerades i samband med King II-rapporten år 2002 (Rimmel, 2018). King III-rapporten (publicerad år 2009) var det första nationella försöket att införa krav på integrerad rapportering i bolag (Rimmel, 2018). År 2010 grundades International Integrated

Reporting Committee (IIRC) vars uppgift var att etablera IR i allmän affärspraxis (Rimmel, 2018). IIRC publicerade år 2013 IR-ramverket vars syfte är att förklara hur företagen skapar värde på kort, medellång och långsikt (de Villiers och Maroun, 2018; Rimmel, 2018). IR ska fungera som både extern och intern rapportering, det vill säga IR är inte bara ett rapporteringsverktyg utan också ett verktyg för företagsledningen (Rimmel, 2018).

IR kritiseras för sin snäva målgrupp samt för att fokus ligger på investerare och kapitalgivare i stället för ansvarstagande och hållbarhet (Rimmel, 2018). de Villiers och Maroun (2018) påpekar att fokuseringen på det finansiella värdeskapandet i stället för förvaltare visar att IR främjar svag hållbarhet i stället för stark hållbarhet. Stark hållbarhet ställer krav på att naturkapitalet ska bevaras intakt för att en utveckling ska kunna betecknas som hållbar, medan i svag hållbarhet anses realkapitalet såväl som naturkapitalet avgöra om en utveckling är hållbar (Fegler och Unemo, 2000). En utmaning som IR ställs inför är att minimera IR-ramverkets stora tolkningsutrymme för att göra rapporterna mera jämförbara (Rimmel, 2018).

2.1.2 Hållbarhetscertifiering

Hållbarhetsrapportering och hållbarhetscertifiering är processer som syftar till att bedöma och verifiera en verksamhets hållbarhetspraxis. Buckley (2015) betonar vikten av dessa processer som verktyg för att kommunicera hållbarhetsinsatser till intressenter och bygga förtroende inom branschen. Certifieringar kan ha en positiv effekt på både verksamheternas ekonomiska resultat och miljöpåverkan (Buckley, 2015; Razpotnik Visković och Logar, 2022) Certifieringar kan användas inom en rad olika branscher och sektorer, inklusive turism, jordbruk, energi och byggindustri. Några vanliga certifieringarna inom turismsektorn är Green Key, Sustainable Travel Finland och ISO 14001.

ISO 14001

ISO 14001 är en internationell standard för miljöledningssystem (EMS) som publicerades av International Organization for Standardization (ISO) år 1996 (ISO, u.å.). Standarden är utformad för att hjälpa organisationer att upprätta och genomföra ett effektivt miljöledningssystem för att minska deras miljöpåverkan och öka deras hållbarhet.

Enligt ISO (2015) bygger ISO 14001 på principen om kontinuerlig förbättring, vilket innebär att organisationer som uppfyller standarden strävar efter att minska sin miljöpåverkan över tid. ISO 14001 ger organisationsledningen ett ramverk för att identifiera och hantera risker och möjligheter med miljön i verksamheten, samt att säkerställa efterlevnad av tillämpliga miljölagar och miljöförordningar.

För att bli ISO 14001-certifierade måste organisationer uppfylla specifika krav i standarden, såsom att genomföra en miljöutvärdering, utarbeta en miljöpolicy och handlingsplan, genomföra regelbunden övervakning och mätning av miljöprestanda samt årligen genomföra en ledningsgenomgång. Certifieringen utförs av en tredje part som granskar organisationens miljöledningssystem och miljöprestanda för att säkerställa att standarden uppfylls. (ISO, 2015)

Enligt ISO (2015) kan fördelarna med att uppfylla ISO 14001 inkludera förbättrad miljöprestanda, minskade kostnader genom effektivare användning av resurser, ökat förtroende från intressenter och en stärkt konkurrenskraft. Genom att uppfylla ISO 14001 kan organisationer visa sitt engagemang för miljöansvar och hållbarhet, vilket kan vara en viktig faktor för att attrahera och behålla kunder, investerare och medarbetare.

Sustainable Travel Finland (STF)

Sustainable Travel Finland (STF) är en nationell certifieringsstandard som syftar till att främja hållbar turism och miljöansvar inom turistbranschen i Finland (Visit Finland, u.å.). Certifieringen innebär att en anläggning har uppfyllt specifika krav och engagerar sig i att minska sin miljöpåverkan och främja hållbarhet. STF är en del av Visit Finland, som är en organisation som främjar turism i Finland (Visit Finland, u.å.). Certifieringen är tillgänglig för

hotell, campingar, vandrarhem, restauranger, naturupplevelser, turistbyråer och andra turismrelaterade verksamheter i Finland (Visit Finland, 2023).

Kraven för att få Sustainable Travel Finland-certifiering inkluderar att anläggningen ska ha en hållbarhetspolicy, en plan för att minska sin miljöpåverkan, hantering av avfall och kemikalier, en plan för att främja socialt ansvar och stödja lokalsamhället samt hållbar upphandling (Visit Finland, u.å.). Sustainable Travel Finland-certifiering hjälper anläggningar att minska sin miljöpåverkan, förbättra sitt miljöengagemang och öka medvetenheten om miljöfrågor bland personal och gäster (Visit Finland, u.å.). Certifieringen kan också hjälpa anläggningar att attrahera hållbarhetstänkande turister och skilja sig från konkurrenter genom att visa sitt miljöengagemang och sin hållbarhet.

Green Key

Green Key är en global hållbarhetscertifiering för hotell, campingar, vandrarhem, konferens- och evenemangshoteller och attraktioner som grundades 1994 av FEE (Foundation for Environmental Education). Certifieringen syftar till att främja hållbar turism och miljöansvar samt innebär att en anläggning har uppfyllt specifika miljökrav och engagerar sig i att minska sin miljöpåverkan och främja hållbarhet. (Green Key, 2022)

Kraven för att få Green Key-certifiering inkluderar att anläggningen ska ha en miljöpolicy, en miljöplan med mål och åtgärder, en plan för att minska vatten- och energiförbrukningen, hantering av avfall och kemikalier samt hållbar upphandling. Certifieringsprocessen innebär en noggrann granskning av verksamheten och miljöprestandan samt ett platsbesök av en certifierad revisor. Efter certifieringen får anläggningen tillstånd att använda Green Key-märket och visas upp som en hållbar boendeenhet för turister och besökare. (Green Key, 2022)

3 Verksamhetsstyrning för hållbarhet

I detta teorikapitel förklaras verksamhetsstyrning för hållbarhet genom att göra en djupdykning i hållbara ledningskontrollsystem. Malmi och Browns (2008) ledningskontrollpaket förklaras och teorier hur hållbarhet kan implementeras i ledningskontrollsystemen presenteras. Kapitlet avslutas med en kort presentation av teorin bakom integrering av hållbarhetsrapportering i hållbara ledningskontrollsystem.

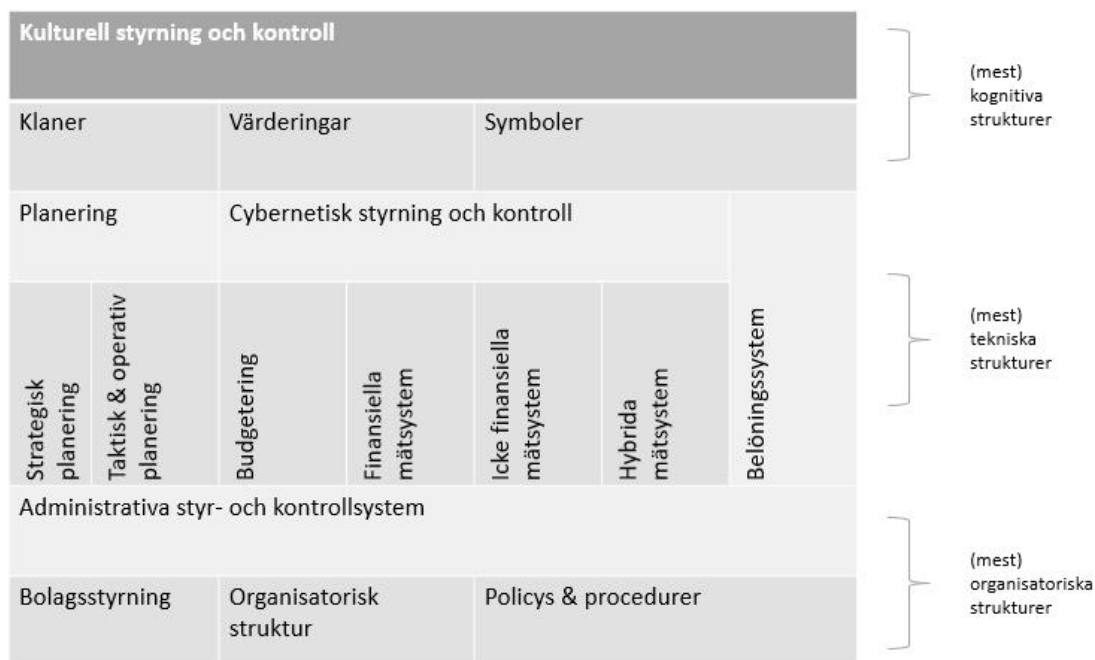
Verksamhetsstyrning för hållbarhet har samma utgångspunkter som den traditionella ekonomistyrningen, det vill säga företagets vision, affärsidé, strategi och verksamhetsplaner. Förutom detta ska verksamhetsstyrning för hållbarhet även hjälpa företagen att bli samhällseliga värdeskapare (Rimmel, 2018). Det vill säga att denna sorts verksamhetsstyrning ska styra fokus från enbart det finansiella till en större helhetsbild som inkluderar sociala- och miljömässiga effekter och mål. För att styra företagen mot de önskade målen har de som arbetar med verksamhetsstyrning många uppgifter (Ax et al., 2009, kapitel 1), bland annat att:

- planera, genomföra, följa upp och anpassa verksamheten i förhållande till planer och mål
- förse beslutsfattare med underlag och följa upp fattade beslut
- samla in, tolka, sammanställa, rapportera och kommunicera ekonomisk information
- analysera hur verksamhetens processer och aktiviteter kan förbättras
- utveckla och uppdatera styr- och ekonomisystem
- bidra till en hållbar utveckling.

För att kunna utföra dessa uppgifter behövs bland annat ledningskontrollsystem (MCS) (Ax et al., 2009, kapitel 1). MCS är ett begrepp med många olika definitioner. En del forskare ger en snäv definition av vad som utgör MCS, bland annat definierar Robert Anthony MCS som den process genom vilken ledningen säkerställer att resurser införskaffas och används effektivt och ändamålsenligt för att uppnå organisationens mål (Traxler et al., 2020). Denna definition exkluderar strategisk och operativ kontroll av anställda och ligger i linje med definitioner av Merchant och Van der Stede samt Abernethy och Chua (refererade i Malmi och Brown, 2008).

I denna avhandling kommer dock en bredare definition av MCS att tillämpas. Definitionen av MCS som jag vill använda har utgångspunkt i Malmi och Browns (2008) definition. De definierar MCS som kompletta system med regler, praxis, system, värderingar och andra aktiviteter som ledningen inför för att påverka de anställdas beteende. Förutom detta vill jag även inkludera system som används för att underlätta beslutstagandet, i liket med definitionen av Chenhall (refererad i Malmi och Brown, 2008). Chenhall definierar MCS som en bred term som omfattar redovisningssystem och som inkluderar även andra kontroller som personliga kontroller och klankontroller (Malmi och Brown, 2008). För att begränsa denna definition, kommer jag även inkludera att MCS används för att upprätthålla eller ändra mönster i en organisatorisk verksamhet enligt de mål som ställts. Vilket är i linje med definitionerna av både Henri (2005) och Flamholtz et al. (refererad i Malmi och Brown, 2008). Kortfattat lyder min definition av MCS så här: MCS är ett komplett system som ledningen använder för att påverka hur de anställda beter sig, fattar beslut och som stöder organisationens mål. Det inkluderar regler, praxis, system, värderingar och andra aktiviteter. Systemet kan användas för att bibehålla befintlig verksamhet eller genomföra förändringar i organisationen.

