

Hållbarhetsredovisning inom kommuner

En kvalitativ studie av påverkansfaktorer vid upprättandet av hållbarhetsredovisning inom kommuner

SOFIA MAGNUSSON 2021
MVEM30 EXAMENSARBETE FÖR MASTEREXAMEN 30 HP
MILJÖVETENSKAP | LUNDS UNIVERSITET



Hållbarhetsredovisning inom kommuner

En kvalitativ studie av påverkansfaktorer vid
upprättandet av hållbarhetsredovisning inom
kommuner

Sofia Magnusson

2021



LUNDS
UNIVERSITET

Sofia Magnusson

MVEM30 Examensarbete för masterexamen 30 hp, Lunds universitet

Interna handledare:

Susanne Arvidsson, Redovisning och finans, Lunds universitet

Anna Thomasson, Strategi, Lunds universitet

Extern handledare:

Anna-Karin Poussart, Lunds kommun

CEC - Centrum för miljö- och klimatforskning

Lunds universitet

Lund 2021

Abstract

In order to achieve a sustainable development, there is a need for cooperation between different levels within society. A municipality plays an important role in facilitating sustainable development since it is the institution that lies closest to the citizens and organizations. The 2030 Agenda and the SDGs play a leading role towards a more sustainable development with its purpose to contribute to an economically, environmentally and socially sustainable development by the year 2030. One step towards achieving the SDGs is to gather information regarding strategies, goals and monitoring practices within a municipality in a sustainability report.

The purpose of this study is to gain knowledge about influencing factors connected to sustainability reporting, in order to encourage more municipalities to create a sustainability report. This is achieved by conducting interviews with municipalities, accountants and advisors about their experiences and perceptions regarding sustainability reporting.

The results show that there are various influencing factors regarding sustainability reporting. The most important motivations related to sustainability reporting are legitimacy, institutional influencing factors, transparency, stakeholders, political ambitions, cooperation between different actors and dedication within the organization. The biggest barriers are related to resources, political dedication, stakeholder dedication, structure, knowledge and frameworks.

The focus for future studies could be to include interviews with municipalities that produce integrated sustainability reports within their annual reports and municipalities that have not yet started to report on sustainability, in order to learn more about different perceptions on motivations and barriers related to sustainability reporting.

Keywords: sustainability reporting; municipalities; 2030 Agenda; legitimacy theory; stakeholder theory; institutional theory; motivations; barriers; hållbarhetsredovisning; kommuner; Agenda 2030; legitimitetsteori; intressenteori; institutionell teori; drivkrafter; utmaningar

Populärvetenskaplig sammanfattning

Berätta om kommunens arbete med hållbarhet och vinn folkets förtroende och uppmärksamhet

För att uppnå en mer hållbar utveckling finns det ett behov av samarbete mellan olika samhällsnivåer. Kommuner spelar en viktig roll eftersom det är på denna nivå som åtgärder faktiskt genomförs. Ett sätt för kommuner att tala om för omgivningen hur de arbetar med hållbarhet är att upprätta en hållbarhetsredovisning. Där kan kommunen visa sig från sin bästa sida och presentera olika hållbara initiativ som genomförts under året. Men idag är det ytterst få kommuner som faktiskt gör detta. Med denna uppsats vill jag gå till botten med varför det är så och uppmuntra kommuner till att börja hållbarhetsredovisa.

Kommuner stöter på ett flertal utmaningar som sätter käppar i hjulet för hållbarhetsredovisningen. En av de allra största utmaningarna har att göra med brist på pengar och personal som kan ägna sig åt hållbarhetsredovisning, speciellt inom mindre kommuner. En annan stor utmaning är brist på intresse för hållbarhetsredovisning hos politiker och invånare i kommunen. En tredje utmaning är hur hållbarhetsredovisningen ska se ut. Det finns just nu ingen mall som kommuner kan använda sig av. Det betyder att kommunerna själva måste komma på hur den ska se ut. Detta kan vara väldigt svårt eftersom kommunen behöver komma överens med medborgare, politiker och andra intressenter om vilka frågor som ska prioriteras. Dessutom är det ju förvaltningarna som ska utföra det som hållbarhetsredovisningen kommer fram till och de har ju sina egna prioriteringar, begränsningar och utmaningar att ta hänsyn till.

Det finns dock ett antal saker som kan motivera kommunerna till att hållbarhetsredovisa, trots att de möter utmaningar. En av de vanligaste drivkrafterna har att göra med att kommunerna ser det som viktigt att jobba med frågor kopplat till hållbarhet. Kommuner ses som en ansvarstagande verksamhet så det finns en förväntan hos medborgare och andra intressenter att de ska jobba med dessa frågor. En annan drivkraft är kopplad till att kommunen vill signalera att de har höga ambitioner och aktivt arbetar med hållbarhetsfrågor. En tredje drivkraft är kopplad till att kommunen vill ge värde åt och öka förtroendet som medborgare och andra intressenter har för dem. Det kan de göra genom att informera om hållbarhetsarbetet i kommunen via en hållbarhetsredovisning. Detta är endast ett smakprov på de

utmaningar och drivkrafter kommuner möter kopplat till hållbarhetsredovisning. Om du vill få reda på fler utmaningar och drivkrafter kan du läsa uppsatsen i sin helhet!

Denna uppsats bidrar till att uppmuntra och öka förståelsen för hållbarhetsredovisning inom kommuner. Detta gör den genom att titta närmare på vad det är som påverkar kommunernas vilja att ta fram en hållbarhetsredovisning. Att identifiera vilka utmaningar och drivkrafter kommuner som redan hållbarhetsredovisar upplever kan vara avgörande för om hållbarhetsredovisning blir av eller ej. I framtida forskning hade det varit intressant att inkludera kommuner som inte hållbarhetsredovisar för att få ta del av deras syn på utmaningar och drivkrafter kopplat till hållbarhetsredovisning.

Förkortningar

CSR – Corporate Social Responsibility eller Företags samhällsansvar

GRI – Global Reporting Initiative

RKA – Rådet för främjande av kommunala analyser

RKR – Rådet för kommunal redovisning

SCB – Statistiska centralbyrån

SDG – Sustainable Development Goals eller Globala målen

SKR – Sveriges Kommuner och Regioner

SiS – Svenska institutet för standarder

Innehållsförteckning

Abstract 5

Populärvetenskaplig sammanfattning 7

Förkortningar 9

Innehållsförteckning 11

1. Inledning 13

1.1 Hållbar utveckling - en historik 13

1.2 Hållbarhetsredovisning 14

1.2.1 Hållbarhetsredovisning inom offentlig sektor 15

1.3 Syfte och frågeställningar 16

1.4 Disposition 16

2. Teori 19

2.1 Hållbarhetsredovisning inom företag 19

2.2 Drivkrafter för företag 20

2.2.1 Legitimitetsteori 21

2.2.2 Intressentteori 21

2.2.3 Institutionell teori 22

2.3 Utmaningar för företag 22

2.4 Sammanfattning och koppling till kommuner 23

3. Metod 25

3.1 Urvalsmetod 25

3.2 Genomförande av intervjuer med kommuner 27

3.3 Genomförande av intervjuer med revisorer och rådgivare 28

3.4 Etisk reflektion 29

3.5 Metoddiskussion 29

4. Resultat 31

4.1 Kommuner som hållbarhetsredovisar 31

- 4.1.1 Drivkrafter 32
- 4.1.2 Prioriterat innehåll 33
- 4.1.3 Standarder och riktlinjer - vilka och varför? 34
- 4.1.4 Upplevda utmaningar 35
- 4.1.5 Potentiella utmaningar 38

4.2 Intervjuer med revisorer och rådgivare 42

- 4.2.1 Möjligheter 42
- 4.2.2 Drivkrafter 43
- 4.2.3 Utmaningar 45

5. Diskussion 49

5.1 Utformning av hållbarhetsredovisning inom företag och kommun – skiljer det sig åt? 49

5.2 Drivkrafter 50

- 5.2.1 Externa drivkrafter 51
- 5.2.2 Interna drivkrafter 52
- 5.2.3 Legitimitetsteori 52
- 5.2.4 Institutionell teori 52
- 5.2.5 Intressentteori 53

5.3 Utmaningar 53

- 5.3.1 Begränsade resurser 54
- 5.3.2 Bristande engagemang (politiskt, intressenter) 55
- 5.3.3 Struktur/utformning 55
- 5.3.4 Bristande kompetens 56
- 5.3.5 Brist på ramverk/stödstruktur 56

5.4 Avslutande diskussion 57

- 5.4.1 Strategi för upprättande av hållbarhetsredovisning 57

6. Slutsats 59

Tack 61

Referenser 63

Appendix 71

Appendix 1: Intervjuguide - kommuner 71

Appendix 2: Intervjuguide - revisorer och rådgivare 71

1. Inledning

I introduktionsavsnittet beskrivs bakgrunden till ämnet hållbarhetsredovisning. Här återfinns även syfte, frågeställningar och disposition.

1.1 Hållbar utveckling - en historik

Begreppet "hållbar utveckling" myntades 1981 av en amerikansk miljövetare och författare vid namn Lester R. Brown men blev allmänt känt först 1987 utifrån en definition framtagen av Brundtlandkommissionen (Boverket, 2020b). Begreppet beskrivs såhär:

“En hållbar utveckling är en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov”.

Några år senare, 1992, hölls en konferens, som kom att kallas Earth summit, om miljö och utveckling av FN i Rio de Janeiro (Boverket, 2020b). Under konferensen beslutades det att de tre hållbarhetsdimensionerna - de ekonomiska, sociala och miljömässiga - ska samspela med varandra och vägas samman med nästkommande generationer i åtanke (Boverket, 2020a, 2020b). Under konferensen antogs också ett handlingsprogram vid namn Agenda 21 med mål och riktlinjer för att uppnå en hållbar utveckling (Åkesson, 1998). Varje enskilt land var sedan själva ansvariga för att genomföra rekommendationerna i programmet och Sverige valde att stötta arbetet på lokal nivå eftersom många problem relaterade till Agenda 21 finns där (ibid.).

En kommun är den institution som ligger närmast individen och de ekonomiska och sociala organisationerna, så de spelar en central roll i arbetet med att främja en hållbar utveckling (Ball, 2002; Ball & Grubnic, 2007; Larrinaga-Gonzalez & Bebbington, 2001; Sciulli, 2011). 1994 beslöt riksdagen att avsätta medel till projekt inom kommuner och ideella organisationer med fokus på just hållbar utveckling (Åkesson, 1998). Kommuners betydelse för att uppnå en mer hållbar utveckling förtydligades ytterligare när Sverige 2002 tog fram en egen nationell strategi för hållbar utveckling (Skr. 2003/04:129). I denna strategi framgår det att hållbar utveckling endast kan uppnås via globalt, regionalt och lokalt samarbete, genom att integrera det

i samtliga politikområden och genom att genomföra långsiktiga nationella insatser (ibid.).

Nästa stora kliv mot att uppnå en mer hållbar utveckling togs 2015 när Agenda 21 ersattes av Agenda 2030 och de 17 globala målen (Svenska FN-förbundet, 2019). Agenda 2030 är den mest ambitiösa överenskommelsen om hållbar utveckling som världens ledare någonsin kommit överens om och målet är att bidra till en ekonomiskt, miljömässigt och socialt hållbar utveckling fram till år 2030 (ibid.).

1.2 Hållbarhetsredovisning

Enligt Giacomini, Rocca, Carini och Mazzoleni (2018) behöver det finnas aktörer som kan implementera olika program samt ta fram metoder och verktyg för att nå målen i Agenda 2030. Ett sätt att lyfta fram hållbar utveckling inom både privat och offentlig sektor är att genomföra en redovisning (Ball & Bebbington, 2008; Guthrie, Ball & Farneti, 2010; Unerman, Bebbington & O'Dwyer, 2007). Hållbarhetsrelaterade frågor kan redovisas på flera olika sätt. Det finns redovisningar som endast nämner miljömässig hållbarhet (en så kallad miljöredovisning) eller social hållbarhet, men det förekommer också redovisningar som nämner båda två, eller samtliga tre, hållbarhetsdimensioner (Giacomini et al., 2018). Eftersom Agenda 2030 handlar om både ekonomisk, miljömässig och social hållbarhet så kommer konceptet "hållbarhetsredovisning" att studeras i denna uppsats. Enligt Milne, Tregidga och Walton (2009) så är hållbarhetsredovisning ett mer djupgående koncept än att bara redovisa miljömässiga och sociala aspekter.

Definitionen av en hållbarhetsredovisning är att den beskriver hur en organisation arbetar med bland annat miljöfrågor, sociala frågor, personalfrågor, frågor som rör mänskliga rättigheter samt motverkande av korruption (Boverket, 2019). I en hållbarhetsredovisning kan aktörer inom både privat och offentlig sektor presentera strategier för hur de ska arbeta med de globala målen, redovisa vad som görs inom dem och slutligen följa upp hur det har gått (Bovens, 2005; Marcuccio & Steccolini, 2009). Privat sektor definieras som den del av ekonomin som har privata ägare medan offentlig sektor utgörs av staten, landstinget eller kommunen (Fackliga Organisationer, u.å.).

Till en början var det frivilligt för både privat och offentlig sektor att hållbarhetsredovisa men sedan årsskiftet 2017/2018 har privata och offentliga svenska företag haft en skyldighet att hållbarhetsredovisa om de uppfyller minst två av följande krav:

- över 250 anställda,
- en balansomslutning på minst 175 miljoner kronor,
- en nettoomsättning på minst 350 miljoner kronor (SFS 1995:1554).

