



Den nya ekonomistyrningen

Ekonomistyrning och hållbar utveckling

Ett extra kapitel till faktaboken

Christian Ax
Håkan Kullén

Tillgängligt på www.liber.se/DNE



Förord

Detta kapitel ingår i upplaga 5 av faktaboken *Den nya ekonomistyrningen*. Vi har valt att publicera kapitlet på bokens hemsida eftersom vi de närmaste åren förväntar oss ny forskning om kopplingen mellan ekonomistyrning och hållbar utveckling. Dessutom tror vi att det praktiska arbetet med att knyta hållbarhetsarbetet till ekonomistyrningen kommer att utvecklas en hel del på kort sikt. Vår idé är att löpande uppdatera kapitlet för att hålla det aktuellt med avseende på pågående utveckling. Nya versioner kommer kontinuerligt att publiceras på bokens hemsida.

Om du som läsare har synpunkter eller vill lämna kommentarer på innehållet eller har förslag på hur det kan göras bättre tar vi gärna emot det. Du når författarna på följande mejladresser:

christian.ax@gu.se

hakan.kullven@angstrom.uu.se

OBS!

Kapitlet är tillgängligt via bokens hemsida www.liber.se/DNE, och är endast avsett för dem som använder boken inom ramen för utbildning och för dem som lånat eller köpt faktaboken och läser den på egen hand. Det är alltså inte tillåtet att hämta kapitlet på hemsidan och använda det fristående eller i kombination med någon annan faktabok. Det är vår förhoppning att du har förståelse för och respekterar detta.

Göteborg och Bromsten augusti, 2015

Christian Ax och Håkan Kullén



Ekonomistyrning och hållbar utveckling

- Introduktion
- Hållbarhetsstrategi – Vad företag vill med hållbarhet i praktiken
- Ekonomistyrning och implementering av hållbarhetsstrategi
- Ekonomistyrning och hållbar utveckling i praktiken
- Avslutning

Introduktion

I den opinionsledande s.k. Brundtlandrapporten ("Our Common Future", utgiven av FN:s Världskommission för miljö och utveckling, 1987) definieras hållbar utveckling som *"en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov"*. Det råder konsensus om att det är en central samhällsfråga att uppnå en hållbar utveckling. Företag är betydelsefulla samhällsaktörer och påverkar i många avseenden samhällsutvecklingen. Det betyder att de spelar en stor roll för att en hållbar utveckling ska kunna bli verklighet. Det har medfört att företags samhällsansvar numera diskuteras i bredare termer än tidigare. Ofta talar man om CSR – **Corporate Social Responsibility** – Företagets samhällsansvar.

Även om det inte är självklart vad som innefattas i företagets samhällsansvar när det gäller att uppnå en hållbar utveckling, knyts det vanligen till tre övergripande kategorier av hållbarhet – ekonomisk, ekologisk och social hållbarhet.

Ekonomisk hållbarhet innebär en ekonomisk utveckling som inte leder till ett segregerat och ojämlikt samhälle och en förstörd miljö. Samhället, och dess företag, bör istället anpassas efter vad miljön och människors hälsa klarar av långsiktigt. Ekonomisk hållbarhet kan även innebära att krav ställs på att den ekonomiska utvecklingen inte får medföra negativa konsekvenser för den ekologiska eller den sociala hållbarheten.

Ekologisk hållbarhet fokuserar på att miljön ska skyddas och att en effektiv användning av energi och naturresurser ska åstadkommas. Det handlar om att människor, företag och övriga samhället arbetar så att nuvarande och kommande generationer ges möjligheter till en god livsmiljö och välfärd. Ekologisk hållbarhet fokuserar även på naturvärden och biologisk mångfald, som då anses vara av stor betydelse för folkhälsan liksom för möjligheter till bl a regional och lokal utveckling.



Social hållbarhet handlar om att bygga ett långsiktigt stabilt och dynamiskt samhälle där grundläggande mänskliga behov uppfylls. Många dimensioner kan innefattas i social hållbarhet. De fokuserar ofta på människan och "mjuka" aspekter som demokrati, rättvisa, mänskliga rättigheter, livsstilar, genus, sexuell läggning, etnicitet, kultur och jämställdhet.

I detta kapitel behandlas länken mellan ekonomistyrning och hållbar utveckling. Särskilt behandlas hur företag skulle kunna arbeta och hur företag i praktiken arbetar med ekonomistyrning för att genomföra sin hållbarhetsstrategi. Vi utgår sålunda, precis som i boken "Den nya ekonomistyrningen", från att ekonomistyrningens övergripande syfte är att stödja strategiimplementering. Det skiljer sig därmed inte från det syfte som ekonomistyrningen antas ha gällande andra centrala delar av företags strategier, t ex affärsstrategi, konkurrensstrategi, kundstrategi och produktionsstrategi. Men i några avseenden fokuserar vi även ekonomistyrningens organisering och organisation, inklusive controllerrollen.

Kapitlet fortsätter med att vi lyfter fram några exempel på hur företag väljer att arbeta med hållbarhetsfrågan. Därefter diskuterar vi hur länken mellan ekonomistyrning och hållbar utveckling skulle kunna se ut. Avslutningsvis återges resultat från studier av svenska välkända organisationers arbete med ekonomistyrning och hållbarhet. I samband med detta lyfter vi fram undersökningsresultat som förklarar varför arbetet i praktiken tycks gå trögt.

Hållbarhetsstrategi – Vad företag vill med hållbarhet i praktiken¹

I praktiken varierar företags arbete knutet till hållbar utveckling. Detta har flera orsaker. För det första tillskriver företag begreppet hållbar utveckling olika innebörd. För det andra har företag olika mål och strategier för sitt hållbarhetsarbete. För det tredje påverkar företagsspecifika särdrag i mångt och mycket förutsättningarna för företags arbete. Det finns i många avseenden betydande skillnader mellan lokala och globala företag, mellan verkstadsföretag och tjänsteföretag, mellan privata och offentliga företag samt mellan vinstdrivande och ideella företag.

I detta avsnitt presenterar vi exempel på hur fyra välkända svenska företag formulerar sina hållbarhetsstrategier. Företagen är valda på basis av att de representerar tre branscher – tillverkning, service och handel. Två bankexempel – Swedbank och SEB – illustrerar att presentationen av hållbarhetsstrategier i en och samma bransch kan variera.



Hållbarhetsstrategi - våra prioriteringar

Swedbanks hållbarhetsstrategi tar sin utgångspunkt i bankens vision, värderingar och syfte. Vi möjliggör för människor, företag och samhällen att växa. Vår strävan är att göra detta på ett långsiktigt hållbart sätt.

Swedbanks ansvar för hållbar utveckling börjar i bankaffären.

Vi är och ska fortsatt vara en trygg bank som inte äventyrar stabiliteten på finansmarknaden genom vårt risktagande. Swedbank bidrar med en del av den finansiella infrastruktur som är en förutsättning för ett välfungerande samhälle.

Hållbarhetsarbetet är integrerat i vår affärsmodell inom tre huvudområden: Finansiell hållbarhet, Social hållbarhet och Ekologisk hållbarhet. Därmed säkras bankens grundläggande förmåga att bidra till ekonomisk, ekologisk och socialt hållbar utveckling på de marknader där vi verkar och i samhället som helhet.