Många forskare har studerat MCS och deras olika beståndsdelar, användningssätt och betydelser. För att lättare studera och förstå sig på MCS så har flera ramverk uppstått, t.ex. Simons' ramverk "kontrollspakarna" (The Levers of Control, LOC), Malmi och Browns MCS-paket och Tessier och Otleys konceptuella utveckling av Simons' ramverk (Tessier och Otley, 2012). Malmi och Brown (2008) presenterar däremot ledningskontrollsystemen som ett paket (se figur 3), där de olika delarna berör olika enheter, chefer och intressenter. Dessa delar är: kulturella kontroller, planeringskontroller, cybernetiska kontroller, belöning och ersättning samt administrativa kontroller.



Figur 3: Styr- och kontrollpaket enligt Malmi och Brown (2008) och de tre typerna av strukturer (Rimmel, 2018)

MCS anses spela en huvudroll vid företagens arbete mot hållbarhet, eftersom de hjälper till att säkerställa att de anställdas beteende stämmer överens med företagets hållbarhetsmål och hållbarhetsstrategier (Gond et al., 2012; Taxler et al., 2020; Lueg och Radlach, 2015). Kritiker hävdar dock att MCS inte nödvändigtvis tar hänsyn till komplexiteten i dagens affärsmiljö, inklusive behovet av mer holistiska angreppssätt till hållbarhet och intressentengagemang (Malmi & Brown, 2008).

3.1 Hållbara ledningskontrollsystem (SMCS)

Ett sätt för företag att lyckas med sina hållbarhetsstrategier och hållbarhetsmål är att implementera hållbarhetstänket i sina MCS. Många forskare lyfter fram vikten av MCS vid integreringen av alla tre dimensioner av hållbar utveckling (det vill säga social hållbarhet, miljömässig hållbarhet och ekonomisk hållbarhet) (Lueg och Radlach, 2015). Dock påpekar Lueg och Radlach (2015) att traditionella redovisningsbaserade MCS inte kan inkludera alla aspekter inom hållbar utveckling. Därför måste hållbarhet inkluderas i systemen och hållbara

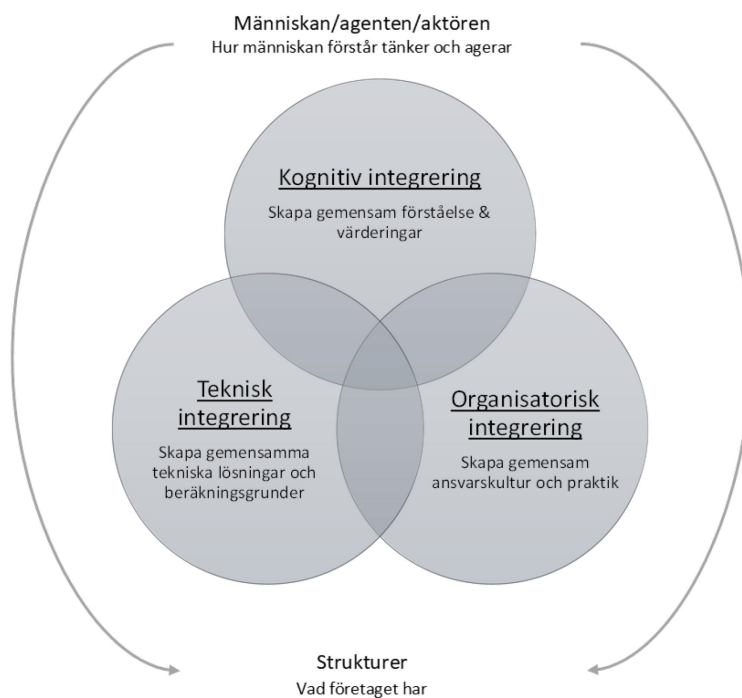
MCS (i fortsättningen SMCS, "Sustainable Management Control Systems") skapas för att lättare kunna bearbeta den hållbara utvecklingen. Enligt Rimmel (2018) är det nya inom verksamhetsstyrning för hållbarhet, jämfört med den traditionella ekonomistyrningen, att inkludera hållbara intressenters intressen i de traditionella MCS och att om det är nödvändigt skapa nya SMCS.

Tidigare forskning har beskrivit kontrollsystem för hållbarhet (Sustainable Control Systems, SCS) och deras effekt på miljörelaterad och finansiell prestanda (Gond et al., 2012). Kontrollsystem för hållbarhet anses bidra till en bättre hållbarhetsprestanda för företag (Wijethilake, 2017). Några exempel på kontrollsystem för hållbarhet är hållbarhetsplanering, miljöbudgetering och hållbarhetsbudgetering, redovisningssystem för materialflödeskonstader, hållbart mervärde (Sustainable Value Added, SVA) och hållbart balanserat styrkort (Gond et al., 2012). I sin artikel vill Gond et al. (2012) integrera kontrollsystem för hållbarhet i MCS, för att bidra till ett effektivare arbete i riktning mot hållbarhet. Även Wijethilake (2017) lyfter fram att en integrering av hållbarhet i MCS kan ge ett bättre hållbarhetsresultat för företag.

Dock finns det opposition till att använda MCS som verktyg för att integrera alla tre dimensioner av hållbar utveckling. Enligt Kolk och Pinkse (2010) är det viktigt att ta hänsyn till de begränsningar och utmaningar som MCS har. De menar att MCS kan vara ineffektiva för att hantera komplexa hållbarhetsfrågor, såsom sociala rättvisa och miljöproblem, som kräver tvärvetenskapliga lösningar och långsiktig strategisk planering.

För en lyckad integrering av hållbarhet i MCS krävs det att integreringen sker på tre områden (se figur 4): kognitivt, organisatoriskt och tekniskt (Gond et al., 2012; Maas et al., 2016; Rimmel, 2018). Integrering på det kognitiva området är en viktig del av integreringen av hållbarhet. De kognitiva strukturerna förklaras som människors attityder, tankesätt och värderingar (Rimmel, 2018). MCS såväl som hållbara kontrollsystem kan fungera som kommunikationsplattformar där anställda kan ta del av de olika attityderna, tankesätten och synsätten som finns i företaget. Detta integreringsområde anses vara avgörande i integreringen av hållbarhet (Gond et al., 2012). Utan den kognitiva integreringen, det vill säga viljan att arbeta med hållbarhet inom företaget, blir det svårt att kompensera med integrering av de två övriga integreringsområdena (Rimmel, 2018). Det andra området, organisatorisk

integrering, handlar om att bygga upp en stödprocess och gemensam praxis som de anställda kan följa när de jobbar med ekonomi- och hållbarhetsfrågor (Rimmel, 2018). Det tredje och sista integreringsområdet, teknisk integrering, fokuserar på att integrera hållbarhet i företagens systemtekniska infrastruktur och de metodologiska länkarna och koncepten som ligger bakom räkenskapsinfrastrukturen (Rimmel, 2018). Enligt Rimmel (2018) kan man uppnå en full integrering ”när t.ex. ekonomi- och hållbarhetsmedarbetare tänker och värderar hållbarhetsfrågorna lika högt (kognitiv integrering), använder system-tekniska lösningar som möjliggör en full teknisk integrering av hållbarhets- och ekonomisk information samtidigt som de också, i verkligheten, jobbar integrerat (organisatorisk integrering) med hållbarhetsfrågor”.



Figur 4: Pågående struktureringsprocess och integrering (Rimmel, 2018)

Lueg och Radlach (2015) identifierar olika kontroller som företag använder sig av för att genomdriva hållbar utveckling. De har också delat in de olika MCS enligt Malmi och Browns (2008) ramverk. Enligt Lueg och Radlach (2016) säkerställer Malmi och Browns ramverk en heltäckande förståelse av upprätthållandet av hållbar utveckling i praktiken. Rimmel (2018)

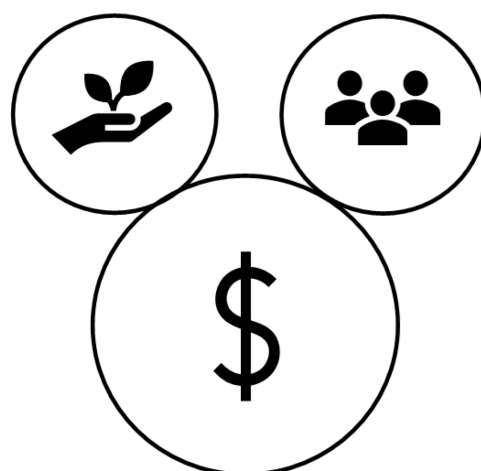
har också använt sig av Malmi och Browns MCS-paket för att förklara hur integreringen av hållbarhet kan ske inom företag, vilket förklaras närmare nedan.

3.1.1 Kulturella kontroller

Organisationskultur ses som ett kontrollsystem som används för att påverka beteenden och handlingar inom en organisation. Påverkan sker genom de värderingar, livsställningar och normer som hittas inom organisationen (Traxler et al., 2020). Malmi och Brown (2008) delar in de kulturella kontrollerna i tre underkategorier: klankontroller, värdebaserade kontroller och symbolbaserade kontroller. Klankontroller beskrivs som de värderingar och livsställningar som sprids inom en subkultur eller klan genom dess ritualer och ceremonier (Malmi och Brown, 2008). De värdebaserade kontrollerna förklaras av Malmi och Brown (2008) som organisatoriska definitioner som kommuniceras för att tillhandahålla grundläggande värderingar, syften och direktiv för organisationen. Symbolbaserade kontroller beskrivs som synliga uttryck som organisationer skapar, bland annat designen på byggnader och arbetsplatser (Malmi och Brown, 2008).

Integreringen av hållbarhet i detta kontrollsystem sker mestadels genom kognitiva strukturer (Rimmel, 2018). Det vill säga gemensamma hållbara värderingar, syften och uttryck inom organisationer gör det enklare och mera naturligt för anställda att jobba med hållbarhet.

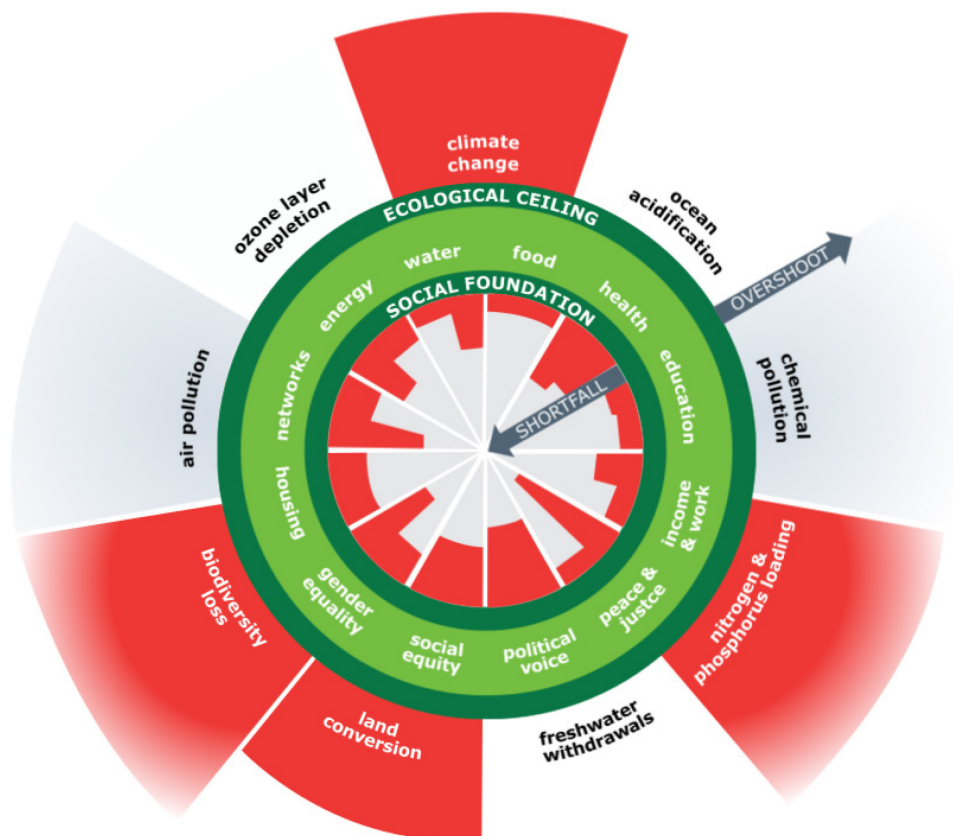
Enligt Lueg och Radlach (2015) integreras hållbarhet in i företagskulturen genom initiativ, kommunikation och engagemang av ledningen och de anställda. Rimmel (2018) delar in den kognitiva strukturen i två delar, hållbarhet när det är lönsamt (Business case-principen) och nya tankesätt där lönsamhetsaspekten åsidosätts delvis eller helt för samhällets bästa (det paradoxala synsättet). Business case-principen är mera vanlig inom redovisningsdominerade områden, vilket ses som



Figur 5: "Mickey Mouse" ekonomi

en nyckelorsak till att hållbarhet inte utvecklats så snabbt som önskat (Rimmel, 2018). Det

välkända ramverket TBL där miljön, det sociala och ekonomin är likställda är välkänt och använt inom företag, dock finns det de som påpekar att denna likställning inte alltid stämmer överens med verkligheten. Carlsson (2020, kapitel 4) påstår i sin bok "Exponentiell klimatomställning" att dessa TBL-ekonomier ofta blir så kallade "Mickey Mouse" ekonomier (figur 5) som sätter ekonomi in centrum. Carlssons (2020, kapitel 4) förslag att miljön borde komma först, därefter det sociala och sist ekonomin kan liknas med Rimmels (2018) paradoxala synsätt såväl som Raworths (2017) "Doughnut Economics" (figur 6). Doughnut ekonomin förklarar att hållbar utveckling kan uppnås ifall ekonomin håller sig inom både planetens gränser och de sociala och humanitära aspekterna (Carlsson, 2020, kapitel 4). Dessa ramverk har blivit allt mer vanliga i dagens hållbarhetsdiskussioner. Det som i första hand krävs för att organisationer ska lyckas med sitt hållbarhetsarbete är således att tankesättet inom organisationerna blir mer paradoxalt och mindre Business case-inriktat.