Hållbarhetsredovisningen ska antingen finnas med i årsredovisningens förvaltningsberättelse eller som en separat hållbarhetsredovisning (Boverket, 2019). Statliga myndigheter, kommuner, landsting och regioner kan ha en stor miljö- och klimatpåverkan men de får själva bestämma om de vill redovisa eller rapportera hållbarhet på ett systematiskt sätt eftersom de inte omfattas av detta lagkrav (Bolagsverket, 2019; SFS 1995:1554; SFS 2018:597).

1.2.1 Hållbarhetsredovisning inom offentlig sektor

Trots att det är frivilligt för kommuner att hållbarhetsredovisa finns det de som väljer att göra det ändå (Franzén & Sandstedt, 2018). En följd av den frihet som brist på lagkrav och riktlinjer ger är att de hållbarhetsredovisningar som publiceras ofta ser ganska så olika ut och drivkrafterna bakom att ta fram redovisningen kan vara många och varierade. Drivkrafterna kan handla om att vilja bevara ett gott rykte (Emilsson & Hjelm, 2009) så att medborgarna ska kunna känna en tillit till kommunen (Montesinos & Brusca, 2019). Legitimitet kan också vara en förklaring till varför kommuner upprättar en frivillig hållbarhetsredovisning eftersom det handlar om en form av socialt kontrakt mellan kommunen och medborgarna, där medborgarna förväntar sig att kommunens verksamhet ligger i linje med samhällets värderingar (Muttakin, Mihret, & Khan, 2018; Runesson, Samani & Marton 2018). En annan drivkraft är en inneboende känsla av ansvar gentemot medborgarna, vilket inom institutionell teori kan ses som en kognitiv faktor som påverkar hur en kommun betar sig (Karp & Gaulding, 1995). Farneti och Guthrie (2009) tar upp ytterligare en form av drivkraft bakom hållbarhetsredovisning och det är en vilja att informera interna intressenter. Detta lyfts även av Domingues, Lozano, Ceulemans & Ramos (2017) som konstaterar att det oftast är anställda och politiker som läser och tillämpar det som tas upp i en redovisning.

Det talas ofta om att hållbarhetsredovisning inom offentlig sektor är i sin linda jämfört med hållbarhetsredovisning inom privat sektor (Ball & Bebbington, 2008; Ball & Grubnic, 2007). Det finns en uppåtgående trend inom vissa länder kring antalet kommuner som hållbarhetsredovisar (Franzén & Sandstedt, 2018; Guthrie, Ball & Farneti, 2010) men forskningen är fortfarande bristfällig när det kommer till hållbarhetsredovisning inom kommuner (Ball & Grubnic, 2007; Burritt & Welch, 1997a, 1997b; Domingues et al., 2017; Guthrie & Farneti, 2008; Hossain, 2018). Tidigare forskning har istället fokuserat på den privata sektorn (Domingues et al., 2017; Williams, Wilmhurst & Clift, 2011) eftersom hållbarhetsredovisning är ett frivilligt och relativt nytt koncept för kommuner (Guthrie & Farneti, 2008).

Lewis (2000) menar att kommuner har en viktig roll för hållbar utveckling eftersom det är på just lokal nivå som sociala och miljömässiga projekt implementeras och enligt Hossain (2018) så är hållbarhetsredovisningen mediet genom vilket kommunen kan kommunicera ut denna information. Burritt och Welch (1997a, 1997b)

har med hjälp av sin forskning kunnat konstatera att aktörer inom offentlig sektor är dåliga på att förmedla information relaterat till hållbarhet och att det saknas en tydlig koppling till de globala målen. För att öka förståelsen för och bidra till utvecklingen av hållbarhetsredovisning inom kommuner behöver det därför bedrivas mer forskning (Biondi & Bracci, 2018). Det är även intressant att titta närmare på vilka drivkrafter och utmaningar kommuner upplever när de ska hållbarhetsredovisa, eftersom dessa faktorer kan vara avgörande för om en hållbarhetsredovisning kommer att upprättas eller ej.

1.3 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att bidra med kunskap kring vad det är som påverkar kommuners vilja att upprätta en hållbarhetsredovisning så att fler kommuner ska ta steget att börja redovisa sitt arbete med hållbarhet, med det slutliga målet att bidra till en mer hållbar utveckling. För att uppfylla syftet genomförs semistrukturerade intervjuer med representanter från kommuner som redan idag hållbarhetsredovisar. Vid intervjuerna får kommunerna dela med sig av egna erfarenheter kring drivkrafter och utmaningar inom hållbarhetsredovisning. Detta kompletteras med intervjuer med revisorer och rådgivare där de får dela med sig av sina perspektiv på hållbarhetsredovisning inom kommuner. Frågeställningarna som ska besvaras är:

- Vilka standarder och riktlinjer använder sig kommuner av vid hållbarhetsredovisning och varför?
- Vilka drivkrafter och utmaningar kan enligt kommuner påverka upprättandet av en hållbarhetsredovisning inom kommuner?
- Vilka möjligheter, drivkrafter och utmaningar kan enligt revisorer och rådgivare påverka upprättandet av en hållbarhetsredovisning inom kommuner?

1.4 Disposition

I Figur 1 så förtydligas uppsatsens disposition med en illustration över de olika avsnitten och dess innehåll.



Figur 1 Disposition

Figuren åskådliggör uppsatsens disposition och vad som kommer presenteras i de olika avsnitten (egen illustration).

2. Teori

Detta avsnitt kommer utgå från drivkrafter och utmaningar inom privat sektor, eftersom det är där majoriteten av forskningen har bedrivits. Mycket av teorin i detta avsnitt går att applicera även på kommuner eftersom den forskning som tas upp i inledningen beskriver liknande drivkrafter kopplat till hållbarhetsredovisning inom kommuner. Här presenteras också relevanta teorier som kan kopplas till utvecklingen av hållbarhetsredovisning. Dessa är legitimitetsteorin, intressentteorin och institutionell teori.

2.1 Hållbarhetsredovisning inom företag

Hållbarhetsredovisning är för de flesta företag i världen fortfarande bara frivilligt men många gör det ändå eftersom det har blivit något som omgivande samhället förväntar sig av dem (Khan, Lockhart & Bathurst, 2020). Ur denna förväntan kom idén om ett företags samhällsansvar (CSR) vilket innebär att företag ska ta ansvar för hur de påverkar samhället, ur såväl ett ekonomiskt, miljömässigt som socialt perspektiv (ibid.). Enligt Alotaibi, Edum-Fotwe och Price (2019) och Al-Abdin, Roy och Nicholson (2018) så är en identifiering av drivkrafter och utmaningar kopplat till CSR ett viktigt steg för att implementera CSR inom en organisation.

Att ett företag arbetar med CSR-relaterade frågor har blivit ett tecken på framgång (Higgins & Coffey, 2016) och idag finns det många olika frivilliga standarder att utgå ifrån för att systematiskt bedöma, mäta och kommunicera ut hur företag arbetar med dessa frågor (Gilbert, Rasche & Waddock, 2011). Global Reporting Initiative (GRI) är den mest etablerade frivilliga standarden inom privat sektor (KPMG, 2020) och anses vara ett generellt accepterat ramverk för att redovisa ett företags ekonomiska, miljömässiga och sociala hållbarhet (GRI, 2011). Syftet med GRI är att förbättra jämförbarheten i hållbarhetsredovisandet världen över samt kvalitetssäkra informationen för att uppnå en ökad transparens och ansvarsskyldighet från företagen (GRI, 2016). Ramverket som utgår ifrån de globala målen i Agenda 2030 (ofta kallat SDG) förekommer även allt mer frekvent, men målen är ofta obalanserade och bortkopplade från övriga mål inom företaget (KPMG, 2020).

2.2 Drivkrafter för företag

Forskning är begränsad när det gäller offentlig sektor (Ball & Grubnic, 2007; Burritt & Welch, 1997a, 1997b; Domingues et al., 2017; Guthrie & Farneti, 2008; Hossain, 2018), och speciellt när det kommer till kommuner. Därför kommer de drivkrafter som presenteras att utgå ifrån litteratur ur en företagskontext.

Drivkrafterna bakom hållbarhetsredovisning inom företag består av externa och interna drivkrafter. Externa drivkrafter bygger på press från intressenter, t.ex. regleringar eller krav från samhället och leverantörer, och interna drivkrafter bygger på ett företags medvetenhet om betydelsen av hållbarhetsredovisning för samhällets välfärd (Garcés-Ayerbe, Rivera-Torres & Murillo-Luna, 2012; Indrasari, Nugraheni, Hamzah & Maelah, 2021; Pinto & Allui, 2020). Ning, Yim och Khuntia (2021) konstaterar i sin studie att externa drivkrafter är den huvudsakliga drivkraften bakom frivillig hållbarhetsredovisning, men att många företag har börjat inkludera interna intressenter, såsom medarbetare, på olika sätt. Detta stämmer överens med resultatet av en intervjustudie av Ramos, Cecílio, Douglas och Caeiro (2013) där de vanligaste drivkrafterna visade sig vara en blandning av externa och interna drivkrafter. I intervjustudien ställdes det en fråga till företag kring varför de hållbarhetsredovisar och de vanligaste anledningarna var för att uppnå en ökad transparens, för att bli mer konkurrenskraftig på marknaden, för att få ett ökat stöd från externa intressenter, för att förbättra miljöarbetet, för att få ett ökat stöd från interna intressenter och för att främja ett större engagemang från aktieägarna.

Pérez-López, Moreno-Romero och Barkemeyer (2015) lyfter också fram vikten av att titta på både externa och interna drivkrafter bakom hållbarhetsredovisning i sin artikel. Några externa drivkrafter som nämns är att följa lokala riktlinjer och normer i samhället (GRI, 2012; SustainAbility, Futerra Sustainability Communications & KPMG, 2010), påvisa transparens inför intressenter (GRI, 2012; Kolk, 2010; SustainAbility et al., 2010), uppnå ett gott rykte och en hög trovärdighet som företag (GRI, 2012; Kolk, 2010; KPMG, 2011) och att möjliggöra kommunikation av hållbarhetsinsatser (Kolk, 2010; SustainAbility et al., 2010).

Några interna drivkrafter som Pérez-López et al. (2015) sammanställt i sin studie är förbättrad riskhantering (GRI, 2012; KPMG, 2011), det går att identifiera fler strategiska möjligheter (GRI, 2012; Kolk, 2010), effektiviserad resursfördelning och minskade kostnader (GRI, 2012), en förbättrad samverkan mellan olika aktörer inom organisationen vilket ökar kunskapen, medvetenheten och drivkraften kring hållbarhetsarbete i hela organisationen (GRI, 2012; Kolk, 2010; KPMG, 2011; SustainAbility et al., 2010) samt att det blir lättare att följa utvecklingen inom olika nyckeltal (Kolk, 2010).

Det finns ett antal modeller för att förklara varför företag arbetar med hållbarhet och tar fram en hållbarhetsredovisning. De som är vanligast förekommande och mest relevanta för denna uppsats är legitimitetsteorin, intressentteorin och institutionell

teori. Nedanstående tre avsnitt kommer att gå in lite mer detaljerat på innebörden av varje teori och lite om hur de hänger ihop med varandra.

2.2.1 Legitimitetsteori

Det hävdas att extern validering är en indikator för legitimitet och engagemang för hållbarhetsrapportering (Schaltegger & Wagner, 2011). Legitimitetsteorin har därför blivit en av de vanligaste förklaringsmodellerna kring varför organisationer redovisar sitt arbete med hållbarhet (Deegan & Unerman, 2006; Muttakin et al., 2018). Som tidigare nämnt beskriver legitimitetsteorin en form av socialt kontrakt mellan en organisation och medborgarna, där organisationen ska sträva efter att anpassa målsättningar och insatser utifrån närsamhällets värderingar (Muttakin, et al., 2018; Runesson et al. 2018). Själva ordet legitimitet definieras av Lindblom (1994) som ett tillstånd när en organisations värdesystem är i samklang med det system av normer och värderingar som finns i det omgivande samhället. De normer och värderingar som teorin utgörs av är ständigt föränderliga vilket innebär att organisationer ständigt måste hålla sina målsättningar och insatser i linje med läget i omgivningen, annars hotas den legitimitet de kämpat med att uppnå (Deegan & Unerman, 2006).

2.2.2 Intressentteori

Intressentteori används ofta som utgångspunkt för att analysera och tolka varför företag arbetar med hållbarhet (Chen & Roberts, 2010; Roberts, 1992). Den bygger på en förståelse kring hur organisationer kan skapa en bestående relation med, och ett värde för, sina intressenter (Freeman, Phillips & Sisodia, 2020; Gallardo-Vázquez, Valdez-Juárez & Lizcano-Álvarez, 2019; Shnayder, Van Rijnsoever & Hekkert., 2016). Enligt Freeman et al. (2020) kan detta värde vara ekonomiskt såväl som miljömässigt eller socialt. Organisationer påverkar och påverkas av olika intressentgrupper så ett mål är att skapa värde för så många intressentgrupper som möjligt (Schaltegger, Hörisch & Freeman, 2019). Att arbeta med hållbarhetsrelaterade frågor kan ses som att skapa värde för alla intressenter som kan påverkas av dem, men det kan också leda till motsättningar mellan olika intressenters krav och förväntningar. För att undvika dessa motsättningar är det viktigt att skapa tillit och värde för intressenterna (Ching & Gerab, 2017), något som en hållbarhetsredovisning kan bidra till. Krav och förväntningar från intressenter har nämligen visat sig ha en stor påverkan på om företag väljer att framställa frivillig information eller inte (Torelli, Balluchi & Ferlotti, 2019).