För att vårt arbete med att vara en ansvarsfull och hållbar bank ska bli så framgångsrikt som möjligt måste våra ansträngningar och resurser koncentreras till de områden där de gör störst skillnad. Genom en väsentlighetsanalys har vi identifierat de områden där vi ser att vi har störst påverkan. För att underlätta måluppfyllelsen har särskilda fokusområden identifierats, med tydlig koppling till bankens affärsprocesser.

Finansiell hållbarhet



Mål

Att främja en sund och hållbar ekonomi genom att stärka bankens och våra kunders långsiktiga konkurrenskraft. Detta genom att undvika stora kredit- och operativa förluster, att fokusera på långsiktig lönsamhet, utveckla långsiktiga relationer med kunder och medarbetare, samt att hålla adekvata buffertar i en stark balansräkning. Vi arbetar också för öppna, stabila och ärliga marknader.

Fokus 2014 och framåt

- Att fortsatt vara en av Nordens starkast kapitaliserade och mest stresståliga banker.
- Att öka den interna förståelsen i banken om kommande regelverk och regleringar.
- Att med fortsatt lågt risktagande öka den lönsamhet som säkrar uthålliga buffertar och ger investeringsutrymme för bättre service till kunderna.
- Investera i de digitala kanaler våra kunder alltmer efterfrågar och i långsiktigt hållbar rådgivning.
- Att verka för en sund och hållbar ekonomi hos våra kunder.
- Att nå en kundnöjdhet på minst 75 procent på våra hemmamarknader.
- Öka den interna kunskapen om bankens policy och program för antikorruption och transparens.
- Att fortsätta implementera frågor om korruptionsbekämpning och transparens i banken med fokus på fondförvaltning, betalningar, kredit- samt inköpsprocess.



Social hållbarhet



Mål

Att banken i hela sin verksamhet – i den egna organisationen likväl som via kreditgivning och kapitalförvaltning bidrar till samhällets utveckling. Detta genom att aktivt arbeta för mänskliga rättigheter, goda arbetsförhållanden samt främja mångfald och jämställdhet. Vi engagerar oss i sociala samhällsfrågor inom framförallt områdena utbildning, sysselsättning och integration.

Fokus 2014 och framåt

- Öka medarbetarnas benägenhet att rekommendera banken som arbetsgivare.
- Att fortsätta implementera frågor om mänskliga rättigheter, arbetsförhållanden i verksamheten med fokus på vår fondförvaltning, kredit- samt inköpsprocess.
- Att fortsätta arbetet för ökad mångfald och inkludering i samhället genom bankens egen verksamhet och tillsammans med våra kunder och olika intressenter i samhället.
- Att hjälpa våra medarbetare möta sina egna, kunders och samhällets förväntningar och krav på oss som bank och positiv kraft i samhällsutvecklingen.
- Lansera en webbaserad hållbarhetsutbildning som blir obligatorisk för alla medarbetare på våra hemmamarknader.
- Att fortsätta utveckla vår rapportering kring hur dialog om mänskliga rättigheter och arbetsförhållanden har genomförts vid kreditgivning och fondförvaltning.

Ekologisk hållbarhet



Mål

Att banken i hela sin verksamhet – i den egna organisationen likväl som via kreditgivning och kapitalförvaltning – bidrar till hållbar användning av jordens ändliga resurser och minskat utsläpp av växthusgaser. Detta sker genom att integrera frågor om klimat och resurseffektivisering i våra affärsbeslut.

Fokus 2014 och framåt

- Att fortsatt verka för ökad resurseffektivisering i samtliga interna processer med fokus på att minska klimatpåverkan i samband med tjänsteresor och energiförbrukning.
- Flytt av huvudkontor till nybyggd fastighet med mål att nå Gold Standard 2016 för byggnadens energiprestanda.
- Att fortsatt utveckla och tillämpa metoder för att uppnå hållbarhet och minskad miljöbelastning i vår fondförvaltning samt kredit- och inköpsprocess.
- Att vidareutveckla ledningssystem och mätmetoder.
- Att fortsatt utveckla vår rapportering av hur dialog om miljö och klimatpåverkan har genomförts vid kreditgivning och fondförvaltning.
- Att fortsatt arbeta mot att banken vid utgången av 2015 ska ha minskat sina utsläpp av växthusgaser med 30 procent och vid utgången av 2018 med 40 procent jämfört med vårt basår 2010.



KappAhl

HÅLLBARHETSSTRATEGI 2020

KappAhls varumärke förknippas med mode, design och kvalitet. Det står även för ansvar, omtanke och säkerhet. Hållbarhet är integrerat i vårt dagliga arbete med konceptet *Future Friendly Fashion*. Vi säkerställer kontinuerliga och varaktigt hållbara förbättringar genom att regelbundet utvärdera och kritiskt granska våra processer.

Vår hållbarhetsstrategi bygger på nio nya övergripande mål som ska vara uppfyllda år 2020 och som stöds av flera åtgärder och delmål.

I tabellen nedan kan du se våra övergripande hållbarhetsmål och några exempel på kort- och långsiktiga åtgärder och delmål.

ÖVERGRIPANDE HÅLLBARHETSMÅL	EXEMPEL PÅ ÅTGÄRDER OCH DELMÅL
FUTURE 1. Sträva efter att bli klimatneutrala i vår verksamhet	100 % förnybar energi i egen verksamhet till 2020
FUTURE 2. Arbeta för hållbar resursanvändning i produktionen	Utbilda 1 100 bomullsodlare i hållbara odlingsmetoder till 2015
FUTURE 3. Arbeta mot noll avfall till deponi och ökad återanvändning samt återvinning	Införa textilåtervinning i 100 % av butikerna till och med 2016
FRIENDLY 4. Främja hållbar utveckling hos våra ingå i leverantörer	100 % av våra leverantörer i Bangladesh ska ingå i Bangladesh Accord in Fire and Building Society
FRIENDLY 5. Agera öppet och transparent för att kunna inspirera våra kunder och leverantörer	Ge skötselråd, enligt "Clever Care", till kunderna på 100 % av plaggen senast 2015
FRIENDLY 6. Stärka kvinnors och barns position i de samhällen där vi verkar	100 % av kvinnorna vid vårt träningscenter i Shaka ska få anställning efter genomförd utbildning i sömnad, kvinnors rättigheter med mera



FASHION

- | | |
|---|--|
| 7. Skapa hållbar design, från idé till färdig produkt | Utveckla en metod för att mäta hållbarheten i våra produkters design till 2016. 100 % av vår design ska uppfylla dessa kriterier till 2020 |
|---|--|

FASHION

- | | |
|--|--|
| 8. Bidra till en miljö fri från skadliga ämnen | Genomgång och uppdatering av kemikaliekraven ska ske minst två gånger per år. Utveckla ett vattenbaserat alternativ till PU-baserad skinnimitation till 2020 |
|--|--|

FASHION

- | | |
|---|--------------------------------|
| 9. Enbart använda hållbara material i våra kollektioner | 100 % hållbar bomull till 2020 |
|---|--------------------------------|
-



Hållbarhetsstrategi och mål

SSABs hållbarhetsstrategi stöttar SSABs övergripande affärsstrategi – Taking the Lead. SSABs målsättning är att bli ett av de mest hållbara stålbolagen.