Figur 6: Doughnut economics (Raworth, 2017)

3.1.2 Planeringskontroller

Planering sätter mål för organisationen och ger standarder som möjliggör att målen uppnås (Traxler et al., 2020). Dessa funktioner fungerar som kontrollsystem genom att kontrollera prestationer, beteende och aktiviteter som utförs inom organisationen (Malmi och Brown, 2008). Malmi och Brown (2008) delar in planeringskontrollsystem i två underkategorier: långtidsplanering med ett strategiskt fokus och handlingsplanering med ett taktiskt fokus. Det är även viktigt att förstå att planering sätter upp framtida mål och aktiviteter samt involverar de anställda och bygger upp engagemang för dessa planer (Malmi och Brown, 2008).

En organisation som strävar efter hållbar utveckling bör inkludera det i både sina kortsiktiga och långsiktiga mål på lokal och central nivå (Lueg och Radlach, 2015), till exempel mål för minskade utsläpp och avfall eller ökad användning av hållbar energi. Vid integrering av hållbarhet inom planeringskontrollerna krävs tekniska strukturer. För att kunna planera för hållbarhet krävs det att organisationen har en tillförlitlig hållbar systemteknisk infrastruktur och att de metodologiska länkarna och koncepten är hållbart utformade. De metodologiska koncept som används inom hållbara organisationer måste således stöda strävan efter hållbarhet.

3.1.3 Cybernetiska kontroller

Cybernetiska kontrollsystem inkluderar kvantifiering av ett fenomen, standarder för prestandan och processer för återkoppling (Malmi och Brown, 2008). Malmi och Brown (2008) delar in de cybernetiska kontrollerna i fyra olika kategorier: budgeter, finansiella mätsystem, icke-finansiella mätsystem och hybrida mätsystem. Det är här viktigt att skilja mellan cybernetiska system som används som stöd i beslutsfattande och cybernetiska system som används som ett kontrollsystem, till exempel system som används för att koppla samman beteende och mål. Budgetering, som ett kontrollsystem, fokuserar på planering av acceptabla nivåer av beteende och utvärderar prestandan mot dessa planer. Ett annat vanligt

kontrollsystem är att hålla anställda ansvariga för specifika finansiella nyckeltal. (Malmi och Brown, 2008)

Cybernetiska kontrollsystem är som klippta och skurna för integrering av hållbarhet genom tekniska strukturer. Här gäller det att bygga upp hållbara system för budgetering (ex. miljöbudgeter, sociala budgeter och TBL-budgeter), mätsystem (ex. självkostnadskalkylering avseende miljörelaterade och sociala frågor, livscykelkalkyler och livscykelanalyser, cirkulär ekonomi) och hybrida mätsystem (ex. hållbara balanserade styrkort, eko-effektivitetsanalyser och hållbarhetsrapportering) (Rimmel, 2018). Dessa kontroller är de mest använda för hållbarhetsarbetet inom europeiska organisationer, den höga populariteten kan tyda på att dessa kontroller även är viktigast för att uppnå hållbarhet (Lueg och Radlach, 2015). Rimmel (2018) anser också att TBL-tänkandet är det teoretiskt effektivaste sättet att integrera hållbarhet i styrverktyg.

3.1.4 Belöning och ersättning

Malmi och Brown (2008) beskriver belönings- och ersättningssystemet som en viktig del av MCS för att påverka beteendet hos individer och organisationer. Belönings- och ersättningssystemet är utformat för att motivera anställda att utföra arbetsuppgifter och uppnå organisationens mål. Belöningar kan vara monetära eller icke-monetära och kan vara baserade på individuell prestation eller prestation på gruppnivå. Ersättningssystemet är utformat för att locka och behålla kvalificerade medarbetare genom att erbjuda konkurrenskraftig lön och förmåner.

Integreringen av hållbarhet i belönings- och ersättningssystem sker genom tekniska strukturer. Här gäller det att baser utvärderings- och belöningsystemen på multidimensionella mått, det vill säga hur bra man lyckats med miljö- och sociala mål (Rimmel, 2018). Lueg och Radlach (2015) anser att det är viktigt att inkludera hållbarhet i belönings- och ersättningssystemet för att uppmuntra anställda att engagera sig i hållbara beteenden och bidra till organisationens hållbarhetsmål. De här typerna av system är inte speciellt vanliga (Lueg och Radlach, 2015; Rimmel, 2018).

3.1.5 Administrativa kontroller

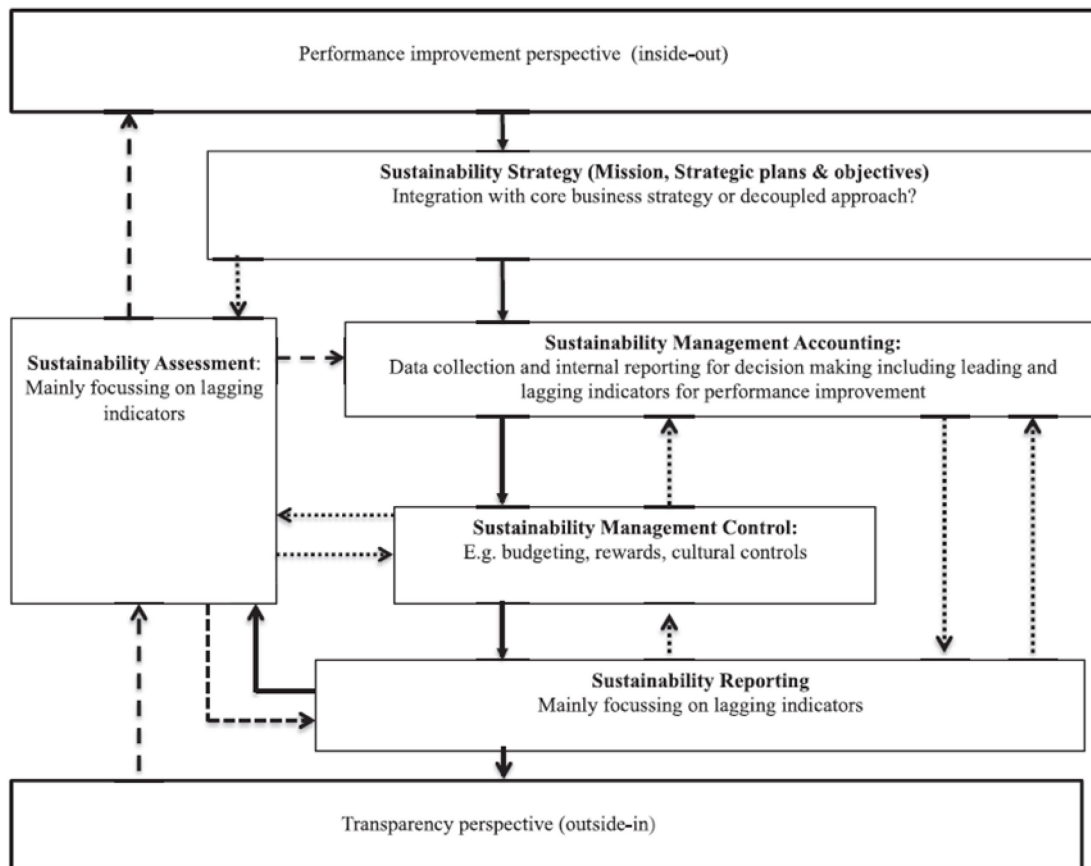
Enligt Malmi och Brown (2008) är administrativa kontroller utformade för att säkerställa att organisationen fungerar effektivt genom att fastställa rutiner, regler och policies. Administrativa kontrollsystem styr de anställdas beteende genom att organisera individer och grupper, övervaka beteende, göra de anställda ansvariga för sina beteenden och specificera hur uppgifter ska utföras och inte utföras (Malmi och Brown, 2008). Tre grupper av administrativa kontroller har identifierats: bolagsstyrning, organisatoriskstruktur och praxis och procedurer. Bolagsstyrning avser det sätt på vilket en organisation styrs, inklusive rollerna och ansvarigheten hos dess styrelse, ledning och andra intressenter. Enligt Malmi och Brown (2008) kan bolagsstyrning hjälpa till att säkerställa att organisationen förvaltas effektivt och att dess mål är i linje med intressenternas intressen. Organisatoriskstruktur avser det sätt på vilket en organisationsstruktur, roller och ansvar är utformade för att underlätta uppnåendet av dess mål. Malmi och Brown (2008) anser att organisatoriskstruktur kan hjälpa till att klargöra roller och ansvar, minska dubbelarbete och förbättra samordning och kommunikation inom organisationen. Policies och procedurer avser de formaliserade regler och riktlinjer som en organisation använder för att styra sin verksamhet. Dessa hjälper till att säkerställa att organisationens verksamhet är i linje med dess mål och värderingar (Malmi och Brown, 2008).

Administrativa kontroller kräver en integrering av hållbarhet genom organisatorisk struktur. Det vill säga hållbarhet ska inkluderas i styrningen av organisationen, organisationens struktur och i organisationens praxis och procedurer. Bland annat kan en hierarkiskt platt organisation främja delaktighet och samarbete, eller så kan ett decentraliserat beslutsfattande främja lokalt ansvarstagande för hållbarhet. Enligt Lueg och Radlach (2015) kan ledningens hållbarhetsengagemang öka medvetenheten av hållbarhet inom organisationen, ge en vision av hållbarhetsmålen och säkerställa legitimiteten. Gond et al. (2012) påpekar här vikten av att redovisare vet hur de ska redovisa för hållbarhet och att hållbarhetschefer förstår sig på finansiell redovisning. Dock kan man även påstå att man borde ta ett steg längre för att kunna klassas som en hållbar organisation, det vill säga att alla arbetare ska förstå sig på hållbarhet

inom sitt eget område så att en hållbarhetschef blir obsolet. Rimmel (2018) påpekar också att hållbarhetskunskap inte bara ska finnas hos hållbarhetsexperter.