Intressentteorin kan kopplas till legitimitetsteorin på så sätt att båda teorierna försöker förklara ett koncept där företag och närliggande samhälle interagerar med varandra, med skillnaden att intressentteorin tar hänsyn till att olika intressenter har

olika förväntningar och åsikter angående företag, vilket kan ses som en form av socialt kontrakt mellan olika intressenter, istället för mellan företag och medborgare (Deegan & Unerman, 2011).

2.2.3 Institutionell teori

Institutionell teori tillämpas för att förstå hur redovisning används i praktiken (Dillard, Rigsby & Goodman, 2004) och handlar om hur organisationers utformning påverkas av samhällets normer och förväntningar kring hur en accepterad och legitim verksamhet ska se ut (Cardona, Pardo & Dasi, 2020; Handelman & Arnold, 1999). Denna press från samhället gör ofta att organisationer inom samma bransch efterliknar den som ses som mest framgångsrik och legitim (DiMaggio & Powell, 1983), vilket skapar en form av regelverk eller mall av det ultimata företaget. Därmed kan institutioner både definiera och begränsa ett företags beslutsfattande (Hedlund, 2007).

Herremans och Nazari (2016) nämner i sin artikel att olika institutionella påverkansfaktorer är de främsta drivkrafterna för att ta fram en hållbarhetsredovisning. Dessa kan vara regulativa, normativa eller kognitiva påverkansfaktorer. Regulativa påverkansfaktorer har att göra med rädslan att straffas, normativa faktorer att man som företag vill gå med vinst eller bli mer effektivt och kognitiva faktorer att man känner ett inneboende ansvar att göra det rätta (Karp & Gaulding, 1995).

Institutionella påverkansfaktorer styr även vilka intressentrelationer som etableras av ett företag (Herremans & Nazari, 2016). Enligt Maon, Lindgreen och Swaen (2009) så togs hållbarhet fram som ett svar på en efterfrågan hos intressenter och Lee (2011) menar att intressenter kan sätta extern press på företaget så att de väljer att implementera en viss strategi. Därmed kan intressenternas roll och inflytande på hållbarhetsredovisning studeras med hjälp av institutionell teori (Herold, 2018).

2.3 Utmaningar för företag

Hållbarhetsredovisning har stött på ett flertal utmaningar under de senaste decennierna (Schaltegger & Zvezdov, 2015). Några exempel är bristande transparens (Ball, Owen & Gray, 2000; Gray, Owen & Adams, 1996), svag känsla av ansvarsskyldighet (Burritt, 2012; Gray et al., 1996), svagt engagemang från intressenter (Bebbington, Brown, Frame & Thomson, 2007; Bell & Hoque, 2012; Gray, Bebbington & Collison, 2006), otydligt vilken roll som redovisning har för organisationsförändringar (Arroyo, 2012; Hassan, 2005; Larrinaga-González, Carrasco-Fenech, Caro-González, Correa-Ruiz, & Páez-Sandubete, 2001; Monteiro & Aibar-Guzmán, 2010), långsam utveckling av kontrollmetoder för redovisning och ledningssystem (Fraser, 2011; Henry & Journeault, 2010) och det ökade antalet företag

som hållbarhetsredovisar (Bebbington, Larrinaga & Moneva, 2008; Dragomir, 2010; Milne et al., 2009). Dessa utmaningar är på många sätt de samma som drivkrafterna, fast sett från ett annat perspektiv.

Dissanayake, Kuruppu, Qian och Tilt (2020) tar i sin artikel upp fem utmaningar för företag som hållbarhetsredovisar. Dessa är brist på kunskap och förståelse, kostnad, tidsbrist, brist på medvetenhet och utbildning inom hållbarhetsredovisning samt brist på initiativ från staten. Khan et al. (2020) presenterar i sin studie ett resultat från intervjuer med börsnoterade företag där det framgår att de huvudsakliga utmaningarna för hållbarhetsredovisning är brist på utbildning, brist på erfarenhet, begränsade resurser, svagt engagemang från företagsledningen och avsaknad av externt intresse för hållbarhetsredovisning.

Med den ökande volymen av akademisk, professionell och utövarorienterad litteratur om hållbarhetsredovisning som finns (Owen, 2008; Parker, 2005; Schaltegger, Gibassier & Zvezdov, 2013) och den kontinuerliga upptagningen av hållbarhetsfrågor från företag kan det förväntas att många organisationer har fått mer erfarenhet av att hantera utmaningar inom hållbarhetsredovisning (Bennett, Schaltegger & Zvezdov, 2013). Dissanayake et al. (2020) konstaterar dock att det inte finns så många studier som har utforskat just utmaningar inom hållbarhetsredovisning.

2.4 Sammanfattning och koppling till kommuner

Frivillig hållbarhetsredovisning inom företag har blivit vanligt förekommande tack vare tydliga ramverk kring hur hållbarhet ska presenteras. Eftersom det även är frivilligt för kommuner att hållbarhetsredovisa så kan ett ramverk för kommuner uppmuntra upprättandet av en hållbarhetsredovisning.

Ett företags drivkrafter till att upprätta en hållbarhetsredovisning kan kopplas till externa och interna drivkrafter, en vilja att uppnå legitimitet, att ta hänsyn till intressenters krav och förväntningar samt institutionella påverkansfaktorer. Den begränsade forskning som finns kring drivkrafter för offentlig sektor tar upp liknande drivkrafter kopplat till hållbarhetsredovisning, så därför är teorin relevant även för kommuner.

Generellt sett är forskning kring utmaningar kopplat till hållbarhetsredovisning begränsad. I enlighet med teorin ovan, om varför företag ska identifiera utmaningar kopplat till CSR, är det motiverat att identifiera utmaningar även inom kommuner. Detta eftersom upplevda utmaningar kan vara avgörande för om en hållbarhetsredovisning upprättas eller ej.

3. Metod

Detta avsnitt beskriver hur urvalsprocessen för att få fram intervjupersoner har gått till samt genomförandet av intervjuer. Avsnittet avslutas med en etisk reflektion och metoddiskussion.

Metoden utgjordes av semistrukturerade intervjuer vilket är en form av kvalitativ datainsamling (Bryman & Bell, 2017). Denna metod valdes eftersom frågeställningarna bland annat efterfrågar nyanserad och detaljerad information kring vilka drivkrafter och utmaningar kommuner upplever när de ska hållbarhetsredovisa. Det fanns ett förutbestämt ämne med ett antal breda frågor som tillät att intervjupersonen gav utförliga svar och beroende på vilka svar som genererades så förekom även följdfrågor.

Två olika typer av respondentintervjuer genomfördes. Den ena utgjordes av intervjuer med kommuner som hållbarhetsredovisar för att ta del av deras erfarenheter kring hållbarhetsredovisning. Den andra var med revisorer och rådgivare för att få reda på vilka möjligheter, drivkrafter och utmaningar de anser att kommuner som vill hållbarhetsredovisa står inför. Totalt genomfördes nio intervjuer. Intervjuerna tog i snitt lite drygt 20 minuter att genomföra.

Syftet med att intervjua både kommuner, revisorer och rådgivare var att få en nyanserad bild av vilka olika uppfattningar det finns kring att kommuner ska hållbarhetsredovisa. Kommunerna bidrar med erfarenhet kring hur det är att hållbarhetsredovisa, revisorerna bidrar med redovisningskunskaper utifrån både privat och offentlig sektor och rådgivarna bidrar med kunskaper inom strategisk kommunikation och hållbarhetskommunikation samt erfarenhet inom kommunal och regional redovisning.

3.1 Urvalsmetod

Avsnittet består av en beskrivning om hur urvalet gick till för att få fram kommuner som har upprättat hållbarhetsredovisning samt hur revisorer och rådgivare identifierades.

Urvalsmetoden för att få fram kommuner som har upprättat en hållbarhetsredovisning var en blandning mellan strategiskt urval och kriteriestyrt urval (Bryman & Bell, 2017). Endast kommuner som har upprättat en hållbarhetsredovisning under verksamhetsåret 2018 eller senare var med i urvalet. Utgångspunkten för att identifiera

dessa kommuner var en lista från Aktuell Hållbarhet som årligen rankar kommuner utifrån miljö- och klimatrelaterade enkätfrågor (Aktuell hållbarhet, 2020). Rankingen som användes i denna uppsats var från år 2020, den nyaste som fanns publicerad. Urvalsmetoden utgick ifrån hur medelpoängen fördelas per kommungrupp där det framgick att kommungrupp A. *Storstäder och storstadsnära kommuner* hade en högre medelpoäng, se Tabell 1. Att ha en högre medelpoäng förknippades med en större sannolikhet att upprätta hållbarhetsredovisning. Syftet med att utgå ifrån denna ranking var att avgränsa antalet kommuner som behöver granskas och därmed minimera arbetsbördan.

Tabell 1 Kommunranking

Tabellen visar medelpoäng vid kommunranking, indelad i kommungrupper. *Källa: Aktuell Hållbarhet (2020).*

KOMMUNGRUPP	POÄNG (MAX 52)
A. Storstäder och storstadsnära kommuner	26,6
B. Större städer och kommuner nära större stad	21,5
C. Mindre städer och landsbygdskommuner	18,9

Från början var det tänkt att denna metodik skulle minska ned antalet kommuner som behöver undersökas men det slutade ändå med att samtliga kommuner analyserades eftersom det endast var 8 av 290 kommuner som upprättat en separat hållbarhetsredovisning 2018 eller senare. Listan arbetades igenom uppifrån och det resulterade i 5 kommuner från grupp A, 1 från grupp B och 2 från grupp C.

För att undersöka om kommunen hållbarhetsredovisar användes tre olika sökkombinationer. Sökningarna bestod av namnet på kommunen följt av “kommun” samt ett av sökorden *Hållbarhetsredovisning*, *Hållbarhetsrapport* eller *Årsredovisning*. Syftet med dessa sökkombinationer var att få fram dokument som kan vara/innehålla en hållbarhetsredovisning. Om hållbarhetsredovisning eller hållbarhetsrapport inte gav något resultat så granskades kommunens årsredovisning enligt ytterligare en sökmodell. I denna modell användes orden *Hållbarhetsredovisning*, *Hållbarhetsrapport*, *Hållbarhet*, *Hållbar*, *Social hållbarhet*, *Ekologisk hållbarhet* och *Miljö* för att identifiera om det fanns en hållbarhetsredovisning integrerat i årsredovisningen. Denna metodik användes på de 70 “bästa” kommunerna enligt Aktuell hållbarhets ranking från 2020. För att minska ned arbetsbördan så togs beslutet att endast söka efter separata hållbarhetsredovisningar eftersom ingen av dessa 70 kommuner hade en hållbarhetsredovisning som var integrerad i årsredovisningen.

För att komma fram till vilka revisorer som skulle kontaktas var utgångspunkten de fyra största revisionsbyråerna i Sverige; Deloitte, Ernst & Young, KPMG och PwC. Revisionsbyråerna fick själva välja ut en lämplig intervjuperson. En förklaring till varför revisorer kontaktades är att de har en viktig roll vid hållbarhetsredovisning inom

företag. Företag vill bevara sin legitimitet (Park & Brorsson, 2005) samt integrera hållbarhetsfrågor i befintliga strategier och styrsystem, något som revisorer kan hjälpa till med (Schaltegger & Zvezdov, 2015). Revisorer kan även förbättra den information som intressenter får ta del av när det kommer till miljömässig och social hållbarhet samt informera chefer om viktiga hållbarhetsfrågor (Schaltegger & Burritt, 2000; Zvezdov, Schaltegger & Bennett, 2010). Så oavsett om det är externa eller interna drivkrafter bakom insamlandet av hållbarhetsinformation så finns det ett tydligt behov av att involvera revisorer i sammanhang relaterade till hållbarhetsredovisning (Schaltegger & Zvezdov, 2015).

Valet av rådgivare baserades på uppsatshandledarnas rekommendation av tre aktörer. Den första aktören sysslar med strategisk kommunikation och bidrog med två intervjupersoner, varav en hade specifikt fokus på hållbarhet. Den andra aktören sysslar med rådgivning inom kommunal redovisning och den tredje var SKR.

3.2 Genomförande av intervjuer med kommuner

Genomförandet inleddes med formuleringen av fem intervjufrågor. Tre av intervjufrågorna formulerades med utgångspunkt i teorin om drivkrafter och utmaningar kopplat till upprättandet av hållbarhetsredovisning. Detta för att få en förståelse för hur kommuner resonerar när de bestämmer sig för om de ska upprätta hållbarhetsredovisning eller ej. Genom att belysa olika utmaningar som kan uppstå när en kommun ska hållbarhetsredovisa kan inledande tveksamheter kring att börja hållbarhetsredovisa förminskas. Två av intervjufrågorna handlade om vad kommuner anser är viktigt att ha med och om de har valt att använda sig av någon form av ramverk eller riktlinje när de redovisar sitt arbete med hållbarhet. Dessa frågor ställdes för att undersöka vad kommuner anser är viktigt att ta upp och om detta innehåll skulle kunna utgöra grunden för en form av ramverk. Frågorna är relevanta eftersom ett ramverk har visat sig vara en drivkraft hos företag vid upprättandet av hållbarhetsredovisning. För fullständig intervjuguide, se Appendix 1. Vid behov ställdes även relevanta följdfrågor för att få så utförliga intervju svar som möjligt (Bryman & Bell, 2017).