Vi sammanfattar vårt hållbarhetsarbete med tre fokusområden; ett hållbart erbjudande, en hållbar verksamhet och en ansvarsfull partner.



Hållbart erbjudande

Området handlar om hållbarhetsvärdet i vårt externa erbjudande som vi erbjuder våra kunder och andra intressenter. Kärnan i vår affärsmodell är att utveckla och producera avancerade höghållfasta stål och seghärdat stål som är starkare och lättare än annat stål. Det hjälper våra kunder att producera lättare och starkare produkter som i sin tur minskar deras miljöpåverkan.

Hållbar verksamhet

Vi fokuserar på vår interna produktionseffektivitet för att kunna säkerställa att våra processer fungerar på ett så hållbart sätt som möjligt. Vi jobbar kontinuerligt med förbättringar för att minimera utsläpp, maximera resurser och energieffektivitet. Samtidigt ska våra medarbetare erbjudas en säker och trygg arbetsplats med möjligheter för personlig utveckling.

Ansvarsfull partner

Att bidra till de samhällen där SSAB bedriver verksamhet är en integrerad del i verksamheten. Vidare handlar en ansvarsfull partner om hur vi hanterar risker, jobbar med affärsetik och tar ansvar för vår leverantörskedja.

Styrande riktlinjer

SSAB har antagit en Miljö- och hållbarhetspolicy. Den slår fast de viktigaste ambitionerna för SSABs hållbarhetsarbete och omfattar de miljömässiga och sociala aspekter som är mest centrala för en hållbar utveckling av verksamheten. SSABs Uppförandekod ger riktlinjer för hur medarbetare bör agera gentemot intressenterna och marknaden.



Miljö- och hållbarhetspolicy

För att stödja organisationen i det dagliga arbetet har SSAB antagit en Miljö- och hållbarhetspolicy som i sammanfattning innebär att:

- SSAB ska fortsätta att utveckla produkter och tjänster tillsammans med kunder så att det aktivt bidrar till en miljöriktig och lönsam affär
- SSAB lägger vikt vid effektiv användning av råmaterial och energi, samt att minimera avfall
- SSAB visar respekt för medarbetare och tillhandahåller en säker och utvecklande arbetsmiljö
- Transparens och öppenhet eftersträvas

Uppförandekod

SSABs Uppförandekod ger riktlinjer för hur SSAB agerar gentemot intressenterna och på marknaden. Bestämmelserna är överordnade samtliga olika policyer på divisions- eller dotterbolagsnivå och kan i vissa fall vara mer långtgående än lagar och regleringar.

SSABs Uppförandekod ger vägledning inom:

- Hälsa och säkerhet för medarbetarna
- Mångfald och internationellt erkända arbetsrättsliga riktlinjer
- Affärsetik och integritet
- Mänskliga rättigheter
- Intressent- och samhällsrelationer
- Miljö
- Kommunikation

Förbud mot korruption

SSAB har en särskild policy om förbud mot korruption. SSAB har vid ett fåtal tillfällen under de senaste åren upptäckt att personal missbrukat sin ställning eller agerat illojalt eller brottsligt och har då agerat för att utreda händelserna. Det har rört sig om okunskap eller medveten brottslighet. Konsekvenserna har till exempel varit uppsägningar och rättsliga processer.

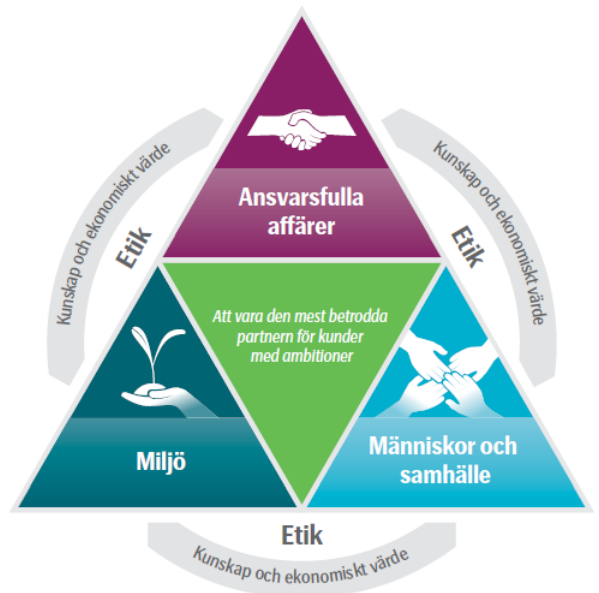


VÅR HÅLLBARHETSSTRATEGI

Vi är övertygade om att ett företag som har ett hållbart perspektiv är mer framgångsrikt på lång sikt. Detta innebär att agera ansvarsfullt och att vara allt mer transparent och göra hållbarhet till en naturlig del av hur vi bedriver vår verksamhet. Vi agerar utifrån vår roll som bank och finansiell institution och vi strävar efter att skapa ett ömsesidigt värde och bidra till hållbar utveckling.

SEB:s hållbarhetsstrategi riktar in sig på tre områden – Ansvarsfulla affärer, Människor och samhälle och Miljö.

En viktig del av vårt arbete innebär fortsatt engagemang för globala initiativ som FN:s Global Compact, Principer för ansvarsfulla investeringar, PRI och FN:s vägledande principer för företag och mänskliga rättigheter, FN:s Environment Programme Finance Initiative (UNEPFI), OECD:s riktlinjer för multinationella företag, samt Ekvator-principerna.



Källa: SEB

ÅTTA AFFÄRSAMBITIONER – VÅRA PRIORITERINGAR

SEB:s hållbarhetsstrategi är inriktad på åtta affärsprioriteringar inom tre ansvarsområden. Genom att fokusera vårt arbete på dessa prioriteringar kan vi bidra till bättre styrning av bankverksamhet, skydd av miljön och samtidigt stärka vårt bidrag inom det sociala området.

Ansvarsfull försäljning och marknadsföring

Hög kundlojalitet. Underlätta kundernas egen kontroll och förståelse för deras ekonomiska situation. Säkerställa rådgivning av hög kvalitet utifrån långsiktiga behov.

Motverka finansiell brottslighet

Stärka processer för att flexibelt kunna möta förändrade hot – fokus på säkerhet och trygghet för medarbetare, kunder och tillgångar.

Ansvarsfulla investeringar

Säkerställa att vi som ägare agerar ansvarsfullt, främjar god affärsetik och styrning. Vara den ledande nordiska kapitalförvaltaren inom ansvarsfulla investeringar.



Hållbara finansieringar

Ökad dialog om viktiga hållbarhetsfrågor med kunder, med interna policys och internationella riktlinjer som viktiga verktyg. I alla affärsbeslut ta hänsyn till styrnings-, miljömässiga och sociala aspekter. Öka andelen finansieringar med positiv påverkan.

En attraktiv arbetsplats

Högt antal medarbetare som är engagerade och stolta, och kan rekommendera SEB som en inkluderande och god arbetsplats med utrymme för individuell utveckling. Ökad mångfald på alla nivåer.

Tillgång till finansiella tjänster

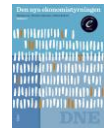
Förbättra tillgängligheten till våra banktjänster med hjälp av teknik och innovation. Vi delar med oss av vår kunskap till kunder och hela samhället. Förenkla för kunder att interagera med banken utifrån deras eget val och oberoende av fysisk förmåga.