3.2 Hållbarhetsrapportering integrerat med hållbara ledningskontrollsystem (SMCS)

En integrering av hållbarhetsrapportering i MCS ger fördelar åt företag genom att operationalisera hållbarhetsmålen, bredda på intressenternas ansvarighet så väl som att identifiera interaktionen med intressenterna, formalisera organisationens visioner och förbättra kommunikationen av hållbarhetsåtgärderna internt (Kerr et al, 2015). Speciellt balanserade styrkort anses vara en möjliggörande ram för integreringen av hållbarhetsrapportering i MCS (Kerr et al., 2015). Dock är det många företag som väljer att göra en full integrering av hållbarhetsrapporteringen i MCS (de Villiers och Maroun, 2018). Maas et al. (2016) påpekar att hållbar redovisning, hållbar kontroll och hållbarhetsrapportering kan stärka varandra och bana väg mot en mera effektiv hållbarhetsledningsstrategi ifall de var avsiktligt länkade. Maas et al. (2016) har i sin artikel utvecklat ett integrerat ramverk som kopplar samman hållbarhetsbedömning, förvaltningsredovisning, kontroll och rapportering (figur 7). Ramverket visar hur begreppen kan kombineras till ett integrerat tillvägagångssätt som inte bara kopplar samman de enskilda delarna utan också specificerar behovet av återkoppling. Ramverket kan hjälpa till att systematiskt utforma och hantera mätning, resultatstyrning och rapportering av hållbarhetsfrågor på ett integrerat sätt, antingen genom att ta ett utifrån-in-perspektiv, ett inifrån-ut-perspektiv eller båda perspektiven. De heldragna pilarna beskriver den generiska vägen med ett "prestationsförbättringsperspektiv" (inifrån-ut), streckade linjer beskriver den andra generiska vägen med ett "transparens perspektiv" (utifrån-in) och de prickade linjerna beskriver en väg där länkar saknas för att skapa integration av hållbarhetsbedömning, förvaltningsredovisning, kontroll och rapportering (linjerna visar inte alla möjliga kopplingar för integration). (Maas et al., 2016)



Figur 7: Integrerad ramverk som kopplar samman hållbarhetsbedömning, förvaltningsredovisning, kontroll och rapportering. (Maas et al., 2016)

Ramverket kan också stödja ledningen att bättre förstå hur de fyra begreppen hållbarhetsbedömning, hållbarhetsredovisning och kontroll och hållbarhetsrapportering hänger ihop och skulle kunna kopplas till varandra för att utveckla ett integrerat tillvägagångssätt (Maas et al., 2016).

Det finns även litteratur som visar på minimal koppling mellan hållbarhetsrapportering och MCS, detta sker oftast när företaget använder rapporteringen för externa orsaker (de Villiers och Maroun, 2018). Det är alltså viktigt hur företagen riktar sin rapport. När rapporten är riktad mot prestationsförbättring är det viktigt att MCS kan möjliggöra integrering av hållbarhetsinformationen som hittas i rapporten (de Villiers och Maroun, 2018).

4 Tidigare forskning

I detta kapitel diskuteras tidigare forskning om hållbarhetsrapportering och hållbarhet och MCS.

Det finns mycket tidigare empirisk forskning om hållbarhetsrapportering, till exempel hållbarhetsrapporternas inverkan på företagets finansiella prestation och lönsamhet (t.ex. Laskar 2018; Hussain et al., 2019), hållbarhetsrapporternas inverkan på företagets marknadsresultat (t.ex. Buallay, 2019) och hållbarhetsrapporternas nivå (t.ex. Herbert et al., 2020). Detta har gjorts för att få svar på den pågående debatten om hållbarhetsarbetets kostnader och fördelar (Buallay, 2019). Denna avhandling diskuterar dock inte dessa väldebatterade ämne utan fokuserar i stället på hållbarhet och MCS. Den empiriska forskningen som behandlar hållbarhet och kontrollsysteem har fokuserat på bland annat delar av kontrollsysteem (Gates och Germain, 2010; Wijethilake, 2017), integrering av hållbarhetsrapportering i kontrollsystemen (Kerr et al., 2015) och externa faktorer (Herremans och Nazari, 2016).

Gates och Germain (2010) har två syften med sin undersökning: det första är att utvärdera hur företag införlivar hållbarhet i sina strategiska resultatmätningssystem och anpassar dem till sin strategi, det andra är att undersöka vilka faktorer som kan förklara varför metoderna varierar mellan företag. Som bakgrund förklarar de hur hållbarhet kan införlivas i balanserade styrkort (Gates och Germain, 2010). Undersökningen görs genom att skicka ut frågeformulär åt ledningskontrollexperter och svaren som sammanställdes var från 79 företag från Frankrike och den franska aktiemarknaden. Resultaten av studien visar att hållbarhet sällan införlivas i strategiska resultatmätningssystem och att de i obetydlig grad ligger i linje med strategin. (Gates och Germain, 2010) Dock påpekar Gates och Germain (2010) att hållbarhet kan ge värdefull respons för strategiformuleringsprocessen.

Kerr et al. (2015) studerar integreringen av hållbarhetsrapportering i MCS genom tre fallstudier från Nya Zeeland. De bygger på den tidigare litteraturen av hur interna MCS agerar med företagets sociala och miljömässiga agenda, med fokus på nyttan av att kombinera MCS

med externa TBL-rapporter (Kerr et al., 2015). Precis som Gates och Germain (2010) fäster Kerr et al. (2015) stor fokus på balanserade styrkort och hur de kan användas när hållbarhet införlivas med kontrollsystem. Kerr et al. (2015) kommer i sin studie fram till att alla tre fallstudierna använder balanserade styrkort och interna TBL-rapporter diagnostiskt och att alla insåg vikten av att adressera TBL problem.

Herremans och Nazari (2016) undersöker hur ledningens motivation och intressentrelationer agerar som drivkrafter för att påverka både formella och informella kontrollsystem unika för hållbarhetsrapportering. De samlade in data genom att göra intervjuer med företag och intressenter i petroleumindustrin i Kanada (Herremans och Nazari, 2016). Resultatet av deras studie visar att ledare som motiveras av obligatoriska krav inte utvecklade några formella eller informella kontrollsystem, däremot framkom det att kognitivt motiverade företag fungerade som ledare och innovatörer för hållbarhetsrapportering (Herremans och Nazari, 2016).

Wijethilake (2017) studerar hur företag använder kontrollsystem för hållbarhet (SCS) för att realisera en proaktiv hållbarhetsstrategi till företagets hållbarhetsprestanda. Data samlades in från 175 stora multinationella och lokala företag i Sri Lanka genom enkät (Wijethilake, 2017). Svaren analyseras med hjälp av "Partial Least Squares Structural Equation Modeling" (Wijethilake, 2017). Wijethilake (2017) visar att SCS har en viktig roll för att stödja strategiskt hållbarhetsbeslut genom att reagera på företags strategiska förändringar.

4 Metod

I detta kapitel förklaras den metod som kommer att användas i undersökningen. Därefter kommer en mer djupgående förklaring av hur dessa metoder användes samt en kort introduktion till de undersökningsobjekt som valts.

I denna avhandling används fallstudiemetoden för att undersöka företagsinterna system i förhållande till hållbarhet i två olika fall. Det vill säga en vetenskaplig undersökning av verkligheten görs genom att studera fenomenet hållbarhet inom företagsledning. Ett fenomenologiskt förhållningssätt, som är dominerande inom kvalitativa studier, visar ett intresse för att förstå sociala fenomen utifrån aktörers egna perspektiv (Kvale och Brinkmann, 2009, s. 41–42). I denna avhandling studeras två fall för att pröva en teori, det vill säga syftet är att pröva om en integrering av hållbarhet i företagsinterna system kan underlätta uppnåendet av hållbarhetsmål och hållbarhetsstrategier. Fallstudier har visat sig ha stor betydelse för den företagsadministrativa utvecklingen (Lundahl och Skärvad, 1999, s. 188). Detta beror på att fallstudier är en bra metod att använda när man vill förstå en organisations hela komplexitet (Lundahl och Skärvad, 1999, s. 188). Två fall, dvs. två företag, valdes för att ge ett djup i studien och även en större bredd än vad ett enda fall skulle ge. Det gav också möjligheten att jämföra de två olika fallen med varandra. Fallen valdes baserat på hurdant hållbarhetsrykte de hade, med hjälp av information som hittades på deras hemsidor och övriga hållbarhetskanaler som Sustainable Travel Finland. Just dessa två fall valdes på grund av att de nyligen befunnit eller för tillfället befann sig i ett förändringsstadium. Enligt Lundahl och Skärvad (1999, s. 191) har man bäst förutsättningar för att förstå ett fenomen genom att studera ett förändringsförlopp.

De datainsamlingsmetoder som valts är intervju av ledare inom valda företag och en enkät som anställda inom respektive företag fick svara på. Intervjuerna gjordes för att få data om fallstudiernas MCS och hållbarhetsrapporteringsprocess. Intervjufrågorna fokuserade på att samla information om hur företaget lyckats med att implementera hållbarhet i sina strategier och MCS samt ifall hållbarhetsrapporterna används internt. Enkätens uppgift var att få arbetarnas syn på företagets hållbarhetsarbete och ifall de tycker företaget lyckats eller

misslyckats med detta. Enkäterna ger studien ett kvantitativt datainnehåll, trots detta utgår fallstudien från kvalitativ metodfilosofi. Undersökningar som använder kvalitativa metoder utgår främst från tolkning av människor: deras utsägnande, tankar, skrifter, beslut och handlingar (Lundahl och Skärvad, 1999, s. 111). Enligt Bryman och Bell (2017, s. 372) bör kvalitativa undersökare ta en kunskapsteoretisk ståndpunkt, det vill säga de ska förstå den social verkligheten baserat på hur deltagarna i en viss miljö tolkar denna verklighet.

4.1 Intervju

Intervju valdes som metod eftersom det i dessa fall ansågs vara det bästa sättet att samla information om företagens interna processer, strukturer och värderingar. Möjligheten att ställa följdfrågor och att be om förtydligande underlättade datainsamlandet. Samtidigt gav intervjuerna även en djupgående förståelse av respondenternas inställning till hållbarhet. Kvale och Brinkmann (2009) beskriver intervjun som en konversation mellan två eller flera personer där undersökaren försöker att förstå respondentens uppfattningar och erfarenheter av ett visst fenomen.

Den kvalitativa intervjumetoden som användes i denna avhandling är semistrukturerad, d.v.s. varken ett öppet vardagssamtal eller ett slutet frågeformulär. Flexibiliteten som den semistrukturerade intervjun ger är till stor fördel i undersökningen. Några frågor konstruerades för att ge en ram för intervjuerna och flera följdfrågor ställdes under intervjuerna för att få ett mera djupgående svar och för att uppmuntra till diskussion. Den diskussion som uppstår av en semistrukturerad intervju kan vara givande för båda parterna, bland annat kan den bidra till utvecklandet av nya instinkter och inspirera till nya tolkningar av fenomenet som diskuteras (Kvale och Brinkmann, 2009, s. 31).

En intervju per företag genomfördes. Intervjuerna i de båda fallen i studien gjordes ansikte mot ansikte, jag tog mig till respondenternas respektive arbetsplats där intervjuerna gjordes i en miljö som för dem var välbekant och bekväm. Intervjuerna började med att respondenterna öppet fick förklara om deras hållbarhetsarbete. Detta utvecklades till en diskussion då följdfrågor ställdes. Vid slutet av intervjuerna ställdes mer djupgående frågor

då mera information behövdes. Intervjuerna varade båda i cirka en timme. Under de första trettio minuter diskuterades företagets hållbarhetsarbete och under de sista trettio minuterna ställdes följdfrågor och denna undersökning diskuterades.

Det finns dock även utmaningar med intervjuer som datainsamlingsmetod. Kvale och Brinkmann (2009) påpekar att intervjuer kan vara tidskrävande och kräva mycket resurser, vilket kan vara en utmaning i vissa undersökningar. Detta är fallet för denna undersökning där bara två intervjuer har gjorts. Vid sådana fall måste man i analysen beakta risken för skevheter, i och med att intervju är en väldigt subjektiv teknik (Bell, 2005, s. 167). Vidare kan respondenterna vara ovilliga att dela med sig av information eller ha svårt att uttrycka sina uppfattningar och erfarenheter på ett tydligt sätt. Det är således viktigt att beakta att kunskapen som producerats genom intervjuer till stor del är beroende på den sociala relationen mellan intervjuaren och respondenten (Kvale och Brinkmann, 2009, s. 32).

Sammanfattningsvis är intervjuer en vanligt förekommande och användbar datainsamlingsmetod, men det är viktigt att vara medveten om dess fördelar och utmaningar. Genom att använda en kombination av strukturerade och semistrukturerade intervjuer, samt att ta hänsyn till respondenternas behov och förutsättningar, kan undersökaren samla in värdefulla data om ett fenomen och få en djupgående förståelse av respondenternas perspektiv.

4.2 Enkät

Enkäter är en vanlig datainsamlingsmetod inom många olika forskningsområden. Lundahl och Skärvad (1999) beskriver enkäter som en metod för att samla in standardiserad information från ett stort antal respondenter. Enkäter kan användas för att samla in både kvantitativa och kvalitativa data det vill säga frågorna kan vara både öppna och slutna.