Samtliga åtta kommuner som identifierades genom urvalsmetoden kontaktades via mejl. Mejlet bestod av en beskrivning av syftet med intervjun, vilka frågor som kommer ställas och information kring hur intervjun kommer att gå till. Om det fanns en angiven ansvarig person i hållbarhetsredovisningen eller en hållbarhetsansvarig på kommunen så kontaktades denna, i övriga fall kontaktades kommunens officiella e-postadress som hänvisade till rätt person. Kommunerna som valde att delta i intervjuerna var Malmö, Huddinge, Kungsbacka, Vaxholm och Västervik (för mer information, se avsnitt 4.1). Totalt genomfördes alltså 5 intervjuer och de varade i snitt lite drygt 25 minuter. De genomfördes på distans mellan den 25e mars och 14e april 2021 via videomötestjänsten Zoom.

Intervjuerna genomfördes i enlighet med informationskravet, nyttjandekravet, samtyckeskravet och konfidentialitetskravet (Vetenskapsrådet, 2017). De inleddes med kort information kring vad uppsatsen går ut på, hur intervjun kommer att gå till och att resultatet endast kommer att användas i denna uppsats. Samtliga intervjupersoner gav sitt samtycke till att deras befattning och kommunens namn nämns i uppsatsen. Samtliga intervjuer spelades in och transkriberades efter givet samtycke. Ingen av intervjupersonerna nämns vid namn i uppsatsen.

3.3 Genomförande av intervjuer med revisorer och rådgivare

Eftersom det var ett relativt lågt antal intervjupersoner som kontaktades (sju stycken) så bedömdes semistrukturerade intervjuer som det lämpligaste tillvägagångssättet för att få så givande, relevanta och djupgående svar som möjligt (Bryman & Bell, 2017).

Genomförandet inleddes med formuleringen av tre intervjufrågor. Den första frågan utgick ifrån vilka möjligheter revisorerna och rådgivarna anser att kommuner som vill hållbarhetsredovisa har. Denna fråga ställdes för att få reda på vilken syn yrkesverksamma inom revision och rådgivning har på kommuners möjligheter att hållbarhetsredovisa. Revisorer och rådgivare har en viktig roll vid hållbarhetsredovisning eftersom de bidrar med specifik kunskap inom det området, både i form av hjälp med att integrera hållbarhet i strategi och styrning samt förbättra informationen till intressenter (Schaltegger & Burritt, 2000; Schaltegger & Zvezdov, 2015; Zvezdov et al., 2010). Den andra och tredje frågan formulerades med utgångspunkt i teorin om drivkrafter och utmaningar kopplat till upprättandet av hållbarhetsredovisning för att få en förståelse för hur revisorer och rådgivare resonerar. För fullständig intervjuguide, se Appendix 2. Det förekom även en del följdfrågor beroende på de svar som uppkom, vilket följer strukturen i en semistrukturerad intervju (Bryman & Bell, 2017).

Intervjupersonerna kontaktades via mejl. Mejllet bestod av en beskrivning av syftet med intervjun, vilka frågor som kommer ställas och information kring hur intervjun kommer att gå till. Detta gjordes för att mottagaren skulle vara så påläst och förberedd som möjligt inför intervjun. Samtliga fyra revisionsbyråer som kontaktades svarade på mejlet, varav två ställde upp på intervju. Samtliga tre rådgivare svarade, varav två ställde upp på intervju. Det blev totalt fyra intervjuer och de ägde rum mellan den 15e mars och 29e mars 2021 och tog i genomsnitt 15 minuter.

Intervjuerna genomfördes även här i enlighet med informationskravet, nyttjandekravet, samtyckeskravet och konfidentialitetskravet (Vetenskapsrådet, 2017). De inleddes med kort information kring vad uppsatsen går ut på, hur intervjun kommer att gå till och att resultatet endast kommer att användas i denna uppsats.

Samtliga intervjupersoner gav sitt samtycke till att deras befattning nämns i uppsatsen samt att intervjun kan spelas in och transkriberas. Ingen av intervjupersonerna nämns vid namn i uppsatsen.

3.4 Etisk reflektion

Etiska aspekter som dök upp under arbetsprocessen hanterades utifrån konfidentialitetskravet, informationskravet, nyttjandekravet och samtyckeskravet (Vetenskapsrådet, 2017) eftersom uppsatsen främst berör behandling av personuppgifter vid intervjuer. Det fanns inget behov att i uppsatsen presentera individers åsikter, utan det var snarare vilken typ av aktör det är som var intressant för att få en bild av vilka olika uppfattningar det finns. Därmed så var intervjupersonen anonym, hade när som helst under intervjun möjlighet att avbryta/ångra sin medverkan och blev innan några frågor ställdes informerad om vad materialet ska användas till.

Enligt Vetenskapsrådets publikation från 2017 kring god forskningssed så är det viktigt att göra en avvägning mellan den nytta som den bedrivna forskningen bidrar med och de etiska aspekter som är närvarande; det så kallade forskningskravet. Det kommer alltid finnas en viss etik att ta hänsyn till men denna får inte förhindra forskning. Om uppsatsen kan bidra till förbättringar för människors hälsa, liv och för miljön så är det motiverat att genomföra den, trots att etiska aspekter är närvarande. Det handlar om en avvägning mellan kraven att ta fram uppsatsmaterial samtidigt som medverkande i studien ska skyddas. Uppsatsens innehåll väckte inte så många etiska reflektioner utöver de som rör behandling av personuppgifter vid intervju. Det fanns därmed ingen tydlig konflikt mellan etiska aspekter och den bedrivna forskningen.

3.5 Metoddiskussion

Studien omfattades av ett antal begränsningar. En första begränsning var antalet kommuner som intervjuades i studien. Det var endast 8 av Sveriges 290 kommuner som tog fram en separat hållbarhetsredovisning för verksamhetsåret 2018 eller senare. Studien hade kunnat breddas genom att intervjua kommuner som tagit fram en integrerad hållbarhetsredovisning och även kommuner som inte hållbarhetsredovisar i nuläget för att få reda på hur dessa kommuner ser på drivkrafter och utmaningar relaterade till hållbarhetsredovisning. Detta hade också möjliggjort en jämförelse av hur uppfattningar skiljer sig åt mellan dessa kommuner och kommuner som upprättat en separat redovisning.

En andra begränsning var att representationen av kommuner lutade åt kommungrupp A i studien. Det var fem kommuner från kommungrupp A som upprättat hållbarhetsredovisning varav fyra deltog i intervjuer, det var en kommun från kommungrupp B men som valde att inte delta och två kommuner ifrån kommungrupp C varav en som valde att delta i intervju. Urvalsgruppen bestod av åtta kommuner varav fem som valde att delta, vilket är en majoritet, men för att framtida studier ska bli mer representativa så hade fler intervjuer med kommuner som tillhör andra kommungrupper varit att föredra. Eftersom många kommuner tog upp att små kommuner möter fler utmaningar relaterat till hållbarhetsredovisning så hade det varit intressant att få ta del av fler erfarenheter och uppfattningar kring utmaningar från dessa grupper.

En tredje begränsning var att intervjuerna genomfördes via video på distans på grund av rådande omständigheter, vilket försvårade tolkningen av kroppsspråk och äventyrade ljudupptagningen då nätverksuppkopplingen inte alltid var stabil och det ibland blev ljudbortfall.

Det finns begränsningar med alla metoder och en av de största utmaningarna var hur svaren skulle kategoriseras i vissa fall, eftersom frågorna var så pass öppna. En alternativ metod som hade kunnat användas här är enkätundersökningar. Detta hade möjliggjort en tydligare kategorisering bestämd utifrån teorin där den svarande hade kunnat fylla i vilka drivkrafter och utmaningar som är relevanta för dem. Nackdelen med en mer kvantitativ metod är dock att mer nyanserade och utförliga svar med exempel utifrån egna erfarenheter och möjligheten att vara flexibel med frågorna uteblir. Det kan även vara så att de kategoriseringar som görs av den svarande inte är korrekta på grund av begränsad kunskap om de teorier som finns angående påverkansfaktorer kring att hållbarhetsredovisa. Därför bedöms den valda metoden att genomföra semistrukturerade intervjuer som ytterst lämplig för att besvara syftet och frågeställningarna i denna uppsats.

4. Resultat

Detta avsnitt består av resultatet från intervjuer med kommuner som upprättat hållbarhetsredovisning samt intervjuer med revisorer och rådgivare.

4.1 Kommuner som hållbarhetsredovisar

I detta avsnitt presenteras resultatet från intervjuer med representanter från svenska kommuner som genomfört separata hållbarhetsredovisningar för verksamhetsåret 2018 eller senare. Det är 8 kommuner av totalt 290 som uppfyller dessa krav, se Tabell 2. De är indelade i kommungrupperna A-C. Av dessa åtta kommuner är det fem stycken som har tackat ja till och genomfört en intervju, se fetstilt i Tabell 2.

Tabell 2 Hållbarhetsredovisande kommuner

Tabellen visar en lista över kommuner som hållbarhetsredovisar, indelat i respektive kommungrupp.

KOMMUNGRUPP A	KOMMUNGRUPP B	KOMMUNGRUPP C
Malmö Huddinge Kungsbacka Trelleborg Vaxholm	Linköping	Västervik Ystad

Intervjupersonerna fick svara på frågor kring drivkrafter, utformning och utmaningar kopplat till den egna hållbarhetsredovisningen och även dela med sig av vilka utmaningar de tror att kommuner som vill börja hållbarhetsredovisa kommer att stöta på. Svaren presenteras i fem avsnitt utifrån dessa frågor. Nedan följer en lista över intervjupersonernas befattning inom respektive kommun:

- Malmö stad – Utvecklingssekreterare och analytiker vid avdelningen Analys och hållbarhet, inom enheten Statistik och analys
- Huddinge kommun – Hållbarhetsstrateg vid Samhällsbyggnadsavdelningen
- Kungsbacka kommun – Specialist inom hållbarhet
- Vaxholm stad – Hållbarhetschef
- Västervik kommun – Hållbarhetsstrateg vid Samhällsbyggnadsenheten

4.1.1 Drivkrafter

Detta avsnitt handlar om vilka drivkrafter kommunerna har kring att hållbarhetsredovisa och de kan delas in i sju kategorier, se Tabell 3.

Tabell 3 Drivkrafter

Tabellen visar identifierade drivkrafter för kommuner som hållbarhetsredovisar och vilka kommuner som tagit upp respektive kategori.

DRIVKRAFT	KOMMUN
Politiska ambitioner	Malmö, Kungsbacka, Vaxholm, Västervik
Legitimitet	Malmö, Vaxholm
Planer, avtal och målstyrningsdokument	Huddinge, Kungsbacka
Uppkomsten av Agenda 2030	Malmö
Transparens	Vaxholm
Möjliggör jämförelse	Västervik
Engagemang	Västervik

Den allra vanligaste drivkraften till att kommuner hållbarhetsredovisar är politiska ambitioner, vilken nämns av fyra kommuner. I Malmö så värdesatte politiken tidigt arbetet med hållbarhet och det inleddes redan när Milleniemålen och Agenda 21 var aktuella. Kungsbacka nämner politiska målsättningar som tjänstemännen inom kommunen ska förhålla sig till som en viktig drivkraft till att hållbarhetsredovisa. I Vaxholm är det politiskt beslutat att kommunen ska implementera Agenda 2030 i alla verksamheter. För Västervik så är politikens efterfrågan den främsta drivkraften då den visar hur kommunen ligger till när det kommer till hållbar utveckling och kan agera planeringsunderlag inför den framtida budgeten.

Legitimitet nämns som en viktig drivkraft av två kommuner. Malmö har under en längre tid haft höga ambitioner och profilerat sig som en stad som jobbar aktivt och systematiskt med hållbarhetsfrågor. Vaxholm menar att en hållbarhetsredovisning kvalitetssäkrar strukturen i kommunens hållbarhetsarbete så att den går i linje med resten av kommunens strukturer för planering, genomförande och redovisning.

Huddinge och Kungsbacka nämner planer, avtal och målstyrningsdokument med hållbarhetsfokus som en viktig drivkraft. För Huddinge är "ett Hållbart Huddinge 2030" den främsta drivkraften till att ta fram en hållbarhetsredovisning. Det är en plan med långsiktiga mål för en hållbar och önskvärd samhällsutveckling i Huddinge fram till år 2030. I samband med att denna plan togs fram så beslutades det nämligen att kommunen ska ta fram en hållbarhetsredovisning vart fjärde år, en gång per mandatperiod, för att följa upp hur det går med målen inom kommunen. Utöver att Kungsbacka jobbar utifrån de globala målen så förhåller de sig till den svenska "klimatlagen" som agerar regelverk och bidrar med målstyrningsdokument. Eftersom

kommuner inte har något lagkrav på sig att ta fram en hållbarhetsredovisning så menar Kungsbacka att lagen främst fungerar som en påminnelse att kommunen måste, och vill, jobba med hållbarhet.

I Malmö har uppkomsten av Agenda 2030 varit en drivkraft i sig då den är formulerad på ett sätt som både tilltalar och manar till arbete. Malmö menar också att den lanserades vid rätt tidpunkt eftersom det är nu, mer än någonsin tidigare, som konsekvenserna av klimatförändringarna syns och allt fler förstår att dessa globala problem delvis går att lösa på lokal nivå.