Samhällsengagemang

Som samhällsmedborgare engagera oss för framtida generationer. Att upprätthålla och utveckla långsiktiga partnerskap med människor och organisationer och tillsammans bygga ett samhälle där vi alla vill verka.

Minska vår miljöpåverkan

Fortsätta hantera vår direkta miljöpåverkan. Vara resurseffektiv. Minska energiförbrukningen och CO2-utsläpp. Öka fokus på hållbarhetsaspekter i våra relationer med leverantörer och andra affärspartners.



Ekonomistyrning och implementering av hållbarhetsstrategi

– Hur kan ekonomistyrningen stödja hållbarhetsarbetet?

Ekonomistyrningens övergripande syfte är att stödja företagets arbete med att genomföra eller implementera sin strategi, eller snarare strategier eftersom företagets övergripande strategi består av ett antal delstrategier. Det är då vanligt att tala om bl a affärsstrategi, konkurrensstrategi, kundstrategi och produktionsstrategi. Ekonomistyrningen har samma syfte i fallet med företagets hållbarhetsstrategi. I det konkreta arbetet med att genomföra hållbarhetsstrategin kan ekonomistyrningen då ha bl a följande uppgifter:

- Planera, genomföra, följa upp och anpassa verksamheten i förhållande till hållbarhetsarbetets planer och mål.
- Förse beslutsfattare med underlag och följa upp hållbarhetsrelaterade beslut.
- Fördela och utkräva ansvar knutet till hållbarhetsarbetet.
- Utreda orsaker till avvikelser från hållbarhetsplaner och föreslå åtgärder.
- Analysera hur verksamhetens processer och aktiviteter knutna till hållbarhetsarbetet kan förbättras.
- Identifiera möjligheter till förbättrade prestationer, t ex avseende intäkter, kostnader och kapitalbindning, genom olika slag av hållbarhetsrelaterade initiativ, t ex miljöförbättrande och energibesparande investeringar.
- Samla in, sammanställa, tolka, rapportera och kommunicera hållbarhetsinformation.
- Verka som rådgivare och samtalspartner i frågor om gränssnittet mellan ekonomistyrning och hållbar utveckling i företaget.
- Utveckla och uppdatera de delar av styr- och ekonomisystem som är relevanta för hållbarhetsarbetet.
- Utbilda medarbetarna i frågor i gränssnittet mellan ekonomistyrning och hållbar utveckling

För att kunna genomföra dessa uppgifter behövs styrmedel. Det förekommer knappast några styrmedel som är unika för just genomförandet av företagets hållbarhetsstrategi. De styrmedel som behandlas i faktaboken och principerna för deras tillämpning är relevanta även i detta sammanhang. Det förekommer en hel del varianter och anpassning av styrmedel till särdrag för hållbarhetsarbete. Dock är i stort sett allt som har skrivits och diskuterats i frågan knutet till ekologisk hållbarhet, och då särskilt företagets eget miljöarbete. Faktum är att det finns en omfattande litteratur som byggts upp under de senaste ca tre årtiondena som fokuserar kopplingen mellan ekonomistyrning och olika aspekter på miljö. Dessa miljöinriktade ekonomistyrningsidéer har idag kommit att inkorporeras under rubriken hållbar utveckling och då särskilt ekologisk hållbarhet. Vi ska närmast kortfattat beskriva de centrala inslagen i dessa ekonomistyrningsidéer. Det är viktigt att notera att utgångspunkten för ekonomistyrningen i detta sammanhang är betydligt snävare än om utgångspunkten hade varit det betydligt bredare begreppet ekologisk hållbarhet.



Ekonomistyrning och miljö

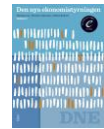
Miljöinriktad ekonomistyrning kan indelas med avseende på om den fokuserar traditionella eller mer miljöspecifika styrmedel. Primärt behandlas fem formella styrmedel inom ämnet, nämligen produktkalkylering, investeringskalkylering, budgetering, prestationsmätning och intern redovisning.

Produktkalkylering

Miljörelaterad produktkalkylering fokuserar företagets egna kostnader knutna till poster såsom spill, kassationer, avfall, energianvändning, destruktion, sanering, återställning, biprodukter, oväsen, lukt och transporter. Åtminstone tre grundläggande kalkylsituationer förekommer i detta sammanhang – en situation där någon aspekt på miljö utgör kalkylobjekt, en situation där en eller flera miljöaspekter knyts till företagets processer som då utgör kalkylobjekt och en situation där miljörelaterade kostnader inkluderas i kalkyler för andra kalkylobjekt. För det första kan företaget beräkna kostnaderna för miljöposter som sådana. Exempelvis kan ABC-kalkylen vara en lämplig metod för de poster som är av aktivitetskaraktär, d v s destruktion, sanering, återställning och transporter. För det andra kan företaget beräkna kostnaderna för miljöposter knutna till företagets interna processer. Även i detta fall kan ABC-kalkylen vara en lämplig metod eftersom processer vanligen byggs upp av ett antal aktiviteter (se kapitel 24). För det tredje kan företaget beräkna och tilldela egna miljökostnader till kalkylobjekt som orsakar dem, t ex vara, tjänst, order eller kund. Exempelvis orsakar ofta en kundorder kostnader för destruktion och sanering när den produceras, och företaget önskar då ofta tilldela kundorden dessa kostnader så att kunden därmed ska stå för kostnaden via priset för ordern. De principer och metoder för kalkylering som återfinns i kapitel 6-10 är relevanta att tillämpa i alla dessa kalkylsituationer.

Vi har hittills fokuserat på företagets egna konstaterade kostnader. Men samtidigt är en viktig uppgift för produktkalkyleringen att beräkna vilka kostnadsbesparingar företaget skulle kunna göra via miljöförbättrande insatser såsom införandet av ny teknik, introduktion och ökat inslag av återvinning, reducerad energianvändning, införande av returnerbara förpackningar, bättre transportplanering och system för källsortering. Även i detta fall är principerna och metoderna för kalkylering i kapitel 6-10 relevanta att använda. Särskilt lämpligt torde det vara att så långt som möjligt identifiera kalkylobjektens särkostnader och kombinera det med en tillämpning av ABC-kalkylens idéer. Rör det sig om stora investeringsbelopp och en lång kalkylsikt är det mer relevant att använda sig av något slag av investeringskalkyl. Innehållet i kapitel 19-21 är då tillämpligt. Viktigt att notera är att miljöförbättrande insatser även kan påverka intäktssidan. Genom att satsa på t ex återvinning och returnerbara förpackningar kan uppfattningen om företaget på marknaden bli mer positiv vilket kan leda till ny- och merförsäljning och prishöjningsmöjligheter.

När företags miljöfrågor diskuteras förekommer ofta uttrycket **negativa externaliteter** eller **negativa externa effekter**. Negativa externaliteter är samhällskostnader som orsakas som en konsekvens av företagets verksamhet och som drabbar utomstående, t ex individer eller grupper av individer i samhället eller samhället i stort (inklusive miljön), utan att dessa har något utbyte med företaget. Negativa externaliteter påverkar inte företaget direkt och måste inte bäras av företaget (om externaliteterna bör bäras av företaget eller inte är en annan fråga). Det kan uttryckas som att negativa externaliteter motsvarar kostnader för företagets negativa miljöpåverkan ur samhällets perspektiv.



