



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen
FEKH69
Examensarbete i redovisning på kandidatnivå
HT13

Kommuners hållbarhetsredovisningar

En studie om varför det förekommer skillnader i omfattning och innehåll hos kommunala hållbarhetsredovisningar

Författare:

Helena Frisk Jensen
Sandra Jelves

Handledare:

Hans Knutsson

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Kommuners hållbarhetsredovisningar - En studie om varför det förekommer skillnader i omfattning och innehåll hos kommunala hållbarhetsredovisningar

Seminariedatum: 16 januari 2014

Kurs: FEKH69, Kandidatuppsats, 15 poäng

Författare: Helena Frisk Jensen och Sandra Jelves

Handledare: Hans Knutsson

Nyckelord: Hållbarhetsredovisning, kommuner, legitimitetsteori, intressentteori, institutionell teori, socialt ansvarstagande.

Syfte: Syftet med denna uppsats är att beskriva varför kommuners hållbarhetsredovisningar skiljer sig åt i omfattning och innehåll.

Metod: Uppsatsens utgår från en deduktiv ansats där befintliga teorier testas mot ny empiri. Materialet har framställts utifrån kvalitativa intervjuer samt litteratur och artiklar.

Teoretisk referensram: Den inledande delen i teoriavsnittet innehåller information som berör hållbarhetsredovisning och kommuners karaktäristik. Därefter följer en redogörelse över behovet av standarder och riktlinjer såväl som behovet av extern granskning. Kommuners sociala ansvarstagande avslutar avsnittet tillsammans med en presentation av de tre systemorienterade teorierna. Detta vävs slutligen samman i en analysmodell.

Empiri: Det empiriska materialet består av telefonintervjuer vilka har utförts med representanter från nio slumpmässigt utvalda kommuner i Skåne län.

Slutsats: Studien har visat att orsaken till att kommunernas hållbarhetsredovisningar skiljer sig åt, vad gäller omfattning och innehåll, dels beror på de varierande resurserna kommunerna innehar. Både varierande mängd resurser vad gäller ekonomiska och tidsmässiga som utrymmesmässiga aspekter påverkar. Studien har också visat att det beror på att kommunerna saknar en tvingande kraft som styr hur hållbarhetsredovisningarna bör utformas. Detta leder till att de vänder sig till olika intressenter, samt innehar olika syften med sina hållbarhetsredovisningar. De varierande resurserna kombinerat med avsaknaden från en tvingande kraft gör att kommunerna kan ha svårt att se ett behov av att använda sig av de standarder som finns för att göra hållbarhetsredovisningarna mer likartade.

Abstract

Title: Municipalities' sustainability reports - A study of why there is a difference in extent and content of different municipalities sustainability reports

Seminar date: January 16th, 2014

Course: Bachelor thesis in Business Administration

Authors: Helena Frisk Jensen and Sandra Jelves

Advisor: Hans Knutsson

Key words: sustainability reports, municipalities, legitimacy theory, stakeholder theory, institutional theory, corporate social responsibility.

Purpose: The purpose of this study is to describe why the municipalities' sustainability reports differ in extent and content.

Methodology: The study is based on a deductive approach where existing theories are tested against new empirical material. The material was produced from qualitative interviews as well as from studies of literature and articles.

Theoretical framework: The initial part of the theoretical chapter contains information about sustainability reporting and characteristics of municipalities. This is followed by an explanation of the need for standards and guidelines as well as the need for external auditing. Social responsibility in the municipalities concludes the chapter together with a presentation of the three system-oriented theories. These intertwine in the end in an analysis model.

Empirical foundation: The empirical material contains telephone interviews which were conducted with representatives from nine randomly chosen municipalities in the County of Skåne.

Conclusions: The study has shown that the reason to the differences in the municipalities' sustainability reports, in extent and content, partly depends on the variances in resources in each of the municipality. Both variances in the amount of resources in terms economy and time as well as space-related aspects affects. The study has also shown that this is because the municipalities lack a compelling force that dictates how the sustainability reports needs to be formed. This means that they turn to different stakeholders and have different purposes with their sustainability reports. The variance in resources combined with the lack of compelling force allows the municipalities to neglect the need of using the standards needed to make the sustainability reports more similar.

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	6
1.1	Bakgrund.....	6
1.2	Problematisering	7
1.3	Problemformulering	8
1.4	Syfte.....	9
1.5	Disposition.....	9
2	Metod	10
2.1	Forskningsprocessen	10
2.2	Den empiriska studien	11
2.2.1	Urval.....	11
2.2.2	Forskningsstrategi.....	11
2.2.3	Intervjuerna.....	12
2.3	Den teoretiska referensramen	12
2.3.1	Val av teori	13
2.4	Metodkritik	13
2.4.1	Validitet	14
2.4.2	Reliabilitet.....	15
2.4.3	Replikerbarhet	15
2.4.4	Källkritik	15
3	Teoretisk referensram.....	16
3.1	Hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning	16
3.2	Svenska kommuners karaktäristik.....	17
3.3	Behovet av standarder och extern granskning.....	18
3.3.1	Standarder och riktlinjer	18
3.3.2	Extern granskning.....	20
3.4	Socialt ansvarstagande hos offentliga organisationer	20
3.5	Systemorienterade teorier	21
3.5.1	Legitimitetsteorin	22
3.5.2	Intressentteorin	22
3.5.3	Institutionell teori.....	24
3.6	Analysmodell	25
3.6.1	Vad?.....	25
3.6.2	Varför?.....	26
3.6.3	Hur?.....	26
3.6.4	Sammanställning.....	26
4	Empiri.....	27
4.1	Båstads kommun	27
4.1.1	Vad?.....	27
4.1.2	Varför?.....	27
4.1.3	Hur?.....	28
4.2	Malmö stad	28
4.2.1	Vad?.....	28
4.2.2	Varför?.....	28
4.2.3	Hur?.....	29
4.3	Kristianstads kommun	29
4.3.1	Vad?.....	29
4.3.2	Varför?.....	30
4.3.3	Hur?.....	30
4.4	Lunds kommun	30
4.4.1	Vad?.....	31

4.4.2	Varför?.....	31
4.4.3	Hur?.....	31
4.5	Höörs kommun	32
4.5.1	Vad?.....	32
4.5.2	Varför?.....	32
4.5.3	Hur?.....	32
4.6	Sjöbo kommun	33
4.6.1	Vad?.....	33
4.6.2	Varför?.....	33
4.6.3	Hur?.....	34
4.7	Landskrona stad	34
4.7.1	Vad?.....	34
4.7.2	Varför?.....	35
4.7.3	Hur?.....	35
4.8	Staffanstorps kommun	35
4.8.1	Vad?.....	36
4.8.2	Varför?.....	36
4.8.3	Hur?.....	36
4.9	Eslövs kommun	36
4.9.1	Vad?.....	36
4.9.2	Varför?.....	37
4.9.3	Hur?.....	37
5	Analys	38
5.1	Vad?.....	38
5.1.1	Vara kostnadseffektiv och Lyda lagen.....	38
5.1.2	Vara etisk.....	39
5.1.3	Gynna social rättvisa.....	40
5.1.4	Sammanfattning.....	40
5.2	Varför?	41
5.2.1	Legitimitetsteorin	41
5.2.2	Intressentteorin	42
5.2.3	Institutionell teori.....	43
5.2.4	Sammanfattning.....	45
5.3	Hur?.....	46
5.3.1	Sammanfattning.....	47
5.4	Sammanfattning av analys	47
6	Slutsats.....	49
6.1	Varför är det skillnader vad gäller omfattning och innehåll på kommunernas hållbarhetsredovisningar?	49
6.2	Avslutande diskussion.....	51
6.3	Förslag till fortsatt forskning	51
7	Källförteckning.....	52
Bilaga	56

1 Inledning

I detta avsnitt ges en kort presentation av de miljöproblem som har sin bakgrund till begreppet hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning. Detta leder sedan in på hur Sverige har valt att arbeta för en hållbar utveckling och vad kommunerna har för roll i detta arbete. Utifrån behovet av ett arbete mot en hållbar utveckling diskuteras några av de problem som uppkommit, med fokus mot de svenska kommunerna. Detta mynnar sedan ut i en övergripande problemformulering och ett syfte, som sedan ligger till grund för denna uppsats.

1.1 Bakgrund

En av vår tids största globala utmaningar är hotet om klimatförändringar och negativ miljöpåverkan. För att kunna säkerställa en hållbar utveckling är det nödvändigt att hantera effekterna av både klimatförändringarna och den negativa miljöpåverkan (Regeringskansliet, 2013-11-08). Sedan 1972 har Förenta Nationerna (FN) haft problemen med natur och miljö uppe för diskussion. Begreppet hållbar utveckling som idag är en genomgående princip för FN, innefattar både de sociala och ekonomiska delarna av vårt globala samhälle. Begreppet fick sin internationella spridning 1987 då det lanserades av världskommissionen för miljö och utveckling i rapporten "Vår gemensamma framtid", även känd som Brundtlandrapporten. I rapporten definieras hållbar utveckling som: (FN-förbundet 2013-11-08 samt Westermark, 2013).

"En hållbar utveckling är en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov" (FN-förbundet 2013-11-08)

På FN:s konferens om miljö och utveckling i Rio de Janeiro 1992 antogs konventionen, som kom att kallas Agenda 21. Konventionen betonar väsentligheten i att engagera medborgare på alla plan; lokalt, regionalt och nationellt. Programmet handlar om miljöarbete, utrotande av fattigdom och att stärka demokratin (Agenda 21, 2013-11-24).

Många organisationer har som en reaktion på ovanstående problem och från begreppet hållbar utveckling börjat arbeta utifrån "Corporate Social Responsibility" även kallat "Socialt ansvarstagande". Begreppet har sin grund i föreställningen att organisationerna själva skall ta ansvar för hur de påverkar samhället miljömässigt, ekonomiskt och socialt. Genom att aktivt arbeta med en strategi för socialt ansvarstagande ser organisationer inte enbart till den ekonomiska grunden, att generera vinst. De ser även till samhället i stort och bidrar således till en hållbar utveckling (Paetzold, 2010 samt Urip, 2010). Utifrån begreppet hållbar utveckling och organisationers självvalda arbete med socialt ansvarstagande har det globala konceptet hållbarhetsredovisning växt fram. En hållbarhetsredovisning är en frivillig redogörelse av organisationers arbete mot en hållbar utveckling. För att möta olika intressenters behov vad gäller innehållet i hållbarhetsredovisningarna identifierades en önskan om ramverk och standardisering. Global Reporting Initiative (GRI) bildades som ett svar på dessa behov. GRI är en ideell organisation som ger ut frivilliga riktlinjer för hur en hållbarhetsredovisning kan vara utformad. GRI:s mål är att alla ska rapportera om sitt arbete för hållbar utveckling, de arbetar för att tjänsten ska vara så lätt och tillgänglig som möjligt för alla intresserade

organisationer. Riktlinjerna är till för att ge en strukturerad bild av organisationens arbete mot en hållbar utveckling. Det är samtidigt ett sätt för organisationers intressenter att få insyn i hållbarhetsarbetet och även möjlighet att utvärdera det (Global Reporting Initiative, 2013-11-08).

I Sverige sker arbetet mot klimatförändringar, negativ miljöpåverkan och för en hållbar utveckling genom det så kallade miljömålssystemet. Idag finns det tre olika delar inom miljömålssystemet; generationsmålet, 16 miljö kvalitetsmål och 19 etappmål. Generationsmålet som infördes 2010 är en inriktning för miljöpolitiken och definieras enligt följande:

”Det övergripande målet för miljöpolitiken är att till nästa generation lämna över ett samhälle där de stora miljöproblemen är lösta, utan att orsaka ökade miljö- och hälsoproblem utanför Sveriges gränser” (Naturvårdsverket, 2013-11-08 [a])

De 16 miljö kvalitetsmålen beskriver vilket tillstånd i den svenska miljön som miljöarbetet skall leda till. Syftet med miljö kvalitetsmålen är att tydliggöra begreppet hållbar utveckling, göra det handfast och konkret. De 19 etappmålen anger steg på vägen till miljö kvalitetsmålen och generationsmålet (Naturvårdsverket, 2013-11-08 [a]). Från det att Agenda 21 antogs 1992 hade Sveriges kommuner, fram till 1996, ett avgörande ansvar i att arbeta fram egna lokala Agenda 21 dokument. Dessa dokument inkluderade mål som skulle arbetas fram med hjälp av brett medborgardeltagande. Sverige blev ett föregångsland inom området. De svenska kommunerna fördes fram som en central aktör i miljöpolitiken och låg i framkant vad gällde arbetet för hållbar samhällsutveckling (Montin & Granberg, 2013). För att nå dagens regionalt uppsatta miljömål för en hållbar utveckling krävs det ett stort engagemang och arbete från de svenska kommunerna. Detta arbete sker i stor utsträckning genom att översätta de övergripande regionala målen till lokala mål och handlingar. Nästan alla kommuner i Sverige gör någon form av arbete med egna miljömål. Många av kommunerna genomför arbetet med miljömålen genom införande av miljöledningssystem, miljöbokslut/hållbarhetsredovisning, gröna nyckeltal och samordning med olika former av miljöplaner och översiktsplaner (Naturvårdsverket, 2013-11-08 [b]).

1.2 Problematisering

År 2007 fattade regeringen ett beslut om att statligt ägda företag ska ha obligatorisk hållbarhetsredovisning, med motiveringen att det skulle skapa uppmärksamhet och medvetenhet kring hållbarhetsfrågor (Westermarck, 2013). Beslutet gjorde att hållbarhetsfrågor prioriterades även inom den privata sektorn. Detta ledde i sin tur till att det under 2008 skedde en stor ökning av antalet hållbarhetsredovisningar. Regleringen hade således önskad effekt, de statliga företagen sågs av de privata som en förebild och valde att följa deras exempel (Grankvist, 2011). Ett ytterligare försök att premiera och understödja organisationers arbete med hållbarhetsredovisningar var genom Föreningen Auktoriserade Revisorers (FAR) instiftande av ett pris för bästa hållbarhetsredovisning. Sedan 2005 har organisationer varje år möjlighet att, inom olika kategorier, få en utmärkelse för bästa hållbarhetsredovisning (FAR, 2013-11-07). Trots försöken att premiera hållbarhetsredovisningarna har det efter 2008 inte skett någon ökning av antalet i Sverige. I en undersökning gjord av den internationella

revisorsfirman KPMG jämfördes de 100 största bolagen i totalt 34 länder i huruvida de utförde någon form av hållbarhetsredovisning under år 2011. I undersökningen halkade Sverige ner från en 7:e plats till en 13:e plats jämfört med föregående års undersökning (Grankvist, 2011).

Inom de svenska kommunerna har det inte skett någon reglering, liknande den för statliga bolag. Dock väljer majoriteten av Sveriges kommuner ändå att upprätta någon form av frivillig hållbarhetsredovisning (Westermarck, 2013). Dessa rapporters innehåll, upplägg och ambitionsnivå varierar mycket. Några kommuner väljer att redovisa varje år medan en del väljer att göra det mer oregelbundet. Vart rapporterna sedan redovisas varierar också, en del kommuner väljer att visa en fristående rapport. Andra kommuner väljer att inkludera rapporten i den ordinarie årsredovisningen (SKL, 2013-11-10). Ingen av de svenska kommunerna har kommit till den punkt där de tar in externa granskare, så som revisorer, för att revidera hållbarhetsredovisningen. Detta trots att det är ett grundläggande krav från både GRI och FAR för att den ska bedömas som legitim (Westermarck, 2013).

År 2009 tillkom kategorin offentlig sektor i FAR:s tävling för bästa hållbarhetsredovisning. Kategorin förekom under två år. Under dessa två år delades inget pris ut, endast hedersomnämning tilldelades (FAR, 2013-11-07). Detta berodde till stor del på att hållbarhetsredovisningarna för att över huvud taget vara aktuella för nominering, måste ha varit utsatta för extern granskning. En ytterligare bidragande faktor till att inget pris delades ut var bristen på standardiserade rapporter, det ansågs inte vara möjligt att göra jämförelser mellan kommunerna (Bergh, 2010). Kategorin togs helt bort under 2012 (FAR, 2013-11-07). Hur kan det komma sig att kommunernas hållbarhetsredovisningar skiljer sig åt, vad gäller omfattning och innehåll, till den utsträckningen att det anses vara omöjligt att göra jämförelser?

1.3 Problemformulering

Vår övergripande problemformulering är således, utifrån ovanstående diskussion:

Varför är det skillnader vad gäller omfattning och innehåll på kommunernas hållbarhetsredovisningar?

För att ha möjlighet att besvara frågeställningen ovan har tre delfrågor tagits fram:

- Vad gör kommunerna för typ av hållbarhetsredovisningar?
- Varför väljer kommunerna att göra frivilliga hållbarhetsredovisningar?
- Hur använder sig kommunerna av befintliga standarder för hållbarhetsredovisningar?

1.4 Syfte

Syftet med vår uppsats är att beskriva varför kommuners hållbarhetsredovisningar skiljer sig åt i omfattning och innehåll.

1.5 Disposition

Kapitel två: I detta kapitel redogörs för vilka val som gjorts under studien för att undersöka uppsatsens syfte. Vi inleder med en presentation av forskningsprocessen, därefter följer en redogörelse av vår empiriska studie och den teoretiska referensramen. Avslutningsvis presenteras den kritik som kan riktas mot metodvalet.

Kapitel tre: I detta kapitel ges initialt en förklaring av hållbarhetsredovisning samt hållbar utveckling, efter det en genomgång av vad som är karaktäristiskt för de svenska kommunerna. Därefter presenteras de olika teoretiska delar som valts för studien. Dessa binds avslutningsvis samman till en analysmodell och de tre begreppen; Vad?, Varför? och Hur? presenteras, vilka sedan genomsyrar hela uppsatsen.

Kapitel fyra: I detta kapitel presenteras de intervjuer som genomförts med de deltagande respondenterna. Varje del representeras av en kommun varav det inledningsvis ges en presentation av den intervjuade, samt en kortfattad beskrivning av kommunens arbete med sina respektive hållbarhetsredovisningar. Utifrån den teoretiska referensramen presenteras sedan respondenternas svar.

Kapitel fem: I detta kapitel analyseras det insamlade materialet från kapitel fyra med utgångspunkt från den valda teorin som presenterades i det tredje kapitlet. Kapitlet är indelat i tre delar som utgår från den analysmodell som presenteras i kapitel tre.

Kapitel sex: I detta kapitel kommer inledningsvis föras ett resonemang utifrån analysen i kapitel fem kring de tre delfrågor som presenterades i inledningen. Utifrån dessa kommer sedan uppsatsens huvudsakliga frågeställning besvaras. En avslutande diskussion presenteras också. Det kommer slutligen ett förslag till fortsatt forskning inom området för denna studie.

2 Metod

I detta kapitel redogörs för vilka val som har gjorts för att undersöka uppsatsens syfte. En genomgång av hur tillvägagångssättet har varit vid skapandet av denna uppsats presenteras. Det introduceras hur de intervjuer som genomfördes gjordes, samt hur respondenterna valdes ut. Det motiveras även varför delarna inom den teoretiska referensramen har valts ut. De problem som uppkommit under studien och hur dessa har hanterats kommer slutligen diskuteras.

Då det är skillnader vi är intresserade av såg vi det som svårt att genomföra en fallstudie inom en kommun för att svara på studiens syfte. Det föll sig följaktligen naturligt att undersöka flertalet kommuner. Syftet i sig har även en mer undersökande natur varför en kvalitativ metod med möjligheter till följdfrågor valdes, framför en enkätbaserad kvantitativ studie. Detta för att ge större djup och förståelse för kommunernas syn på sina respektive hållbarhetsredovisningar. Vi ser således att valet av metod samt genomförandet av denne skall öka förståelsen för kommunernas hållbarhetsredovisningar snarare än ge en statistiskt säkerställd slutsats.