“Om man har gjort det innan, man har byggt på de erfarenheterna och det har blivit otroligt mycket mer angeläget de här sista åren och så kommer då Agenda 2030 vid rätt tid som just det här kommunikativt attraktivt förpackade konceptet, och då hakar man direkt på för man har redan lagt ut en grund och det finns en vilja i staden att arbeta med detta.” (Malmö stad).

Ytterligare en drivkraft för Vaxholm är transparens. De ser hållbarhetsredovisning som en kvalitetssäkring som synliggör vad kommunen gör inom hållbarhet och även vilken effekt det ger.

Västervik tar upp ytterligare två drivkrafter. Den ena handlar om att hållbarhetsredovisning möjliggör en jämförelse av hållbarhetsarbetet mellan kommuner och riket i stort. Den andra handlar om engagemang hos en driven person inom den egna verksamheten. I Västervik var det hållbarhetsstrategen som drev arbetet och under en tjänstledighet under en period så slutade det med att det inte blev någon hållbarhetsredovisning för det året. När hållbarhetsstrategen kom tillbaka återgick kommunen till att hållbarhetsredovisa. Sedan dess har åtgärder vidtagits för att en liknande situation inte ska inträffa igen, bland annat genom att lära upp andra inom kommunen och de har även börjat fundera på om hållbarhetsredovisandet kan förenklas och endast beskrivas på hemsidan istället.

4.1.2 Prioriterat innehåll

Detta avsnitt handlar om vad kommunerna anser är viktigt att ha med i en hållbarhetsredovisning.

Samtliga kommuner tycker att det är viktigt att skapa ett tydligt underlag för dialog mellan de förtroendevalda och den kommunala organisationen. Samtliga utgår ifrån de globala målen i Agenda 2030 när de redovisar sitt hållbarhetsarbete.

Malmö följer upp samtliga globala mål inför varje ny mandatperiod så att det nya styret har en uppdaterad hållbarhetsredovisning att ta ställning till när de ska sätta budgeten. Övriga år har Malmö valt att ta fram en hållbarhetsredovisning med behovsstyrda teman eller fokusområden eftersom många mål är trögrörliga och inte förändras så mycket på ett år. På så sätt menar kommunen att den blir mer

resurseffektiv i sin måluppföljning. Exempelvis så påvisade hållbarhetsredovisningen från 2019 störst utmaningar inom social hållbarhet så hållbarhetsredovisningen för verksamhetsår 2020 hade fokus på social hållbarhet. I nästa års hållbarhetsredovisning planerar Malmö inte att följa upp målen utan istället se över hur styrningen för att uppfylla de globala målen ser ut. Syftet med detta är att identifiera luckor och se om dessa skulle kunna fyllas med hjälp av särskilda program, strategier och policys, eller om det i vissa fall inte behövs någon stark styrning för att uppnå ett mål.

Kungsbacka lyfter vikten av att redovisa framtida utmaningar så att politiken och invånarna får en tydlig bild av vilka insatsområden som bör prioriteras och som kommunen faktiskt kan agera och göra nytta inom.

I Huddinge och Västervik är det viktigt att få reda på om arbetet går åt rätt håll och sätta det i relation till omvärlden på både nationell, regional och lokal nivå så att det kan fattas bra beslut kring det framtida hållbarhetsarbetet inom kommunen. För Vaxholm är målet detsamma som för Huddinge och Västervik med tillägget att de vill redovisa framtida mål och de största framtida utmaningarna.

Västervik kommun lyfter vikten av att skapa en bredd i hållbarhetsredovisningen genom att bygga upp strukturen utifrån de globala målen som på ett pedagogiskt sätt hanterar och integrerar ekonomisk, miljömässig och social hållbarhet med varandra. När Västervik först började hållbarhetsredovisa utgick de ifrån Agenda 2030s föregångare Agenda 21 som endast följde upp ekologiska hållbarhetsfrågor. Politiken efterfrågade sedan ett bredare hållbarhetsperspektiv vilket ledde till att Västervik började använda sig av de nationella miljömålen, folkhälsomålen, ekonomiska mål från Tillväxtverket samt kommunens egna ekonomiska mål. Det var först 2018 som kommunen anpassade hållbarhetsredovisningens struktur efter de globala målen eftersom kunskapen och förståelsen kring hur agendan skulle tillämpas var begränsad inom både den egna kommunen och Sverige som stort.

4.1.3 Standarder och riktlinjer - vilka och varför?

Detta avsnitt handlar om vilka standarder och/eller riktlinjer kommuner utgår ifrån när de redovisar sitt arbete med hållbarhet och varför de har valt just dessa.

Varken Malmö eller Huddinge följer någon standard utöver de globala målen i Agenda 2030. Som togs upp i föregående avsnitt så följer Malmö upp samtliga globala mål vart fjärde år inför varje ny mandatperiod och övriga år är det en mer avgränsad redovisning med ett visst fokusområde. På grund av denna fluktuerande utformning så ser Malmö inte något behov av att ta fram eller använda sig av någon slags standard. Huddinge inspirerades av en standard vid namn "Hållbara städer" som togs fram av SiS vilket hjälpte dem med att integrera hållbarhet i sin styrning och komma fram till hur uppföljning skulle kunna gå till. De hållbarhetsredovisar inte varje år, men när de tog

fram sin senaste hållbarhetsredovisning så var fokus på att följa upp samtliga mål i Agenda 2030.

Kungsbacka och Västervik utgår båda från nyckeltal hämtade från Kolada (en kommun- och landstingsdatabas). Dessa nyckeltal har tagits fram genom regionala och kommunala analyser och beskriver resurser, volymer och kvalitet i samtliga kommuners och regioners verksamheter (Boverket, 2020c). De båda kommunerna kompletterar nyckeltalen med en form av lokala riktlinjer som är mål anpassade utifrån de egna förutsättningarna. Utöver detta så följer Kungsbacka det så kallade Borgmästaravtalet (en europeisk modell med syfte att implementera EU:s klimat- och energipolitiska mål), men detta täcker endast in strategier kring klimat.

Västervik utgår, som nämnt i föregående avsnitt, ifrån Agenda 2030 samt ekonomisk, miljömässig och social hållbarhet när de bygger upp sin hållbarhetsredovisning. Enligt kommunen möjliggör detta en standardiserad redovisning. Västerviks hållbarhetsstrateg är samordnare av underlaget till hållbarhetsredovisningen och till sin hjälp har strategen "Hållbarhetsnätverket" vilket är ett nätverk med representanter från samtliga förvaltningar och kommunala bolag, där utvecklingsplanerare och strateger kan bidra med sina kunskaper inom olika områden.

Vaxholm utgår, precis som övriga kommuner, ifrån Agenda 2030 vid utformning av sin hållbarhetsredovisning, med skillnaden att de valt ut 11 av de globala målen som prioritet samt lägger mycket fokus på miljömässig och social hållbarhet. Utöver denna prioritering så håller Vaxholm på med att ta fram en hållbarhetsstrategi som ska översätta de globala målen till en lokal kontext med målsättningar, redogörelse av vad som gjorts, vad som görs i nuläget samt vad de planerar att göra i framtiden. Vaxholm har en historia av att upprätta hållbarhetsredovisning och har under hela tiden brottats med hur strukturen ska se ut. Eftersom många företag använder sig av GRI-upplägget så började Vaxholm redovisa med det som standard, men det visade sig vara olämpligt för offentlig verksamhet.

"Det blir krystat, det finns saker som inte går att översätta till offentlig verksamhet från ett företags klimat och kultur. Då blir det konstigt bara och då kommer vi inte få det resultat vi vill med redovisningen; att man ska ta sig an den, att man ska få kommunperspektivet och att man som medborgare, som är bland de största intressenterna, [ska] känna att man får ett nuläge utan [att] det blir en massa annat." (Vaxholm stad).

4.1.4 Upplevda utmaningar

I detta avsnitt beskriver kommunerna vilka utmaningar de har stött på i sitt arbete med att ta fram en hållbarhetsredovisning.

För att göra detta avsnitt mer överskådligt och lättläst inleds det med Tabell 4. I den återfinns åtta identifierade utmaningskategorier och vilka kommuner som passar in under respektive kategori. Prioriteringsordningen baseras på vilken utmaningskategori som flest kommuner har gemensamt och går sedan nedåt. De två översta kategorierna kommer att presenteras var för sig med exempel från aktuella kommuner och övriga presenteras i ett separat gemensamt avsnitt.

Tabell 4 Utmaningar

Tabellen visar identifierade utmaningskategorier och vilka kommuner som kan placeras inom respektive kategori.

UTMANING	KOMMUN
Otillräckliga nyckeltal	Malmö, Kungsbacka, Vaxholm
Bristande kompetens/kunskap	Malmö, Huddinge, Vaxholm
Agenda 2030 svårtolkat	Malmö
Jobba integrerat med ekonomisk, miljömässig & social hållbarhet	Malmö
Långsiktighet	Huddinge
Utformning	Vaxholm
Rådighet	Vaxholm
Inga utmaningar	Västervik

Otillräckliga nyckeltal

Tre kommuner ser otillräckliga nyckeltal som en utmaning, vilket gör den till en av de vanligaste utmaningarna. Malmö har ambitionen att ta fram egna lokala indikatorer så att det blir lättare att följa upp, peka ut aktuella prioriteringar och justera budgeten regelbundet, men det är svårt att översätta de globala målen till en lokal kontext. Det finns nationella indikatorer framtagna av SCB och RKA för att just kommuner ska kunna följa upp Agenda 2030, men de har brister eftersom det är svårt att översätta globala indikatorer till nationell nivå och sedan göra dem gångbara i alla kommuner och regioner.

Även Kungsbacka kompletterar med egna nyckeltal utöver de som Kolada tagit fram eftersom de inte är tillräckligt anpassade för kommunen. Något Kungsbacka hade velat se är en databas som samlar all information på ett och samma ställe och att det blir tillgängligt för alla att ta del av:

“Vi jobbar ju naturligtvis med egna nyckeltal som vi kompletterar analyserna med men det hade varit bra om man hade lyckats hitta [...], det finns ju data någonstans, och att vi kunde ha det samlat i Kolada. Nu har jag sett att SCB har tagit fram en egen modul för hållbarhet. Jag vill ju inte att det ska hända på en massa ställen, jag vill ha det på ett ställe så att det är tillgängligt både för invånarna och för oss att jobba med.” (Kungsbacka kommun).

Ett område som Vaxholm behöver ta hänsyn till och som är en utmaning är hur statistiska data ska hanteras. Vaxholm har olika mycket möjlighet att genomföra åtgärder och samla in data som rör miljömässig och social hållbarhet. Som en mycket liten kommun så har Vaxholm begränsade möjligheter att genomföra åtgärder, mäta effekter och producera data inom miljömässig hållbarhet som är anpassad för lokal nivå. Detta beror på att information om miljömässig hållbarhet ofta sträcker sig över stora områden, inte är koncentrerad inom ett visst område och kräver datainsamling under lång tid. Vaxholm betonar att det är utmanande att få till prioriteringar av resurser till frågor där man inte kan visa resultat inom en mandatperiod.

Bristande kompetens/kunskap

Tre kommuner har upplevt bristande kompetens och kunskap om hållbarhetsredovisning som en utmaning, vilket gör den till en av de vanligaste utmaningarna. I Huddinge var det till en början svårt att få fram en arbetsgrupp med rätt kompetens att följa upp målen i hållbarhetsredovisningen och för Malmö har det varit svårt att få fram och följa upp kvalitativa nyckeltal. Det krävs mer kvalitativa metoder för att kunna rikta insatser mot speciellt utsatta individer, något Malmö inte har så stor erfarenhet och kunskap kring.

En utmaning i Kungsbacka har varit svaga politiska påtryckningar att arbeta med hållbarhetsfrågor inom kommunen. Kungsbacka tror att detta beror på att politikerna inte har vant sig vid att arbeta med hållbarhet och att de behöver få mer kunskap om det så att det lyfts fram vid målsättning och budgetering.

Kungsbacka baserar sitt hållbarhetsarbete på kunskap om hur läget ser ut snarare än att styra genom mål, handlingsplaner och strategier som inte leder någonstans. De diskuterar vilka problem det finns och hur dessa ska kunna åtgärdas och låter sedan resultatet av detta styra hur de ska gå vidare. Det är inte hållbarhetsredovisningen i sig som är det viktigaste utan det är snarare dialogerna som uppstår kring resultatet av en prövad åtgärd. Oftast behövs inte ens en budget för att påbörja åtgärder, det räcker med att förändra arbetssättet. Något som borde vara enkelt har blivit så komplicerat, handling borde gå före att sätta fina mål och ta fram en massa strategier enligt Kungsbacka.

Övriga utmaningskategorier

En annan utmaning som Malmö upplever är tolkningen av Agenda 2030. Inom en del verksamheter förekommer det arbete som är i linje med Agenda 2030 men som inte identifieras som det, och i andra så kallas det Agenda 2030-arbete men är i själva verket något annat.

En annan utmaning i Malmö är att jobba integrerat med samtliga tre hållbarhetsdimensioner. Ofta faller en eller två bort då uppfattningen är att det inte går att påverka den eller de dimensionerna inom en viss verksamhet. Malmö menar här att det är viktigt att inte bryta ut vissa delar utan istället jobba mot att identifiera hur de tre hänger ihop.