Negativa externaliteter kan inkludera föroreningar i vatten och luft, dålig lukt, vibrationer, försämringar för djurlivet och nedsmutsning och de konsekvenser detta medför i form av t ex sjukvårdskostnader och kostnader för sanering. Allt fler menar idag att företag bör sträva efter att beräkna såväl egna kostnader för sin verksamhet som kostnader för negativa externaliteter. Idén är då att summan av dessa kostnadsposter utgör den egentliga kostnaden för samhället (inklusive företaget) för verksamheten. Följande, där produktkostnad kan vara kostnad för t ex en vara, en tjänst eller en kundorder, gäller därför:

$$\text{Produktkostnad} + \text{Kostnad för negativa externaliteter} = \text{Produktens samhällskostnad}$$

Att knyta negativa externaliteter till specifika varor, tjänster, kunder eller andra objekt i företagets verksamhet är också eftersträvänsvärt eftersom det kan ge signaler till såväl företaget som andra aktörer, t ex kunder, om samhällskonsekvenserna av deras verksamhet eller konsumtion. Signaler kan även rikta uppmärksamheten mot problemområden som kan förbättras eller helt arbetas bort. Kanske kan t o m viss verksamhet avvecklas när samhällskonsekvenserna av den står klar. En svårighet med detta slag av kalkyler är att beräkna kostnaden för, eller mer riktigt det monetära värdet av, negativa externaliteter. Ett flertal metoder för att göra det förekommer, där de minst sofistikerade, men inte nödvändigtvis därmed de minst ändamålsenliga, innebär att kostnadsberäkningen tar sin utgångspunkt i de ersättningskrav som samhällsmedborgarna har på företagets miljöpåverkan, eller den betalningsvilja som kunderna har för den miljöpåverkan som de varor och tjänster de köper från företaget medför.

Livscykelkalkylering (Life Cycle Costing, LCC) är en metod som explicit inkluderar miljörelaterade kostnader. **Livscykelanalys (Life Cycle Assessment/Analysis, LCA)** är ett verktyg som används för att belysa den miljöpåverkan en vara, tjänst, process, aktivitet eller annat objekt har under hela sin livscykel. Analysen har flera tillämpningsområden, inklusive produktutveckling och vidareutveckling av existerande produkter. Men även i samband med marknadsföring, offertgivning och företagsinternt arbete (t ex vid framtagandet och kommunikation av miljöpolicy). När resultaten från livscykelanalysen uttrycks i kostnader talas om en livscykelkalkyl, som då innefattar alla kostnader för objektet, t ex en vara, under hela sin livscykel. Det inkluderar i idealfallet kostnader fr o m utvinning av råmaterial t o m den tidpunkt då varan skrotas eller återvinns. Det inkluderar alla kostnader, inklusive kostnader för transporter, lagring, energi, underhåll och reparationer. Även kostnader som uppkommer i mellanled, t ex hos grossister och detaljister, bör ingå, liksom kostnader som uppkommer hos kunden, d v s hos den som konsumerar/använder varan.

Nyttan med en livscykelkalkyl kan ur miljösynpunkt vara stor. Den riktar intresset mot inslag i verksamheten som har betydande miljöpåverkan ur kostnadssynpunkt, vilket ger incitament till att förbättra verksamheten. Mest effektiv torde livscykelanalys och livscykelkalkylering vara i produktutvecklingsfasen av värdekedjan. I kapitel 27 behandlas **målkostnadskalkylering**, som är en metod som fokuserar kostnader för produkter under utveckling. Ett flertal argument för varför det är viktigt att fokusera (framtida) kostnader redan i utvecklingsstadiet presenterades i kapitlet. Studier visar att



ca 70–90 % av en produkts kostnader bestäms redan i produktutvecklingsarbetet genom de beslut som fattas rörande bl a produktens egenskaper, tillverkningssätt och ingående material. När produkten börjar tillverkas är de besluten givna, de kan inte rivas upp. Det innebär att endast en liten del av produktkostnaden är påverkbar när tillverkningen väl påbörjats. Man brukar säga att den framtida kostnaden är in- eller fastlåst, det s k *kostnadslåsningssfenomenet*. Inlåsnings av beslut och kostnader gäller självklart även produktens egenskaper som har miljöpåverkan. Livscykelanalys och livscykelkalkylering kan därför vara viktiga inslag för att minimera miljökostnader för en framtida vara, tjänst, process eller annat objekt över hela dess livscykel.

Investeringskalkylering

Investeringskalkylering kan beskrivas som kalkylering på lång sikt (och produktkalkylering som kalkylering på kort sikt). Att företag i samband med analys av investeringsalternativ beaktar hållbarhetsfrågor är idag ett naturligt inslag. Det är sannolikt så att en av företagets största möjligheter att bidra till en hållbar utveckling ligger i just investeringssituationer på grund av investeringars särdrag, och då primärt att de fokuserar på framtiden och att möjligheterna att påverka parametrar då är som störst (det är svårt att påverka genomförda investeringar). Hållbarhetsinslag kan förekomma inom ramen för de flesta slag av investeringar, inklusive ersättningsinvesteringar, expansionsinvesteringar, förbättringsinvesteringar och miljöinvesteringar (se vidare kapitel 19). Ur kalkylsynpunkt krävs i princip inga speciella principer eller metoder för kalkylering för investeringar där hållbarhetsinslag förekommer, utan de principer och metoder som beskrivs i kapitel 19-21 kan tillämpas. Dessa möjliggör att beräkna investeringsalternativs lönsamhet, att rangordna flera investeringsalternativ med avseende på lönsamhet och att utgöra underlag för resursallokering.

Budgetering

Budgetar relaterade till hållbar utveckling kan vara av olika slag. De kan specifikt fokusera på de tre huvudslagen av hållbarhet – ekonomisk, ekologisk och social – och företaget har då exempelvis en "budget för ekologisk hållbarhet" och en "budget för social hållbarhet". Budgetar kan även specifikt fokusera på processer, aktiviteter eller projekt inom vart och ett av de tre slagen av hållbarhet. Det kan även förekomma att en endast en huvudbudget för företagets hela arbete med hållbar utveckling upprättas och används, d v s en "hållbarhetsbudget". I sammanhanget är dock det mest intressanta sannolikt inte vilka budgetar som upprättas och används eller vilka intäkts- och/eller kostnadsposter eller in- och/eller utbetalningsposter de innehåller. Istället torde det vara mer intressant vad som kan åstadkommas ur hållbarhetssynpunkt genom att upprätta och använda hållbarhetsrelaterade budgetar i företaget.