2.1 Forskningsprocessen

Studiens syfte har delvis sitt ursprung i våra studier av flertalet artiklar, samt litteratur. Vid dessa studier konstaterades det att de svenska kommunernas hållbarhetsredovisningar skiljer sig åt. Vi hittade samtidigt inte någon bra förklaring till varför. Efter att vi studerat befintlig forskning kring området hållbarhetsredovisning fann vi många teorier, som syftade till att förklara hur det kommer sig att organisationer väljer att hållbarhetsredovisa. Ur dessa teorier, tillsammans med avsaknaden av svaret på vår fråga, skapades syftet med uppsatsen. Vår ambition med uppsatsen är således att bidra till forskningen genom att testa de, inom studien, valda teorierna på hållbarhetsredovisningsområdet mot den empirin som samlats in.

Det finns två huvudsakliga ansatser att utgå ifrån vad gäller förhållandet mellan teori och praktik, den deduktiva och den induktiva. Den deduktiva går ut på att forskaren deducerar en eller flera hypoteser som sedan ska användas i en empirisk granskning (Bryman & Bell, 2013). Forskningen enligt den deduktiva teorin kan sägas följa bevisandets väg och den utgår från hypoteser skapade från teori. Dessa ska sedan jämföras med empiriskt insamlat material för att till slut kunna bekräftas eller förkastas (Patel & Davidson, 2011). Den induktiva följer snarare upptäckandets väg. Forskaren stödjer sig här inte på någon teori utan ger sig direkt ut för att studera forskningsobjektet. Utifrån den insamlade empirin formuleras sedan teori (Patel & Davidson, 2011).

Vår ansats betecknas som deduktiv eftersom vi har valt att testa redan befintliga teorier inom området för vår uppsats ämne. Detta för att undersöka huruvida dessa teorier stämmer överens med vårt empiriskt insamlade material. Vårt arbete började således med studier av litteratur och olika artiklar, både vetenskapliga och från fackpress. Utifrån detta formulerades vårt syfte och den teoretiska referensramen byggdes upp.

Efter det började processen med insamlandet av det empiriska materialet, som sedan sammanställdes. Slutligen analyserades allt material, vilket i sin tur ledde till studiens slutsats.

2.2 Den empiriska studien

I detta avsnitt kommer det motiveras hur och varför vi har valt att gå till väga på det sätt som gjorts för att samla in det empiriska materialet.

2.2.1 Urval

För att välja ut de kommuner som slutligen kom att delta i undersökningen gjordes en avgränsning i första hand till kommuner i Skåne län, som utför någon form av hållbarhetsredovisning. Valet att avgränsa oss till Skåne län gjordes eftersom det är vår region. För att ta reda på vilka kommuner som utför någon form av hållbarhetsredovisning har vi via internet sökt på respektive kommuns hemsida. Detta för att se om det gjordes någon separat hållbarhetsredovisning, samt kontrollera deras årsredovisningar för att se om hållbarhetsredovisningen var inkluderad i den. Initialt var vår ansats att undersöka samtliga kommuner inom Skåne län, som utförde någon form av hållbarhetsredovisning. Vid sammanställningen framkom att det var totalt 23 kommuner av de 33 möjliga. Då tiden är en knapp resurs vad gäller denna typ av arbete ansåg vi att det inte fanns möjlighet undersöka samtliga kommuner. Vi valde därför att avgränsa arbetet till att undersöka tio kommuner. De tio kommunerna valdes sedan slumpmässigt ut genom lottning. En av de framlottade kommunerna hade inte möjlighet att delta i studien varav det totalt blev nio deltagande kommuner.

2.2.2 Forskningsstrategi

Det finns i huvudsak två typer av forskningsstrategier att utgå från; kvalitativ eller kvantitativ ansats. Begreppen kvalitativt och kvantitativt syftar till att förklara hur generering, bearbetning och analysering av informationen som insamlats utförs (Patel & Davidson, 2011). En kvantitativ forskning är en forskningsstrategi som betonar kvantifiering vid insamling och analys av data, ofta baserad på siffror. Den går ut på att någonting ska mätas och bli jämförbart. Metoden gör det möjligt att fånga upp även små skillnader mellan undersökningsobjekt när det gäller de aktuella variablerna. I en kvalitativ forskning läggs fokus snarare vid ord och tolkning istället för kvantifiering. Tonvikt läggs på hur individer uppfattar och tolkar sin sociala verklighet. Det finns många olika tillvägagångssätt vid utförandet av en kvalitativ forskningsmetod. Möjliga tillvägagångssätt kan vara bland annat observationer, kvalitativa intervjuer och fokusgrupper (Bryman & Bell, 2013). Rent kvalitativ forskning och rent kvantitativ forskning kan ses som två motpoler på en axel där de flesta forskningsansatser hamnar någonstans på skalan mellan dessa två punkter (Patel & Davidson, 2011).

I denna undersökning har vi använt oss av en kvalitativ strategi, eftersom vi tycker det är viktigt att fånga upp varje representants åsikter och uppfattning om hållbarhetsredovisningar. Detta för att få en djupare förståelse för kommunernas hållbarhetsredovisning. Vid genereringen av materialet uppmuntrades våra respondenter att prata fritt och utveckla hur de resonerar inom deras kommun, vad

gäller miljö och hållbarhetsfrågor. Vi ville således få igång en diskussion för att försäkra oss om att vi inte skulle gå miste om väsentlig information. Materialet analyserades och tolkades sedan för att slutligen i resultatet redovisas och jämföras kommunerna emellan. En kvantitativ strategi hade passat om vi valt att på ett standardiserat sätt undersöka ett större antal kommuner. En sådan strategi hade gett möjlighet att skapa ett formulär med fasta variabler där resultaten lätt kan kvantifieras. Resultaten hade kunnat redovisas statistiskt översatt till siffror, vilket hade gett en mer precis jämförelse mellan undersökningsobjekten.

2.2.3 Intervjuerna

Inom det kvalitativa området finns det två huvudsakliga typer av intervjuförfarande; ostrukturerade och semi-strukturerade. Vid ostrukturerade intervjuer kan intervjun liknas vid ett vanligt samtal där forskaren endast ställer en initial fråga. Vid den semi-strukturerade formen används olika huvudfrågor som skall tas upp under intervjun. Den intervjuade har möjlighet att forma svaren på sitt eget sätt (Bryman & Bell, 2013). Eftersom vårt syfte med uppsatsen är relativt snävt och har ett tydligt fokus, valde vi att genomföra semi-strukturerade intervjuer. Då det i ett tidigt stadie av studien fanns en klar bild av vilka teorier vi ville använda, samt hur vi ville forma vår analysdel, fanns ett behov av att styra in de deltagande respondenterna åt ett visst håll. Eftersom undersökningen också har ett jämförande element krävdes struktur för att respondenternas svar skulle vara jämförbara. Samtidigt ville vi ge utrymme för respondenterna att se intervjuprocessen som flexibel där deras uppfattning och tolkning av frågorna gavs utrymme. Följaktligen kom varje intervjuobjekt att lägga tonvikten på det denne ansåg viktigt inom ramen för den aktuella frågan.

På grund av den begränsade tiden samt kostnaden för att åka runt till de olika kommunerna och genomföra intervjuerna på plats, valde vi att genomföra telefonintervjuer. Då intervjuerna var av det kortare slaget kunde telefonintervjuer ytterligare motiveras utifrån Bryman och Bell (2013), vilka menar att allt för långa kvalitativa intervjuer per telefon bör undvikas. En ytterligare del vi beaktat vid beslutet att använda oss av telefonintervjuer är det respondenterna kommunicerar ut med sitt kroppsspråk, hur denne reagerar på frågorna som ställs. Denna dimension av kommunikation går förlorad vid en telefonintervju. Vi ansåg att fördelarna likväl vägde upp och talade för genomförandet av telefonintervjuer. Vi har inför varje intervjutillfälle tillfrågat respondenterna om de godkänner att intervjun spelas in. Samtliga nio respondenter gick med på att bli inspelade. Vi valde att inte transkribera de inspelade intervjuerna då detta hade varit för tidsödande i jämförelse med den eventuella nytta det hade gett. Vid bearbetningen av det insamlade materialet användes anteckningarna som förts under intervjuns gång som ett stöd, då vi lyssnade på det inspelade materialet. Utifrån denna bearbetning fångade vi upp det som föll inom ramen för studien.

2.3 Den teoretiska referensramen

I denna del kommer vi redogöra för varför vi har valt de teoretiska delar som ingår i den teoretiska referensramen, vilken sedan ligger till grund för analysen. Vi kommer även förklara hur vi har gått till väga vid beskrivningen av de olika regelverk och standarder

som finns inom området för vår problemformulering. En reflektion över en alternativ teori för studien kommer avslutningsvis presenteras.

2.3.1 Val av teori

I studien har vi, som nämnts ovan, utgått från ett deduktivt arbetssätt. Detta arbetssätt kännetecknas av att befintlig teori är utgångspunkt. Vi har inlett vår undersökning med att läsa in oss på teorier, som berör hållbar utveckling och tidigare forskning inom området, för att finna en utgångspunkt för vår undersökning. För ytterligare information om hur det ser ut inom ämnet har vi sökt information på relevanta internetsidor. Detta för att kartlägga regelverk och riktlinjer för hållbarhetsredovisningar. Dessa har bland annat innefattat FAR och GRI. Vi har även studerat kommunernas egna hållbarhetsredovisningar och vad som är karaktäristiskt för de svenska kommunerna. Detta för att få en djupare förståelse för hur kommunerna arbetar för en hållbar utveckling samt hur de redovisar sitt hållbarhetsarbete. Inom avsnittet för de systemorienterade teorierna har Deegan och Unerman (2011) varit den litteratur som varit mest betydelsefull, då de utgår från att organisationer väljer att hållbarhetsredovisa för att påverka relationen med de olika delarna i samhället de integrerar med. Denna utgångspunkt ansåg vi vara relevant för vår frågeställning eftersom eventuella skillnader i denna påverkan skulle kunna vara en förklaring till de skillnader som kan ses i hållbarhetsredovisningarna. Vi har även valt att ta med en del om organisationers sociala ansvarstagande för att ha möjlighet att undersöka hur långt kommunerna har kommit med sitt arbete vad gäller deras respektive hållbarhetsredovisningar. I denna del har vi utgått från den omarbetning Bennett (2011) har gjort av Carrolls (1983) pyramid för socialt ansvarstagande.

Vi övervägde även att använda oss av Positive Accounting Theory (PAT) för att undersöka uppsatsens syfte. PAT utgår från att individer agerar utifrån egenintresse, att de vill maximera sin egen vinst. Här sägs det uppkomma ett gap mellan individens intressen och organisationens intressen. För att överbygga detta gap så bör organisationen införa incitament för individen för att få den att agera i linje med den (Deegan & Unerman, 2011). Här hade samspelet mellan de beslutande organen och de ansvariga på kommunerna för hållbarhetsredovisningarna kunnat analyseras. Detta för att försöka finna eventuella gap för att i sin tur se om det där hade funnits en förklaring till varför hållbarhetsredovisningarna skiljer sig åt. Detta hade resulterat i att fokus hamnat på de beslutande organen och dess inflytande istället för de specifika kommunernas ambitioner och åsikter. Det hade varit intressant att undersöka frågeställningen även utifrån denna vinkel. Dock ansåg vi att detta hade blivit för tidskrävande att hinna med, inom tidsramen för denna studie.

2.4 Metodkritik

Generella svårigheter vad gäller kvalitativa studier är att de är allt för subjektiva. Med detta menas att forskningens resultat påverkas av de som utför studien. Vad de som utför studien har för uppfattningar och åsikter kommer således påverka studien och dess resultat. Ytterligare problem med denna typ av studie är att det kan vara svårt att replikera och generalisera resultatet (Bryman & Bell, 2013). Hur vi i vår forskning har hanterat dessa problem kommer gås igenom utifrån de tre huvudsakliga kriterier som

finns för att bedöma en studie inom det företagsekonomiska området; validitet, reliabilitet och replikerbarhet (Bryman & Bell, 2013). Vi kommer nedan att utvärdera dessa inom ramen för vårt arbete. Vi kommer även visa att vi har innehaft ett kritiskt förhållningssätt till de källor vi har samlat in för studien.

2.4.1 Validitet

En viktig del för att ett kvalitativt arbete skall kunna ses som tillförlitligt är att låta respondenterna i studien ta del av det sammanställda materialet. Detta för att de ska få möjlighet att återkoppla (Patel & Davidson, 2011). Vi har efter intervjuernas genomförande sammanställt respondenternas svar. Sammanställningarna har sedan skickats ut till respektive respondent som sedan har givits möjlighet att konfirmera resultaten. Detta har styrkt tillförlitligheten på resultatet samt gjort att vi har försäkrat oss om att resultaten stämmer överens med respondenternas uppfattning (jfr Bryman & Bell, 2013).

Valet att begränsa studien till de skånska kommunerna kan ses som en form av icke-sannolikhetsurval, vilket gör det svårt att se resultatet som representativt för alla svenska kommuner (jfr Bryman & Bell, 2013). Urvalet av de nio kommunerna inom Skånes län skedde slumpmässigt, genom lottning. Detta gör att urvalet kan ses som representativt för hela de skånska kommunernas population (jfr Patel & Davidson, 2011). Följaktligen bör detta ge möjlighet att dra generaliserade slutsatser till samtliga kommuner inom Skånes Län, utifrån respondenternas svar. En aspekt som försvårar generaliseringen till att gälla alla kommuner inom Skåne län kan urskiljas genom valet av kvalitativ metod, vilken i stor utsträckning handlar om att gå på djupet hos individen. Detta gör kvalitativa metoder generellt sett svårare att överföra till andra kontexter (Bryman & Bell, 2013). För att ytterligare utreda huruvida vårt urval kan ses som representativt för hela Skånes län genomfördes en bortfallsanalys.

Bortfallsanalys

Vår bortfallsanalys grundar sig på tre delar där vi har jämfört våra nio deltagande kommuner med samtliga 33 kommuner inom Skånes län. Dels har vi undersökt huruvida urvalet kan ses som representativt utifrån kommunernas befolkningensmängd. Efter det har vi undersökt kommunernas politiska styre samt geografiska placering.

Vi kan i vår bortfallsanalys, grundad på befolkningensmängd i kommunerna första halvåret av 2013, konstatera att lottningen gav en god spridning i urvalet. De större kommunerna är något överrepresenterade där vi fick med fyra av de sex största. De minsta kommunerna är något underrepresenterade då vi inte fick med någon av de sju med minst befolkningensmängd (SCB, 2013-12-10). Det senare kan till viss del förklaras av att flera av de minsta kommunerna föll bort på grund av att de inte utförde någon hållbarhetsredovisning. Vad gäller det politiska styret i kommunerna innehar en klar majoritet av våra framlottade kommuner en borgerlig styrning. Sju av de nio kommunerna, cirka 78 %. I dagsläget har 73 % av Skånes samtliga kommuner en borgerlig styrning (SKL, 2013-12-10). Följaktligen kan vi dra slutsatsen att urvalet politiskt sett bör vara representativt för samtliga av Skånes kommuner. Geografiskt sett är våra deltagande kommuner spridda över Skåne och sydvästra Skåne är något överrepresenterat. Samtidigt är det i sydvästra Skåne som de flesta kommuner är placerade. I den nordöstra delen av Skåne ligger flera av de kommuner som har minst antal invånare. Ytan på dessa kommuner är generellt sett större, vilket gör att stor yta

går bort när en av dessa inte har någon hållbarhetsredovisning. Vi har dock med Kristianstad som representerar den östra delen av Skåne och Båstad som representerar den norra delen. Utifrån dessa utgångspunkter bör urvalet vara möjligt att ses som representativt för samtliga skånska kommuner.

2.4.2 Reliabilitet

För att studien skall kunna ses som reliabel, bör det inom den kvalitativa forskningen främst ses till den så kallade internbedömarreliabiliteten. Denne syftar till att de som utför undersökningen kommer fram till en gemensam tolkningsram för det som framkommer i studien (Bryman & Bell, 2013). För att säkerställa reliabiliteten i våra resultat utfördes intervjuerna av båda skribenter. Samma person kom att ställa frågorna till samtliga respondenter, för att så lite variation mellan intervjuerna som möjligt skulle uppstå. Den andre personen var delaktig genom att anteckna samt bidra med sin tolkning av svaren. Efter de utförda intervjuerna har vi diskuterat våra uppfattningar om det som framkommit för att se om vi har uppfattat det respondenterna sagt på samma sätt. Vi anser således utifrån ovanstående resonemang att reliabiliteten för studien är god.

2.4.3 Replikerbarhet

Begreppet replikerbarhet syftar till att förklara inom vilken grad studien kan upprepas. Inom den kvalitativa forskningen kan detta kriteriet vara svårt att uppfylla, då den sociala miljö som undersökts, vid det tillfället studien utfördes, är svår att återfå. Detta eftersom den sociala kontexten kan sägas vara i konstant förändring (Bryman & Bell, 2013). Även om den sociala kontexten är i konstant förändring även hos kommunerna anser vi att intervjuobjektens uppfattningar och ståndpunkter inom studiens ämne bör vara likartade. Således bör studien ge samma eller liknande resultat om den genomförs igen med samma intervjuobjekt. Dock kommer de diskussioner och följdfrågor som uppkom under telefonintervjuernas gång vara svåra att replikera då dessa uppkom utifrån just det unika tillfället.

2.4.4 Källkritik

De primära källorna för vår empiriska insamling har uteslutande varit ansvariga personer för kommunernas miljöredovisning. Detta har gett en ensidig bild av varje kommuns arbete med hållbarhetsfrågor och hållbarhetsredovisning. Denna svårighet har vi inte haft möjlighet att ta oss förbi utan den får vägas in i beaktandet av resultaten. Det har varit nödvändigt för oss att lita på intervjupersonerna, samtidigt som vi har haft ett kritiskt förhållningssätt till insamlad data. Vi har även som komplement till intervjuerna använt oss av sekundärkällor, så som kommunernas hemsidor och hållbarhetsredovisningar för att öka tillförlitligheten i uppsatsen. Den litteratur och de artiklar vi har använt oss av i studien har vi försökt se till att de är så aktuella som möjligt. Detta med tanke på den snabba utvecklingen inom området. Där vi använt äldre litteratur har vi gjort bedömningen att den fortfarande är relevant.

3 Teoretisk referensram

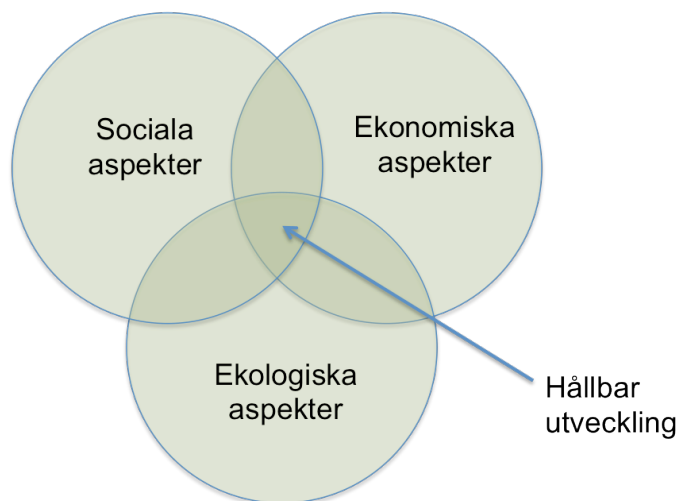
I detta kapitel kommer det inledningsvis ges en förklaring till begreppen hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning. En introduktion till kommuner och dess karaktäristisk ges för att öka förståelsen för just kommunernas speciella förutsättningar. Därefter berättas om de problem som de frivilliga hållbarhetsredovisningarna ställs inför i dagsläget samt en redogörelse för olika sätt att hantera dessa problem. En översiktlig bild ges av begreppet socialt ansvar samt en förklarande modell. Slutligen redogörs för de tre systemorienterade teorierna vilka har använts till att förklara varför organisationer väljer att göra hållbarhetsredovisningar för att visa sitt sociala ansvar.