En framtida utmaning i Huddinge är hur hållbarhetsredovisningen ska anpassas till nya målsättningar och budgeteringar inom organisationen eftersom det kan vara svårt att skapa långsiktighet i en ständigt föränderlig organisation.

En kontinuerlig utmaning i Vaxholm är att hitta en lämplig struktur för innehållet i redovisningen. Det är idag väldigt få kommuner som årligen hållbarhetsredovisar så Vaxholm har inte haft några exempel att utgå ifrån och ta efter. Istället har fokus blivit att hitta en egen utformning, vilket har varit svårt.

“Det har varit svårt att landa rätt och att hitta rätt omfång. Vad är det som ska vara med, hur mycket ska vi fokusera på och hur ligger vi till nu? [Ska vi fokusera på] vad som har gjorts eller det här med prioritering framåt?” (Vaxholm stad).

En annan utmaning i Vaxholm har varit att rama in och begränsa vad det är kommunen ska ha rådighet över och mandat inom. Det är svårt att komma fram till vem det är som ska bestämma vad som ska prioriteras eftersom det är viktigt att ta hänsyn till flera olika perspektiv kring vad som är viktigt. Politiken, medborgarna och tjänstemännen har alla olika syn på vad som är viktigt. Hållbarhetsmålen säger en sak och folkhälsomålen säger en annan. Därför anser Vaxholm att hållbarhetsredovisningen ska ha en stor bredd för att täcka in så många perspektiv som möjligt, vilket kan vara mycket svårt i en så stor och komplex organisation som en kommun är.

Västervik säger sig inte ha stött på så mycket utmaningar i hållbarhetsredovisandet. Det viktiga är att ha ett bra underlag med mätetal inom kommunen och endast mäta sådant som går att följa upp på ett bra sätt snarare än att mäta allt, vilket kan vara mycket komplicerat och ta lång tid. Mätmetoderna utvecklas dessutom hela tiden. I de fall mer komplicerade mätetal behövs, t.ex. rörande folkhälsa och sociala frågor, så använder sig kommunen av nationella och regionala enkäter.

4.1.5 Potentiella utmaningar

I detta avsnitt beskriver kommunrepresentanterna vilka utmaningar de tror att kommuner som vill börja hållbarhetsredovisa kommer stöta på.

För att göra detta avsnitt mer överskådligt och lättläst inleds det på liknande sätt som 4.1.4 med en tabell (Tabell 5). I den återfinns åtta identifierade utmaningskategorier för kommuner som vill börja hållbarhetsredovisa samt vilka kommuner som tagit upp denna utmaning inom respektive kategori. Prioriteringsordningen baseras på vilken utmaningskategori som flest kommuner har gemensamt och går sedan nedåt. De fyra översta kategorierna kommer att presenteras var för sig med exempel från aktuella kommuner och övriga presenteras i ett separat gemensamt avsnitt.

Tabell 5 Utmaningar

Tabellen visar identifierade utmaningskategorier för kommuner som vill börja hållbarhetsredovisa och vilka kommuner som tagit upp respektive kategori.

UTMANING	KOMMUN
Resursbrist och storlek på kommunen	Malmö, Huddinge, Vaxholm, Västervik
Integrering och samverkan	Malmö, Huddinge, Vaxholm
Det kommunala självstyret och politiskt intresse	Huddinge, Vaxholm
Användandet av Agenda 2030	Huddinge, Västervik
Gammalt miljötänk	Kungsbacka
Inbyggd kortsiktighet i kommunen	Kungsbacka
Hitta egen struktur	Vaxholm
Saknas stödstruktur	Vaxholm

Resursbrist och storlek på kommunen

Fyra kommuner lyfter utmaningar kring resursbrist och storlek på kommunen, vilket gör den till den främsta utmaningskategorin. Alla fyra ser utmaningar för mindre kommuner då de ofta saknar de personalresurser och finansiella resurser som krävs för att sammanställa det material som ska vara med i redovisningen. Ofta saknas också den kompetens som krävs för att samordna arbetet, ge stöd till förvaltningarna och ta fram en modell för uppföljning. De flesta kommunerna i Sverige är ganska små så att sätta igång ett arbete med en så ambitiös utgångspunkt som Agenda 2030 med en deadline satt till år 2030 är en stor utmaning. Malmö menar att detta kräver en systematik genom hela processen, från planering till genomförande och uppföljning.

En lösning på denna utmaning, som tas upp av Huddinge, Vaxholm och Västervik, hade varit för närliggande kommuner att samarbeta med varandra och ta fram en hållbarhetsredovisning tillsammans, som sträcker sig över flera kommuner. Detta är något Västervik redan gör idag genom att samarbeta med kommuner inom Kalmar län. Vaxholm menar att denna typ av samarbete gör att personer med olika kompetenser kan gå samman och utbyta kunskaper och erfarenheter med varandra, vilket kan effektivisera och förenkla redovisningsprocessen avsevärt.

Både Huddinge och Vaxholm tror att hjälp i form av Kolada-indikatorer och stöd från organisationer som SKR kan underlätta för kommuners hållbarhetsredovisning.

”Jag tror att sådana här organisationer som SKR och aktörer som Kolada, RKA och även statliga stöd som till exempel SCB och nya samordnaren för Agenda 2030 i Sverige [kan vara till hjälp]. Man behöver göra det lätt för kommuner så att inte alla behöver uppfinna sitt eget system. Hållbarhet brukar man ju prata om att det ska vara lätt att göra rätt [...]. Det skulle behövas stöd för kommuner så att många kommuner kan göra det här.” (Huddinge kommun).

Vaxholm menar att det viktiga här är att få kommuner att prioritera hållbarhetsfrågor då det finns mycket som kommuner gör, och kan göra, som inte finns dokumenterat.

Västervik hävdar att större kommuner också stöter på utmaningar och förklarar att om det är en för stor organisation med många anställda och avdelningar med människor som inte känner till varandra blir det mycket svårt att skapa sig en överblick över arbetet inom kommunen och få reda på vem som är ansvarig över vad. Det tar även tid att få igenom beslut kring åtgärder eftersom det är många mellanchefer och liknande som behöver vara delaktiga i besluten.

Integrering och samverkan

Utmaningar kopplat till integrering och samverkan är bland de främsta utmaningarna då tre kommuner tar upp dessa. Malmö menar att det är svårt att arbeta med Agenda 2030 eftersom det kräver ett horisontellt angreppssätt och samverkan mellan samtliga verksamheter, medan en kommun normalt sett jobbar vertikalt och varje organisatorisk nivå har sina egna prioriterade målsättningar och finansiella resurser. Styrningen är med andra ord inkompatibel just nu och behöver justeras om Agenda 2030-arbetet ska bli så bra som möjligt.

Huddinge och Vaxholm har en lite annan syn på styrningen. De menar att hållbarhetsarbetet behöver integreras i kommunens befintliga system och ordinarie arbete så att det inte är ett fåtal personer som får kämpa vid sidan om, speciellt inom mindre kommuner. Enligt Huddinge behöver det finnas ett samarbete och en överenskommelse mellan politik och förvaltning för att arbetet ska bli långsiktigt. Det behöver också finnas en tydlig struktur och systematik så att lämpliga förvaltningar kan implementera det som överenskommelsen leder fram till. Denna samordning kan vara mycket svår då en kommun består av många olika förvaltningar och partier som har sina prioriteringar, dessutom byts personer ständigt ut på olika nivåer.

Det kommunala självstyret och politiskt intresse

Två kommuner lyfter utmaningar inom politiken. Huddinge konstaterar att ingen statlig myndighet kan gå in och säga hur de ska utforma sin hållbarhetsredovisning eftersom det är politikerna inom en kommun som tar beslut. Därför behöver kommunen hitta andra strategier för att komma fram till hur hållbarhetsredovisningen ska se ut. Det viktiga här är att sätta egna mål och inte bara utgå ifrån nationella mål och strategier, menar Huddinge.

Enligt Vaxholm är intresse hos politiker och medborgare avgörande för hållbarhetsredovisningens framgång. Vaxholm gick från att ha ett kommunalråd som inte alls tyckte att hållbarhetsfrågor var något som skulle prioriteras till att ha ett som efterfrågar det. Vaxholm är säker på att alla kommuner har medborgare som är intresserade av att få reda på hur deras kommun arbetar med hållbarhet, speciellt på senare år.

Användandet av Agenda 2030

Två kommuner tar upp utmaningar kring användandet av Agenda 2030 som ett ramverk/en standard för redovisning. Huddinge ser Agenda 2030 som ett bra ramverk att utgå ifrån när en kommun ska börja hållbarhetsredovisa eftersom det finns uttryckta målsättningar, men det finns utmaningar. Det behöver finnas en kompetens som spänner över både miljö, näringsliv, samhällsbyggnad, ekonomiska frågor och social hållbarhet, vilket kan vara svårt att finna och samordna inom en kommun.

Västervik kommun tror att en anledning till att många kommuner inte hållbarhetsredovisar är att de känner motvilja inför att redovisa enligt Agenda 2030 då de tror att de måste mäta allt. Västervik anser att denna oro är onödig och rekommenderar kommuner att använda data som passar den egna kommunen, titta på Kolada-indikatorer för att kunna jämföra med andra och sedan komplettera med lokala nyckeltal och mål.

Övriga utmaningskategorier

Kungsbacka och Vaxholm tar vardera upp två andra typer av utmaningar. Kungsbacka har uppfattningen att många kommuner lever kvar i det gamla miljötänket och att det leder till handlingsförlamning från politikens sida.

“Hela hållbarhetsarbetet är ju på något sätt emanerat ur miljömålen och ofta så har det ju förknippats med att det kostar någonting. Eller också kostar en förändring att jag som individ får en sämre [levnadsstandard] och då är det politiken som inte vågar.” (Kungsbacka kommun).

Kungsbacka har dock sett ett paradigmskifte de senaste åren och idag verkar det finnas en större vilja hos individen att leva mer hållbart och också en större förståelse för hur viktigt det är. Det är inte längre nischat att jobba med hållbarhet, något Kungsbacka tror är delvis tack vare företagens driv inom området.

Kungsbacka har även identifierat en utmaning kopplad till det ekonomiska systemet. Hållbarhet kräver långsiktighet men det ekonomiska systemet är idag väldigt kortsiktigt eftersom budgetar sätts och redovisningar görs årligen.

Vaxholm ser jakten på den egna strukturen som en stor utmaning för kommuner som vill börja hållbarhetsredovisa. Det finns ingen universell standard som funkar för alla, utan kommuner behöver hitta vad som är viktigt för dem att lyfta. Att komma igång är en av de svåraste utmaningarna. I början är det också viktigt att vara kontinuerlig och inte tappa drivkraften. Det kanske inte är så många som läser den första redovisningen men efter några år kommer det uppstå en efterfrågan, så var det iallafall för Vaxholm.

En annan aspekt som enligt Vaxholm försvårar för kommuner är att det inte finns någon nationell, regional eller lokal stödstruktur. Varken länsstyrelserna eller SKR stöttar arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning. Kolada-indikatorer finns, men de är begränsade och tar inte upp specifika mål från Agenda 2030.

4.2 Intervjuer med revisorer och rådgivare

I detta avsnitt presenteras svaren från intervjuer med representanter från två revisionsbyråer, två rådgivare inom strategisk kommunikation och en rådgivare inom kommunal redovisning.

Intervjupersonerna fick svara på frågor om möjligheter, drivkrafter och utmaningar kring hållbarhetsredovisning inom kommuner. Svaren presenteras i tre avsnitt utifrån dessa frågor. Nedan följer en lista över intervjupersonerna och deras befattning:

- Revisor 1 – Auktoriserad revisor och certifierad kommunal yrkesrevisor
- Revisor 2 – Affärsrådgivare inom ekonomi och hållbarhet
- Rådgivare 1* – Kommunikationskonsult inom strategisk kommunikation med fokus på hållbarhetskommunikation
- Rådgivare 2* – Kommunikationskonsult inom strategisk kommunikation
- Rådgivare 3 – Professor i redovisning och kanslichef inom kommunal och regional externredovisning

*Rådgivare 1 och 2 tillhör samma aktör och genomförde intervjun tillsammans.

4.2.1 Möjligheter

Den första frågan som ställdes till revisorerna och rådgivarna handlade om vilka möjligheter de ser att kommuner har att hållbarhetsredovisa.

Samtliga anser att det finns goda möjligheter för kommuner att implementera en hållbarhetsredovisning. Revisor 2 konstaterar att i princip allting inom kommunal verksamhet kan kopplas till hållbarhet på något sätt och att många medborgare vill ta del av hur kommunen arbetar och tänker kring sitt hållbarhetsarbete. Att ge kommuninvånarna en större insyn kring hur de offentliga skattemedlen används och hur arbetet inom hållbarhet följs upp är viktigt och påvisar en transparens i arbetet, menar Rådgivare 2.

Rådgivare 1, 2 och 3 anser att kommuner har samma möjligheter som andra organisationer att hållbarhetsredovisa och tycker att det är förvånande att kommuner inte har samma lagkrav på sig som företag har. Rådgivare 3 lyfter det faktum att en kommun är en heterogen verksamhet som ansvarar över olika typer av förvaltningsområden och att detta kan göra hållbarhetsredovisning komplicerat, men konstaterar att det finns stora privata företag med liknande förutsättningar som ändå hållbarhetsredovisar. Även hållbarhetsredovisningar framtagna av företag har brister, men de har ändå lyckats komma en bra bit på vägen, menar Revisor 1.