Budgetar och budgetering kan ha ett flertal syften i praktiken. Samtliga av de syften som presenteras i kapitel 11 är aktuella i detta sammanhang:



- Via hållbarhetsrelaterade budgetar skapas förutsättningar för en effektiv **planering** av hållbarhetsarbetet ur finansiell synpunkt. Inom ramen för budgeteringen planeras den kommande tidsperiodens hållbarhetsaktiviteter och bestäms de finansiella resurser som genomförandet av aktiviteterna kräver.
- Budgeteringen skapar även en **samordning** av olika organisatoriska enheters hållbarhetsarbete. Utförandet av hållbarhetsaktiviteterna anpassas till t ex en tidplan eller ett flödesschema eller integreras på andra grunder vilket även kan skapa förutsättningar för dialog och utvidgat samarbete mellan olika enheter.
- Via budgetarbetet säkerställs en lämplig **resursallokering**, d v s att hållbarhetsarbetet tilldelas tillräckliga resurser. Aktivitetsplaner och andra underlag utgör den centrala utgångspunkten för resurstilldelningen.
- Budgeteringen kan även rikta uppmärksamhet mot **dimensionering** av företagets hållbarhetsarbete. Dimensionering, d v s i detta sammanhang att bestämma omfattningen av hållbarhetsarbetet, gäller både på kort och lång sikt. Dimensionering i det längre loppet görs vanligen i den strategiska planeringen, som ligger utanför budgeteringen. Det är primärt dimensioneringen på kort sikt som är en uppgift för budgeteringen.
- **Ansvarsfördelning** är ett viktigt inslag i särskilt större företag, och budgeteringen knyts då ofta till den. Budgetar blir då ofta ett medel för att fördela det konkreta ansvaret och för att följa upp och värdera utförda hållbarhetsrelaterade prestationer.
- Hållbarhetsarbetet kräver inte endast planering och genomförande, utan även **uppföljning**. Har arbetet genomförts enligt plan, har mer eller mindre resurser gått åt och hur kan avvikelser från plan åtgärdas? Det är viktiga frågor i arbetet med hållbarhet.
- Att säkerställa att företagets hållbarhetssträvanden blir kända i hela företaget kräver **kommunikation**. Budgetar utgör då en kanal för kommunikation eller dialog i företaget när det gäller hållbarhetsfrågor. Det förekommer ofta en dialog mellan olika parter i budgetprocessen.
- Budgetar och även budgetprocessen i sig kan skapa **medvetenhet** om vad som är viktigt att uppnå för hållbarhetsarbetet framgång. Det kan innefatta kunskap om och insikt i hur sambandet mellan hållbarhet och finansiella aspekter ser ut och utvecklas.
- Budgetprocessen kan även innefatta framttagande och fördelning av **målsättningar** i företaget. I budgetarbetet preciseras då vad som förväntas av olika ansvarsenheter ur hållbarhetssynpunkt.
- Budgetar och budgetprocessen kan skapa **motivation** hos medarbetarna. Det kan få medarbetarna att vilja sträva efter och kanske anstränga sig "lite mer" för att uppnå de målsättningar som satts upp för hållbarhetsarbetet. Denna strävan ligger i linje med målstyrning, som utgör ett styrmedel som förekommer i många företag (vi återkommer till målstyrning i nästa avsnitt).
- Kopplat till både ansvarsfördelning och målsättning är ofta **incitamentsystem**. Idén är då att om medarbetarna uppfyller sitt ansvar och når de målsättningar som har ställts upp för hållbarhetsarbetet utgår då t ex bonuslön eller annan belöning.



Prestationsmätning

Prestationsmätning och prestationsmått är enligt många studier ett centralt ekonomistyrningsinslag i de flesta företag. Det är därför inte förvånande att mätning av olika aspekter av företags hållbarhetsarbete är det inslag inom hållbarhetsinriktad ekonomistyrning som diskuteras mest frekvent. En bidragande orsak till att prestationsmätning i hållbarhetssammanhang har en framträdande plats är förekomsten av det ramverk för hållbarhetsredovisning som har tagits fram av den icke-vinstdrivande organisationen *Global Reporting Initiative* (GRI). I kapitel 22 (sidorna 440-447) ges ett flertal exempel på prestationsmått av såväl finansiell som icke-finansiell karaktär knutna till vart och ett av de tre grundläggande kategorierna av hållbarhet – ekonomisk, ekologisk och social hållbarhet. Vi upprepar inte den framställningen här utan hänvisar läsaren dit.

Balanserat styrkort, som behandlas i kapitel 23, har lyfts fram som ett styrmedel som kan stödja företagets genomförande av hållbarhetsstrategier. Balanserat styrkort kan beskrivas som en metodik eller samling idéer om hur företagets strategi kan sammanlänkas med den mer kortsiktiga, operativa verksamheten, med särskilt fokus på att skapa förutsättningar för en ekonomistyrning med en tydlig strategisk inriktning. I hållbarhetsarbetet kompletteras då styrkortets fyra traditionella perspektiv – det finansiella perspektivet, kundperspektivet, det interna processperspektivet och lärande- och tillväxtperspektivet – med ett särskilt perspektiv för hållbar utveckling. I ett hållbarhetsperspektiv innefattas de strategiska hållbarhetsmålsättningar som företaget ställt upp och de prestationsmått som valts för att följa hur verksamheten utvecklas med avseende på målsättningarna. Dessa inslag är därför desamma som gäller för övriga styrkortsperspektiv (se kapitel 23). Fördelen med att upprätta ett balanserat styrkort där ett hållbarhetsperspektiv inkluderas är att företagets hela strategi beaktas i ett sammanhang, istället för att hållbarhetsstrategin "lever sitt eget liv". Även alternativet att låta hållbarhetsrelaterade strategiska målsättningar och prestationsmått inkluderas i ett eller flera av de traditionella perspektiven istället för att arbeta med ett separat hållbarhetsperspektiv kan naturligtvis också förekomma. Det kan vara en passande väg att välja om målsättningarna är starkt knutna till ex strateginslag relaterade till företagets kundsida och/eller interna processer. Därmed samlas målsättningar och prestationsmått med samma inriktning i ett sammanhang. Det kan då även vara arbetsmässigt enklare att upprätta strategikartor, där strategiska teman och orsakssamband är centrala inslag (se vidare kapitel 23).

Intern redovisning

Företags interna redovisning kan, till skillnad från den externa redovisningen, utformas med utgångspunkt i företagets unika situation och det informationsbehov som finns i företaget (se vidare kapitel 15-16). Den interna redovisningen kan karakteriseras som en systematisk process bestående av aktiviteterna datainsamling, registrering, bearbetning samt rapportering och presentation av såväl finansiell som icke-finansiell data av historisk karaktär (i de meningar att data baseras på redan inträffade händelser). En viktig uppgift för den interna redovisningen är att utgöra datakälla för bl a produktkalkylering, investeringskalkylering, budgetering och prestationsmätning. I praktiken är användandet av styrmedlen beroende av data, och en relevant utformad intern redovisning kan bidra med data som fokuserar på företagets interna hållbarhetsarbete. Lämpligen löses detta med hjälp av en flerdimensionell redovisning, som innebär att flera objekt mäts i anslutning till olika händelser i företaget.



Genom en flerdimensionell klassificering av en händelse kan data struktureras och händelser därmed kopplas till den dimension och de kombinationer av dimensioner som önskas. Dimensioner som kan vara relevanta för hållbarhetsarbetet utgör inget undantag, utan kan enkelt läggas till i redovisningen. Med utgångspunkt i föregående avsnitt skulle en stor del av det databehov som krävs för hållbarhetsanknuten produktkalkylering, investeringskalkylering, budgetering och prestationsmätning tåmligen enkelt kunna fångas upp med hjälp av bl a följande dimensioner i den interna redovisningen:

- Vilket slag av hållbarhet – ekonomisk, ekologisk och social – som händelsen relaterar till.
- Vilken aktivitet/process händelsen kan knytas till.
- Vilken vara, tjänst, kund eller vilket projekt som händelsen avser.
- Var i företaget händelsen ägt rum.
- Vem eller vilken enhet i företaget som ansvarar för händelsen.
- Vilket projekt händelsen utförts inom.