3.1 Hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning

Föreningen auktoriserade revisorers definition av hållbarhetsredovisning lyder:

"Ett dokument riktat till avsedda användare i vilket det rapporterade företaget redovisar såväl sitt förhållningssätt till hållbar utveckling som aktiviteter, händelser och resultat som avser företagets arbete med hållbar utveckling under rapporteringsperioden. En hållbarhetsredovisning kan ha många namn, t.ex. miljöredovisning, social redovisning, Corporate Social Responsibility (CSR)-redovisning, ansvarsredovisning eller triple bottom line-redovisning. En hållbarhetsredovisning kan publiceras på olika sätt." (FARs Samlingsvolym, 2012)

Vad begreppet hållbar utveckling innebär och hur en hållbar utveckling kan nås är omtvistat, såväl inom litteraturen som i de politiska diskussionerna (Montin & Granberg, 2013). Vad det egentligen betyder tolkas fritt inom varje organisation, som använder sig av det. Hur det omsätts i praktiken utgörs ofta av egna lösningar och anpassningar. (Westermarck, 2013). Begreppet hållbar utveckling kan förklaras genom tre dimensioner; socialt, ekonomiskt och ekologiskt. De tre olika dimensionerna inom hållbar utveckling ses ofta som likvärdiga, vilket illustreras i figur 1. Således kan företagen själva välja vilken prioritet de ger de olika delarna. Montin och Granberg (2013) menar att det inom de olika perspektiven bör ske en rangordning där de ekologiska aspekterna ses som grunden för all verksamhet. Om de ekologiska aspekterna går i konflikt med de sociala och ekonomiska kommer hela fundamentet samhället står på till slut upphöra att fungera. Detta då de ekologiska delarna är helt unika och inte kan bytas ut (Montin & Granberg, 2013). Många organisationer håller sig inte till begreppet "hållbar utveckling" de implementerar istället egna varianter så som "hållbar avkastning" och "hållbar samhällsutveckling" (Westermarck, 2013).



Figur 1. Modell över hållbar utveckling, de tre dimensionerna, inspirerad av Montin & Granberg (2013).

Hållbarhetsredovisning innebär en redovisning av en organisations ambition, vision, strategi och aktiviteter relaterade till arbetet mot en hållbar utveckling. Redovisningen utgår vanligtvis från ett externt regelverk, exempelvis GRI:s riktlinjer för hållbar utveckling. En skillnad från finansiell redovisning är att hållbarhetsredovisning inte per definition gör anspråk på att ge en sann och rättvisande bild (Westermark, 2013).

Organisationer idag har stor inverkan på vår välfärd, inom alla de tre delarna av hållbar utveckling. Det finns en benägenhet hos organisationer att agera kortsiktigt för att uppnå högsta möjliga ekonomiska resultat, ibland på bekostnad av morgondagen. Hållbarhetsredovisningar har som en reaktion på ovanstående blivit ett nödvändigt inslag i organisationers arbete. Detta för att fortsätta uppfattas som legitima av samhället, som då kan antas anse att en organisation bör utföra en hållbarhetsredovisning för att bibehålla sin legitimitet. När hållbarhet är en del av bedömningsgrunden för hur en organisations ledning utvärderas triggas ett mer ansvarsfullt beteende. Hållbar utveckling är ett ambitiöst mål och ofta befinner sig organisationer i processen att nå dit. Att informera om hållbarhetsarbetet, vad som gjorts och vad som jobbas på, kan hjälpa ledningen att bryta ner målen i mindre delar och göra dem mer hanterbara. Delmålen gör att det känns som om man rör sig framåt mot det stora målet, en hållbar utveckling (Schaltegger, Bennett & Burritt, 2006).

3.2 Svenska kommuners karaktäristik

Kommunerna är en viktig del av samhället och har således också en viktig roll i arbetet mot en hållbar utveckling. Kommunerna betraktas framförallt som självstyrande enheter men också som en del av staten (Montin & Granberg, 2013). Den kommunala självstyrelsen innebär att varje kommun själv sköter sina lokala ansvarsområden och detta skall ske i samspel med den lokala befolkningens intresse. Både stort handlingsutrymme och handlingskraft förutsätts för ett fungerande självstyre (SKL, 2013-11-15). Kommunerna styrs av förtroendevalda politiker vilka beslutar i kommunfullmäktige. Kommunfullmäktige är det högsta beslutande organet i

kommunen. Det är således medborgarna inom kommunen som beslutar vem som ska styra kommunen. Medborgarna har därför stora utsikter att kontrollera och påverka hur kommunen sköter sina uppdrag (SKL, 2013-11-17).

Kommunerna har stort ansvar vad gäller att utarbeta miljöpolitiken inom det egna distriktet. Då kommunerna har betydande resurser som producenter och konsumenter har de stora möjligheter att påverka miljön genom sitt agerande. Kommunerna har en central roll vad gäller arbetet med de uppsatta nationella miljömålen. De har även ett ansvar att utveckla miljömålen till att fungera inom det lokala sammanhanget (Montin & Granberg, 2013). Enligt en undersökning gjord av SKL 2012 är det 92 % av alla kommuner, som utför någon form av arbete i olika grader med de nationella miljömålen. Vilket var en förbättring med 10 % jämfört med 2006, då undersökningen senast utfördes (SKL 2013-11-21). De olika kommunerna tåmpas alla med olika miljöutmaningar utifrån sina olika förutsättningar. Mycket av variationen på miljöutmaningarna kan grunda sig i de geografiska placeringarna. Olika kommuner har också i varierande grad resurser för att hantera miljöutmaningarna de ställs inför (Montin & Granberg, 2013).

3.3 Behovet av standarder och extern granskning

Hållbarhetsredovisning ökar i popularitet och allt fler väljer att utföra någon form av redovisning av sitt arbete för hållbar utveckling. Denna ökade popularitet följs dock inte av ett ökat förtroende för rapporterna hos de olika intressenterna (Dando & Swift, 2003). Bristen på förtroende kan förklaras som att det uppstår ett förtroendegap, mellan organisationen som redovisar och dess olika intressenter (Adams & Evans, 2004 samt Tan-Sonnerfeldt, 2011). För att en hållbarhetsredovisning skall uppfattas som trovärdig bör den vara transparent, samt innehålla både de goda saker organisationen gör för omgivningen och de saker som har en sämre påverkan. Hållbarhetsredovisningen skall således ge en riktig bild av organisationens jobb mot en hållbar utveckling (Adams, 2004).

Problemet många hållbarhetsredovisningar har idag är att de uppfattas som något en organisation gör för att addera värde, istället för att faktiskt öka transparensen och pålitligheten gentemot dess intressenter. Ytterligare problem är intressenters bristande engagemang, favorisering och uteslutning av vissa intressenter, utvecklade standarder och ledande chefers bestämmanderätt över innehållet. Alla dessa saker leder till att det ovan nämnda förtroendegapet ökar (Tan-Sonnerfeldt, 2011). För att minska förtroendegapet kan organisationer använda sig av någon av de befintliga standarder och riktlinjer som finns samt låta rapporterna granskas av tredje part.

3.3.1 Standarder och riktlinjer

Dagens hållbarhetsredovisningar är frivilliga att utföra för svenska organisationer (Tan-Sonnerfeldt, 2011), bortsett från regleringen av statliga bolag (Regeringskansliet, 2013-11-17). Det finns inte heller några formella lagar och regler på hur en hållbarhetsredovisning skall se ut. Då det i stor utsträckning även internationellt saknas statlig reglering av hållbarhetsredovisning (Tan-Sonnerfeldt, 2011) har det växt fram

olika organisationer som ger vägledning genom utgivandet av ramverk och standarder för hållbarhetsredovisningar (Deegan & Unerman, 2011). Några av de vanligaste förekommande standarderna i Sverige är ISO 26000, ISO 14000, EMAS, Miljöbarometern och GRI.

ISO 26000 är en internationell standard som ger vägledning för socialt ansvarstagande. Till skillnad från många andra standarder i ISO-serien är ISO 26000 inte en ledningssystemstandard, den är inte heller ett underlag för certifiering. ISO 26000 innehåller inga krav, den är istället utformad som en vägledning och inspirationskälla för organisationer som vill ta ansvar för en hållbar utveckling. Standarden gäller såväl miljömässigt som socialt ansvarstagande (SIS, 2013-12-10).

ISO 1400 är gjord för att vara vägledande för organisationer, vad gäller såväl extern som intern miljökommunikation. Den tillhandahåller vägledning för principer, policy, aktiviteter och strategier för miljöarbetet och hur det kommuniceras ut. Standarden är inte gjord för att vara underlag för certifiering (SIS, 2013-12-16). Utifrån ISO 14000 har Eco Management and Audit Scheme (EMAS) växt fram. EMAS är en del av EU-kommissionens övergripande miljöpolitik och ska utgöra ett verktyg som företag och andra organisationer kan använda för att utvärdera, rapportera och förbättra sitt miljöarbete. EMAS har sin grund inom ISO 14000 men har kompletterats med krav som möjliggör certifiering och är utformad för att vara ett mer konkret verktyg i organisationers miljöarbete (EMAS, 2013-12-15).

Miljöbarometern är ett svenskt webb-baserat verktyg som kommuner och företag kan använda för att redovisa sitt miljöarbete. Verktöget har ett flertal olika funktioner så som redovisning av miljömål, miljötillstånd, folkhälsa och hållbarhet. Det finns även möjlighet att göra jämförelser med andra kommuner som använder verktöget. Miljöbarometern har bland annat funktioner för att registrera data, skapa diagram, tabeller och kartor samt för att göra rapporter. Rapporteringen som ges möjliggör att tas fram blir tydlig och pedagogisk. Den kan innefatta olika bilder och färger som illustrerar hur utvecklingen inom kommunen fortskrider (Miljöbarometern, 2013-12-10). Bakom verktöget ligger Miljöbarometern AB där Mikael Lindell är ansvarig. Mikael berättar att det är det är Miljöbarometern AB som utvecklar verktöget men att det är kommunerna själva som ansvarar för innehållet i sina barometrar. Miljöbarometern AB håller regelbundet användarträffar med kommunerna för att ge dem tillfälle att komma med önskemål på nya funktioner. Utvecklingen av verktöget sker kontinuerligt efter de framkomna önskemålen. Miljöbarometern finansieras genom licensavgifter som användarna betalar (Mikael Lindell, 2013-12-17).

GRI är den internationellt mest använda standarden enligt ett flertal studier (Westermarck, 2013) och är även det bästa tillgängliga sättet att redovisa samhällsansvar (Manetti, 2011). GRI utgår ifrån tesen MEMA, vilken går ut på att mätning och rapportering leder till handling (Westermarck, 2013). För att optimera transparensen i redovisningen gentemot intressenterna skapades GRI år 1997, utifrån behovet av ett gemensamt globalt ramverk och en gemensam utformning med ett konsekvent språk. GRI:s mål är att möta detta behov och de har utformat ett ramverk som ska fungera för organisationer oavsett storlek, bransch och geografisk hemvist. Regelverket genomgår ständiga förbättringar genom GRI:s samarbete med experter från flera olika intressentgrupper. Tanken med ramverket är att det ska hjälpa organisationer att redovisa sina uppnådda resultat inom arbetet mot hållbar utveckling. Detta med

bakgrund i organisationens strategi, styrning och åtaganden. Redovisningarna kan bland annat användas för att jämföra och bedöma hållbarhetsresultatet i förhållande till lagar, regler och normer. Det kan även visa hur organisationen påverkar och påverkas av förväntningar avseende frågor som rör hållbar utveckling, samt jämföra resultat inom den egna organisationen såväl som mellan organisationer (GRI, 2013-11-08).

I svenska offentligt ägda företag har regeringen sedan 2009 beslutat att hållbarhetsredovisningarna ska redovisas enligt GRI:s standarder och riktlinjer. År 2007 kom de senaste riktlinjerna för rapportering och innebar krav på utökad och tydligare information i redovisningen (Regeringskansliet, 2013-11-17). Reglering kan enligt resonemanget ovan ses vara ett sätt för regeringen att öka förtroendet för de offentligt ägda företagens hållbarhetsredovisningar och således även ett sätt att minska ett eventuellt förtroendegap.

3.3.2 Extern granskning

För att minska förtroendegapet bör organisationer enligt Dando och Swift (2003) låta hållbarhetsredovisningen granskas av en oberoende tredje part. På detta sätt kan organisationer öka samhällets uppfattning om att hållbarhetsredovisningarna är sanningsenliga och rättvisande, således minskar även förtroendegapet (Dando & Swift, 2003).

Det finns många olika organisationer som erbjuder oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar, allt från professionella revisorsfirmor till olika konsultbolag. I Sverige är dominansen från revisorsfirmorna stor. Av de organisationer som låter granska sina rapporter använder sig 86 % av professionella revisorer (Tan-Sonnerfeldt, 2011). Vid en extern granskning av hållbarhetsredovisningar som utförs av revisorer inom Sverige finns det rekommendationer i RevR 6 "Bestyrkande av hållbarhetsredovisning". I rekommendationerna anges vilka riktlinjer revisorn bör följa då han eller hon genomför ett bestyrkandeuppdrag.

3.4 Socialt ansvarstagande hos offentliga organisationer

Att allt fler organisationer väljer att hållbarhetsredovisa kan ses som en del av det allt mer omfattande arbete för socialt ansvarstagande många organisationer genomför. Inom begreppet socialt ansvarstagande kan det urskiljas fyra olika nivåer som företag kan arbeta med. De fyra delarna är menat att sammanfatta hela begreppet socialt ansvarstagande; ekonomiskt, legalt, etiskt och filantropiskt. Delarna kan sättas samman till en pyramid av socialt ansvarstagande, där det ekonomiska utgör grunden och det filantropiska är toppen av pyramiden. För att lyckas med ett komplett arbete för socialt ansvarstagande utifrån pyramiden måste organisationen arbeta nedifrån, i botten av pyramiden, och upp mot toppen. Det vill säga, för att kunna vara filantropiskt ansvarstagande måste organisationen först vara ekonomiskt, legalt samt etiskt ansvarstagande (Carroll, 1991). Utifrån Carrolls pyramid har Bennett (2011) gjort en omarbetad version för den offentliga sektorns speciella förutsättningar, vilken illustreras i figur 2. Även den omarbetade versionen består av fyra delar.

Vara kostnadseffektiv: Den ekonomiska delen där den offentliga organisationen måste vara kostnadseffektiv och hålla sig inom de ekonomiska gränser den tilldelas, med andra ord hålla nere sina kostnader. Här skiljer sig offentliga organisationer från företag då företags ekonomiska mål är att maximera vinsten.

Lyda lagen: Den legala delen där det krävs att organisationen följer de skrivna lagar och regler som gäller i samhället.

Vara etisk: Den etiska delen där organisationen förväntas uppfylla de moraliska och etiska normer som är uppställda av samhället. Dessa regler är till skillnad från den legala delen inte skrivna utan antydda. Dessa etiska aspekter syftar istället till de normer eller förväntningar som är viktiga för organisationens intressenter.

Gynna social rättvisa: Den sociala delen där den offentliga organisationen förväntas främja de rättigheter medborgarna har. Både rättigheterna i sin roll som brukare av det offentliga organets tjänster och som medarbetare inom den.



Figur 2. Modell av Bennetts pyramid för socialt ansvarstagande hos offentliga organisationer.

3.5 Systemorienterade teorier

Systemorienterade teorier är en grupp av teorier som syftar till att förklara sambandet mellan en organisation och samhället. Inom det systemorienterade synsättet antas att en organisation influeras av och influerar samhället som den verkar inom (Deegan, 2002). Systemorienterade teorier innefattar tre olika grenar: Legitimitetsteorin, Intressentteorin och den Institutionella teorin. Inom de systembaserade teorierna antas

att en organisation väljer att göra frivilliga rapporter för att påverka relationen med de olika delarna i samhället som den integrerar med (Deegan & Unerman, 2011).

3.5.1 Legitimitetsteorin

Grunden inom legitimitetsteorin är att det finns ett socialt kontrakt mellan samhället och en organisation (Deegan & Unerman, 2011). Legitimitet är en allmän uppfattning eller ett antagande om att vad en organisation gör följer socialt konstruerade regler i samhället (Suchman, 1995).

Vad som gör att en organisation uppfattas som legitim är helt beroende på vad samhället den agerar inom har för värderingar och normer (Deegan & Unerman, 2011). Legitimitet är en resurs som en organisation tilldelas av samhället den agerar i. Om denna resurs inte förvaltas väl i samspel med samhällets normer och värderingar går den förlorad. Om en organisation inte uppfattas som legitim av samhället, så kommer den ha svårt att hävda sin rättighet att existera och dess överlevnad kommer vara hotad (O'Donovan, 2002). Vilka värderingar och normer som är aktuella inom ett samhälle är i ständig förändring, varför även organisationer måste vara uppdaterade och snabbt ha möjlighet att svara på den föränderliga miljön för att kunna behålla sin legitimitet. För att ett samhälle ska uppfatta en organisation som legitim är det viktiga inte vad organisationen faktiskt gör utan vad samhället uppfattar att den gör (Deegan & Unerman, 2011). Sammanfattningsvis kan sägas att legitimitet är nära sambundet med vad som anses vara rätt och riktigt inom samhället, en överensstämmelse mellan en organisations uppfattningar och de rådande uppfattningarna i samhället (Ljungdahl, 1999).

Vid en förändring av samhällets normer och värderingar kan det krävas förändringar av hur en organisation arbetar. Förändring i arbetet kan krävas för att ge organisationen möjlighet att följa de förändrade normerna och värderingarna uppsatta av samhället. Om organisationen inte förändrar sitt sätt att arbeta uppstår ett legitimitetsgap, samhället uppfattar inte organisationen som legitim. För att sluta legitimitetsgapet och därmed uppfattas som legitima bör organisationen förändra aktiviteterna de utför, alternativt försöka förändra samhällets uppfattning om dess aktiviteter. En viktig del i att sluta legitimitetsgapet är att kommunicera ut arbetet organisationen gör för att sluta det uppkomna gapet till samhället (O'Donovan, 2002). Olika sätt att kommunicera ut förändringarna är exempelvis genom organisationens årsredovisning, hemsida eller genom en separat hållbarhetsredovisning (Deegan & Unerman, 2011).