Revisor 1 för även fram att det främst är större kommuner som hållbarhetsredovisar idag, som till exempel Malmö, men att det är möjligt för mindre kommuner också, då det går att genomföra med relativt begränsade resurser.

4.2.2 Drivkrafter

Den andra frågan som ställdes handlade om vilka typer av drivkrafter intervjupersonerna identifierar att kommuner kan ha kring hållbarhetsredovisning.

Drivkrafterna presenteras utifrån nio olika kategorier i Tabell 6. Kategorier som två eller flera intervjupersoner har tagit upp kommer att presenteras i separata avsnitt. Övriga kommer att presenteras i ett gemensamt avsnitt.

Tabell 6 Drivkrafter

Tabellen visar identifierade drivkrafter för kommuners hållbarhetsredovisning enligt revisorer och rådgivare.

DRIVKRAFT	INTERVJUPERSON
Intressenter	Revisor 1, Revisor 2, Rådgivare 3
Kognitiva påverkansfaktorer	Rådgivare 1, Rådgivare 2
Samarbete	Rådgivare 1, Rådgivare 2
Legitimitet	Rådgivare 1, Rådgivare 3
Transparens	Revisor 2
Politisk ambition	Rådgivare 2
Stolthet/Visa upp sig	Rådgivare 2
Engagemang	Rådgivare 3
Uppmuntran från rådgivare	Rådgivare 3

Intressenter

Tre intervjupersoner, Revisor 1, Revisor 2 och Rådgivare 3, nämner kommunens intressenter som en viktig drivkraft bakom framtagandet av en hållbarhetsredovisning, vilket gör det till den främsta drivkraften. Medborgare, politiker, personal inom kommunen eller regionen, privata näringslivet i området, ideella föreningar, stiftelser och andra typer av verksamheter vill veta hur kommunen arbetar med hållbarhet. Revisor 2 nämner att medborgare ställer allt fler krav på företag och organisationer och vill veta hur de arbetar med hållbarhet, vilket också kan appliceras på kommuner. Rådgivare 3 konstaterar att om hållbarhet och miljö står högt upp på den politiska agendan är det ett tecken på att väljarna har ett intresse för denna typ av information och tycker att det är viktigt. Både Revisor 1, Revisor 2 och Rådgivare 3 tror att dokumentation av hållbarhetsarbete är viktigt, både för nya potentiella medborgare och vid rekrytering av nya medarbetare inom kommunen. Även nuvarande medarbetare på kommunen har ett intresse av dessa frågor då de vill ha en insyn i vad den egna arbetsgivaren gör, menar Revisor 2. Revisor 1 tror att närliggande kommuner och regioner kan vara intresserade av att se hur andra inom samma sektor arbetar med hållbarhetsfrågor.

Kognitiva påverkansfaktorer

Två intervjupersoner, Rådgivare 1 och Rådgivare 2, lyfter kognitiva påverkansfaktorer som en drivkraft. Rådgivare 2 anser att en känsla av att det är viktigt för kommunen är avgörande för om de väljer att hållbarhetsredovisa eller inte. Även en känsla av ansvar är en form av kognitiv påverkansfaktor som kan motivera ett behov av en hållbarhetsredovisning. Rådgivare 1 förklarar att kommunen i många fall är en av de största arbetsgivarna på en ort och har ansvar för många människors arbetsliv och att det därför är rimligt att förvänta sig att kommunen jobbar med hållbarhetsfrågor.

En styrka hos kommuner är att de finns till för det allmänna bästa och redan har mycket ansvarstagande inbyggt i sin verksamhet. De bär inte den ofta negativt associerade stämpeln av att bara vara en vinstdrivande verksamhet på samma sätt som företag gör även när de försöker påvisa andra drivkrafter, förklarar Rådgivare 1. Även Rådgivare 2 tar upp ansvarsperspektivet och menar att kommuninvånare ska ha rätt till att få reda på hur kommunen jobbar med hållbarhetsfrågor ur ett bredare perspektiv och inte bara information som att de energieffektiviserar genom att byta glödlampor.

Samarbete

Samarbeten mellan flera olika aktörer är en viktig drivkraft enligt Rådgivare 1 och 2. Rådgivare 2 beskriver vikten av att involvera fler i samhället och konstaterar att det behöver finnas en dialog mellan flera olika aktörer för att skapa utveckling och hitta nya möjligheter. Rådgivare 1 konstaterar att företag oftast inte samarbetar med kommuner trots att det finns många områden de skulle kunna arbeta inom tillsammans. Detta kan bero på att företagare ofta har synsättet att kommuner finns till främst av andra skäl än för just företagare. Hållbarhet skulle därför kunna vara en väg in i samarbeten mellan kommuner och företag, menar Rådgivare 1.

Legitimitet

Två intervjupersoner, Rådgivare 1 och Rådgivare 3, lyfter legitimitet som en drivkraft och menar att det handlar om anseende och att sticka ut från mängden. Många kommuner jobbar aktivt med hållbarhet men ofta är det svårt att bevisa det och skapa det anseende som de "förtjänar". Detta tror Rådgivare 1 är något som en hållbarhetsredovisning skulle kunna bidra till.

Övriga drivkrafter

Revisor 2 lyfter fram transparens som en viktig drivkraft och menar att kommunen borde vilja visa upp sitt arbete, både för att visa att de ligger i framkant och att de tar frågorna på stort allvar. Revisorns förhoppning är att både politiker och tjänstemän ska vilja arbeta hållbart för att bidra till de globala målen på lokal nivå.

Rådgivare 2 nämner ytterligare två drivkrafter och den ena är att en politisk ambition att hållbarhetsredovisa kan vara avgörande för om det blir av eller inte. Den andra handlar om stolthet och en vilja att visa upp sig. Genom att redovisa vilka

insatser som görs kan kommunen bygga upp en stolthet över den egna organisationen. Detta har rådgivaren sett inom näringslivet när det kommer till hållbarhetsarbete och kommunikation kring hållbarhet, och konstaterar att det bör vara överförbart på en kommun. Rådgivare 2 nämner även arbetsgivarvarumärke som en möjlig drivkraft och menar här att kommunen kan ge intrycket av att vara en attraktiv arbetsgivare med höga målsättningar inom miljö och hållbarhet genom att välja miljövänligare alternativ i sin dagliga verksamhet.

Rådgivare 3 nämner ytterligare två drivkrafter och den första är närvaron av en eldsjäl på politisk- eller tjänstemannanivå som engagerar sig i ämnet och hittar sätt att arbeta med det. Den sista drivkraften som tas upp av Rådgivare 3 är uppmuntran. Rådgivaren berättar om en rekommendation kring innehåll i förvaltningsberättelsen som RKR tog fram 2019 inom lagen för bokföring och redovisning. En av de frivilliga rekommendationerna rör redovisning av hållbarhetsarbete och den lyder såhär:

”Viktiga förhållanden kan också vara sådana hållbarhetsaspekter som är viktiga för att förstå den kommunala koncernens utveckling, ställning och resultat. Det kan ta sin utgångspunkt i dimensioner om hållbar utveckling; den ekonomiska, sociala och miljömässiga.”

Rådgivare 3 menar att denna frivilliga rekommendation uppmuntrar kommuner till att redovisa hållbarhet i sin förvaltningsberättelse.

4.2.3 Utmaningar

Den tredje frågan som ställdes till revisorer och rådgivare handlade om vilka typer av utmaningar de ser att kommuner kan ha kring hållbarhetsredovisning.

Utmaningarna presenteras utifrån tre olika kategorier i Tabell 7.

Tabell 7 Utmaningar

Tabellen visar identifierade utmaningskategorier för kommuners hållbarhetsredovisning enligt revisorer och rådgivare.

UTMANING	INTERVJUPERSON
Struktur	Revisor 1, Revisor 2, Rådgivare 1, Rådgivare 2, Rådgivare 3
Begränsade resurser	Revisor 2, Rådgivare 2, Rådgivare 3
Politik	Revisor 2, Rådgivare 2

Struktur

Strukturella utmaningar är den vanligast förekommande utmaningen eftersom samtliga intervjupersoner tagit upp denna. Revisor 1 ser att det finns en vilja och ett intresse

hos kommuner att arbeta med det men att det verkar vara svårt att hitta strukturen för hur de ska presentera sitt arbete för sina intressenter. Det finns ingen tydlig mall för hur detta kan gå till. Revisorn nämner att det kan behöva skapas någon form av best practice eller normgivning från staten eller ett normgivande organ för att ge stöd åt kommuner.

Revisor 2 och Rådgivare 1 anser att kommuner har liknande utmaningar som företag när det kommer till att hållbarhetsredovisa. Det handlar om att hitta bra mätetal, varför dessa ska mätas och komma fram till hur uppföljning ska gå till samt hantera intressekonflikter mellan olika parter. Den främsta utmaningen som Revisor 2 kan se är att komma överens med kommunens intressenter om vilka frågor som ska prioriteras. Rådgivare 1 ser att det ofta är fokus på rapportering och presentation snarare än redovisning av vilka åtgärder som har genomförts, vilket blir lite fel fokus. Syftet med kommunen är att bidra till en trygg boende-, arbets- och livsmiljö för kommuninvånarna, så det relevanta i en redovisning är att betona vad som är viktigt för kommunen.

Rådgivare 2 konstaterar att arbetet behöver bli mer systematiskt och konsekvent och att detta endast kan uppnås genom att integrera det i kommunens styrsystem och fördela ut det över olika förvaltningar med tydliga mål och strategier för uppföljning. Rådgivare 3 tror inte att detta kommer att bli vanligt förekommande inom kommuner så länge det är frivilligt att hållbarhetsredovisa, såvida det inte finns ett väldigt internt engagemang. Rådgivare 3 tror att det kan komma att redovisas, men att det på grund av frivilligheten kring utformning och innehåll kommer att bli svårt att jämföra olika kommuners hållbarhetsarbete, vilket i många fall är något som vill kommas åt.

Begränsade resurser

Tre av fem intervjupersoner nämner begränsade resurser och ekonomi som en utmaning för kommuner. Revisor 2 tror att det är svårt för kommuner, och företag, att hitta resurser till att upprätta en hållbarhetsredovisning. Trots detta hittar företag metoder som gör att det blir av tack vare de lagkrav som de har på sig. Kommuner behöver då antingen få liknande lagkrav på sig eller så behöver det ske en förändring i arbetssätt. Syftet med en kommun är inte att gå med vinst men det finns ändå ett behov av att spara pengar. Revisor 2 föreslår därför att fokus bör ligga på att analysera risker kring hållbarhetsfrågor och tillämpa ett mer förebyggande arbete, något som på sikt kommer spara pengar.

Rådgivare 2 tar upp en annan aspekt av begränsade resurser. Större kommuner har fler möjligheter att lägga mer resurser på framtagningen av en hållbarhetsredovisning än mindre kommuner. Rådgivare 2 menar dock att det finns initiativ, såsom Glokala Sverige (ett kommunikation- och utbildningsprojekt med syfte att stärka kunskap och engagemang för Agenda 2030 bland politiker och tjänstepersoner i kommuner och regioner) som drivs av SKR, vilket möjliggör för kommuner att bidra till de globala målen trots brist på hållbarhetsredovisning.

Rådgivare 3 var delaktig i en studie för några år sedan som handlade om svenska kommuners hållbarhetsredovisning. I den framgick det att större kommuner var mer benägna att hållbarhetsredovisa än mindre kommuner eftersom de utsätts för institutionell press i form av en större skattebas och de är även mer finansiellt starka. Detta, i kombination med en ofta högre utbildningsnivå i större kommuner, ökar enligt Rådgivare 3 sannolikheten för att en kommun hållbarhetsredovisar.

Politiken

Två intervjupersoner tar upp politiken som en utmaning. Politiken är en betydande utmaning enligt Revisor 2 eftersom olika makthavare kan tycka frågor är mer eller mindre viktiga och att det vid val kan uppstå en bristande transparens i hållbarhetsredovisningen genom att den vinklas åt ett visst håll då de vill framstå som duktiga på de här frågorna. Även långsiktigheten i arbetet kan bli lidande då en mandatperiod endast sträcker sig över fyra år och åtgärder inom hållbarhet kan ta lång tid innan de får effekt.

Rådgivare 2 menar att den långsiktighet som hållbarhetsarbetet ofta kräver inte är anpassad utefter mandatperioderna. Det har länge funnits målsättningar och arbetssätt kring miljö inom kommunala planer som jackar in i de nationella planerna, men det större hållbarhetsarbetet har stött på utmaningar. Det krävs en politisk vilja men också att det formuleras mål och tas fram metoder för uppföljning ända ner på förvaltningsnivå. Detta kräver samarbete och kommunikation mellan samtliga förvaltningar, något som kan bli väldigt komplext och stort.

5. Diskussion

I detta avsnitt så kommer svaren från intervjuer med kommuner, revisorer och rådgivare att jämföras med varandra och kopplas till teoriavsnittet om forskning kring företag. Fokus ligger på likheterna, det vill säga de främsta drivkrafterna och utmaningarna kring att hållbarhetsredovisa. Diskussionen kommer att avslutas med en presentation av en strategi kring upprättandet av en hållbarhetsredovisning.