I denna undersökning skickades enkäten ut år alla anställda i de två företag som undersöktes för att få deras perspektiv på företagets hållbarhetsarbete. Ett arbetstagarperspektiv ger en bättre inblick i hur det verkligen ser ut på arbetsplatsen och hur arbetarna hanterar

situationer som kan uppstå. Enkätens samlar in data över hur företaget lyckas med att förmedla företagets organisationskultur och värderingar samt hur företaget lyckas styra de anställdas beteende mot hållbarhet. Enkäten är ett bra komplement till intervjun som gjordes inom respektive företag för att få mer utförligt data att analysera. Dock tappades kontrollen i och med att frågorna måste fastställas på förhand och inga spontana uppföljningsfrågor kunde ställas. Enkäten skickades till intervjurespondenterna för vidaredistribution till de anställda i företagen som undersöks. Det skickades även påminnelser efter en tid för att få flera svar. Detta visade sig vara en bra metod för ett av företagen som gav en relativt bra svarsfrekvens (30,4%) medan de anställda i det andra företag inte tog sig tid att svara på enkäten, vilket gav en noll procents svarsfrekvens.

Det finns således utmaningar med enkäter som datainsamlingsmetod. Lundahl och Skärvad (1999) pekar på att enkäter kan ha en låg svarsfrekvens, vilket kan påverka tillförlitligheten av resultaten. Vidare kan enkäter begränsa respondentens förmåga att uttrycka sig och att ge mer utförliga svar, vilket kan göra det svårt att få en djupgående förståelse av respondenternas uppfattningar och erfarenheter av ett visst fenomen.

Frågorna i enkäten tog upp saker som de anställdas syn på företagets hållbarhetsarbete, hur de anställda tycker att kommunikationen fungerar kring hållbarhetsarbetet och vad de skulle vilja att företaget jobbar mera med. Frågorna som ställdes var mestadels bundna men med en öppen fråga i slutet. Enligt Lundahl och Skärvad (1999, s. 174) är det lättare att analysera bundna svarsalternativ eftersom man kan använda statistiska metoder, dock kan öppna frågor ge ett mer nyanserat svar. De bundna frågorna varierade mellan frågor där man fick välja ett alternativ och frågor där man fick kryssa i flera alternativ. Den öppna frågan var valfri för de som ville ge tydligare information om sitt företags hållbarhetsarbete.

Sammanfattningsvis är enkäter en vanlig och användbar datainsamlingsmetod som ger möjlighet att samla in standardiserad information från ett stort antal respondenter. Genom att ta hänsyn till respondenternas behov och förutsättningar och att använda enkäter i kombination med andra datainsamlingsmetoder, kan undersökaren samla in värdefulla data om ett fenomen och få en översiktlig förståelse av respondenternas perspektiv.

4.3 Etik

Etik är en viktig aspekt att ta hänsyn till vid användning av olika datainsamlingsmetoder, inklusive intervjuer och enkäter. Kvale och Brinkmann (2009) betonar vikten av att undersökaren har en etiskt reflekterande och ansvarsfull inställning när de genomför undersökningar med människor. Undersökaren har ansvar för att respektera respondenternas rättigheter, skydda deras integritet och säkerställa deras välbefinnande under hela processen.

Det är viktigt att respektera respondenternas rätt att delta frivilligt i undersökningen och att de ska ha möjlighet att dra tillbaka sitt samtycke när som helst under processen (Lundahl & Skärvad, 1999). Detta innebär att undersökaren behöver informera respondenterna om syftet med studien, vilka data som kommer att samlas in, hur data kommer att användas och hur respondenternas integritet kommer att skyddas. I denna avhandling gjordes detta i ett tidigt skede så respondenterna redan i början av processen kunde meddela ifall detta var en undersökning de ville delta i. Undersökaren måste även säkerställa att respondenterna förstår informationen och att de frivilligt ger sitt samtycke att delta i studien.

Vid användning av intervjuer och enkäter är det också viktigt att skydda respondenternas integritet och säkerställa att deras anonymitet och konfidentialitet skyddas (Kvale & Brinkmann, 2009). Detta innebär att respondenternas personliga information måste hållas konfidentiellt och att resultaten presenteras på ett sätt som inte kan kopplas till enskilda respondenter. I denna avhandling är respondenterna såväl som deras företag anonyma för att säkerställa att personlig information hålls konfidentiellt.

Undersökaren har även ansvar för att undvika att orsaka skada eller påverka respondenternas välbefinnande negativt (Lundahl & Skärvad, 1999). Detta kan innebära att man behöver ta hänsyn till respondenternas känslighet och behov av stöd och information under undersökningsprocessen.

Sammanfattningsvis är etik en viktig aspekt att ta hänsyn till vid användning av intervjuer och enkäter som datainsamlingsmetoder. Genom att respektera respondenternas rättigheter,

skydda deras integritet och säkerställa deras välbefinnande kan en etiskt ansvarfull undersökning, som är till nytta för både forskningsfältet och respondenterna själva, utföras.

4.4 Undersökningsobjekt

I denna avhandling studeras två SMF inom turistbranschen i Finland, ett bussföretag och ett hotellföretag för att jämföra deras hållbarhetsarbete och de interna system som krävs för att utföra sådant arbete. Dessa företag förblir anonyma så bussföretaget kallas här "Väg" och hotellföretaget "Land". Företaget "Väg" är ett medelstort bussföretag som under de senaste åren har börjat fokusera mera på hållbarhet. Företaget har bland annat publicerat några hållbarhetsrapporter samt jobbar med att skaffa hållbarhetscertifiering från Sustainable Travel Finland (STF). Företaget "Land" är ett litet familjeägt hotellföretag, familjen äger flera hotell och restauranger men fokus är på ett av hotellen och dess frukostrestaurang i denna undersökning. Företaget har under de senaste åren skaffat hållbarhetscertifiering från både Green Key och STF.

5 Resultat

I detta kapitel sammanfattas resultaten av intervjuerna och enkäten.

6.1 Fall 1: "Väg"

Företaget "Väg" började sitt hållbarhetsarbete med en kartläggning det vill säga de kollade nuläget, gjorde upp mål och delmål samt antecknade åtgärder som måste göras för att uppnå målen. Fokus låg på arbetsklimat, utveckling och innovation, kundsamverkan och miljö. Efter kartläggningen satte "Väg" upp en strategi som inkorporerade hållbarhet, denna strategi genomsyrar alla större beslut. Kartläggningen och strategin satte grunden för hållbarhetsarbetet i företaget "Väg", och utifrån en tabell uppgjord i Excel jobbade företaget vidare med hållbarhetsfrågorna.

"Vi kollade vårt nuläge och satte upp mål, där emellan satte vi in åtgärder för att uppnå målen och till sist en kolumn för uppföljning." (Hållbarhets- och marknadsföringsansvariga vid "Väg")

Fokus har på de senaste åren varit på miljöfrågorna eftersom "Väg" nyligen fick ISO 14001 certifiering och ville då inkorporera detta i sina mål och åtgärder. För tillfället håller företaget också på att jobba med Sustainable Travel Finland (STF) certifiering. Förutom detta har utvecklingen av arbetsklimat, sjukfrånvaro, stress och personalens utvecklingsmöjligheter inte riktigt tagit fart ännu i och med att företaget nyligen anställt en ny HR-chef. Dock har de uppdaterat sin arbetsmiljöpolicy, gjort upp en introduktion åt nyanställda och skickar årligen ut en enkät om personalens trivsel och välmående, vilka genomsyras av företagets strategi och därmed även hållbarhet. Arbetet inkluderar även personalen i form av miljögrupper som varannan månad går igenom Excel tabellen med åtgärder och mål. De utvärderar arbetet som gjorts, vad som bör göras och funderar ut nya åtgärder för företaget.

"Min dröm är att personalen ska vara de som sätter dessa miljömål." (Hållbarhets- och marknadsföringsansvariga vid "Väg")

Arbetet med miljömålen har fokuserat på att förnya fordonsparken, optimera flöden (det vill säga minimal körning av så kallade tomma kilometer med inga passagerare) och att kommunicera till chaufförerna att en hållbar körstil med bland annat minimal tomgång ska

anpassas inom företaget. Dessutom ligger det på både chaufförernas och verkstäderna att se till att fordonen fungerar och att inga läckage uppstår. Nya fordon som köps ska vara inom Euroklass 6 eller gå på fossilfritt- eller förnybart bränsle. Företagets mål är att största delen av deras fordon ska gå på fossilfritt- eller förnybart bränsle 2030.

”Vi får nog se om detta är lite för ambitiöst mål. För just nu får vi nog gå försiktigt framåt så vi inte satsar för mycket krut någonstans.” (Hållbarhets- och marknadsföringsansvariga vid ”Väg”)

”Väg” har även satt upp miljömål för sina fastigheter och har under de senaste åren jobbat med att minska sin elförbrukning och vattenförbrukning. Företaget har inte ännu bytt till klimatsmart el men har på små sätt minskat sin elkonsumtion. De har bland annat blivit noggrannare med att bara använda motorvärmare just före en buss ska användas. Det som tidigare gjorts är att byta all belysning till LED-lampor och att se till att uppvärmningen görs av bergsvärme och fjärrvärme. För att minska vattenförbrukningen har de kommunicerat åt chaufförerna att de ska tänka efter noggrant före de tvättar bussen om de verkligen behöver göra det eller ifall den kan lämnas lite smutsig någon körning till. Speciellt under regniga och slaskiga dagar finns det ingen vits att tvätta bussen mellan varje körning, eftersom den kommer bli lika skitig igen. Prioriteten ska vara på att ha en ren insida så att kunderna trivs.

”Det här får inte hålla tillbaka vår tillväxt på något vis, så när vi kollar minskningen på el och vatten så är det alltid ställt mot antalet fordon.” (Hållbarhets- och marknadsföringsansvariga vid ”Väg”)

För ”Väg” har jämställdhetsarbetet diskuterats med jämna mellanrum. Respondenten har jobbat med att lyfta fram kvinnor i transportbranschen genom att inkludera dem i företagets marknadsföring. Det senaste som orsakat besvär har varit klädleverantörer för kvinnor. Respondenten påpekar att de har haft svårt att hitta bekväma arbetskläder för kvinnor.

”Tar man till exempel ett par mansbyxor i storlek L så passar det på alla som har storlek L. Men du vet med kvinnor är det lite annorlunda man kan pröva 10 par byxor men inte hitta någon som passar.” (Hållbarhets- och marknadsföringsansvariga vid ”Väg”)

En del av ”Vägs” strategi är också trygghet och säkerhet. Detta betyder för dem att både kunden och de anställda ska känna sig trygga i bussarna och på arbetsplatsen. Bland annat sätter de stor vikt på ett tryggt, säkert och trivsamt arbetsklimat men också på riskhantering och säkerhet i bussarna. För tillfället jobbar de med bättre säkerhetsanvisningar åt personalen

över vad som bör göras i risksituationer, men de funderar även på hur de kan inkludera kunderna i detta ifall chauffören inte har möjlighet att hantera situationen.

”Då chauffören känner till sitt fordon på bästa sätt blir det automatiskt säkrare för kunden” (Hållbarhets- och marknadsföringsansvariga vid ”Väg”)

Företaget jobbar med att ha en hållbar ekonomisk tillväxt och funderar på hur de kan utöka sin verksamhet så hållbart som möjligt. Man kan ju argumentera för att kollektivtrafik i grund och botten är ett hållbart koncept i och med att ett välfungerande kollektivtrafiknätverk kan minska trafiken med personbilar. ”Väg” funderar alltid på hur de kan öka antalet busspendlare och vad som får personer att välja bort bilen i förmån för buss. Bland annat jobbar de nu på att öka arbetspendlandet.

”Vi har kontaktat flera större företag för att få till stånd ett samarbete” (Hållbarhets- och marknadsföringsansvariga vid ”Väg”)

Hållbarhets- och marknadsföringsansvariga vid företaget ”Väg” identifierade cirka 3–4 ledningskontrollsystem. Det viktigaste och mest använda systemet är (den tidigare nämnda) Excelfilen med mål, delmål och åtgärder som används i hela hållbarhetsarbetet. Denna fil var speciellt framträdande i den senaste interna revisionen och auditeringen med DNV (Det Norske Veritas). Av denna revision framkom en del avvikelser som de registrerade i en reklamations- och avvikelserlista. Denna lista har alla avdelningar tillgång till och rätt att uppdatera när någon ny avvikelse påträffas och när en avvikelse åtgärdats. Denna lista är deras andra ledningskontrollsystem. Förutom detta har företaget också ett kemikalierregister. Deras miljöledningssystem är uppbyggda för att fungera för ISO 14001 certifieringen och allt övrigt hållbarhetsarbete försöker de få in i ISO 14001 systemet.