3.5.2 Intressentteorin

Det finns otaliga definitioner och åsikter om vem som egentligen är en intressent till en organisation. En klassisk definition av en intressent är:

"A stakeholder in an organization is (by definition) any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organization's objectives" (Freeman, 1984)

Ovanstående är en bred definition som har sin motpol i en skola av betydligt smalare definitioner, vilka går ut på att de som är organisationens intressenter är de som är viktiga för organisationens överlevnad (Mitchell, 1997). Intressentteorin kan ses som en

överlappande teori med legitimitetsteorin, de handlar båda två om organisationens påverkan på samhället. Skillnaden mellan dem är att legitimitetsteorin handlar om samhällets förväntningar på organisationen, medan intressentteorin handlar om de olika sociala kontrakt organisationen förhandlar fram med de olika intressentgrupperna. Olika intressentgrupper ställer olika krav och har olika förväntningar på en organisation. Utifrån intressenternas olika relativa maktposition kommer de att kunna påverka olika mycket. De två teorierna kan ses som två teorier vilka förklarar samma sak men den generella uppfattningen är att de snarare berikar och kompletterar varandra. Det finns två grenar inom intressentteorin; den etiska och den ledningsorienterade (Porter & Kramer, 2011).

Den etiska grenen förespråkar att alla intressenter är lika betydelsefulla och att det till samtligas intressen ska tas lika stor hänsyn. Om en viss intressent exempelvis har ett stort finansiellt inflytande i organisationen skall detta, inom det etiska perspektivet, inte påverka organisationen att ta dess parti före intressenter som inte har samma finansiella påverkan. Finns det en konflikt mellan de olika intressenterna ska en optimal balans dem emellan försöka uppnås. Inom den etiska grenen anses att organisationen har ett strikt ansvar för att intressenternas rättigheter tillgodoses, exempelvis rätten till en säker arbetsplats (Porter & Kramer, 2011). I förlängningen kan dessa rättigheter även anses gälla rätten till insyn i hur organisationen påverkar intressenterna, genom föreningar, arbetsskyddsåtgärder eller sponsringar av andra organisationer i samhället. Denna rättighet ska även gälla intressenter som kanske inte utnyttjar informationen eller ens kan påverka hur organisationen arbetar i dessa avseenden. Insynen i hållbarhetsredovisningen ska ge intressenterna en bild av vad som görs, hur det görs och vem som bär ansvaret. Den etiska grenen anser att det är organisationens plikt att upprätta en hållbarhetsredovisning, oberoende av om det finns ett yttre intresse för det eller inte (Deegan & Unerman, 2011).

Den ledningsorienterade grenen av teorin ser i högre grad till organisationens strategiska intressen. Inom grenen är det de mest betydelsefulla intressenterna som får sina intressen tillgodosedda. Det är de viktigaste intressenterna som det läggs störst ansträngning på att vårda relationerna med, samt se till att de är välvilligt inställda till organisationens arbete. Inom denna gren anses den bäst fungerande organisationen vara den som bäst lyckas göra alla de viktiga intressenterna nöjda. Vilka de viktiga intressenterna är varierar beroende på vad för typ av organisation det rör sig om. Ofta förekommande betydelsefulla intressenter inom den ledningsorienterade grenen är; aktieägare, finansiärer och inflytelserik media. Inom denna gren formuleras målet med hållbarhetsredovisning till större del som ett sätt att tilltala viktiga intressenter för att få deras stöd. Det ses även som en användbar metod för att upprätta ett gott rykte (Deegan & Unerman, 2011).

Dessa två grenar inom intressentteorin står som två motpoler. I verkligheten hamnar organisationer någonstans på skalan mellan dessa punkter. De måste ta hänsyn till intressenter och miljö samtidigt som de måste se till organisationens ekonomiska överlevnad. De två grenarna vävs ihop allt mer också i takt med att de betydelsefulla intressenterna lägger allt större vikt vid att organisationer tar hänsyn till de svagare intressenterna, exempelvis att de tar tydligt avstånd från barnarbete eller att de tar ansvar för och minimerar sin egen miljöpåverkan (Deegan & Unerman, 2011).

3.5.3 Institutionell teori

Institutionell teori försöker förklara varför det är så stora likheter mellan organisationers organisatoriska struktur, varför de blir institutionaliserade. Detta gäller i synnerhet organisationer inom ett visst likartat fält vars arbetsätt och karaktäristik är liknande (Powell & DiMaggio, 1983). Vid en jämförelse med legitimitetsteorin ger den institutionella teorin en alternativ synvinkel på legitimitet. Genom att förklara hur organisationer tar efter andra organisationers organisatoriska struktur, för att på så sätt öka sin legitimitet. Det finns med andra ord en förväntning från samhället om att en organisation inom ett visst fält skall se ut på ett särskilt sätt. Genom att anta den förväntade formen ses organisationen som legitim (Deegan & Unerman, 2011).

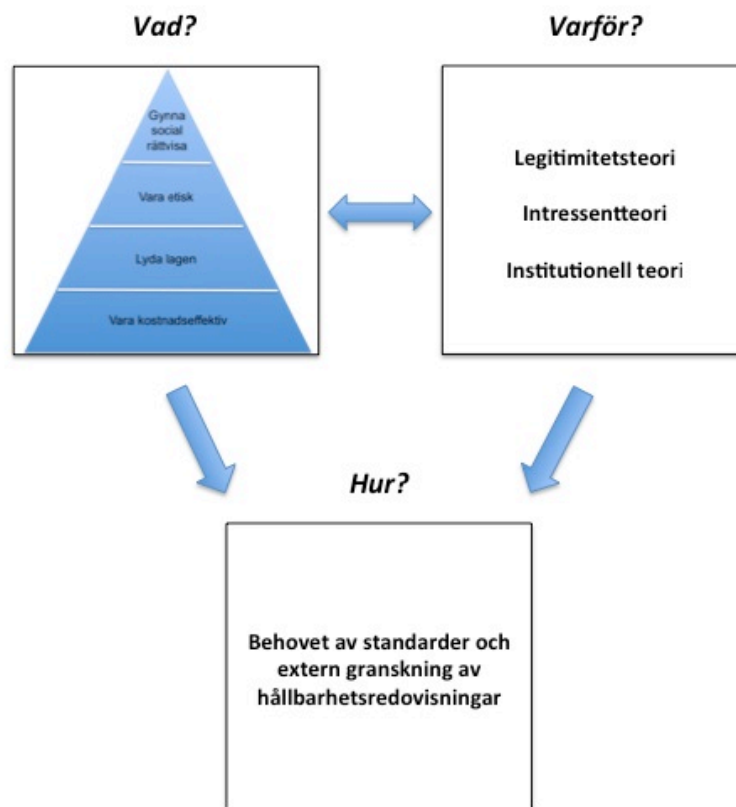
Den institutionella teorin är ett komplement, snarare än konkurrent, till både legitimitetsteorin och intressentteorin. Detta i synnerhet vad gäller frivillig rapportering. Den erbjuder ett alternativt synsätt på hur organisationer förstår och svarar på de ständigt reformerande sociala förväntningarna från samhället och olika intressenter. Organisationers sätt att arbeta med sina frivilliga rapporter kommer anpassas efter hur samhället och olika intressenter anser att de skall rapportera för att få bedömas som legitima. Således kommer de frivilliga rapporterna som olika organisationer gör bli mer och mer likartade, allt eftersom de formas av samhällets och olika intressenters syn på hur en rapport bör se ut (Deegan & Unerman, 2011).

Inom den institutionella teorin finns det två huvudsakliga grenar; isomorfism och "decoupling" (Deegan & Unerman, 2011). Isomorfism förklaras som en process där organisationer, med liknande organisatoriska förutsättningar, allt eftersom tiden går, tvingas samman till en mer likartad, institutionell form (Dillard *et al.* 2004). Processen isomorfism kan delas upp i tre olika krafter; tvingande, imiterande och normativa (Eriksson-Zetterquist, 2009). Den tvingande kraften uppkommer då kraftfulla intressenter pressar organisationer att förändra sig (Deegan & Unerman, 2011). Ett exempel på en tvingande förändring kan vara då en organisation tvingas till förändring genom politiska regleringar eller då en kraftfull organisation kräver av svagare organisationer att de ska anpassa sig efter formella eller informella krav (Eriksson-Zetterquist, 2009). Imiterande krafter äger rum då organisationer härmar liknande organisationers institutionella form (Deegan & Unerman, 2011). Enligt Eriksson-Zetterquist (2009) är osäkerhet inom en organisation det som främst driver till imitation av andra, till synes, mer framgångsrika organisationer. Genom att härma en mer framgångsrik organisations sätt att hantera en uppkommen osäker situation behöver den imiterande organisationen inte komma på egna lösningar för att hantera denne. De normativa krafterna uppkommer från kultur och normer inom samhället där organisationen agerar. Organisationen blir pressad av de normer och kulturella värderingar som råder och tvingas således att anpassa sig efter dessa (Deegan & Unerman, 2011). Eriksson-Zetterquist (2009) förklarar att de normativa krafterna uppkommer genom inflytande från professioner och utbildningar. Med professioner menas här en yrkesgrupps medlemmar vilka antas inneha en gemensam bild av vilka metoder och förhållanden som ska gälla för deras arbete. Ofta innehar dessa yrkesgruppen en likande utbildning vilket ytterligare leder till ett gemensamt synsätt. När dessa personer rör sig inom och mellan flera organisationer påverkar detta organisationerna, vilka formas efter sina medarbetare och således åtar sig mer liknande, institutionella former.

”Decoupling” redogör för hur den kommunicerade, formella organisationsstrukturen skiljer sig från hur organisationen faktiskt fungerar. Det finns inom denna teorigrän en syn på att den formella organisationsstrukturen till stor del fungerar som ett presentationsverktyg istället för ett faktiskt arbetssätt (Dillard *et al.* 2004). Varför en organisation väljer att göra en frivillig miljörapport kan genom ”decoupling” förklaras genom att de försöker kommunicera ut en organisatorisk bild att de aktivt arbetar med miljöfrågorna som tas upp i rapporten. Hur organisationen faktiskt arbetar med de aktuella frågorna kan vara skilt från vad de kommunicerar ut (Deegan & Unerman, 2011).

3.6 Analysmodell

Den teoretiska referensramen består av tre separata delar som vävs ihop. Vi har valt att kalla delarna för *Vad?*, *Varför?* och *Hur?*. Hur de olika delarna samverkar, för att i slutledet ge klarhet i frågeställningen, kommer förklaras utifrån analysmodellen, vilken illustreras i figur 3. Är kommunerna samstämmiga i sina svar utifrån dessa tre delar bör deras respektive hållbarhetsredovisningar se likartade ut vad gäller både omfattning och innehåll.



Figur 3. Analysmodell utifrån den teoretiska referensramen

3.6.1 Vad?

Inom delen *Vad?* analyseras kommunerna utifrån vad de faktiskt gör för hållbarhetsredovisning. Bennetts pyramid kommer användas för att analysera en del i det arbete kommunerna gör för att uppfattas som socialt ansvarstagande, den del som

berör hållbarhetsredovisningar. Gör de en redovisning som syftar till att hålla sig inom den givna kostnadsramen, på den lägsta nivån av pyramiden eller har de ett högre syfte med sin hållbarhetsredovisning och försöker gynna social rättvisa. Genom att utreda vad kommunerna faktiskt gör är det möjligt att göra jämförelser mellan de undersökta kommunerna. Jämförelserna ger en del av förståelsen av vårt syfte, då det ger en tydlig bild av vart de olika kommunerna ligger i pyramiden och eventuella skillnader i nivåer framträder.

3.6.2 Varför?

Inom delen *Varför?* analyseras kommunerna utifrån de systemorienterade teorierna för att få ökad förståelse för varför kommunerna väljer att redovisa sitt hållbarhetsarbete. Utifrån Legitimitetsteorin undersöks det sociala kontraktet mellan samhället och kommunen. Detta för att få en bild av om kommunerna jobbar för att uppfattas som legitima av samhället, genom sina hållbarhetsredovisningar. Inom Intressentteorin analyseras de undersökta kommunerna utifrån vilka intressenter de har valt att vända sig till. Det utreds om de olika kommunerna kan ses utifrån en etisk eller en ledningsorienterad synvinkel. Inom den institutionella teorin utforskas om kommunerna har antagit den liknande form, som de förväntas göra inom institutionell teori. Utifrån de tre olika isomorfismerna; tvingande, imiterande och normativ testas vart de olika kommunerna kan passa in utifrån deras respektive hållbarhetsredovisning och synsätt på den. Det berörs även huruvida kommunernas arbete mot en hållbar utveckling faktiskt kommuniceras ut genom de redovisningar de väljer att göra. Detta berörs genom den andra grenen inom institutionell teori; "decoupling".

3.6.3 Hur?

Inom delen *Hur?* utreds hur kommunerna gör för att minska förtroendegapet som antas existera. Det undersöks vad kommunerna har för inställning till de riktlinjer och standarder som finns idag på marknaden, samt hur de ställer sig till att utföra extern granskning på sina hållbarhetsredovisningar.

3.6.4 Sammanställning

Inom analysmodellen illustrerar *Vad?* arbetet med hållbarhetsredovisningarna, vad kommunerna faktiskt gör. *Varför?* illustrerar varför de väljer att göra hållbarhetsredovisningar. Dessa två delar influerar varandra på så sätt att arbetet med vad kommunerna gör speglar varför de väljer att göra hållbarhetsredovisningar. Det kan även sägas motsatsen, hur de påverkar samhället återspeglar sedan vad de väljer att arbeta med. Båda dessa delar kan sedan sägas mynna ut i *Hur?*. Sammanfattningsvis kan sägas att när kommunerna vet *vad* de vill göra inom arbetet för hållbar utveckling samt *varför* de vill göra det, tar de ställning till *hur* de vill göra hållbarhetsredovisningarna. Genom att utreda dessa tre delar kommer det vara möjligt att se vart de olika kommunerna eventuellt skiljer sig åt, eller om de faktiskt har liknande ståndpunkter. Innehar kommunerna liknande ståndpunkter inom samtliga av dessa tre delar bör deras respektive hållbarhetsredovisningar också se likartade ut vad gäller omfattning och innehåll.

4 Empiri

I detta kapitel presenteras det som framkom i intervjuerna med de nio deltagande kommunerna. Respondenternas svar har sin grund i det frågeformulär som utformats för studien. Detta frågeformulär ligger som bilaga till denna uppsats. Varje respondents svar presenteras med utgångspunkt från de teorier som framställts i det tredje kapitlet.

4.1 Båstads kommun

I Båstads kommun intervjuades Magnus Sjeldrup, miljöstrateg. Hans ansvarsområde sträcker sig över samtliga förvaltningar inom Båstads kommun. Hans arbetsområden innefattar bland annat att ta fram inriktningsdokument samt policys för miljöarbetet. Magnus har jobbat inom Båstads kommun i tre år, varav inom den tjänst han har idag i ett år. I grunden är han viltbiolog och har tidigare jobbat inom högskola och universitet.

4.1.1 Vad?

Båstads kommun redovisar sitt hållbarhetsarbete genom en rapport, som kallas "Miljöprogram för Båstads kommun 2012-2020". Den utges separat från kommunens ordinarie årsredovisning. Rapporten är den första hållbarhetsredovisningen som Båstads kommun genomfört. Magnus uppger att Båstads kommun gör mycket för miljön, men berättar även att hållbarhetsredovisningen inte håller samma nivå. Följden av detta blir att det arbete de faktiskt utför för miljön inte kommuniceras ut på ett rättvisande sätt, berättar Magnus. Än så länge har det inte från politiskt håll beslutats om att tillföra några ekonomiska medel för hållbarhetsredovisningen. Magnus berättar att genomförandet av hållbarhetsredovisningen ligger efter bland annat vid jämförelser med andra kommuner. Detta beror till stor del på att den befattningen han har nu, där ansvaret för hållbarhetsredovisningen ingår, endast har funnits i ett år. Sammanfattningsvis menar Magnus att Båstads kommun är i ett begynnande skede vad gäller hållbarhetsredovisningen och utvecklingen av den.

4.1.2 Varför?

Legitimitetsteorin

Magnus uppger att Båstads kommun med sin hållbarhetsredovisning vill vara ett föredöme för medborgarna inom kommunen och ge möjlighet att bättre kontrollera arbetet som genomförs för att försöka förbättra miljön.

Intressentteorin

Båstads kommun är i en inledande fas av sitt arbete med sin hållbarhetsredovisning. Detta gör att redovisningen i första hand måste godkännas av politikerna inom kommunen, för att kunna utvecklas ytterligare. Det bör även vara något som tjänstemännen inom kommunen uppfattar som något positivt. Dessa två delar är i sin tur tätt sammanbundna med finansieringen för redovisningen, berättar Magnus. Att göra en hållbarhetsredovisning handlar för Båstads kommun till stor del om att kommunicera ut arbetet de gör för miljön till medborgarna inom kommunen. Medborgarna är de som finansierar verksamheten och har således rätt att veta vad deras skattepengar används till. En svårighet med hållbarhetsredovisningarna idag generellt sett är att de är allt för akademiska och svårbegripliga för gemene man berättar Magnus. Detta ses nu över inom Båstads kommun för att redovisningen skall bli mer lättöverskådlig och tillgänglig för medborgarna.

Institutionell teori

Vid utförandet av hållbarhetsredovisningen så berättar Magnus att han har blivit inspirerad av universitetens hållbarhetsredovisningar då det är där han har arbetat tidigare. Han har även kikat på andra kommuners hållbarhetsredovisningar i synnerhet vad gäller kommuner som implementerat Miljöbarometern. Det sker inget samarbete vad gäller hållbarhetsredovisningen mellan Båstads kommun och någon annan kommun, detta då kommunen vill hitta sin egen form och format utifrån sina behov och förutsättningar. Magnus uppger även att han är medveten om att det kan verka dumt att uppfinna hjulet en gång till.

4.1.3 Hur?

Vid utformandet av hållbarhetsredovisningen följer de idag inte några riktlinjer eller standarder. Magnus berättar att det är något de kommer att göra i framtiden och tittar då främst på att följa en ISO-standard, även Miljöbarometern är uppe för diskussion. Han menar att det är något som först måste förankras politiskt samt ute i förvaltningarna innan det börjar implementeras.

4.2 Malmö stad

I Malmö stad intervjuades Sara Marklund, miljöstrateg. Hon arbetar främst med stadsplaneringsfrågor och med Malmö stads miljöprogram samt uppföljningen av detta, vilket inkluderar hållbarhetsredovisningen. Ytterligare ansvarsområden är strategiska avfalls- och kemikaliefrågor. Sara har arbetat inom Malmö stads miljöförvaltning i sex år och är utbildad geoekolog.

4.2.1 Vad?

Malmö stad redovisar sitt hållbarhetsarbete genom en separat hållbarhetsredovisning, som ges ut varje år. De har även ett miljöprogram som löper från 2009 till 2020 och ett handlingsprogram för klimat- och miljöarbetet som sträcker sig mellan åren 2011 fram till 2014. Malmö stad använder sig även av Miljöbarometern för att kommunicera ut sitt arbete med hållbarhetsfrågor. På Malmö stads hemsida framställs Malmö som en kommun som är bra på miljöarbete och att de har som ambition att vara en ledande miljöstad. Sara uppger att Malmö är nöjda med hur hållbarhetsredovisningen ser ut till omfattningen och att hon inte ser ett behov att utöka den i dagsläget. Dock påpekar hon att det hela tiden sker en utveckling och anpassning av hållbarhetsredovisningen till rådande omständigheter.

4.2.2 Varför?

Legitimitetsteorin

Den främsta anledningen till att Malmö stad väljer att hållbarhetsredovisa är för att ha möjlighet att följa upp arbetet de gör inom kommunen med miljöprogrammet. De vill stämna av hur det går med hållbarhetsarbetet och se vart det behöver läggas ytterligare resurser för att nå de uppsatta målen till år 2020, berättar Sara.