Andra slag av (ekonomi)styrning

De styrmedel som hittills har lyfts fram är av formell, teknisk karaktär. Även andra former av styrning av hållbarhetsarbete är tänkbara. Frostensson (2013) diskuterar tre slag av styrinstrument som, när ekonomistyrningen ges en bredare innebörd, kan anses ligga inom ämnet.

Formella instrument innefattar inslag med syfte att definiera och reglera medarbetarnas och företagets hållbarhetsansvar. Konkret kan sådana inslag inbegripa etiska riktlinjer, uppförandekoder och medarbetarpolicyer. De kan även ha inslag som premierar önskade eller motverkar oönskade beteenden eller vägval, t ex olika slag av belöningssystem.

Informella instrument syftar till att påverka beteendet i företaget mer subtilt eller mjukt. Sådana instrument är av den karaktär som behandlas i kapitel 4 under benämningen ”mindre formaliserad ekonomistyrning”. Informella instrument kan innefatta värderingar, normer, goda exempel, myter och framgångshistorier. Medan formella instrument är tänkta att ha påtagliga effekter i företaget, är ett utmärkande drag för informella instrument att de istället avsedda att skapa ”en handlingsram runt beteenden”².

Informativa instrument fokuserar på kommunikation av företagets hållbarhetssträvanden och dess hållbarhetsarbete. Sådana styrinstrument kan inkludera information om företagets hållbarhetsmålsättningar och hållbarhetsstrategi, dialog kring och utbildning i hållbarhetsfrågor, föreläsningar av experter och studieresor.



Ekonomistyrning och hållbar utveckling i praktiken – Hur kommer företagens hållbarhetsarbete till uttryck i ekonomistyrningen?

Ett flertal internationella studier har genomförts för att bringa klarhet i hur företag arbetar med ekonomistyrning knuten till hållbarhetsarbete, särskilt då ekonomistyrningens utformning och användning relaterat till hållbarhetsstrategiers genomförande. När det gäller svenska förhållanden finns det endast ett fåtal studier tillgängliga. En styrka med dessa studier är att de fokuserar på företag som öppet kommunicerar att de bedriver ett välutvecklat hållbarhetsarbete. Samtliga dessa företag publicerar en hållbarhetsredovisning och skriver mycket om sitt hållbarhetsarbete på sina hemsidor. Ett särdrag för de undersökta företagen är att de är av större storlek. Mindre och medelstora företag fokuseras typiskt sett inte då de i mindre omfattning än större företag förväntas länka sin ekonomistyrning till sitt hållbarhetsarbete. Det finns stöd för det antagandet. Många studier har visat att ju större företagen är, desto mer utvecklad och uppdaterad är ekonomistyrningen med avseende på omvärldsförändringar och nya idéer. En svaghet med studierna på svenska förhållanden är att antalet undersökta företag inte är särskilt stort, vilket innebär att det är svårt att generalisera resultat till att gälla alla företag, eller ens alla stora företag. Det är viktigt att ha med sig det som läsare av detta avsnitt.

Studier av svenska företag visar att de i mycket liten utsträckning arbetar med ekonomistyrning som ett medel för att genomföra sin hållbarhetsstrategi. Resultat från studier som intresserat sig för formella styrmedel kan övergripande sammanfattas enligt följande³:

- De flesta företag arbetar inte med ekonomistyrning knuten till hållbarhet.
- I företag där ekonomistyrningen är knuten till hållbarhet fokuserar den i stort sett uteslutande på ekologisk hållbarhet, och särskilt då på miljöinslag som relaterar till företagets egen verksamhet. Fokus på ekonomisk och social hållbarhet tycks endast förekomma i enstaka fall.
- Det styrmedel som oftast är knutet till hållbarhet är prestationsmätning, följt av produktkalkylering.
- Det är vanligare att företag inkluderar poster, mått och prestationer relaterade till hållbarhetsarbetet till objekt andra än hållbarhetsobjekt, t ex produkter, kunder eller processer, än att särskilda produktkalkyler, prestationsmått, budgetar, m fl styrmedel upprättas och används för specifika hållbarhetsobjekt, t ex miljö, transporter eller jämställdhet.

Hållbarhetsarbetet kan dock komma till uttryck även på andra sätt än via formella styrmedel i ekonomistyrningen. Ett par studier har undersökt om och hur företagets hållbarhetsarbete påverkar ekonomistyrningens organisation och organisering. I sammanfattande termer visar resultaten följande⁴:



- Controllern, som är den (eller de) som ofta ansvarar för förnyelse och utveckling av ekonomistyrning, engageras ofta i en särskild företagsövergripande hållbarhetsgrupp eller ledningsgrupp där hållbarhetsfrågor finns på agendan. Med andra ord har kommunikation och dialog med hållbarhetsgrupperingar i företaget blivit en viktigare del av controllerns roll.
- I controllerns löpande kompetensutveckling finns inslag som är kopplade till hållbar utveckling.

Hittillsvarande studier visar att arbetet med att integrera ekonomistyrningen med hållbarhetsarbetet går trögt i praktiken. Några studier har därför valt att söka identifiera faktorer eller omständigheter som kan förklara denna tröghet. De mest frekvent förekommande faktorerna/omständigheterna redovisas nedan. De flesta av de undersökta företagen anger fler än en faktor/omständighet⁵:

- Det råder oklarhet om hur särskilt social hållbarhet skall definieras och komma till uttryck i företagens ekonomistyrning.
- Styrmedel som är lämpliga för att integrera ekonomistyrning och hållbarhet saknas i "teorin" eller i företagens ekonomistyrning.
- Det råder skilda uppfattningar i företagen, särskilt bland användare av ekonomistyrning, om hållbarhetsarbetets syfte i företaget, hur hållbarhet skall komma till uttryck i ekonomistyrningen och vilka av företagens hållbarhetsmål som skall knytas till ekonomistyrningen.
- Existerande IT-system anses inte vara tillräckligt tekniskt utvecklade för att kunna stödja en starkare koppling mellan hållbarhet och ekonomistyrning och det är svårt att "få in" hållbarhetsinslag i önskade IT-lösningar.
- Arbetet med att knyta ihop ekonomistyrning och hållbarhet och sedan löpande arbeta med detta tilldelas inte tillräckliga resurser, varken finansiella eller personella
- Företag prioriterar inte eller ser inget behov av att integrera hela eller delar av hållbarhetsarbetet med ekonomistyrningen.