Den interna kommunikationen om hållbarhetsarbetet inom företaget sker genom VD:ns månadsmejl, mejl och Whatsapp meddelanden om aktuella hållbarhetsfunderingar från hållbarhets- och marknadsföringsansvariga och muntlig kommunikation på kontoret och i verkstäderna. Förutom detta håller HR-chefen på att intervjua personalen och diskuterar samtidigt hållbarhet med dem. De har även nyligen investerat i väggfasta tavlor som skulle kommunicera ut organisationens hållbarhetsvärderingar.

Jag frågade respondenten om de stött på utmaningar med hållbarhetsarbetet och vilka möjligheter de har identifierat. Den största utmaningen för ”Väg” är nog att få systemen att

inkludera hållbarhet och att sprida hållbarhetstänket genom hela organisationen. System tar en tid att uppdatera och att få personalen att ta till sig och anpassa sitt beteende är svårt. Förändring tar tid konstaterar respondenten

”Vi åt en miljötårta då vi blev certifierade, det väckte uppmärksamhet. Men man kan ju inte alltid ha tårta.” (Hållbarhets- och marknadsföringsansvariga vid ”Väg”)

Möjligheterna som identifieras är större upphandlingar av kommuner som innehåller miljöklausuler vilket ger företaget konkurrensfördelar eftersom de redan investerat i bussar som enbart går på el eller förnybart bränsle. Även på arbetsmarknaden är företaget attraktivt i och med att de aktivt jobbar med personaltrivsel.

Till sist frågade jag respondenten om de gör upp hållbarhetsbudgeter eller hållbarhetskalkyler. Respondenten svarade att något sådant gör de inte ännu men det finns i deras planer. De har bland annat funderat på CO2 räkning eller något kopplat till GHG-protokollets (Greenhouse Gas Protocol) tre kategorier (Scope 1, 2 och 3). Förutom detta har de även funderat en del på livscykelkalkylering och livscykelanalyser. De har bland annat funderat om man borde hålla fordonsparken i liv så länge som möjligt eller om nya fordon borde beställas för att minska utsläppen, trots att produktionen av dessa fordon oftast är ohållbar. De har valt att investera i miljövänligare och dyrare bussar med förhoppning att det i längden är hållbarare både ekonomiskt och för naturen. De bussar (som är i skick) som de gör sig av med säljs vidare på marknaden för fortsatt användning till både finländska och utländska köpare.

”Vi hade en buss som blev hittad i Dubai en gång” (Hållbarhets- och marknadsföringsansvariga vid ”Väg”)

Utifrån strategin och hållbarhetsmålen så skrev hållbarhets- och marknadsföringsansvariga en första hållbarhetsrapport. Hållbarhetsrapporten innehåller endast icke-finansiell information, företaget har valt att skriva om sin strategi och målsättningar. I rapporten tas även Agenda 2030 upp och företaget plockar ut de SDG som de aktivt bidrar till. Respondenten förklarar att deras mål är kopplade till EU:s Agenda 2030.

6.1.1 Enkät

Företag "Väg" hade en svarsprocent på 30,4% på enkäten, varav majoriteten (82,9%) var chaufförer. Frågorna som ställdes i enkäten berörde personalens syn på företagets hållbarhetsarbete. Före frågorna om företagets hållbarhetsarbete så fick respondenterna svara på hur bra de anser sig känna till hållbarhet på en skala 1–5, majoriteten (80%) ansåg sig känna till hållbarhet bra eller utmärkt (3–5) medan 20% ställde sig på dåligt sidan (1–2).

Majoriteten (97,1%) anser att företaget "Väg" gör ett bra eller utmärkt arbete med hållbarhet. Det som företagets anställda anser att företaget är bäst på gällande hållbarhet är "Tryggt och säkert arbetsklimat" (60%), "Minskat koldioxidutsläpp" (51,4%) och "Personalens välmående" (42,9%). Dessa tre kategorier är även de tre kategorierna som personalen vill se mera arbete med.

Majoriteten 65,7% upplever att företaget har gemensamma hållbara värderingar, 31,4% anser att de till viss del har gemensamma hållbara värderingar medan endast 2,9% anser att det inte finns några gemensamma hållbara värderingar.

I enkäten frågades det även ifall man som personal inspireras av ledningens hållbarhetsengagemang. Majoriteten 54,3% svarade att de till viss del inspireras, jämförelsevis 31,4% svarade ja och 14,3% svarade nej. Frågan om man känner att man kan påverka företagets hållbarhetsarbete fick lite liknande resultat 57,1% svarade till viss del, 31,4% svarade ja och 11,4% svarade nej.

Den övergripande bilden som fås av enkäten är att personalen tycker att företaget är på bra väg mot ökad hållbarhet. De anser att mycket görs men även att mera kunde göras, som två uttryckte det i den öppna kommentaren:

"På gång" och "Det är på väg, men finns mycket att göra ännu" (Anställda på företaget "Väg")

6.2 Fall 2: "Land"

Företaget "Land" har valt att närma sig hållbarhetsarbetet på ett annat sätt än företaget "Väg". I och med att "Land" är ett litet familjeägt företag så har VD:n för hotellet ett mera toppstyrt tillvägagångssätt. Jag intervjuade VD:n och började, precis som med företag "Väg", med att fråga hur de jobbar med hållbarhet. VD:n förklarade att deras hållbarhetsarbete drog i gång mera allvarligt under Covid-nedstängningen då de hade få kunder och mycket tid att fördriva. Processen började med att söka efter hållbarhetscertifiering. De fastnade för Green Key certifieringen. Green Key är en hållbarhetscertifiering inom turism branschen (Green Key, 2022) vilket gjorde att denna certifiering passade perfekt för hotellföretaget "Land". Dessutom gav Green Key möjlighet att skriva på svenska, vilket VD:n för "Land" uppskattade.

"För även om man är hyfsat tvåspråkig, men detta var en ny vokabulär så det kändes jätteskönt att få fylla i allting på svenska" (VD:n på företag "Land")

Då företag "Land" började på att fylla i ansökningshandlingarna så märkte de att de redan gjort en stor del av de hållbarhetsförändringar som frågades efter. Dock fanns det nog en del saker de kunde göra, bland annat så ringde de bostadsbolaget för att få en mer utförlig sopsortering och investerade i hållbara muggar. VD:n förklarar att de tidigare varit tvungna, av hygienskäl, att köpa plastmuggar som var inpaketerade två och två, detta har nu visats vara onödigt och omiljövänligt.

Förutom detta så har "Land" stor fokus på att ha så mycket lokalproducerade produkter som möjligt. Det mesta på frukosten har varit lokalproducerat en längre tid men nyligen har de bytt ut Fazers bröd, som visat sig komma från Polen, till bröd från en lokal leverantör. Även inredningen produceras lokalt eller införskaffas från antikaffärer eller secondhand-affärer. Det senaste som de bytte till lokalproducerat var minibaren, bland annat så bytte de till lokalproducerad choklad, lemonad och även några alkoholer som Gin och Whisky. Dock blev det inte 100% lokalproducerat som önskat eftersom bland annat konjak måste komma från den franska regionen Cognac och även viner måste importeras om de ska ha tillfredställande kvalitet.

Förutom lokalproducerat så har "Land" också lagt vikt vid att städningen av hotellrummen ska vara så hållbart som möjligt. I stället för att skicka tvätten till Estland som många större hotellkedjor gör så har "Land" valt att anlita lokala tvätterier. De har också valt att köpa allt städmaterial lokalt och ser till att alla produkter är miljömärkta. Eftersom företag "Land" valt att ha egen städpersonal, i stället för att köpa in den tjänsten, så har det varit lätt att kommunicera ut ett hållbart tillvägagångssätt.

"Vi sitter varje dag efter frukosten och diskuterar, då sätter vi in i en app i telefon vilka rum som har vilka behov [av städning]" (VD:n på företag "Land")

Företaget "Land" jobbar även med att de anställda ska trivas. Bland annat har de utvecklingssamtal varje år och runt kristihimmelfärdsdag gör de alltid något roligt tillsammans. I januari har de även någon sorts utbildning för att höja inspirationen. Ibland ordnar de även samarbete med olika föreningar, till exempel Röda Korset.

"Nu på måndag så ska vi ha en inspirationskurs med betoning på ekonomi och trivsamtal på arbetsplatsen" (VD:n på företag "Land")

"Land" har även ansökt om Sustainable Travel Finland (STF) certifiering, dock anser de att frågorna och kraven som ställdes har varit svåra att svara på eftersom de varit riktade till större företag. Vi dessa certifieringar har företaget kommit i kontakt med Agenda 2030 och blivit tvungna att ställa upp hållbarhetsmål. Respondenten påpekar dock att de haft svårt att se nyttan med att sätta dessa mål i och med att de som ett litet företag snabbt tar tag i saker som kräver förändring, således blir målen en realitet innan de ens hunnit bli utskrivna mål.

"Mycket av det här [hållbarhetsförändringarna] är en idé som jag aldrig skulle bry mig om att planera eller utveckla, den kommer till mig och så utför jag den" (VD:n på företag "Land")

En gång per månad träffas en styrgrupp och går igenom resultat, funderar på förändringar som måste göras och diskuterar aktuella ärenden. Under dessa möten kan också hållbarhetsidéer dyka upp och diskuteras. Företag "Land" gör inte upp någon sorts budget, varken hållbarhetsbudget eller vanlig finansiell budget, dock går de igenom försäljningssiffrorna på månadsmötena och jämför dem med tidigare års försäljning. De gör ingen ekonomisk planering innan de bestämmer sig för att ta tag i någon förändring, företaget går så pass bra så de har inte haft behov av sådant. Nu har de däremot tagit sig an ett större

projekt tillsammans med kommunen som kräver en större investering, vilket betyder att de är försiktigare med de mindre förändringarna framöver.

”Pengar har vi, vi har klarat oss genom corona. Det finns pengar i kassan och vi är väldigt sparsamma” (VD:n på företag ”Land”)

Det som VD:n har lagt märke till att saknas är något sorts material att presentera åt personalen. Det har påpekats några gånger under utvecklingssamtalen att personalen gärna skulle vilja veta hur företaget klarar sig ekonomiskt. ”Land” har nyligen bestämt sig för att byta bokföringsbyrå och har som krav att de ska ge några nyckeltal som de kan kommunicera ut åt personalen.

Den interna kommunikationen om inom företaget sker genom Whatsapp meddelanden och HR programmet i mobilen, lägre meddelanden skickas via mejl men VD:n har märkt att sådant ofta lämnas oläst. Förutom detta sker mycket av kommunikationen muntligt och via lappar i reception och restaurangen.

VD:n för ”Land” förklarar även att hon jobbar med att hjälpa småföretag mot hållbarhet men att det är väldigt svårt i och med att de system och hjälpmedel som finns alla är riktade till stora företag.

6.2.1 Enkät

Enkäten som skickats ut till företag ”Land” har en noll procents svarsfrekvens, detta är enligt Lundahl och Skärvad (1999) en av riskerna med enkätundersökningar. Trots detta har jag valt att inkludera enkätsvaren från företag ”Väg” i avhandlingen och analyserar även vad en noll procents svarsfrekvens kan bero på.

6 Diskussion

I detta kapitel analyseras resultaten av intervjuerna och enkäten utifrån Malmi och Browns (2008) MCS-paket och de olika resultaten diskuteras i ljuset av teorin och tidigare forskning.

För att lättare kunna analysera resultaten från intervjuerna så valde jag att identifiera Malmi och Browns (2008) kontrollsystem i svaren som respondenterna gav. I svaren från företag "Väg" kunde jag identifiera fyra av Malmi och Browns (2008) kontrollsystem: kulturella kontroller, planeringskontroller, cybernetiska kontroller och administrativa kontroller, det vill säga "Väg" har inga belönings och ersättningssystem. I svaren från företag "Land" identifierade jag tre av Malmi och Browns (2008) kontrollsystem: kulturella kontroller, planeringskontroller och administrativa kontroller, det vill säga "Land" har inga cybernetiska kontrollsystem eller belönings- och ersättningssystem.