Intressentteorin

Enligt Sara så riktar sig Malmös hållbarhetsredovisning främst till tjänstemän och politiker inom kommunen. En annan målgrupp som kan ses som sekundär är tjänstemän i andra kommuner. Hon uppger även att allmänheten har tillgång till redovisningen, men

att den primärt inte riktar sig till dem. Tjänstemännen i kommunen har en viktig påverkan på hållbarhetsredovisningen eftersom de hjälper till att ta fram data som ligger till grund för vad Malmö stad redovisar i sina miljörapporter, berättar Sara. Samtidigt lyfter hon fram att det i grund och botten är politiska beslut som möjliggör hållbarhetsredovisningen.

Institutionell teori

Vad gäller utformandet av hållbarhetsredovisningen brukar Malmö stad titta på andra kommuners hållbarhetsredovisning för att få inspiration och idéer till de egna rapporterna. Sara menar att det i synnerhet är de större kommunernas hållbarhetsredovisningar som är intressanta. Hon tar upp som exempel Göteborg, Stockholm, Lund, Helsingborg och till en viss del mindre kommuner som ligger i framkant med sin hållbarhetsredovisning. Vid möten med olika kommuner uppger Sara att ämnet hållbarhetsredovisning diskuteras och att de utbyter kunskap. Ett exempel på detta är Länsstyrelsen nätverk för skånska kommuner där miljömålsrepresentanter från de olika kommunerna träffas och diskuterar frågor inom deras respektive område. Sara uppger även att ett samarbete mellan kommunerna vad gäller hållbarhetsredovisningarna inte är aktuellt. Detta eftersom alla kommuner har ett eget sätt de väljer att arbeta på, samt egna miljöprogram vilka hade varit svåra att förena till ett gemensamt arbetssätt.

4.2.3 Hur?

För Malmö stad har det inte varit aktuellt att följa någon av de standarder som finns i dagsläget. Sara uppger att Malmö har varit fria att utforma hållbarhetsredovisningen som de själva anser vara lämpligt och kan således anpassa denne till Malmö stads förutsättningar och behov. Hon berättar även att de inte har någon extern granskning av hållbarhetsredovisningen och att det till stor del beror på att det är en intern produkt och inte har samma behov av att granskas så som en finansiell redovisning.

4.3 Kristianstads kommun

I Kristianstads kommun intervjuades Katrine Svensson, miljöinformatör. Katrines tjänst som miljöinformatör är tvådelad där hon dels arbetar med information som är kopplad till tillsyn. Dels med miljömål, miljökrav i upphandlingar och en del med olika miljöprojekt. Hon har arbetat inom Kristianstads kommun i 16 år och är utbildad biolog.

4.3.1 Vad?

I Kristianstads kommun redovisas arbetet med hållbarhetsfrågor varje år genom ett avsnitt i årsredovisningen. De har även en separat redovisning från år 2007 för de lokalt antagna miljömål som ska uppnås inom kommunen. Rapporten från 2007 är till för att kommunicera ut de långsiktiga målen för miljön. Den årliga redovisningen är en uppföljning på hur arbetet för att möta de långsiktiga målen fortskrider. Dessa två delar kompletteras även av Miljöbarometern. Katrine uppger att de gärna vill utöka hållbarhetsredovisningen inom kommunen då hon tycker att den i dagsläget känns väldigt kompakt. Inom kommunen har det förts diskussioner, berättar Katrine, om att göra ett separat årligt bokslut för att ha möjlighet att utöka mängden. En utökad hållbarhetsredovisning inom ramen av årsredovisningen är inte möjlig enligt Katrine.

4.3.2 Varför?

Legitimitetsteorin

Hållbarhetsredovisningen är ett sätt för tjänstemännen i Kristianstads kommun att följa upp arbetet med de lokalt antagna miljömålen från 2007. Det är även ett sätt att rapportera till politikerna om hur arbetet med miljömålen fortgår.

Intressentteorin

Katrine uppger att hållbarhetsredovisningen främst riktar sig till politiker och tjänstemän inom kommunen. Politikerna påverkar hållbarhetsredovisningen på så sätt att de bestämmer vilka miljömål kommunen ska arbeta med. Dessa blir även de miljömål som tas upp i hållbarhetsredovisningen. Genom att redovisa hur de olika målen framskrider för politikerna öppnas möjligheter upp för att påverka hur budgeten läggs kommande år, för de olika miljömålen. Hon berättar även att politikerna är de som är den primära målgruppen framför tjänstemännen för hållbarhetsredovisningen. Detta mycket på grund av makten de har att påverka ekonomiskt. Katrine tar även upp att en annan målgrupp för hållbarhetsredovisningen skulle kunna vara medborgarna inom kommunen. För att nå ut till en målgrupp som medborgarna menar hon att hållbarhetsredovisningen behöver presenteras på ett annat sätt.

Institutionell teori

Katrine berättar att hon ibland brukar inspireras av andra kommuners hållbarhetsredovisningar, men att det på grund av bristande resurser inte är i den omfattning hon hade önskat. En kommun de tidigare har varit inspirerade av är Sundsvalls vars hållbarhetsredovisning har tagit ett vidare begrepp genom att inkludera ett avsnitt om livsmiljö. Hon berättar att en liknande del med livsmiljö hade varit intressant även för Kristianstads kommun. Det sker inget samarbete mellan Kristianstads kommun och någon annan kommun som det ser ut idag. Ett samarbete är inte något Katrine har reflekterat så mycket över, då hållbarhetsredovisningen är till för att kommunicera ut Kristianstads kommuns eget arbete med hållbarhetsfrågor.

4.3.3 Hur?

Förutom Miljöbarometern så följer Kristianstads kommun inga riktlinjer eller standarder vad gäller utformandet av hållbarhetsredovisningen. Katrine vet inte riktigt varför de inte följer några riktlinjer eller standarder men menar att en av anledningarna kan vara att de saknar ett miljöledningssystem. Kommunen har ingen separat extern granskning av hållbarhetsredovisningen i dagsläget, berättar Katrine.

4.4 Lunds kommun

I Lunds kommun intervjuades Lisiane Küller, miljöstrateg. Inom Lunds kommun finns det 15 förvaltningar och bolag som alla har ett miljöledningssystem. Lisiane arbetar med att stötta miljöarbetet de 15 förvaltningarna och bolagen utför. Hon ger även support till dessa för att se till att det sätts upp mål och handlingsplaner som faller inom rammarna för Lunds kommuns riktlinjer och beslut. Hon arbetar även med centrala upphandlingar av extern revision och lagtjänster samt kommunens centrala processer som årsanalyser och hållbarhetsredovisning. Lisiane har arbetat inom Lunds kommun med miljöfrågor i 13 år, innan dess arbetade hon i Malmö stad. Hon är utbildad biolog inom miljö och ekologi.

4.4.1 Vad?

I Lunds kommun redovisas arbetet med hållbarhetsfrågor dels genom en årlig hållbarhetsredovisning, som är inkluderad i årsredovisningen. Dels genom en fristående miljöledningsredovisning som även den ges ut varje år. Miljöledningsredovisningen är en sammanställning av alla Lunds kommuns förvaltningars hållbarhetsredovisningar. Lisiane berättar att de inom kommunen håller på med en förändring vad gäller hållbarhetsredovisningen för att den ska bli mer effektiv. Syftet med förändringen är inte att utöka hållbarhetsredovisning utan snarare att utveckla den. Ett annat mål med omorganisationen av arbetet med hållbarhetsredovisningen är att den ska bli enklare så att det endast behövs redovisas uppgifter på ett ställe och inte flera, vilket förekommer i dagsläget.

4.4.2 Varför?

Legitimitetsteorin

Enligt Lisiane så har det sedan Lunds kommun startade med hållbarhetsredovisning alltid känts helt självklart att redovisa vilket arbete som görs för hållbarhet inom kommunen. För att kommunicera ut hur Lunds kommun ligger till i arbetet med de uppsatta miljömålen och för att ha möjlighet till uppföljning, så krävs det någon form av redovisning menar Lisiane.

Intressentteorin

Vad gäller hållbarhetsredovisningen som ingår i den ordinarie årsredovisningen så riktar den sig främst till allmänheten. Den fristående delen av Lunds kommuns hållbarhetsredovisning, miljöledningssystemet, vänder sig främst till nämnderna inom kommunen och även kommunfullmäktige. Detta för att de ska kunna kontrollera hur hållbarhetsarbetet fortskrider så som det är ämnat genom de beslut som har fattats. Den är också till för att se om de behöver tillsätta mer eller mindre resurser, berättar Lisiane. Av de ovanstående som Lunds kommun riktar sig till med sin hållbarhetsredovisning tycker Lisiane att politikerna kan ses som de viktigaste. Detta genom att de är förtroendevalda av medborgarna och agerar på uppdrag av dessa. I övrigt anser hon inte att någon är viktigare än någon annan av dem de riktar sig mot.

Institutionell teori

Lisiane berättar att Lunds kommun tidigare har samarbetat med andra kommuner genom ett nätverk vad gäller miljöledningssystemet under en längre tid. Samarbetet har under det senaste året runnit ut i sanden. I dagsläget sker inget samarbete mellan någon annan kommun varken vad gäller hållbarhetsredovisning eller miljöledningssystemet. Vid utförandet av hållbarhetsredovisningen tittar Lunds kommun på en del andra kommuner för att se sättet de arbetar på och hur de har valt att lägga upp sin redovisning. Detta för att eventuellt kunna fånga upp bra exempel och se om det finns modeller som skulle gå att applicera även på Lunds kommuns hållbarhetsredovisning, berättar Lisiane.

4.4.3 Hur?

Lunds kommun har enligt Lisiane haft EMAS som utgångspunkt vad gäller hur de har valt att utforma sin hållbarhetsredovisning. Detta håller dock på att ses över i samband med de förändringar som Lunds kommuns hållbarhetsredovisning står inför, så Lisiane kan inte svara på hur det kommer se ut i framtiden. Hon berättar att förvaltningarna och bolagen har miljöledningssystem som granskas externt av certifierade revisorer. Vad gäller hållbarhetsredovisningen som är inkluderad i det ordinarie bokslutet för hela

Lunds kommun samt den fristående sammanställande delen för förvaltningarna och bolagen, så utförs det ingen separat extern granskning.

4.5 Höörs kommun

I Höörs kommun intervjuades Anna-Karin Olsson. Hon jobbar till 80 % som information- och kommunikationsansvarig och till 20 % som ekolog inom Höörs kommun. Anna-Karin är utbildad både inom journalistik och biologi och känner att hon står med ett ben i vart och ett av dessa områden. Hennes tyngdpunkt ligger snarare på naturvård än på hållbar utveckling men inom sitt yrke arbetar hon med båda delar.

4.5.1 Vad?

Inom kommunen har man arbetat fram 20 gröna nyckeltal som varje år följs upp och redovisas i rapporten "Uppföljning av Gröna nyckeltal". De sexton första mäter miljötillståndet i kommunen som geografiskt område medan de fyra sista mäter miljöpåverkan från kommunens egen verksamhet. Anna-Karin hade gärna sett att redovisningen utökades och omarbetades för att tydligare visa vad kommunen gör inom området hållbar utveckling, som det är nu räcker inte kommunens resurser till. Hon berättar att kommunen gör mer miljöarbete än det som redovisas genom den hållbarhetsredovisningen de har i dagsläget. Hade Anna-Karin varit anställd som kommunekolog på heltid hade förändringarna redan genomförts berättar hon.

4.5.2 Varför?

Legitimitetsteorin

Höörs kommun började med hållbarhetsredovisning år 2000, då under benämningen miljöbokslut. Arbetet påbörjades som ett resultat av att den politiska debatten handlade mycket om hållbar utveckling och hållbar konsumtion. Sedan dess fortlöper arbetet med hållbarhetsredovisning av samma skäl som vid uppstarten, eftersom miljö och hållbar utveckling fortfarande är viktiga ämnen inom den politiska debatten, berättar Anna-Karin.

Intressentteorin

Anna-Karin anser att hållbarhetsredovisningen är en viktig del för att kommunicera ut och ge insyn i det arbete som utförs, för en hållbar utveckling inom kommunen. Det är viktigt att vara tydlig tycker Anna-Karin. Hon tycker också att medborgarna har rätt att veta vad deras skattepengar går till, att det är en demokratisk rättighet. Kommunmedborgarna och medarbetarna i kommunen är de två grupperna som urskiljer sig som de viktigaste målgrupperna vid utformandet av hållbarhetsredovisningen.

Institutionell teori

För inspiration, framförallt vad gäller upplägget av presentationen på hållbarhetsredovisningen, har Höörs kommun sneglat lite på andra kommuner. Höörs kommun hade i uppstartsskedet av hållbarhetsredovisningen ett samarbete med Sjöbo- och Tomelillas kommun men detta samarbete har med tiden upphört.

4.5.3 Hur?

SKL och Sveriges eko-kommuner har gett ut förslag på lämpliga nyckeltal de olika kommunerna har möjlighet att arbeta med vad gäller deras hållbarhetsarbete. Höörs kommun har valt att utgå från dessa nyckeltal och gjort en del justeringar för att anpassa

till just deras förutsättningar. Det är viktigt att nyckeltalen är relevanta och fungerar för att ta fram underlag för utvärdering och att de kan redovisas på ett begripligt sätt. Hållbarhetsredovisningen granskas inte särskilt utan kommer med på ett hörn när revisorerna granskar den övriga årsredovisningen, berättar Anna-Karin.

4.6 Sjöbo kommun

I Sjöbo kommun intervjuades Eva Nielsen-Osterman, hållbarhetsstrateg. Hon är ansvarig för naturvård och för kommunens miljöfrågor. Hon är utbildad biolog med inriktning mot växter och är även utbildad Naturvårdsingenjör. Utöver detta har Eva gått kompetensutvecklingskurser inom miljö och kretslopp.

4.6.1 Vad?

Sjöbo kommuns hållbarhetsredovisning ges ut varje år och är en del av årsredovisningen. De har även ett hållbarhetsbokslut från 2008, som är ett mer omfattande och utförligt dokument. Eva skulle vilja att ett hållbarhetsbokslut gjordes varje år, men berättar att kommer bli för mycket arbete att ta fram för att det ska vara praktiskt möjligt. Nyckeltalen och indikatorerna som ligger till grund för hållbarhetsbokslutet är svåra att få fram på både på kommun- och årsbasis. Arbetet med att ta fram redovisningen hade blivit för omfattande för Eva inom den tjänst hon har idag. Hon berättar även att hon tror att detta är ett vanligt problem hos små kommuner, så som Sjöbo, vilka ofta har små resurser. Eva anser att hållbarhetsredovisningarna inom kommunerna bör ges ett större fokus i framtiden. Att redovisningarna idag behöver en tydligare koppling mellan det kommunerna faktiskt gör och vad som redovisas anser hon också att det finns ett behov av. Ett problem hon lyfter fram med Sjöbo kommuns årliga hållbarhetsredovisning är att det som tagits upp inte återger de arbete de faktiskt gör för miljön. Detta menar hon är ett problem då det inte går att följa utvecklingen inom kommunen. Detta beror till stor del på att de indikatorer för miljön som tas upp i årsredovisningen inte kan ses som riktigt relevanta för det som ska mätas, berättar hon.

4.6.2 Varför?

Legitimitetsteorin

Sjöbo kommun gjorde sin första hållbarhetsredovisning i början på 2000-talet, då under namnet Miljöbokslut. Bakom initiativet stod politikerna i kommunen, som något år senare såg till att det följdes upp av vad som då kallades ett grönt bokslut. År 2008 infördes hållbarhetsbokslut med målet att det skulle ligga med som en del av årsbokslutet. Hållbarhetsredovisningen fortgår av samma anledning som den startade, miljöfrågan har inte tappat fäste inom politiken, berättar Eva.

Intressentteorin

Eva berättar att hållbarhetsredovisningen som utförs i Sjöbo kommun riktar sig till samtliga inom kommunen. Redovisningen kan delas upp i två delar, dels den geografiskt baserade delen och dels den interna som gäller kommunens organisation. När det gäller interna delen berättar Eva att det är viktigt att Sjöbo kommun via redovisningen kan ses som ett gott föredöme för andra organisationer, som verkar inom kommunen. Den geografiska delen är viktig att kommunicera ut till allmänheten, den ska delge invånarna och företagen så att de kan följa miljöns utveckling i kommunen, tycker Eva. Hon avslutar med att berätta att Sjöbo kommuns hållbarhetsredovisning vänder sig till alla

som är berörda av vad som sker inom kommunen och att ingen av dessa är mer betydelsefull än någon annan.

Institutionell teori

Inspiration till utformningen av hållbarhetsredovisningen har kommunen hämtat från flertalet andra kommuner. Eva nämner flera hon tycker har en bra redovisning, både inom miljö och andra områden. Framförallt Helsingborg stad anser hon har bra uppföljning på sitt hållbarhetsarbete. Samarbete mellan kommuner vad gäller hållbarhetsarbetet förekommer frekvent och då framförallt i nordöstra Skåne, där även Sjöbo kommun är placerad. Över i princip hela Skåne sträcker sig ett kommunalt nätverk där deltagarna engagerar sig inom olika miljöprojekt som sedan ligger till grund för de olika hållbarhetsredovisningarna kommunerna utför, berättar Eva. Men det sker inget samarbete specifikt för hållbarhetsredovisningen. Hon tror även att ett regeringsuppdrag vad gäller hållbarhetsredovisningarna inom kommunerna hade varit bra. Dels för att fler kommuner skall utföra en hållbarhetsredovisning och dels för att dessa skall bli mer likartade.

4.6.3 Hur?

Sjöbo kommun följer inte någon särskild standard i utformningen av sin hållbarhetsredovisning. Eva skulle önska att det fanns en mall att följa som var samma för alla Sveriges kommuner. Utformningen de har nu bygger på att Sjöbo kommun har tittat på hur andra kommuner utformat sin redovisning och sedan gjort en checklista på vad som passar in i deras egen hållbarhetsredovisning. Utgångspunkten är miljömålen vilka de försöker utforma sina indikatorer efter. Eva berättar också att ett återkommande ämne som tas upp via de olika kommunala nätverken är just en önskan om en gemensam mall eller standard för hållbarhetsredovisningen. Kommunen har ingen extern granskning av sin hållbarhetsredovisning. Vid den interna revisionen kommer den med då revisorerna kontrollerar handlingsplaner och program inom alla områden inom kommunen.

4.7 Landskrona stad

I Landskrona stad intervjuades Olle Nordell, ekolog. Han arbetar på miljöförvaltningen i Landskrona stad, vilket han har gjort i 20 år. Hans ansvarsområden är naturvård, miljöövervakning och planfrågor. Han är utbildad biolog och har även sysslat en del med forskarutbildning inom samma ämne. Han berättar att han har en lång bakgrund inom universitetsvärlden, bland annat har han arbetat på den Kungliga vetenskapsakademien i Abisko. Innan han började arbeta på Landskrona stad jobbade han två år på Länsstyrelsen i Västmanland.

4.7.1 Vad?

I Landskrona stad sker redovisningen för hållbarhetsarbetet genom en fristående rapport; "Landskronas Miljöredovisning", denne ges ut årligen. Rapporten kompletteras även med redovisning i Miljöbarometern på Landskronas hemsida. Olle berättar att de inom kommunen inte har några planer på att utöka hållbarhetsredovisningen vad gäller omfattningen då denne redan är så pass gedigen. Han berättar att eftersom den redan består av både Miljöbarometern och många skilda rapporter inte skulle tillföra något om den blev större. Han ser inte heller någon anledning till att den skulle försvinna.

Förnyelse kanske kan bli aktuellt, men det kräver jobb och kompetens och är inte aktuellt i dagsläget.