Ytterligare en faktor eller omständighet som många pekar på som en förklaring till varför arbetet med att knyta företagens ekonomistyrning och hållbarhetssträvanden hårdare till varandra inte har fått något större genomslag ännu är att företagen egentligen inte är särskilt intresserade av det. Det beror på, menar man, att företag är mer intresserade av att visa upp en bild av att man entusiastiskt arbetar för en hållbar utveckling än att faktiskt göra detta. Den drivande kraften bakom det beteen-

det är, menar man, de ökade krav på ansvarstagande som fler och fler individer och grupper i samhället ställer på företag och deras verksamhet. För företag är det därför viktigt att ge en bild av att man anpassar sig till vad som anses vara önskvärt och lämpligt. Man säger att företag eftersträvar **legitimitet**. Det räcker inte att vara lönsamt. Företag behöver även uppfattas som legitima, annars riskerar man att förlora stöd från viktiga intressentgrupper, vilket på längre sikt kan påverka företags förmåga att överleva. Ett sätt att bidra till legitimitet är att kommunicera bilden av att man genuint eftersträvar en hållbar utveckling. Det avgörande är sålunda inte vad företagen faktiskt gör, utan hur de uppfattas av olika intressentgrupper. Insatser med att ge ut hållbarhetsrapporter, informera om sina hållbarhetssträvanden på hemsidor och anlita PR-byråer för att sprida föreställningar



om pågående hållbarhetsarbete är då centrala medel för att skapa legitimitet. Forskning visar att legitimitetsskapande insatser ofta är löst kopplade till vad företag faktiskt ägnar sig åt i sin verksamhet, d v s "man säger en sak men gör en annan". Detta beteende skulle, menar man, då kunna utgöra en förklaring till varför det i praktiken inte finns någon särskilt stark koppling mellan ekonomistyrning och hållbarhetsarbete. Sannolikt kommer inslaget med företagets strävan efter legitimitet i frågan att minska med tiden på grund av att trycket på företagen att faktiskt bidra till en hållbar utveckling kommer att öka än mer. Det kommer troligen att medföra krav på företagen att offentligt redogöra för vad man faktiskt gör i det avseendet. Om då företagen inte kan visa upp en bild som står i överensstämmelse med olika intressegruppers förväntningar kan de komma att drabbas hårt. Och det är en situation de säkerligen vill undvika.

Avslutning

Såväl i praktiken som i forskningen har kopplingen mellan ekonomistyrning och hållbar utveckling nyligen uppmärksamats och vi kommer under kommande år att få se en hel del förnyelse och utveckling inom detta område, inte minst i praktiken. Fler och fler viktiga aktörer i samhället kommer att engagera sig och trycka på för en sådan utveckling. I dagsläget är det många tunga svenska aktörer som av olika skäl väljer att inte driva på frågan om hur och varför hållbarhetsarbetet ska knytas till ekonomistyrningen⁶. Det centrala skälet är att aktörerna inte upplever att det finns någon efterfrågan eller något tryck från medlemmar eller medlemsorganisationer på att de ska driva frågan. En viktig förutsättning för förnyelse och utveckling i praktiken är spridning i stor skala av information om bl a en viss frågas viktighet, framgångsexempel från praktiken knutna till frågan, uttalanden från inflytelserika aktörer om frågans relevans och angelägenhet samt konkreta exempel på hur företag kan bedriva arbete knutet till frågan. När det gäller hållbarhet och ekonomistyrning har det konstaterats att det i stort sett saknas masskommunikation av sådan information. I en studie av artiklar publicerade i 715 svenska tidningar och tidskrifter under perioden 1981 till april 2015 identifierades endast 48 artiklar där en stark koppling mellan ekonomistyrning och hållbar utveckling behandlas⁷. I jämförelse med antalet artiklar om idéer som har fått stort genomslag i praktiken, t ex balanserat styrkort (kapitel 23) och processtyrning (kapitel 24), är det ett försvinnande litet antal artiklar. När det gäller spridning av ekonomistyrningsidéer har intresset för kopplingen inte heller varit särskilt stort hos andra viktiga svenska aktörer som bokförfattare, konferensarrangörer och professionsorganisationer. Men utvecklingen har endast inletts. Vi kommer att få se mycket intressant hända inom ekonomistyrningsområdet de kommande åren, inte minst i publika företag. Det är rimligt att förvänta sig att det mesta kommer att ske i stora företag. Utvecklingen i medelstora och mindre företag är det lite svårare att sja om. Vi får där helt enkelt se framtiden an.



Instuderingsfrågor

1. Hur kan begreppet hållbar utveckling definieras?
2. Vad står den engelska förkortningen CSR för?
3. Tre kategorier av hållbarhet knyts ofta till strävan efter en hållbar utveckling? Vilka? Vilken är innebörden av var och en av dessa tre övergripande kategorier?
4. Vad kan en hållbarhetsstrategi innefatta?
5. Varför har företag ofta olika innehåll i sina hållbarhetsstrategier?
6. Vilket övergripande syfte och vilka konkreta uppgifter kan ekonomistyrning relaterad till hållbarhetsarbete ha i praktiken?
7. Hur kan produktkalkyleringen konkret stödja hållbarhetsarbetet?
8. Vad menas med negativa externaliteter eller negativa externa effekter? Hur kan sådana inkluderas i produktkalkyleringen? Varför kan de vara viktiga att inkludera i produktkalkyleringen?
9. Hur kan investeringskalkyleringen konkret stödja hållbarhetsarbetet?
10. Hur kan budgeteringen konkret stödja hållbarhetsarbetet?
11. Hur kan prestationsmätningen konkret stödja hållbarhetsarbetet?
12. Hur kan den interna redovisningen konkret stödja hållbarhetsarbetet?
13. Vilka utvecklingstendenser finns i praktiken när det gäller länken mellan ekonomistyrning och hållbarhet?
14. Vilka förklaringar finns till att utvecklingen av länken mellan ekonomistyrning och hållbarhet tycks gå trögt i praktiken?
15. Hur kan företagens strävan efter legitimitet vara relaterad till länken mellan ekonomistyrning och hållbarhet? Varför?

Litteraturlista

Berglund E & Strand S (2015); *An examination of the link between management accounting and sustainable development in the Swedish popular press*, Bachelor thesis in business administration, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Conradsson J & Gunnarsson Marcus (2014); *En hållbar ekonomistyrning – En studie om hur hållbar utveckling kommer till uttryck i företags/organisationers ekonomistyrning*, Kandidatuppsats i uthålligt företagande, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Dagman V & Frykman E (2015); *A study of policy makers' view upon the link between sustainability and management accounting*, Bachelor thesis in business administration, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Frostensson M (2013); *Företaget och hållbarheten, från (red.) Nilsson F & Olve N-G; Controllerhandboken*, Liber, Malmö, sid 590-609.

Karlsson E & Rundcrantz S (2015); *Barriärer vid hållbarhetsimplementering – En studie om faktorer som hindrar implementering av hållbarhet inom ekonomistyrning*, Kandidatuppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.



Noter

-
- ¹ Exempelen på hållbarhetsstrategier i detta avsnitt är hämtade från respektive företags hemsida. I tillägg till att presentera sin hållbarhetsstrategi presenterar företagen ofta även ytterligare information om sitt hållbarhetsarbete, t ex avseende riktlinjer, policys och organisation.
- ² Frostensson (2013, sidan 597).
- ³ Conradsson & Gunnarsson (2014) och Karlsson & Rundcrantz (2015).
- ⁴ Conradsson & Gunnarsson (2014) och Karlsson & Rundcrantz (2015).
- ⁵ Karlsson & Rundcrantz (2015) och i viss mån Conradsson & Gunnarsson (2014).
- ⁶ Dagman & Frykman (2015).
- ⁷ Berglund & Strand (2015).