Jag har även valt att inkludera enkäten till mån om möjlighet, det vill säga enkätsvaren från företag "Väg" inkluderas för att ge stöd åt antaganden och teorier. Företag "Lands" noll procents svarsfrekvens kan ha flera olika orsaker, några av de vanligaste faktorerna är: brister i kommunikation mellan undersökare och företag, ointresse eller tidsbrist, osäkerhet om anonymitet och konfidentialitet samt tekniska problem (Groves, Fowler, Couper, Lepkowski, Singer och Tourangeau, 2009). I detta fall antar jag att orsaken är bristande kommunikation eller ointresse. Detta antagande baserar jag på att det tydligt framkom på flera ställen att undersökningen är anonym, att antal frågor var minimal och flervälsfrågor som snabbt går att svara på och att enkäten var gjord i det välbekanta programmet Google Formulär och företag "Väg" hade inga problem med att svara på enkäten. Brister i kommunikationen kan ha skett eftersom informationen spreds med hjälp av en mellanhand vilket inte gav möjligheter att skicka förtydligande eller uppmaningar direkt åt respondenterna.

I denna analys kommer även hållbarhetsrapporter och deras betydelse för de olika MCS att diskuteras. Hållbarhetsrapporterna har inte analyserats på djupet, fokus kommer att vara på hur rapporternas existens kan bidra till integreringen av hållbarhet i MCS.

7.1. Kulturella kontroller

I företag "Väg" identifierades flertal hållbara kulturella kontroller, bland annat framkom det ofta att företaget betonar kommunikation av företagets grundläggande värderingar, syften och direktiv. Speciellt hållbara värderingar kommunicerades ut till de anställda, bland annat genom direktiv och instruktioner från ledningen men också mera informativt genom diskussioner i hållbarhetsgrupper och informationsmeddelanden. Enkäten som skickades ut till företag "Väg" visade att företaget lyckats kommunicera ut gemensamma hållbara värderingar eftersom hela 97,1% av respondenterna upplever att företaget har eller till viss del har gemensamma hållbara värderingar. Företag "Land" kommunicerar också ut hållbara värderingar, syften och direktiv, dock mestadels genom ledningens initiativtagande.

"Vägs" och till viss del "Lands" tillvägagångssätt för spridandet av hållbara värderingar är i linje med Lueg och Radlach (2015) som visar att hållbar utveckling integreras i företagskulturer genom initiativ, kommunikation och engagemang av ledningen såväl som de anställda. Här kan man spekulera ifall "Vägs" mera inkluderande hållbarhetsarbete underlättar uppnåendet av företagets hållbarhetsmål och hållbarhetsstrategi eller om "Lands" mera ledningsorienterade tillvägagångssätt är det bättre alternativet. Att ha med de anställda i hållbarhetsarbetet kan ge dem en stark och gemensam identitet baserad på etik, moral och ansvar, vilket motiverar dem att sträva efter sociala och miljömässiga mål (Lueg och Radlach, 2015). Dock kan ett mera ledningsinriktat perspektiv leda till snabbare beslut.

Företaget "Vägs" hållbarhetsrapporter är också ett sätt att kommunicera, både utåt och inåt, att de värdesätter hållbarhet. Traxler et al. (2020) identifierar fem punkter hur hållbarhetsrapporter påverkar de kulturella kontrollerna, dessa är att hållbarhetsrapportering kan:

1. främja hållbara principer som en del av företagskulturen
2. förändra medvetenheten om hållbarhetsfrågor och hållbarhetsaktiviteter
3. kommunicera ut delade visioner, värderingar och uppfattningar om hållbarhet
4. starta kontinuerligt lärande, vilket kan förbättra hållbarhetsprestandan
5. öka lojaliteten, förtroendet och stoltheten hos de anställda.

Maas et al. (2016) påpekar också att en integrering av hållbarhetsrapporter kan skapa värde för att stärka integreringen av en organisations hållbarhetskultur och identitet.

Vid företag "Väg" kan också symboler som arbetskläder och väggfasta tavlor samt ritualer och ceremonier identifieras. Dessutom kan hållbarhetscertifieringarna som båda företagen skaffat klassas som hållbara symboler som kan främja hållbarhet inom företagskulturen.

Det framkom tydligt att båda företagens hållbarhetstänkesätt kan likställas med Rimmels (2018) Business case-princip, det vill säga hållbarhet där det är lönsamt. Däremot så förespråkar flera forskare och hållbarhetsakkunniga att ekonomin och lönsamhetsaspekten borde ta ett steg bakåt för att vi ska uppnå våra hållbarhetsmål (t.ex. Raworth, 2017; Carsson, 2020; CDNordics, 2023)

7.2 Planeringskontroller

Företag "Väg" använder i stor utsträckning sig av hållbara planeringskontroller. Det framkom snabbt att hela hållbarhetsarbetet grundar sig på företagets strategi och uppställande av mål, delmål och aktiviteter för att nå dessa mål. Även vikten av att involvera de anställda var en grundpelare i företagets hållbarhetsarbete, genom att skapa miljögrupper vars uppgift var att utvärdera målen och aktiviteterna samt att komma på flera mål och delmål som företaget borde anamma. Malmi och Brown (2008) lyfter fram vikten av att involvera de anställda i planeringsfasen för att bygga upp engagemang för företagets mål. "Vägs" strategi och arbete med EU:s SDG kan klassas som långtidsplanering med strategisk fokus medan delmålen och åtgärderna och som hållbarhetsgrupperna jobbar med, kan klassas som handlingsplanering med taktisk fokus. Företaget "Vägs" sätt att planera kan enligt Lueg och Radlach (2015) ge meningsfull riktning och minska medarbetarnas motstånd mot förändringar. Företag "Land" sätter däremot inte lika stort värde vid hållbarhetsplanering som företag "Väg", speciellt inte långtidsplanering. Dock kan man identifiera handlingsplanering inom företag "Land", bland annat certifieringsprocesserna och de månatliga mötena då hållbarhetsidéer diskuteras. Till skillnad från "Väg" inkluderar "Land" inte sina anställda i denna handlingsplanering.

Wijethilake (2017) påpekar att hållbara mål och visioner bör utvecklas för att förmedla företagets engagemang både inom företaget och utåt till intressenter. Traxler et al. (2020) rekommenderar en integrering av hållbarhetsfrågor i strategin för att säkerställa en önskad framtid. Dessa forskare visar på att uppställande av hållbarhetsmål och hållbarhetsstrategier kan underlätta ledandet mot ett mera hållbart företag. Wijethilake (2017) visar också att definierade hållbarhetsmål genom förbestämda standarder, planering av effektiv resursallokering och effektiva resultatmått samt koppling av incitament till uppnående av hållbara mål kan stödja en implementering av en proaktiv hållbarhetsstrategi. Med dessa teorier som stöd kan man konstatera att "Vägs" sätt att ställa hållbarhetsmål och hållbarhetsstrategier kan underlätta uppnåendet av hållbarhet inom företaget.

Traxler et al. (2020) visar vilket stöd en hållbarhetsrapport kan ge åt planeringskontroller. De sammanställer att hållbarhetsrapportering kan stödja organisatorers anpassning av deras strategier med de externa intressenternas intressen och att hållbarhetsrapportering kan inkludera hållbarhetsrelaterade frågor i planeringsprocessen, vilket hjälper med formuleringen och implementeringen av hållbarhetsmål. Hållbarhetsrapportering bör dessutom beakta processen mot hållbarhetsresultat och förhållandet mellan hållbarhetsprestanda med affärsstrategin, affärsmodeller, strategiska program och strategiska mål (Maas et al., 2016). Företag "Vägs" hållbarhetsrapporter kan således påverka företagets planeringsarbete och vice versa.

7.3 Cybernetiska kontroller

Företag "Väg" har få system som kan klassas som hållbara cybernetiska kontroller. Företaget har än så länge bara hållbara icke-finansiella mätsystem. Det som kan inkluderas i hållbara icke-finansiella mätsystem för företaget är deras reklimations- och avvikelssystem. Respondenten var dock öppen med att hållbarhetsbudgetering och -kalkylering har funderats på och kanske implementeras i framtiden. Företaget "Land" har inga system som kan klassas som hållbara cybernetiska kontrollsystem.

Lueg och Radlach (2015) påpekar att hållbara cybernetiska kontroller är de mest använda av SMCS i europeiska organisationer, vilket inte korrelerar med de två fall som undersökts i denna avhandling. Skillnaden kan bero på att objekten i denna undersökning klassas som SMF och därför inte har så utvecklade cybernetiska kontroller till att börja med. Dock anses cybernetiska kontroller vara viktiga för att uppnå hållbarhet och ett effektivt sätt att integrera hållbarhet i styrverktygen (Lueg och Radlach, 2015; Rimmel, 2018). Speciellt om företagen vill göra någon sorts uppföljning över hållbarhetsresultatens prestanda kan cybernetiska kontroller vara till stor hjälp. Forskare som Gates och Germain (2010), Lueg och Radlach (2015) och Kerr et al. (2015) påpekar alla att ledningen kan ha stor hjälp med att balansera hållbarhetsmål med sina traditionella intäkts- och vinstmål genom att införliva sina hållbarhetsåtgärder i strategiska resultatmätningssystem som balanserade styrkort och hållbarhetsbudgeter. Annars riskerar ledningen att de strategiska hållbarhetsmålen förblir frikopplade från verksamheten (Gates och Germain, 2010; Lueg och Radlach, 2015). Lueg och Radlach (2015) påpekar även att det finns en allmän konsensus över att cybernetiska kontroller bör åtföljas av ytterligare kontroller för att bli ett effektiv SMCS.

Traxler et al. (2020) visar att hållbarhetsrapportering har positiva effekter på cybernetiska kontroller, bland annat ökad hållbarhetsprestanda, förändring i datainsamlingsprocessen och användningen av indikatorer, det vill säga flera tidigare oanvända nyckeltal inkluderas.

7.4 Belöning och ersättning

Belöning och ersättning för hållbarhet är det enda kontrollsystemet som varken används hos företagen "Väg" och "Land". Detta är i linje med Lueg och Radlach (2015) och Rimmel (2018) som båda påpekar att dessa system inte är speciellt vanliga. Orsakerna till detta är att hållbarhet allt som oftast prioriteras lägre än den huvudsakliga affärsstrategin, antagande att hållbarhet kan speglas i finansiell prestation och svårigheter med att tilldela ansvar (Lueg och Radlach, 2015).

Även Traxler et al. (2020) påpekar att detta kontrollsystem inte diskuteras mycket, dock hittar de några tillfällen då hållbarhetsrapportering kan påverka detta kontrollsystem. Till exempel så kan hållbara nyckeltal användas som bas för belöningsystemen. Detta kräver dock att företag räknar ut och rapporterar sådana nyckeltal vilket företag "Väg" inte gör i sina hållbarhetsrapporter.

7.5 Administrativa kontroller

Flertal hållbara administrativa kontroller kunde identifieras i företag "Väg". Det framkommer tydligt i svaren att företaget har utvecklat sina administrativa kontroller, bland annat har flertal policys och procedurer uppdaterats, som arbetsmiljöpolicyn, introduktionen till de nyanställda och säkerhetsanvisningarna till personalen. Även företagets påbörjade arbete med hållbarhetscertifiering kan utveckla företagets policys och procedurer framöver. Företaget har även fokuserat på att kommunicera ut till de anställda hurdana roller och hurdan ansvar de har. Det framkommer av respondentens svar att organisationsstrukturen är platt, vilket främjar delaktighet, samarbete och lokalt ansvarstagande för hållbarhet. Företag "Land" har också några hållbara administrativa kontroller, bland annat de policier och procedurer som utvecklades i samband med hållbarhetscertifieringsprocesserna men också en styrningsstruktur i form av en ledningsgrupp. I motsats till "Väg" så visade intervjun på en mera toppstyrd organisationsstruktur, med en VD och en styrgrupp som fattar alla beslut.

Både företag "Vägs" och företag "Lands" policier och procedurer infaller med det Wijetilake (2017) lyfter fram i sin artikel. Wijetilake (2017) påpekar vikten med att företag följer frivilliga uppförandekoder, bland annat för att visa intressenter att företaget engagerar sig i hållbarhetsfrågor men även för att stödja implementeringen av proaktiva hållbarhetsstrategier. Lueg och Radlach (2015) lyfter upp vikten av att alla relevanta organisationsmedlemmar bör vara involverade i upprättandet av policier, företag "Väg" har gjort detta genom att involvera sina anställda i diverse beslutsprocesser genom hållbarhetsgrupperna. Däremot ger intervjun med företag "Land" bild av att policier

upprättas av VD:n eller ledningsgruppen, dock kan de visas vara de relevanta organisationsmedlemmarna för ändamålet. Båda företagen en ledning som kan ses som den initiativtagande och motivationsdrivande kraften bakom hållbarhetsarbetet, vilket kan öka medvetenheten, ge en vision om hållbarhetsmålen och garantera legitimitet (Lueg och Radlach, 2015).