4.7.2 Varför?

Legitimitetsteorin

Landskrona stad började hållbarhetsredovisa år 1993 och detta på politikernas initiativ. Intresset för miljö och miljöredovisning var en stor fråga i samhället redan då och politikerna såg till att ett miljöbokslut kom till. Med tiden döptes miljöbokslutet om till miljöredovisning. Sedan dess fortsätter redovisandet av bara farten säger Olle, det är ett kontinuerligt uppdrag från politikerna.

Intressentteorin

Hållbarhetsredovisningen i Landskrona stad vänder sig till såväl politiker, tjänstemän, företag som till allmänheten. Den vänder sig till alla som är intresserade och den skickas ut varje år till personer och organisationer som kommunen tycker borde vara intresserade. Mest tryck kommer från politiskt håll och de tycker Olle är de viktigaste mottagarna av redovisningen. Annars tycker han att hållbarhetsredovisningens interna funktion är viktig.

Institutionell teori

Någon annan kommun som förebild för hållbarhetsredovisningen har man inte. Redovisningen har lagts ut på entreprenad under några år vilket har medfört varierad kvalitet, tycker Olle. Det blir en balans mellan kostnad och kvalitet som det ska tas ställning till. Fokus ligger på att göra redovisningen så lättläst och intressant som möjligt. Det förekommer inget samarbete i dagsläget mellan Landskrona stad och någon annan kommun, berättar Olle.

4.7.3 Hur?

I Landskrona stad har man hittat på upplägget för hållbarhetsredovisningen själva, Olle tycker att de standarder som finns i dagsläget är tråkiga och föredrar att ha sin egen vinkling på redovisningen. Utifrån ett miljömålsperspektiv tycker Olle att alla nyckeltal inte känns relevanta för just Landskrona stad. Han berättar även att vissa känns fåniga att redovisa eftersom de inte direkt sker någon förändring varje år. Inom Landskrona stad varierar man hållbarhetsredovisningen vart år genom att ha olika teman som naturvård, miljöledning eller som i år: havet. Någon extern granskning av hållbarhetsredovisningen sker inte och Olle ser ingen mening med att utföra det. Det skulle vara en miljöexpert i så fall, funderar han, men kommunen ligger inte på den nivån.

4.8 Staffanstorps kommun

I Staffanstorps kommun intervjuades Charlotte Leander, miljöchef. Hon arbetar inom Staffanstorps kommuns miljöenhet. Charlotte är utbildad kvartärgeolog och har utöver det gått kompetensutvecklande kurser inom miljö. Hon har bakgrund på Länsstyrelsen där hon arbetade brett inom miljö i elva år, hon har även arbetat på Region Skåne. Inom Staffanstorps kommun har hon arbetat i knappt ett år.

4.8.1 Vad?

I kommunen ingår hållbarhetsredovisningen, som en del i den ordinarie årsredovisningen. Charlotte känner att hållbarhetsredovisning blir allt viktigare, då medborgarna efterfrågar informationen och intresserar sig för frågorna. Hon tror absolut att denna typ av redovisningsform kommer att utvecklas inom Staffanstorps kommun.

4.8.2 Varför?

Legitimitetsteorin

Varför man började hållbarhetsredovisa inom Staffanstorps kommun vet inte Charlotte. Detta mycket på grund av att hon har arbetat i kommunen under så pass kort tid. Hon kan inte heller svara på varför de fortfarande hållbarhetsredovisar idag men hon tänker sig att de gör det för att det är något man bör göra. Hon menar således att man bör redovisa vilket hållbarhetsarbete som faktiskt utförs inom kommunen. Ingen utökning av hållbarhetsredovisningen är i dagsläget planerad, men Charlotte ser möjligheter till utveckling av den i framtiden.

Intressentteorin

Hållbarhetsredovisningen riktar sig främst till medborgarna i kommunen för att de ska få insyn i det miljöarbete som utförs. Hon berättar även att hon tror att det finns ett ständigt ökat intresse från just medborgarna för frågorna som tas upp inom ramen av hållbarhetsredovisningen.

Institutionell teori

Charlotte känner inte till om Staffanstorps kommun har eller tidigare har haft något samarbete med andra kommuner inom området för sin hållbarhetsredovisning.

4.8.3 Hur?

Staffanstorps kommun följer inga riktlinjer eller standarder, som Charlotte vet om. Med tanke på att detta är första året hon gör hållbarhetsredovisningen kommer hon att följa den internt utarbetade mallen som redovisningen gjorts efter tidigare år.

4.9 Eslövs kommun

I Eslövs kommun intervjuades Erika Fjelkner, miljöchef. Hon har arbetat inom kommunen sedan år 2010. Hon ansvarar bland annat för livsmedelskontroll, miljö och hälsovårdstillsyn, natur och vattenvårdsfrågor samt det strategiska miljöarbetet inom kommunen. Erika är Naturvårdsingenjör i grunden och har sedan byggt på med utbildningar i miljö rätt, miljöledningssystem och teoretisk styrning av miljöarbete.

4.9.1 Vad?

Eslövs kommun upprättar årligen en hållbarhetsredovisning, som ligger med som en sida i den ordinarie årsredovisningen. Utöver den utförde kommunen år 2006 en mer omfattande rapport som kallades "Lokala miljömål" vilken var en uppföljning av hur arbetet med kommunens miljömål fortskred. Hållbarhetsredovisningen är under utveckling just nu och hur den kommer att se ut i framtiden vet inte Erika. Ambitionen för framtiden är att hållbarhetsredovisningen ska publiceras separat så som den blev 2006 då med nytt och aktuellt innehåll, berättar Erika. I årsredovisningen skall då endast en sammanfattning av den separata hållbarhetsredovisningen finnas med.

4.9.2 Varför?

Legitimitetsteorin

Erika vet inte varför man ursprungligen började hållbarhetsredovisa inom kommunen men gissar på att det var av samma skäl som man gör det idag, för att visa upp kommunens engagemang och ambition inom miljöområdet. Man vill kommunicera ut att det finns ett strategiskt tänkande i kommunen vad gäller miljö och att hållbarhet är en viktig fråga för Eslövs kommun.

Intressentteorin

I dagsläget riktar de sig både till medborgarna och verksamhetsutövarna inom kommunen. Erika berättar att Eslövs kommun i och med den utveckling deras miljöredovisning står inför allt mer kommer riktas mot medborgarna inom kommunen. Så som hållbarhetsredovisningen ser ut idag kan Erika inte se att någon har påverkat utformningen av den. Hon kan tänka sig att det kan komma ske senare när hållbarhetsredovisningen blivit lite mer omfattande. Större möjligheter kommer då finnas för att samla in reflektioner och kommentarer från olika grupper inom kommunen, som sedan kan tas upp i hållbarhetsredovisningen.

Institutionell teori

För inspiration till Eslövs kommuns hållbarhetsredovisning har Erika tittat lite på andra kommuner och deras hållbarhetsredovisningar. Hon berättar att Helsingborg stad är en av de kommuner som utmärker sig genom att ligga i framkant. Det förekommer samarbete mellan Eslöv kommun och andra kommuner, dock inte samarbeten som är specifika för just hållbarhetsredovisningen, berättar Erika. Eslövs kommun är medlem i Sveriges Ekokommuner där kommunens miljöstrategi deltar. Vid möten som anordnas med medlemmar från Sveriges Ekokommuner diskuteras ibland hållbarhetsredovisningen. Utifrån dessa diskussioner hämtas goda exempel samt inspiration till den egna redovisningen.

4.9.3 Hur?

Eslövs kommun följer idag inga standarder vad gäller deras hållbarhetsredovisning, men det kan komma att ändras framöver, berättar Erika. Det finns tankar om att följa någon av de många standarder som finns och mest intressant just nu är ISO 26000. Den kanske inte kommer att följas slaviskt men kan komma att användas som utgångspunkt vid utformandet av hållbarhetsredovisningen. Erika berättar att den granskning som sker av hållbarhetsredovisningen i dagsläget är endast den som görs av revisorerna i samband med granskningen av årsredovisningen. En separat extern granskning för hållbarhetsredovisningen finns inte idag och det finns inte heller några planer på att införa det.

5 Analys

I detta kapitel kommer teorin som presenterades i tredje kapitlet användas för att analysera det material som samlats in och presenterades i kapitel fyra. Analysen är indelad i tre delar vilka utgår från den tidigare presenterade analysmodellen. Inledningsvis analyseras vad kommunerna gör för arbete med sina hållbarhetsredovisningar. Efter det en genomgång om varför kommunerna väljer att hållbarhetsredovisa. Slutligen diskuteras det hur kommunerna gör hållbarhetsredovisningarna med utgångspunkt från de standarder som de har möjlighet att använda sig av vid utformandet av rapporterna.

5.1 Vad?

5.1.1 Vara kostnadseffektiv och Lyda lagen

Utifrån Bennetts (2011) omarbetade version av Carrolls (1983) pyramid så kan offentliga organisationers arbete med socialt ansvarstagande antas bestå av fyra delar som bygger på varandra. I pyramidens botten förklarar Bennett (2011) att den offentliga organisationen måste vara kostnadseffektiv och hålla sig med de resurser som den tilldelas. Kommunerna tilldelas en begränsad mängd ekonomiska resurser genom skattemedel och de ansvarar för att dessa används på bästa sätt. Enligt Montin och Granbergs (2013) ställs olika kommuner inför olika miljöutmaningar. De har framförallt även varierande mängd ekonomiska resurser att lägga på sitt miljöarbete och således även sin hållbarhetsredovisning. Även den legala delen inom pyramiden kan ses som ett minimumkrav för att organisationen skall kunna arbeta med de frivilliga frågorna för socialt ansvarstagande. Organisationer måste följa samhällets formella lagar och regler för att vara en god samhällsmedborgare (Bennett, 2011). För kommunerna och deras respektive hållbarhetsredovisningar finns det inga befintliga formella lagar och regler som styr hur den ska utföras. Därför kan samtliga kommuner antas uppfylla denna nivå inom pyramiden. Detta om de håller sig med de resurser de har blivit tilldelade inom den lägsta nivån av pyramiden.

Inom de deltagande kommunerna så kunde det urskiljas fem kommuner; Båstad, Kristianstad, Höör, Sjöbo och Staffanstorp vilka samtliga ansåg att mängden resurser begränsade deras hållbarhetsredovisning. Respondenterna inom dessa fem kommuner ville alla utöka sin respektive hållbarhetsredovisning. Båstads, Höörs och Sjöbos kommuns respondenter ansåg samtliga att den redovisningen som utförs idag inte ger en rättvisande bild av det arbete som faktiskt görs inom kommunerna. De menar alla att arbetet som genomförs för miljön är mycket mer omfattande än det som redovisas inom ramen för hållbarhetsredovisningarna. Inom Båstads kommun berättar Magnus att de inte tillförs några extra resurser från politiskt håll vad gäller kommunens hållbarhetsredovisning. I Höörs kommun berättar Anna-Karin att det för hennes del beror på tidsbrist inom hennes tjänstebefattning som gör att hållbarhetsredovisningen inte kan utökas och utvecklas så som hon hade önskat. Inom Staffanstorps kommun så utgår inte Charlotte ifrån begränsade resurser inom kommunen, men hon berättar även att en utökad hållbarhetsredovisning i dagsläget inte är aktuellt. Dock ser hon ändå ett behov inom kommunen av att hållbarhetsredovisning bör utökas och utvecklas. Varför det inte har gjorts än bör rimligtvis bero på begränsade resurser och detta inom området för hållbarhetsredovisningen. I Kristianstads kommun berättade Katrine att

även hon gärna hade sett att hållbarhetsredovisningen utökades. Hon berättar även att det främsta hindret för att utöka den är bristen på utrymme där den för närvarande är placerad, i den ordinarie årsredovisningen. Hon berättar också att diskussioner har förts inom kommunen om att göra en separat redovisning som då hade varit mer utförlig men hon berättar inte varför detta inte genomförts. Eftersom dessa fem kommuner innehar begränsade resurser att lägga på sin respektive hållbarhetsredovisning och då följaktligen, enligt modellen, kan ha det svårt att se till att hållbarhetsredovisningen även uppfyller de etiska normer som samhället ställt upp. Dessa kommuner kommer då följaktligen inneha svårigheter med att möta sina olika intressenters behov och förväntningar på hållbarhetsredovisningarna. Dessa kommuner har inte i dagsläget möjlighet att vara etiska samt att gynna social rättvisa då de först och främst måste se till att de håller sig inom de givna kostnadsramarna.

5.1.2 Vara etisk

Inom den etiska delen förväntas organisationer följa de moraliska och etiska normer som samhället ställt upp. Dessa regler är antydda inom samhället, de är alltså inte de formellt skriva regler och lagar som lyfts fram inom denna del (Bennett, 2011). Vad gäller de undersökta kommunerna kan det sägas att de som uppfyller kraven för den etiska nivån redan följer de angivna kostnadsramarna. Skillnaden kan ses i att kommunerna har möjlighet att ta sin hållbarhetsredovisning till ytterligare en nivå där de tar hänsyn till sina intressenters förväntningar på vad dessa anser att kommunerna bör göra inom ramen för sina respektive hållbarhetsredovisningar.

Av de kommuner som deltog i studien kan Landskrona, Eslöv och Lund ses som om de uppnår den etiska dimensionen vad gäller deras arbete med sina respektive hållbarhetsredovisningar. Samtliga tre respondenter inom kommunerna är nöjda med informationsmängden som redovisas i dagsläget, de känner inte att kommunerna har något behov av att redovisa en större mängd. Eslövs och Lunds kommun håller båda på med att förändra sina respektive hållbarhetsredovisningar. Inom Lunds kommun berättar Lisiane att de håller på att utveckla hållbarhetsredovisningen för att den ska bli mer effektiv samt få ett mer standardiserat format. Hon menar att det standardiserade formatet behövs för att hållbarhetsredovisningen skall se likadan ut, oavsett vilken del av kommunen den härstammar från. Inom Eslövs kommun berättar Erika att de håller på med en utveckling av hållbarhetsredovisningen. Hon berättar att ambitionen med utvecklingen är att det ska bli en separat redovisning, fristående från årsredovisningen. Inom Landskrona stad berättar Olle att de är nöjda med utformningen och mängden på hållbarhetsredovisningen. De har inget behov av att göra någon förändring i dagsläget. Att Eslövs och Lunds kommuner har möjlighet att utveckla sin hållbarhetsredovisning kan sägas vara ett tecken på att de, inom de givna kostnadsramarna, också har möjlighet att anpassa hållbarhetsredovisningen till kommunens intressenter. Inom Landskrona stad är de redan nöjda och känner inte heller ett behov att utöka redovisningen varav de redan känner att de möter sina intressenters önskan vad gäller hållbarhetsredovisningen. Att dessa kommuner inte når upp till den högre nivån; gynna social rättvisa beror på att de inte försöker nå längre än till intressenternas behov, med sina hållbarhetsredovisningar.

5.1.3 Gynna social rättvisa

På den högsta nivån inom pyramiden för socialt ansvarstagande förväntas offentliga organisationer gynna social rättvisa. Följaktligen att de främjar de rättigheter medborgarna inom samhället faktiskt har (Bennett ,2011). Vad gäller kommunernas arbete med sina respektive hållbarhetsredovisningar kan det här sägas att de för att nå upp till denna nivå ser bakom de behov intressenterna ger uttryck för. De gör alltså mer än vad som förväntas av dem. Först när en kommun kan anses vara kostnadseffektiv och dessutom ses som etisk av sin omgivning har den möjlighet att arbeta utifrån att gynna social rättvisa med sin hållbarhetsredovisning.

Inom vår studie är det endast Malmö stad som uppfyller samtliga nivåer inom pyramiden för socialt ansvarstagande. Detta främst genom deras strävan att ligga i framkant vad gäller sitt miljöarbete och sin hållbarhetsredovisning. Sara på Malmö stad berättar att de är nöjda med omfattningen på sin hållbarhetsredovisning och de ser inget behov av att utöka mängden. Hon berättar att det konstant sker en utveckling och anpassning av den allt efter som omständigheterna förändras. Det kan här ses som om de uppfyller de lägsta nivåerna i pyramiden genom att de håller sig inom kostnadsramarna. De når även upp till det etiska perspektivet genom att de möter sina intressenters behov. Att de når upp till den översta nivån beror här på deras strävan att ständigt ligga i framkant, vara en ledande miljöstad och således också ledande inom sin hållbarhetsredovisning.

5.1.4 Sammanfattning

I figur 4 ges en sammanställning på vart, inom Bennetts pyramid för socialt ansvarstagande, respektive kommun hamnar utifrån ovanstående analys.



Figur 4. Sammanfattande förklaringsmodell över kommunernas placering inom modellen för socialt ansvarstagande inom offentliga organisationer

5.2 Varför?

5.2.1 Legitimitetsteorin

Vad som gör att en organisation uppfattas som legitim beror på vad samhället den agerar inom har för värderingar och normer (Deegan & Unerman, 2011). Dessa värderingar är i ständig förändring och för att uppfattas som legitim måste organisationer följa utvecklingen. Om en organisation inte följer dessa förändringar uppkommer ett legitimitetsgap. För att sluta detta gap bör organisationen förändra sättet de agerar på och sedan också kommunicera ut förändringen. Om organisationen inte uppfattas som legitim kommer den att ha svårt att klara sig i samhället (O'Donovan, 2002). Att kommunerna började arbeta mot en hållbar utveckling för att sedan även börja hållbarhetsredovisa kan sägas bero på ett legitimitetsgap som uppkommit. Samhället har alltså gemensamt format en norm där de anser att ett arbete mot en hållbar utveckling är något kommunerna bör utföra. För att sedan kommunicera ut det arbete som respektive kommun gör utförs följaktligen även en hållbarhetsredovisning. Detta leder sedan till att kommunerna uppfattas göra det som är rätt och riktigt av samhället.

Av de kommuner som deltog i studien så uttryckte Kristianstad, Malmö och Lund att de väljer att hållbarhetsredovisa främst för att ha möjlighet att följa upp det arbete som görs för miljön inom kommunerna. I Båstad kommun berättade Magnus att även de använder sin hållbarhetsredovisning för att kontrollera hur arbetet med hållbarhetsfrågorna fortskrider. Han lyfter dessutom fram att de hållbarhetsredovisar för att kunna vara ett föredöme för medborgarna. I Kristianstad, Höör, Sjöbo och Landskrona framgick att det till stor del är politisk påverkan som ligger bakom kommunernas hållbarhetsredovisningar. Anna-Karin i Höörs kommun berättar att deras hållbarhetsredovisning har sin grund i den politiska debatt, som förs om hållbar utveckling och hållbar konsumtion. I Kristianstads kommun berättar Katrine att det för deras del både är en möjlighet att följa upp arbetet som görs och ett sätt att kunna rapportera till politiker. I Staffanstorps kommun vet Charlotte inte riktigt varför de väljer att göra en hållbarhetsredovisning, hon anser att det är något som bör göras. I Eslövs kommun berättar Erika att de främst utför en hållbarhetsredovisning för att visa upp kommunens engagemang och ambition inom miljöområdet.

För de fyra kommuner som hållbarhetsredovisar på grund av politiska beslut kan sägas att de utför redovisningen för att uppfattas som legitima. Politikerna är samhällets språkrör och allt politikerna gör bör således ligga i samhällets intresse. Vad gäller dessa kommuners hållbarhetsredovisningar kan antas att samhället kommunerna agerar inom har uttryckt ett behov av att kommunerna utför denna typ av redovisning. Detta behov har sedan fångats upp av politikerna inom kommunerna som har beslutat eller påverkat kommunerna att genomföra redovisningarna och detta för att kommunerna skall uppfattas som legitima. Inom Eslövs kommun hållbarhetsredovisas det främst för att visa upp arbetet som utförs för miljön. Även detta syfte kan ses som att vara en strävan för kommunen att uppfattas som legitima. Eslövs kommun har identifierat ett behov från samhället av att denna typ av arbete utförs och vill således även kommunicera ut detta. Tre av kommunerna anger att de utför hållbarhetsredovisningar främst för att internt följa upp miljöarbetet som utförs i kommunerna. I detta fall kan legitimitetsteorin inte vara en betydande faktor. Detta då kommunernas syfte med redovisningen inte primärt är beroende av samhällets värderingar och normer.

5.2.2 Intressentteorin

Inom intressentteorin finns det två huvudsakliga grenar; det etiska och det ledningsorienterade. Inom det etiska ses alla organisationens intressenter som lika betydelsefulla. En intressent som exempelvis har ett stort finansiellt inflytande skall inte ha möjlighet att påverka mer än någon annan (Porter & Kramer, 2011). Inom den ledningsorienterade grenen är det intressenterna som har störst inflytande över organisationen som påverkar mest. Det kan exempelvis vara finansiärer, politiker och aktieägare. Dessa två grenar inom intressentteorin är två motpoler, i verkligheten hamnar organisationer på skalan mellan den ledningsorienterade och den etiska grenen (Deegan & Unerman, 2011). Inom kommunerna är samhället som helhet och alla medborgare intressenter då kommunerna skall agera i enighet med deras intresse (SKL, 2013-11-17). Dock kan politikerna och tjänstemännen inom kommunen ses som intressenter vilka innehar ett större inflytande på de kommunala organisationerna. Detta då de har en större möjlighet att påverka utifrån sina arbetspositioner än vad exempelvis en enskild medborgare kan antas ha. Vad gäller arbetet med hållbarhetsredovisningar inom kommunerna så kan de kommuner som ser alla intressenter som lika viktiga sägas arbeta utifrån det etiska perspektivet. Motsatsvis så kan de kommuner som ser politiker och tjänstemän som de primära mottagarna sägas arbeta utifrån det ledningsorienterade perspektivet.

I Eslövs och Höörs kommun ses medborgarna, tillsammans med de som jobbar inom kommunen, som de främsta mottagarna av hållbarhetsredovisningen. I Staffanstorps kommun anger Charlotte medborgarna som den främsta målgruppen. I samtliga tre kommuner anges medborgarna som den främsta eller en av de främsta intressenterna för hållbarhetsredovisningen. Således kan dessa sägas arbeta utifrån ett mer etiskt perspektiv. Dessa kommuner ser inte de intressenter som har det största inflytandet över kommunens organisation som den främsta mottagaren av deras respektive hållbarhetsredovisningar. Inom den etiska grenen skall organisationen se alla intressenter som likvärdiga. Respondenterna anger att bland annat medborgarna ses som viktigare än andra intressenter. Detta är inte helt i linje med det etiska perspektivet, då alla intressenter skall ses som likvärdiga för att uppfylla kraven. Att de ändå kan sägas arbeta mer åt det etiska hållet beror på att de ser medborgarna som primära, då dessa inte har lika stor makt att påverka som andra mer kraftfulla intressenter så som politiker och tjänstemän. I Sjöbo kommun berättar Eva att hållbarhetsredovisningen riktar sig till alla som är berörda av vad som sker inom kommunen. Hon berättar även att ingen av dessa är mer betydelsefull än någon annan. Här uppfylls det etiska perspektivet eftersom alla intressenter ses som lika betydelsefulla.

I Båstad, Kristianstad, Lund och Landskrona anger samtliga respondenter att politikerna är de viktigaste mottagarna för respektive kommuns hållbarhetsredovisning. Inom samtliga av dessa kommuner anger de även tjänstemännen som viktiga intressenter. I Kristianstad, Lunds och Båstads kommun berättar respondenterna att hållbarhetsredovisningen främst vänder sig till politikerna då det är dessa som påverkar budgeten och de genom redovisningen visar vart det behöver läggas resurser inom hållbarhetsområdet. I både Båstad och Kristianstad kommun berättar de intervjuade att de anser att hållbarhetsredovisningen måste presenteras på ett annat sätt för att tilltala medborgarna inom kommunerna. I Malmö stad berättar Sara att deras hållbarhetsredovisning främst vänder sig till politiker och tjänstemän. Hon berättar också att redovisningen finns tillgänglig för medborgarna, men att den inte vänder sig

till dem. Inom dessa fem kommuner kan det skönjas en inriktning mot det ledningsorienterade perspektivet. Detta då samtliga respondenter berättar att hållbarhetsredovisningen främst vänder sig till de intressenter, som har den största påverkan på respektive kommuns organisation.

5.2.3 Institutionell teori

Enligt den institutionella teorin så blir liknande organisationer allt mer likartade i sin organisatoriska struktur och i sitt sätt att arbeta (Powell & DiMaggio, 1983). Utifrån teorin så sker denna anpassning till allt mer liknande former som ett ytterligare steg för organisationer att ses som legitima av det samhälle de agerar inom. De vill uppfylla förväntningarna från samhället på hur organisationen skall se ut och agera (Deegan & Unerman, 2011). Vad gäller kommunerna så bör det inom den institutionella teorin antas att dessa blir mer likartade både till form och arbetssätt. Kommunerna skall enligt Montin och Granberg (2013) framförallt betraktas som självstyrande enheter där de själva formar verksamheten efter sina specifika behov. Alla kommunerna kan ändå sägas inneha samma mål, de agerar alla efter medborgarnas intresse. De har även en liknande struktur då de alla är politiska organisationer med kommunfullmäktige i toppen (SKL, 2013-11-15). Utifrån kommunernas respektive hållbarhetsredovisningar bör dessa enligt den institutionella teorin bli mer likartade för att uppfattas som legitima av samhället och dess intressenter. Här kan de inte uppfattas som legitima enligt den institutionella teorin då det både enligt SKL (2013-11-10), FAR (2013-11-07) och Bergh (2010) konstateras att kommunernas redovisningar inom hållbarhetsområdet skiljer sig åt i både omfattning och innehåll.

Inom den institutionella teorins två grenar; isomorfism och "decoupling" kommer det nedan analyseras hur de nio deltagande kommunerna passar in på kraven för att uppfattas som legitima utifrån den institutionella teorin. Isomorfism delas enligt Deegan och Unerman (2011) upp i tre olika delar; tvingande, imiterande och normativ.

Isomorfism

Inom den tvingande delen antas organisationer pressas till att förändras utifrån kraftfulla intressenters krav på dem (Eriksson-Zetterquist, 2009). En sådan förändring kan ske exempelvis genom lagändringar. Utifrån detta resonemang borde kommunernas hållbarhetsredovisning formas till en mer likartad form genom exempelvis en reglering från staten. En reglering skulle exempelvis kunna ge bestämda riktlinjer för hållbarhetsredovisningarna vilka kommunerna måste följa. Detta kan jämföras med den vanliga redovisningen, som kommunerna måste genomföra för att inte bryta mot lagen. I dagsläget är hållbarhetsredovisningarna frivilliga att utföra. Det är således inga tvingande krafter som står bakom deras existens och inte heller omfattningen eller innehållet. Inom Sjöbo kommun berättar Eva att hon hade önskat att ett regeringsförslag togs fram, detta delvis för att hållbarhetsredovisningarna ska bli mer likartade och lättare att jämföra mellan kommunerna. Avsaknaden av press från kraftfulla intressenter gör att kommunerna inte förbinds till att utföra sina hållbarhetsredovisningar på ett gemensamt sätt.

Den imiterande delen inom isomorfism äger rum då organisationer härmar andra organisationers form och sätt att arbeta på (Deegan & Unerman, 2011). Detta sker oftast då en ny situation uppkommer som organisationen ser som osäker och tar då efter en annan organisations sätt att hantera den uppkomna osäkra situationen (Eriksson-

Zetterquist, 2009). Således bör det enligt denna del av den institutionella teorin ses att kommunerna, inom sitt arbete med sina respektive hållbarhetsredovisningar, tar efter andra organisationer som de anser har en bra redovisning. Av de nio deltagande respondenterna anger sju att de har tittat på andra kommuners hållbarhetsredovisningar. Framförallt är det de större kommunerna inom Skåne som används som inspirationskälla för dessa sju kommuner. Samtliga kommuner som tittar på andra kommuner berättar att detta görs för att eventuellt fånga upp idéer till den egna hållbarhetsredovisningen eller för att få inspiration. Endast Landskrona stad och Staffanstorps kommun berättar att de inte har tittat på någon av de andra kommunernas hållbarhetsredovisningar. Trots att så pass många kommuner uppger att de tittar på och blir inspirerade av andra kommuners hållbarhetsredovisningar sker det inte i någon av dessa kommuner något explicit samarbete vad gäller hållbarhetsredovisning. Utifrån denna del av den institutionella teorin och kommunernas svar så bör det kunna skönjas en institutionalisering av de deltagande kommunernas hållbarhetsredovisningar. Som konstaterades ovan så har denna institutionalisering inte skett trots att kommunernas hållbarhetsredovisningar, enligt teorin bör kunna ses som institutionaliserade. Det kan här sägas att den imiterande delen av isomorfism inte är applicerbar vad gäller kommunernas hållbarhetsredovisningar. Alternativt kan en institutionalisering ske över tid. Om kommunerna fortsätter att bli inspirerade av varandra kommer deras hållbarhetsredovisningar således också att bli mer likartade.

Den tredje delen inom isomorfism, den normativa, uppkommer från kultur och normer inom samhället (Deegan & Unerman, 2011). De normativa krafterna kan även förklaras uppkomma genom inflytande från professioner och utbildningar. (Eriksson-Zetterquist, 2009). Vad gäller kommunernas hållbarhetsredovisningar kan det här sägas att det ofta är personer med likartade utbildningar och med likartad arbetsbakgrund som utformar och skapar dessa rapporter. Följaktligen bör dessa personer inneha ett liknande synsätt på hur deras arbete med hållbarhetsredovisning ska genomföras. Av våra respondenter, som samtliga var ansvariga för utförandet av respektive kommuns hållbarhetsredovisning, är sex stycken utbildade till biologer. I Malmö stad och Staffanstorps kommun är respondenterna utbildade geologer. Eva på Eslövs kommun är utbildad Naturvårdsingenjör. Många av respondenterna uppger att de tidigare har arbetat med miljöfrågor inom den statliga och kommunala sektorn så som länsstyrelsen, olika universitetet och andra kommuner. Det är ingen av de intervjuade som uppger att de har arbetat inom en privat organisation med hållbarhetsredovisning och miljöfrågor. Utifrån detta normativa synsätt bör kommunernas hållbarhetsredovisningar inneha ett liknande format. Hållbarhetsredovisningarna bör även se likartade ut i omfattning och innehåll eftersom de som utför dem innehar liknande synsätt. Då detta inte kan sägas uppnåtts inom området av hållbarhetsredovisningarna hos kommunerna kan här sägas att teorin inte är en betydande faktor. Detta vad gäller skillnaden i omfattning och innehåll av hållbarhetsredovisningarna.

"Decoupling"

Inom "decoupling" förklaras att vad organisationer försöker kommunicera ut genom sina hållbarhetsredovisningar kan skilja sig från hur de faktiskt arbetar med frågorna (Deegan & Unerman, 2011). Hållbarhetsredovisningarna ses här främst som ett presentationsverktyg istället för en redogörelse för hur organisationens arbete med hållbarhetsfrågorna framskrider (Dillard *et al.* 2004). Precis som det redogjorts för inom avsnittet *Vad?* så är det flertalet kommuner som uppger att de inte har möjlighet att

redovisa allt arbete de genomför för en hållbar utveckling. Båstad, Kristianstad, Höör och Sjöbo uppger att det finns mer att redovisa än det som rapporteras i dagsläget. Inom Staffanstorps kommun så uppger Charlotte att hon inte riktigt vet varför de väljer att genomföra en hållbarhetsredovisning, hon gissar att det är något som bör genomföras inom varje kommun. Inom Båstad, Kristianstad, Höör och Sjöbo kan teorin inom "decoupling" anses överensstämma på så sätt att det dessa kommuner kommunicerar ut inte överensstämmer med det arbete de faktiskt genomför. Även för Staffanstorps kommun kan kriterierna för "decoupling" anses överensstämma. Detta då redovisningen inte primärt utförs för att kommunicera ut hållbarhetsarbetet. Inom "decoupling" kan här skönjas likheter vad gäller de olika kommunernas hållbarhetsredovisningar och vart de hamnar inom pyramiden för socialt ansvarstagande. De fem kommuner som kunde kategoriseras utifrån att de med sin hållbarhetsredovisning håller sig inom området kostnadseffektivitet också stämmer in på teorin om "decoupling".

5.2.4 Sammanfattning

Legitimitetsteorin

Enligt legitimitetsteorin kan fyra av kommunerna sägas utföra en hållbarhetsredovisning för att uppfattas som legitima av samhället. Medan tre av kommunerna främst utför en hållbarhetsredovisning som ett verktyg för att ha möjlighet att kontrollera arbetet som utförs med hållbarhetsfrågor.

Intressentteorin

Enligt intressentteorin finns det en spridning vad gäller vilka kommunerna ser som de främsta intressenterna för sina respektive hållbarhetsredovisningar. Fem av kommunerna kan sägas arbeta utifrån det ledningsorienterade perspektivet. Fyra av kommunerna ligger mer åt det etiska perspektivet, dock inte helt då de inte ser alla intressenter som lika betydelsefulla. En av kommunerna kan sägas arbeta utifrån ett etiskt perspektiv där alla intressenter ses som lika viktiga.

Institutionell teori

Enligt den institutionella teorin så kommer liknande organisationer anpassa sig till varandra och bli mer likartade. Inom kommunernas hållbarhetsredovisningar kan detta inte ha skett då deras redovisningar skiljer sig åt.

Tvingande isomorfism: Här finns en avsaknad av tryck från kraftfulla intressenter för att hållbarhetsredovisningarna skall kunna vara likartade till omfattning och innehåll hos kommunerna.

Imiterande isomorfism: Inom denna teori bör sju av våra deltagande kommuners hållbarhetsredovisningar skönjas inneha en liknande form då de uppger att de blir inspirerade av andra kommuners redovisningar. Staffanstorps och Landskronas kommun är de som faller utanför och inte kan ses som institutionaliserade inom den imiterande grenen.

Normativ isomorfism: Samtliga kommuners ansvariga för hållbarhetsredovisningen har liknande bakgrunder både vad gäller utbildning och till viss del arbetsbakgrund.

"Decoupling": Fem av våra deltagande kommuners respondenter berättar att hållbarhetsredovisningen inte stämmer överens med det arbete som faktiskt görs för miljön. För dessa fem kommuner kan "decoupling" antas överensstämma. För de övriga fyra kommunerna kan det, enligt ovanstående resonemang, antas att deras hållbarhetsarbete stämmer överens med det som redovisas.

5.3 Hur?

Enligt Dando och Swift (2003) så har den ökande mängden hållbarhetsredovisningar inom organisationer inte följts av ett ökat förtroende för redovisningarna. Det finns ett förtroendegap mellan de som hållbarhetsredovisar och dess intressenter. För att minska förtroendegapet så bör organisationer använda sig av standardiserade format vad gäller utformningen av sina hållbarhetsredovisningar. Ett ytterligare sätt att minska gapet är att låta redovisningarna utsättas för en extern granskning (Dando & Swift, 2003). Några av de vanligaste standarderna för hållbarhetsredovisningar idag är ISO 26000, ISO 14000, EMAS och GRI. I Sverige finns även Miljöbarometern.

Malmö, Kristianstad och Landskrona har samtliga implementerat Miljöbarometern som en del av sin hållbarhetsredovisning på sina respektive hemsidor. Dock kan detta inte ses som en standard vad gäller formatet av rapporterna utan snarare som en separat del av hållbarhetsredovisningen. Inom Båstads kommun uppger Magnus att Miljöbarometern är något kommunen har kikat på och eventuellt kommer införa i framtiden. Han berättar även att de är intresserade av ISO-standarder, vilken av de olika ISO-standarderna de är intresserade av framgår inte. Lisiane i Lunds kommun berättar att de har EMAS som utgångspunkt vid utformandet av sin miljöredovisning, dock berättar hon också att det är något som ses över. Det är således inte säkert att EMAS kommer appliceras på Lunds kommuns hållbarhetsredovisning i framtiden. I Eslövs kommun uppger Erika att de saknar standarder att följa, i dagsläget. Hon berättar även att de inom kommunen funderar på att till viss del utgå från ISO 26000. Eva i Sjöbo kommun berättar att de inte följer någon standard i dagsläget. Hon berättar också att hon önskar att det fanns en gemensam standard för samtliga svenska kommuner. I Staffanstorps och Höörs kommun används det inga standarder i dagsläget och det är inte heller något som är aktuellt berättar respondenterna. Ingen av de deltagande kommunerna uppger att de använder sig av separat extern granskning för sina hållbarhetsredovisningar.

Vid frågan om varför det är så få av de deltagande kommunerna som använder sig av någon standard är svaren skilda. Landskrona och Malmö stad använder sig båda av Miljöbarometern. Båda kommunerna uppger dock att de, bortsett från användandet av Miljöbarometern, vill ha sitt egna format på sina respektive hållbarhetsredovisning. De vill ha ett format som är anpassat för just deras kommuns förutsättningar. Inom Kristianstads kommun används också Miljöbarometern, men förutom den kan Katrine inte svara på varför de inte följer någon annan standard. Inte heller inom Höörs och Staffanstorps kommun vet respondenterna varför de inte följer någon av de befintliga standarderna. I Båstads kommun berättar Magnus att det måste beslutas politiskt innan de kan börja följa någon av de standarder de ser som intressanta för deras hållbarhetsredovisning.

För att kommunerna ska ha möjlighet att minska det, enligt teorin, uppkomna förtroendegapet bör de i första hand implementera ett standardiserat format på sina hållbarhetsredovisningar. Vid intervjuerna framgår att användandet av befintliga standarder hos de kommunerna är litet. Miljöbarometern är den enda standarden som används till fullo inom tre av de deltagande kommunerna. Standarden EMAS används också inom en kommun men enbart delvis. Dock kan skönjas ett intresse hos några av kommunerna vad gäller en framtida implementering av standarder. Ingen av

kommunerna uppger att de finner den mest använda standarden, GRI, som ett alternativ för sin hållbarhetsredovisning. Detta trots att det i de Svenska offentligt ägda företagen är den standard som används.

5.3.1 Sammanfattning

Intresset och användandet av standarderna kan slutligen sägas vara spritt mellan de deltagande kommunerna. Det är svårt att finna något mönster då olika kommuner finner olika standarder intressanta, andra tycker inte att standarder bör användas alls. Andra ytterligheter är att en av kommunerna anser att det borde finnas en gemensam standard som alla kommunerna använder sig av. Detta är inget behov någon annan av de deltagande kommunerna ger något uttryck för. Att ingen av kommunerna anger att de utför extern granskning av hållbarhetsredovisningarna är inte så konstigt eftersom det kan vara svårt att utföra en extern granskning när utformningen inte följer ett av de ovanstående standardiserade formaten.

5.4 Sammanfattning av analys

I tabell 1 ges en sammanfattning av vad som framkommit i detta kapitel. Som framgår av tabellen är det som lagts fram utifrån analysen varierande mellan varje kommun. Det är svårt att finna något mönster. Endast inom tvingande och normativ isomorfism är de deltagande kommunerna samstämmiga. I övrigt är resultatet varierande.