Traxler et al. (2020) bevisar att hållbarhetsrapportering leder till förändringar i administrativa processer och strukturer, som inlärningsprocesser, procedurer och principer. Även Lueg och Radlach (2015) påpekar att de anställda inte behöver ha hållbarhetskunskap så länge det finns utbildning och kommunikation på plats för att uppmuntra hållbara beteenden.

7 Avslut

I detta kapitel sammanfattas avhandlingen och de viktigaste resultaten identifieras. Slutligen diskuteras avhandlingens begränsningar och förslag till fortsatt forskning.

Denna avhandling undersöker möjligheterna för små och medelstora företag (SMF) att uppnå sina hållbarhetsmål och hållbarhetsstrategier genom integrering av hållbarhet i deras interna system, särskilt ledningskontrollsystem (MCS). Genom att använda Malmi och Browns MCS-paket som en analysram, genomfördes intervjuer med två SMF för att undersöka hur de har integrerat hållbarhet i sina interna system.

Många forskare har lyft fram vikten av att integrera hållbarhet i MCS (bl.a. Lueg och Radlach, 2015; Maas et al., 2016; Wijethilake, 2017; de Villiers och Maroun, 2018; Rimmel, 2018; Ghosh et al., 2019). De har även teoretiserat hur en sådan integrering skulle gå till, bland annat lyfter Gond et al. (2012), Maas et al. (2016) och Rimmel (2018) fram att integreringen ska ske kognitivt, organisatoriskt och tekniskt. Forskare som Lueg och Radlach (2015) och Rimmel (2018) har fokuserat på att integrera hållbarhet i Malmi och Browns (2008) MCS-paket medan andra forskare har teoretiserat kring integrering i andra MCS ramverk som Simons' LOC med mera. I denna avhandling har Malmi och Browns (2008) MCS-paket använts.

Avhandlingen diskuterar även kopplingen mellan hållbarhetsrapportering och MCS, bland annat diskuteras artiklarna av Kerr et al. (2015), Maas et al. (2016), de Villier och Maroun (2018) och Traxler et al. (2020). Dessa artiklar tar bland annat upp fördelar som en integrering av hållbarhetsrapporterna med MCS kan ha, till exempel kan hållbarhetsmålen operationaliseras, visionerna kan formaliseras och kommunikation om hållbarhetåtgärder kan förbättras både internt och externt.

Resultaten av studien visar att de två SMF som undersökts till viss del integrerat hållbarhet med sina ledningskontrollsystem, det ena företaget mera än det andra. Baserat på de två intervjuerna har det framkommit att det ena företaget har en högre grad av integrering av hållbarhet i sina MCS än det andra. Det första företaget har inkluderat hållbarhet i sina kulturella kontroller, planeringskontroller och administrativa kontroller, och till viss del i de

cybernetiska kontrollerna. Detta företag producerade också hållbarhetsrapporter. Det andra företaget har också inkluderat hållbarhet i sina kulturella kontroller, planeringskontroller och administrativa kontroller, men med en lägre grad av integrering. De producerade inte några hållbarhetsrapporter. Ingenta av företagen har någon hållbarhets integrering i belönings- och ersättningssystem. Resultaten visar på skillnader i hur företagen inkluderar hållbarhet i sina MCS och antyder att det finns utmaningar för SMF att integrera hållbarhet på ett effektivt sätt i sina MCS. Teorin i avhandlingen visar även på att SMF bör överväga att inkludera hållbarhetsrapportering i sin verksamhetsstyrning för att underlätta uppnåendet av sina hållbarhetsmål.

8.1 Avhandlingens begränsningar

Denna avhandling har flera begränsningar som kan påverka både resultaten av studien och de slutsatser som dragits. Undersökningen av endast två fall inom turism branschen i Svenskfinland ger denna avhandling en begränsad population, vilket leder till att resultaten inte är generaliserbara för hela populationen eller för andra liknande sammanhang. I och med att studien har intervju som datainsamlingsmetod så måste risken för skevhet beaktas, det vill säga subjektiva bedömningar från deltagarna kan leda till en viss snedvridning. Dessutom kan enkätens låga svarsfrekvens påverka tillförlitligheten av resultaten och på så sätt inte ge en komplett bild av det studerade fenomenet.

8.2 Förslag till fortsatt forskning

Resultaten av denna undersökning visar på att det finns mycket som kan göras för att underlätta SMF:s hållbarhetsarbete. Avhandlingen identifierar bland annat behovet av ytterligare forskning inom området för att förstå och stödja SMF:s arbete med att integrera hållbarhet i sina interna system. Flera SMF måste undersökas inom flera branscher och i större

geografisk utsträckning. Även fortsatt forskning om hur SMF kan använda och dra nytta av hållbarhetsrapporter för att förbättra sitt hållbarhetsarbete och resultat.

I dagens snabba tekniska och digitala utveckling skulle forskning om hur SMF kan använda teknik och digitala verktyg för att implementera hållbarhet i sin verksamhet och i sina kontrollsystem med fördel kunna göras.

Källor

Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H. (2009). Den nya ekonomistyrningen (5 uppl.). Liber AB.

Botnen Diamant, M. & Schultz, C-J. (2021). Hållbariseringen – en guide för företag i omställning. Liber

Buckley, R. (2015). Sustainability reporting and certification in tourism. *Journal of Sustainable Tourism*, 23(4), 499-516. doi: 10.1080/09669582.2014.956471

Carlsson, R. (2020). Exponentiell klimatomställning: hur kan vi stoppa klimatförändringarna tillräckligt snabbt och hur du bygger pionjärt hållbara företag. Lava förlag

CDNordics. (2023). Conference: Decoupling in the Nordics 2023 – Is economic growth compatible with a sustainable future? <https://www.cdnordics.com/>

De Villiers & Maroun (Red.). (2018). Sustainability accounting and integrated reporting. Routledge.

Fegler, C. & Unemo, L. (2000). Vad är hållbar utveckling? (Bilaga 7 till Långtidsutredningen 1999/2000). Finansdepartementet, Stockholm.

Gates, S. & Germain, C. (2010). Integrating sustainability measures into strategic performance measurement systems: An empirical study. *Management Accounting Quarterly*. 11 (3), 1-7. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00771143>

Ghosh, B., Herzig C. & Mangena M. (2019). Controlling for sustainability strategies: findings from research and directions for the future. *Journal of Management Control*, 30, 5–24. <https://doi.org/10.1007/s00187-019-00279-8>

Global Reporting Initiative. (2023). Our mission and history. <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>

Gokten, S., Ozerhan, Y. & Gokten, P. O. (2020). The historical development of sustainability reporting: a periodic approach. The Central European Journal of Social Sciences and Humanities, 107(163), 99-117. <http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0014.2466>

Gond, J-P., Grubnic, S., Herzig, C. & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. Management Accounting Research, 23, 205-223. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2012.06.003>

Green Key. (2022). Our Programme. <https://www.greenkey.global/our-programme>

Groves, R. M., Fowler Jr, F. J., Couper, M. P., Lepkowski, J. M., Singer, E., & Tourangeau, R. (2009). Survey methodology (2 uppl.). John Wiley & Sons.

Henri, J-F. (2005). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. Accounting, Organizations and Society, 31, 529-558. doi:10.1016/j.aos.2005.07.001

Herremans, I.M. & Nazari, J.A. (2016). Sustainability reporting driving forces and management control systems. Journal of Management Accounting Research, 28(2), 103-124. DOI: 10.2308/jmar-51470

ISO. (2015). Environmental management systems -- Requirements with guidance for use (ISO 14001:2015). <https://www.iso.org/standard/60857.html>

ISO. (u.å.). About us. <https://www.iso.org/about-us.html>

Kerr, J., Rouse P. & de Villiers C. (2015). Sustainability reporting integrated into management control systems. Pacific Accounting Review, 27(2), 189-207. DOI 10.1108/PAR-08-2012-0034

Kolk, A., & Pinkse, J. (2010). The integration of corporate governance in corporate social responsibility disclosures. *Corporate Governance: An International Review*, 18(2), 87-105. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/csr.196>

KPMG. (2022). Big shifts, small steps: Survey of Sustainability Reporting 2022. <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/09/survey-of-sustainability-reporting-2022.html>

Kvale, S. & Brinkmann, S. (2009). Den kvalitativa forskningsintervjun (2 uppl.). Studentlitteratur.

Laskar, N. (2018). Impact of corporate sustainability reporting on firm performance: an empirical examination in Asia. *Journal of Asia Business Studies*, 12(4), 571-593. DOI 10.1108/JABS-11-2016-0157

Lodhia, S.K. & Sharma U. (2019). Sustainability accounting and reporting: recent perspectives and agenda for future research. *Pacific Accounting Review*, 31(3), 309-312. DOI 10.1108/PAR-02-2019-121

Lueg, R. & Radlach, R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, 34, 158-171. <http://dx.doi.org/10.1016/j.emj.2015.11.005>

Lundahl, U. & Skärvad, P-H. (1999). Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer (3 uppl.). Studentlitteratur

Maas, K., Schaltegger, S., & Crutzen, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136, 237-248. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.05.008>

Malmi, T. & Brown, D.A. (2008). Management Control system as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
doi:10.1016/j.mar.2008.09.003

Nordic Accountant Federation. (2021). About NSRS. Nordic Sustainability Reporting Standard. <https://www.nsr.eu/the-standard/what-is-nsr>

Noronha, L. (12 juli 2022). Why does Stockholm+50 matter? What did it achieve? What does it offer going forward? Stockholm+50. <https://www.stockholm50.global/news-and-stories/why-does-stockholm50-matter-what-did-it-achieve-what-does-it-offer-going-forward>

Raworth, K. (2017). What on Earth is the Doughnut?
<https://www.kateraworth.com/doughnut/>

Razpotnik Visković, N., & Logar, E. (2022). Certification, labelling and branding in tourism research: systematic review. *Acta Geographica Slovenica*, 62(2), 135–150.
<https://doi.org/10.3986/AGS.10858>

Rimmel, G. (red.). (2018). Redovisning för hållbarhet. Sanoma utbildning.

Sachs, J. D. (2015). *The Age of Sustainable Development* (4 uppl.). Columbia University Press.

Tessier, S. & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23, 171-185.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.003>

Traxler, A. A., Schrack, D. & Greiling, D. (2020). Sustainable reporting and management control – A systematic explorative literature review. *Journal of Cleaner Production*, 276.
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.122725>

Tsalis, T. A., Malamateniou, K. E., Koulouriotis, D. & Nikolaou, I. E. (2020). New challenges for corporate sustainability reporting: United Nations' 2030 Agenda for sustainable development and the sustainable development goals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27, 1617– 1629. <https://doi.org/10.1002/csr.1910>

United Nations (u.å.a). Conferences, Environment and sustainable development. <https://www.un.org/en/conferences/environment>

United Nations (u.å.b). SDG poster with UN emblem (bild). United Nations. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/news/communications-material/>

United Nations (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>

United Nations (2022). The Sustainable Development Goals Report 2022. Sustainable development goals. <https://unstats.un.org/sdgs/report/2022/The-Sustainable-Development-Goals-Report-2022.pdf>

Visit Finland. (u.å.). Kestävän matkailun puolesta. <https://www.visitfinland.fi/liiketoiminnan-kehittaminen/vastuullinen-matkailu/sustainable-travel-finland>

Visit Finland. (2023). Finland – Sustainable travel destination. <https://travel-trade.visitfinland.com/en/sustainability/>

Wijethilake, C. (2017). Proactive sustainability strategy and corporate sustainability performance: The mediating effect of sustainability control systems. *Journal of Environmental Management*, 196, 569-582. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jenvman.2017.03.057>

Wollmert, P. & Hobbs, A. (28 juli 2021). Hur EU:s nya hållbarhetsdirektiv förändrar spelreglerna. EY. https://www.ey.com/sv_se/assurance/how-the-eu-s-new-sustainability-directive-will-be-a-game-changer

World Health Organization (19 februari 2018). Millennium Development Goals (MDGs). [https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/millennium-development-goals-\(mdgs\)](https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/millennium-development-goals-(mdgs))