	SOCIALT ANSVARSTAGANDE HOS OFFENTLIGA ORGANISATIONER	LEGITIMITETSTEORIN	INTRESSENTEORIN	INSTITUTIONELLA TEORIN			STANDARDER
				ISOMORFISM	"DECOUPLING"		
Båstad	Lyder lagen och kostnadseffektiva	Legitimitetsskäl	Ledningsorienterade perspektivet	Ej tvingande	Imerande	Ej normativ	Utreder miljöbarometern och ISO standarderna
Malmö	Gynnar social rättvisa	Ej legitimitetsskäl	Ledningsorienterade perspektivet	Ej tvingande	Imerande	Ej normativ	Miljöbarometern
Kristianstad	Lyder lagen och kostnadseffektiva	Ej legitimitetsskäl	Ledningsorienterade perspektivet	Ej tvingande	Imerande	Ej normativ	Miljöbarometern
Lund	Är etisk	Ej legitimitetsskäl	Ledningsorienterade perspektivet	Ej tvingande	Imerande	Ej normativ	Använder delvis EMAS
Höör	Lyder lagen och kostnadseffektiva	Legitimitetsskäl	Mer åt det etiska perspektivet	Ej tvingande	Imerande	Ej normativ	
Sjöbo	Lyder lagen och kostnadseffektiva	Legitimitetsskäl	Etiska perspektivet	Ej tvingande	Imerande	Ej normativ	
Landskrona	Är etisk	Legitimitetsskäl	Ledningsorienterade perspektivet	Ej tvingande	Ej imiterande	Ej normativ	Miljöbarometern
Staffanstorps	Lyder lagen och kostnadseffektiva	Vet ej	Mer åt det etiska perspektivet	Ej tvingande	Ej imiterande	Ej normativ	
Eslöv	Är etisk	Legitimitetsskäl	Mer åt det etiska perspektivet	Ej tvingande	Imerande	Ej normativ	Utreder ISO 26000

Tabell 1. Sammanfattning av analys

6 Slutsats

I detta kapitel kommer det inledningsvis föras ett resonemang kring de tre delfrågor som ställdes i det inledande kapitlet. Utifrån dessa delfrågor besvaras sedan uppsatsens huvudsakliga frågeställning. Utifrån dessa resonemang hoppas vi att det kommer bringas klarhet i uppsatsens syfte; att beskriva varför kommuners hållbarhetsredovisningar skiljer sig åt i omfattning och innehåll.

6.1 Varför är det skillnader vad gäller omfattning och innehåll på kommunernas hållbarhetsredovisningar?

Vad gör kommunerna för hållbarhetsredovisningar?

I vår studie har det framkommit att de deltagande kommunerna har kommit olika långt med sina respektive hållbarhetsredovisningar. Vad kommunerna väljer att göra för hållbarhetsredovisningar beror mycket på mängden resurser de innehar. De kommuner som arbetar utifrån den etiska nivån eller utifrån att gynna social rättvisa inom Bennetts pyramid anger att de inte begränsas av resurser. Detta vittnar om att resurser är en viktig faktor vad gäller arbetet kring kommunernas hållbarhetsredovisningar. Sammanfattningsvis kan sägas att vad kommunerna gör för hållbarhetsredovisningar skiljer sig åt, beroende på mängden resurser de innehar.

Varför väljer kommunerna att göra frivilliga hållbarhetsredovisningar?

Gemensamt för alla deltagande kommuner är att de inte utför sina respektive hållbarhetsredovisningar på grund av tryck från kraftfulla intressenter, som påverkar dem att utföra dessa på ett visst sätt. Varje kommun är fri att utföra sina redovisningar så som de själva anser passar deras kommun bäst. Det finns alltså ingen gemensam kraft som tvingar samman kommunerna att utföra hållbarhetsredovisningar och inte heller någon som berättar för kommunerna hur deras respektive hållbarhetsredovisning skall se ut. Varje kommun har således själva valt att de vill utföra en hållbarhetsredovisning. De väljer även själva hur de vill utforma hållbarhetsredovisningen och till vem den vänder sig. En del kommuner har valt att göra hållbarhetsredovisningar för att ses som legitima av samhället de agerar inom och andra använder den som en intern kontrollfunktion. Kommunerna vänder sig också till olika intressenter. Fem av de deltagande kommunerna vänder sig främst till de politiker och tjänstemän som kan sägas inneha en större påverkan på kommunerna. Resterande fyra vänder sig helt eller delvis till de som kan ses som intressenter med mindre inflytande, så som medborgarna. Ytterligare gemensamma drag hos kommunerna kan skönjas då samtliga respondenter innehar liknande arbetsbakgrunder och utbildningar. Enligt teorin om normativ isomorfism utförs hållbarhetsredovisningarna på grund av de gemensamma normer och värderingar som genomsyrar kommunerna. Då hållbarhetsredovisningarna faktiskt skiljer sig åt mellan kommunerna kan inte utbildnings- och arbetsbakgrund sägas påverka hållbarhetsredovisningarnas omfattning och innehåll. Således kan det sammanfattningsvis sägas att varför kommunerna väljer att göra frivilliga

hållbarhetsredovisningar varierar beroende på i vilket syfte kommunen väljer att utföra den och till vilka de vänder sig.

Hur använder sig kommunerna av de befintliga standarder som finns för hållbarhetsredovisningar?

Inom de deltagande kommunerna är det få som använder sig av någon av de befintliga standarder som finns. Detta trots att användandet av standarder ökar förtroendet för hållbarhetsredovisningarna. Några av kommunerna använder sig av Miljöbarometern som är ett webb-baserat presentationsverktyg för att visa hur arbetet med hållbarhetsfrågorna framskrider. Denna standard är inte applicerbar på all hållbarhetsredovisning kommunerna gör. Alla kommuner som innehar Miljöbarometern använder den som ett komplement till den ordinarie hållbarhetsredovisningen, vilken antingen är inkluderad i årsredovisningen eller i en fristående rapport. Bland de kommuner som anger att de är intresserade av att införa någon form av standard är intresset för vilken standard de ämnar använda sig av varierande. GRI som är den internationellt mest använda standarden, vilken även används av offentligt ägda företag, uppger ingen av respondenterna vara aktuell för deras hållbarhetsredovisning. Användandet av standarder för hållbarhetsredovisningar kan således sägas vara svagt inom de deltagande kommunerna. Även intressen för en framtida implementering är spritt och det är även svårt att lyfta fram någon specifik standard som kommunerna ser som särskilt intressant.

Varför är det skillnader vad gäller omfattning och innehåll på kommunernas hållbarhetsredovisningar?

Studien har visat att orsaken till att kommunernas hållbarhetsredovisningar skiljer sig åt vad gäller omfattning och innehåll beror på två huvudsakliga anledningar. Den första är de varierande resurserna de olika kommunerna innehar för sina respektive hållbarhetsredovisningar. Både varierande mängd resurser vad gäller ekonomiska och tidsmässiga som utrymmesmässiga aspekter påverkar. Att kommunerna innehar varierande mängd resurser påverkar i sin tur utseende och innehåll på deras respektive hållbarhetsredovisningar.

Den andra anledningen har sin grund i varför kommunerna väljer att göra sina hållbarhetsredovisningar. Kommunerna har varierande anledningar att utföra sina hållbarhetsredovisningar. Således kan sägas att kommunerna oftast inte har likartade mål med sina hållbarhetsredovisningar. Att de vänder sig till olika intressenter samt innehar olika syften med hållbarhetsredovisningen gör följaktligen också att rapporterna kommer skilja sig åt i omfattning och innehåll. Gemensamt för alla de deltagande kommunerna är att respondenterna uppger att det saknas en tvingande kraft i form av lagar eller politiska beslut, som styr hur deras hållbarhetsredovisningar bör utformas. Detta leder till att varje kommun är fri att utforma hållbarhetsredovisningen så som de själva finner lämpligt. Valfriheten och avsaknaden av vägledning för hållbarhetsredovisningarna leder ytterligare till att de kommer variera i utseende och innehåll.

Dessa två anledningar kombinerat leder i sin tur till att kommunerna kan ha svårt att se ett behov av de standarder som finns. Att kommunerna innehar en varierande mängd resurser gör att de har varierande möjligheter att följa någon av de standarder som finns. Eftersom appliceringen av standarderna förmår öka resursbehovet kan det vara svårt för vissa kommuner att genomföra en sådan implementering. Att kommunerna är fria att själva utforma hållbarhetsredovisningarna så som passar deras behov bäst leder till att de vänder sig till olika intressenter, samt innehar olika syften med sina hållbarhetsredovisningar. Detta leder i sin tur till att kommunerna kan ha svårt att se ett behov av att använda sig av de standarder som finns, eftersom de inte har ett gemensamt mål med sina respektive hållbarhetsredovisningar.

6.2 Avslutande diskussion

I studien framkom att de varierande resurserna mellan kommunerna kan ses som en del av orsaken till skillnaderna i omfattning och innehåll. Under vår eftersökning av teoretiskt material fann vi en remiss från Swedish Standards Institute till ett förslag om en gemensam standard för hållbarhetsredovisningarna inom kommuner, landsting och regioner. Om ett sådant förslag vunnit kraft hade kommunerna pressats att utföra hållbarhetsredovisningarna utifrån denna gemensamma standard. Detta hade lett till att politikerna i de kommunerna som angav att de saknade resurser hade avsatt en större mängd resurser för hållbarhetsredovisningen. Detta för att ha möjlighet att utforma en redovisning som följer den uppsatta regleringen. En gemensam reglering hade på så sätt även påverkat de beslutande politikerna inom kommunerna genom att det visar att en enhetlig hållbarhetsredovisning är något som är viktigt i dagens samhälle.

Utifrån analysen framkom att de deltagande kommunerna vänder sig till olika intressenter med sina respektive hållbarhetsredovisningar. En del kommuner vände sig främst till de mer kraftfulla intressenterna, andra till medborgarna. Det framkom även att kommunerna har varierande anledningar till att utföra hållbarhetsredovisningar. En del gör det för att ses som legitima medan andra använder den som en intern kontrollfunktion. Således kan sägas att kommunerna har varierande syften med sina hållbarhetsredovisningar. Eftersom syftena är vitt skilda, så kommer det krävas tid innan institutionaliseringen har gjort kommunernas hållbarhetsredovisningar mer likartade. Genom en reglering skulle denna process påskyndas.

6.3 Förslag till fortsatt forskning

Det hade varit intressant med en studie som inriktade sig på hur kommunerna ställer sig till förslaget från Swedish Standards Institute om en gemensam standard, om kommunerna uppfattar en sådan reglering som något positivt. Om lagförslaget sedan genomförts hade det varit spännande med en studie om hur lagändringen påverkar kommunernas respektive hållbarhetsredovisningar. Hade regleringen fått hållbarhetsredovisningarna att bli mer likartade i omfattning och innehåll och om regleringen även hade haft som resultat att kommunernas syften med hållbarhetsredovisningarna blev mer likartade.

7 Källförteckning

Litteratur

Bryman, Alan & Bell, Emma. 2013. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2. uppl. Liber.

Deegan, Craig & Unerman, Jeffrey. 2011. *Financial Accounting Theory*. 2. uppl. McGraw-Hill Education.

Eriksson-Zetterquist, Ulla. 2009. *Institutionell Teori – idéer, moden, förändring*. Liber.

FARs Samlingsvolym, Revision, 2012. FAR Akademi AB.

Freeman, Edward R. 2010. *Strategic management: A stakeholder approach*. Cambridge University Press.

Ljungdahl, Fredrik. 1999. *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp, orsaker*. Diss., Lund University.

Montin, Stig & Granberg, Mikael. 2013. *Moderna Kommuner*. 4. uppl. Liber.

Paetzold, Kolja. 2010. *Corporate Social Responsibility (CSR): an International Marketing Approach*. 1. uppl. Diplomica Verlag. E-bok.

Patel, Runa & Davidson, Bo. 2011. *Forkningsmetodikens grunder*. 4. uppl. Studentlitteratur.

Schaltegger, Stefan, Bennett, Martin & Burritt, Roger. 2006. *Sustainability Accounting and Reporting*. Springer. E-bok.

Tan-Sonnerfeldt, Amanda. 2011. *The Development and Use of Standards by Non-state Actors: A Study of the Dynamics of Regulating Sustainability Assurance*. Diss., Lund University.

Urip, Sri. 2010. *CSR Strategies [electronic resource]: Corporate Social Responsibility for a Competitive Edge in Emerging Markets*. 1. uppl. Hoboken: Wiley. E-bok.

Westermarck, Christer. 2013. *Hållbarhetsredovisning: Teori, standarder och praktisk tillämpning*. 1. uppl. Studentlitteratur.

Artiklar

Adams, Carol A., 2004. The ethical, social and environmental reporting performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17, No. 5, 731-757.

Adams, Carol A. & Evans, Richard. 2004. Accountability, Completeness, Credibility and the Audit Expectations Gap. *Journal of Corporate Citizenship*, Vol. 14, 97-115.

Bennett, A. J. W., 2011. Learning to Be Job Ready: Strategies for Greater Social Inclusion in Public Sector Employment. *Journal of Business Ethics*, 104, 347-359.

Bergh, Jessica. 2010. Kommuner usla på hållbarhetsredovisning. *Miljö & Utveckling – tidningen för miljöproffs*. Pub. 2010-12-08.

<http://miljo-utveckling.se/kommuner-usla-pa-hallbarhetsredovisning/>

Carroll, Archie B. 1991. The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, July-August, 39-48.

Dando, Nicole & Swift, Tracey. 2003. Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap. *Journal of Business Ethics*, 44, 195-200.

Deegan, Craig. 2002. The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, No. 3, 282-311.

Dillard, Jesse F., Rigsby, John T. & Goodman, Carrie. 2004. The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17, No. 4, 506-542.

DiMaggio, Paul J. & Powell, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 1983, Vol. 48, April, 147-160.

Grankvist, Per. 2011. Sverige halkar efter inom hållbarhetsredovisning. *CSR i praktiken - en affärssite från veckans affärer*. Pub. 2011-12-05.

<http://csripraktiken.se/2011/12/05/sverige-inte-langre-bast-pa-hallbarhetsredovisning/>

Manetti, Giacomo. 2011. The Quality of Stakeholder Engagement in Sustainability Reporting: Empirical Evidence and Critical Points. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management Corp. Soc. Responsib. Environ. Mgmt.* Nr. 18, 110–122.

Mitchell, Ronald K. 1997. Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts. *Academy of management review*. Vol. 22, nr. 4, 853-886.

Porter, Michael E & Kramer, Mark R. 2011. Creating shared value. *Harvard business review*. Vol. 89, nr 1/2, 62-77.

Suchman, C. Mark. 1995. Managing Legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 3, 571-610.

Elektroniska källor

Agenda 21 2013-11-24 kl. 18:46

<http://www.agenda21.ax/om-agenda-21>

Regeringskansliet 2013-11-08 kl. 13:00

<http://www.regeringen.se/sb/d/10441/a/100991>

Regeringskansliet 2013-11-17 kl. 18:30

<http://www.regeringen.se/content/1/c6/17/22/50/127e77dc.pdf>

EMAS 2013-12-15 kl. 14:00

<http://www.emas.se>

FN-förbundet 2013-11-08 kl. 14:05

<http://www.fn.se/fn-info/vad-gor-fn/utveckling-och-fattigdomsbekampning/hallbar-utveckling/>

Naturvårdsverket 2013-11-08 [a] kl. 10:30

<http://www.miljomal.se/>

Naturvårdsverket 2013-11-08 [b] kl. 11:00

<http://www.miljomal.se/sv/Vem-gor-vad/Kommunerna/>

Global Reporting Initiative 2013-11-08 kl. 09:15

<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Swedish-G3-Reporting-Guidelines.pdf>

FAR 2013-11-07 kl. 14:15

<http://www.far.se/Press-och-opinion/Basta-hallbarhetsredovisning/Tidigare-pristagare/>

Miljöbarometern 2013-12-10 kl. 12:30

<http://www.miljöbarometern.se>

SCB, Statistiska centralbyrån 2013-12-10 kl. 20:00

http://www.scb.se/Statistik/BE/BE0101/2013K02H/17_BE0101tab17_halv1_13.xls

SIS, Swedish standards institute 2013-12-10 kl. 13:20

<http://www.sis.se/tema/iso26000/Vad-ar-ISO-26000/>

SIS, Swedish standards institute 2013-12-16 kl. 09:44

http://www.sis.se/tema/ISO14001/Hur-du-certifierar-dig-mot-ISO-14001/?icid=14001_pf_certifiering

SKL, Sveriges Kommuner och Landsting) 2013-11-10 kl. 11:15

http://www.skl.se/vi_arbetar_med/tillvaxt_och_samhallsbyggnad/miljo/miljodata_och_miljoindikatorer/miljoredovisningar

SKL, Sveriges Kommuner och Landsting) 2013-11-15 kl. 12.07

http://www.skl.se/vi_arbetar_med/demokrati/kommunal-sjalvstyrelse

SKL, Sveriges Kommuner och Landsting) 2013-11-17 kl. 21.42

http://www.skl.se/kommuner_och_landsting/sa_styrs_en_kommun

SKL, Sveriges Kommuner och Landsting) 2013-11-21 kl. 15.47
<http://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7164-824-2.pdf?issuusl=ignore>

SKL, Sveriges kommuner och landsting 2013-12-10 kl. 20:30
http://www.skl.se/MediaBinaryLoader.axd?MediaArchive_FileID=db5c36a1-6278-4831-969f-91b39290f2bf&FileName=Styren+i+kommuner_och+makf%c3%b6rdelning+2013_09_webb.xlsx&MediaArchive_ForceDownload=true

Intervjuer

Magnus Sjeldrup på Båstads kommun	2013-12-03
Sara Marklund på Malmö stad	2013-12-05
Katrine Svensson på Kristianstads kommun	2013-12-04
Lisiane Küller på Lunds kommun	2013-12-05
Anna-Karin Olsson på Höörs kommun	2013-12-03
Eva Nielsen-Osterman på Sjöbo kommun	2013-12-03
Olle Nordell på Landskrona stad	2013-12-03
Charlotte Leander på Staffanstorps kommun	2013-12-03
Erika Fjelkner på Eslövs kommun	2013-12-11
Mikael Lindell på Miljöbarometern AB	2013-12-17 (Över mail)

Bilaga

Frågeformulär

1. Vad jobbar du med? Och vilka ansvarsområden har du?
2. Varför valde Ni att börja miljöredovisa/hållbarhetsredovisa?
3. Varför väljer Ni att miljöredovisa/hållbarhetsredovisa idag?
4. Skulle ni vilja utöka er miljöredovisning/hållbarhetsredovisning? Om ja, ser ni några hinder för att utöka den?
5. Vem riktar Ni er till med er miljöredovisning/hållbarhetsredovisning? Finns det någon av dessa som har påverkat er miljöredovisning?
6. Av de Ni riktar er till med er miljöredovisning/hållbarhetsredovisning ser ni dessa som lika betydelsefulla?
7. Följer ni några riktlinjer eller standarder vid utförandet av er miljöredovisning/hållbarhetsredovisning? Om ja, varför? Om nej, varför?
8. Har Ni extern granskning av er miljöredovisning/hållbarhetsredovisning? Om ja, varför? Om nej, varför?
9. Har Ni någon annan som förebild vad gäller miljöredovisning/hållbarhetsredovisning? Om ja, varför? Om nej, varför?
10. Sker det något samarbete mellan er kommun och någon annan kommun vad gäller miljöredovisning/hållbarhetsredovisning? Om ja, varför? Om nej, varför?
11. Hur ser Ni på miljöredovisningens/hållbarhetsredovisningens framtid inom er kommun?
12. För att få en bild av den vi har intervjuat så undrar vi vad du har för bakgrund och eventuell utbildning?