5.1 Utformning av hållbarhetsredovisning inom företag och kommun – skiljer det sig åt?

Hållbarhetsredovisningar inom företag och kommuner är oftast utformade på olika sätt. Företag använder sig främst av ramverk framtagna av GRI (GRI, 2011; KPMG, 2020) medan kommunerna som intervjuats i denna uppsats utgår ifrån de globala målen i Agenda 2030 när de presenterar sitt hållbarhetsarbete. En följd av detta är att företagens redovisningar är mer systematiserade (Gilbert et al., 2011) och har en viss typ av utseende medan utformningen hos kommuner är mycket mer varierad. Detta gör att det blir svårt för kommuner att jämföra sin hållbarhetsredovisning med företag, men också med andra kommuner.

En förklaring till att företags och kommuners hållbarhetsredovisningar skiljer sig åt är att kommuner saknar de lagkrav som företag har (Bolagsverket, 2019; SFS 1995:1554; SFS 2018:597). GRI växte fram som ett ramverk då det var något som behövdes för att förenkla en obligatorisk process, men den är främst anpassad efter företag. Vaxholm har testat att använda sig av GRI men menar att det inte passar så bra för kommuner då det finns saker som inte går att översätta till offentlig verksamhet från ett företags klimat och kultur. Det blir tydligt att GRI är ett ramverk som inte lämpar sig för kommuner. I och med frivilligheten som finns hos kommuner så har det inte funnits en tillräcklig efterfrågan på ett eget ramverk. Komplexiteten hos den kommunala verksamheten, dvs. att den spänner över många förvaltningar som alla har sina prioriteringar, begränsningar och utmaningar, är också något som försvårar framtagandet av ett ramverk. Detta blev tydligt under intervjuerna då flera kommuner lyfte behovet av att ta fram lokala mål och riktlinjer för varje enskild kommun som är anpassade utefter de egna förutsättningarna.

Rådgivarna har en lite annorlunda syn på möjligheterna för att ta fram ett ramverk. Rådgivare 2 nämnde att arbetet kan bli mer systematiskt om kommunen integrerar hållbarhetsarbetet i sitt styrsystem och fördelar ut ansvaret över olika förvaltningar men Rådgivare 3 tror inte detta kommer att bli speciellt vanligt så länge det är frivilligt för kommuner att hållbarhetsredovisa, om det inte finns ett väldigt internt engagemang. Rådgivarna och revisorerna ser generellt mer likheter än skillnader mellan företag och kommuner när det kommer till deras möjlighet att ta fram en hållbarhetsredovisning, vilket kan förklara varför de anser att kommuner borde kunna hållbarhetsredovisa i en större utsträckning än de gör idag.

5.2 Drivkrafter

Efter att ha analyserat och kategoriserat olika drivkrafter utifrån forskning om företag, erfarenheter hos kommuner och uppfattningar hos revisorer och rådgivare så går det att läsa ut de främsta drivkrafterna till att hållbarhetsredovisa i Tabell 8. Övriga drivkrafter, som inte finns med i denna tabell, har också en påverkande roll men det är dessa kategorier som har störst påverkan. Tabellen är ordnad utefter hur många olika aktörer som tagit upp respektive drivkraftskategori.

Tabell 8 Drivkrafter

Tabellen visar de största drivkrafterna kopplade till hållbarhetsredovisning. *Forskning* syftar på de drivkrafter för företag som nämnts i teoriavsnittet. *Kommuner, revisorer* och *rådgivare* syftar på antalet intervjupersoner inom de två grupperna som nämnt drivkraften.

DRIVKRAFT	AKTÖR
Legitimitet	Forskning, 2 kommuner, 2 rådgivare
Institutionella påverkansfaktorer	Forskning, 1 kommun, 2 rådgivare
Transparens	Forskning, 1 kommun, 1 revisor
Intressenter	Forskning, 2 revisorer, 1 rådgivare
Politiska ambitioner	4 kommuner, 1 rådgivare
Samverkan mellan olika aktörer	Forskning, 2 rådgivare
Starkt engagemang inom den egna verksamheten	1 kommun, 1 rådgivare

Detta utfall tyder på att det finns en blandning av externa och interna drivkrafter kring att hållbarhetsredovisa för både företag och kommuner, vilket stöds av forskningen som presenteras i avsnitt 2.2 i teorin (Ning et al., 2021; Pérez-López et al., 2015; Ramos et al., 2013).

I följande fem underavsnitt är drivkrafterna fördelade utifrån de olika kategorierna i teoriavsnittet. Dessa är externa drivkrafter, interna drivkrafter, legitimitetsteori, institutionell teori och intressentteori. De drivkrafter som inte kan

placeras under en av teorierna har hamnat under ett av avsnitten externa eller interna drivkrafter. Samtliga tre teorier kan kategoriseras utifrån både externa och interna drivkrafter och presenteras därför separat.

5.2.1 Externa drivkrafter

Transparens

För företag är transparens en viktig drivkraft eftersom det kan skapa värde för och öka förtroendet hos intressenter (GRI, 2012; Kolk, 2010; Ramos et al., 2013; SustainAbility et al., 2010). Farneti och Guthrie (2009) och Revisor 2 exemplifierar detta med att det finns en vilja hos kommuner att informera intressenter om kommunens arbete, både för att visa att de ligger i framkant och att de tar frågorna på allvar. För Vaxholm ses hållbarhetsredovisningen som en kvalitetssäkring som visar upp vad kommunen gör inom hållbarhetsområdet samt vilken effekt detta arbete har fått. Enligt Domingues et al. (2017) så är det ofta anställda och politiker inom kommunen, det vill säga interna intressenter, som har ett intresse av att läsa och tillämpa det som står i en hållbarhetsredovisning. Revisor 2 har en förhoppning om att dessa intressenter ska vilja arbeta med hållbarhet efter att ha fått ta del av en hållbarhetsredovisning och på så sätt bidra till uppfyllandet av de globala målen på lokal nivå.

Politiska ambitioner

För majoriteten av kommunerna, 4 stycken, är det viktigt att det finns en politisk vilja att ta fram en hållbarhetsredovisning, så därför bedöms denna vara en av de främsta drivkrafterna, trots att endast en rådgivare nämner denna drivkraft och det inte tagits upp som en drivkraft för företag i teoriavsnittet. I Malmö är denna drivkraft viktig eftersom det var politiska ambitioner som gjorde att de var tidigt ute med sitt hållbarhetsredovisande. I Kungsbacka ska tjänstemännen förhålla sig till olika politiska målsättningar relaterade till hållbarhet och i Vaxholm har politiken beslutat att Agenda 2030 ska implementeras inom samtliga verksamheter. I Västervik så använder det politiska styret hållbarhetsredovisningen som planeringsunderlag för den framtida budgeten. Rådgivare 2 menar att en politisk ambition kan vara avgörande för om en hållbarhetsredovisning upprättas eller inte, vilket svaren från kommunerna styrker.

Samverkan mellan olika aktörer

Samverkan mellan olika aktörer tas upp både inom forskningen och av 2 rådgivare. Inom forskningen så konstateras det att en förbättrad samverkan mellan organisationens olika aktörer kan öka kunskapen, medvetenheten och drivkraften kring hållbarhetsarbetet (GRI, 2012; Kolk, 2010; KPMG, 2011; SustainAbility et al., 2010). Rådgivare 2 anser att det är viktigt att involvera fler i samhället för att hitta nya möjligheter och utvecklas, vilket kan uppnås genom en dialog mellan olika aktörer.

Enligt Rådgivare 1 så hade en samverkan mellan företag och kommuner kunnat leda till samarbeten relaterat till hållbarhet inom många olika områden.

5.2.2 Interna drivkrafter

Starkt engagemang inom den egna verksamheten

Ett starkt engagemang inom den egna verksamheten tas upp som en drivkraft av 1 kommun och 1 rådgivare, vilket gör den till en mindre vanlig drivkraft. Rådgivare 3 tror att en engagerad person kan hitta sätt att arbeta med hållbarhetsredovisning. I Västervik var det till exempel hållbarhetsstrategen som drev arbetet med att ta fram en hållbarhetsredovisning.

5.2.3 Legitimitetsteori

Drivkrafter kopplat till legitimitet har tagits upp som en viktig drivkraftskategori inom både forskning och vid intervjuerna med kommuner, revisorer och rådgivare och bedöms vara en av de främsta drivkrafterna för hållbarhetsredovisning. Legitimitet kan antingen vara en form av extern eller intern drivkraft och forskningen kopplar det ofta till en vilja att uppnå ett gott rykte och en hög trovärdighet som företag (GRI, 2012; Kolk, 2010; KPMG, 2011). För Malmö är legitimitet viktigt eftersom det signalerar om höga ambitioner och en vilja att aktivt och systematiskt arbeta med hållbarhetsfrågor. Enligt Vaxholm bidrar hållbarhetsredovisningen till att hållbarhetsarbetet går i linje med resten av kommunens arbete, vilket kan kopplas till legitimitetsteorin då det finns en strävan mot att anpassa målsättningar och insatser utifrån närsamhällets värderingar (Muttakin et al., 2018; Runesson et al., 2018).

Rådgivare 1 och 3 menar att legitimitet handlar om anseende och att sticka ut från mängden, men att det idag är svårt för kommuner att bevisa hur de arbetar med hållbarhet, och att det därmed finns ett tydligt behov av en hållbarhetsredovisning.

5.2.4 Institutionell teori

Institutionella påverkansfaktorer har tagits upp som en viktig drivkraftskategori inom både forskning och vid intervjuer med kommuner, revisorer och rådgivare och bedöms därför också vara en av de främsta drivkrafterna för hållbarhetsredovisning. Enligt Herremans och Nazari (2016) så är denna typ av påverkansfaktor bland de främsta drivkrafterna för att ta fram en hållbarhetsredovisning och den delas in i tre olika typer; regulativa, normativa och kognitiva. Det är främst kognitiva påverkansfaktorer som tas upp av intervjupersonerna och dessa är av en mer intern

karaktär, men det finns även externa drivkrafter inom denna teori så därför beskrivs institutionell teori separat likt de andra två teorierna.

Kognitiva påverkansfaktorer blir enligt Malmö allt mer vanliga drivkrafter eftersom det nu mer än någonsin tidigare ses som viktigt att arbeta med frågor som hanterar klimatförändringarna på lokal nivå. Rådgivare 2 menar att denna känsla inom kommuner kan vara avgörande för om de väljer att hållbarhetsredovisa eller inte. Ansvarskänslan är också en form av kognitiv påverkan. Eftersom en kommun ansvarar över många människors arbetsliv så finns det ett inbyggt ansvarstagande som enligt Rådgivare 1 skapar en förväntan hos medborgare och andra intressenter av att kommunen ska jobba med hållbarhetsfrågor. Rådgivare 2 tycker att kommuninvånarna ska ha rätt till att få reda på hur kommunen jobbar med hållbarhetsfrågor ur ett bredare perspektiv, något som hållbarhetsredovisningen bidrar till. Därmed styr institutionella påverkansfaktorer även vilka intressentrelationer som etableras av en verksamhet (Herremans & Nazari, 2016).

5.2.5 Intressentteori

Intressenter är en drivkraft som nämns frekvent i forskningen och även av 2 revisorer och 1 rådgivare så den bedöms som en av de främsta drivkrafterna. Den kan ses som både en extern och intern drivkraft, beroende på vilken intressenten är. Hållbarhetsfrågor uppstod som ett svar på en efterfrågan hos intressenter. Maon et al. (2009) och Lee (2011) menar att intressenterna har så pass stor makt att de kan styra över vilka strategier ett företag väljer att implementera. Revisor 2 har sett att medborgarna är en intern intressentgrupp som stället allt fler krav på att företag och kommuner ska arbeta mer med hållbarhet. Även medarbetare och nya potentiella medborgare inom kommunen är viktiga interna intressenter enligt Revisor 2. Revisor 1 tror även att närliggande kommuner, externa intressenter, kan vara intresserade av att se hur andra inom samma sektor arbetar med hållbarhetsfrågor. Ramos et al. (2013) menar att detta kan fungera som en sporre för en verksamhet att visa upp sig från sin bästa sida och därmed framstå som mer konkurrenskraftig.

5.3 Utmaningar

I Tabell 9 så presenteras de främsta utmaningarna kopplat till hållbarhetsredovisning. Utmaningarna består av både upplevda utmaningar hos kommunerna själva och potentiella utmaningar som de ser att kommuner som vill börja hållbarhetsredovisa kan stöta på. Uppdelningen i olika typer av utmaningar härstammar från intervjuerna där kommunerna fick dela med sig av egna utmaningar med att ta fram en hållbarhetsredovisning och spekulera kring möjliga utmaningar för kommuner som

inte har börjat hållbarhetsredovisa. För enkelhetens skull kommer det bara kallas för utmaningar i detta avsnitt. Utifrån resultatet framgår det att kommuner som redan hållbarhetsredovisar kan stöta på utmaningar som liknar utmaningarna som kommuner som inte har börjat hållbarhetsredovisa stöter på, så denna förenkling bedöms vara motiverad. De fem översta kategorierna kommer att presenteras i separata avsnitt med exempel från de olika aktörerna. De tre sista utmaningarna finns redan beskrivna i resultatet, avsnitt 4.1.4 och 4.1.5, och eftersom de endast tagits upp av kommuner så kommer de inte att upprepas här i diskussionen.

Tabell 9 Utmaningar

Tabellen visar de största utmaningarna kopplade till hållbarhetsredovisning. *Forskning* syftar på de utmaningar för företag som nämnts i teoriavsnittet. *Kommuner, revisorer* och *rådgivare* syftar på antalet intervjupersoner inom de två grupperna som nämnt utmaningen.

UTMANINGAR	AKTÖRER
Begränsade resurser	Forskning, 4 kommuner, 1 revisor, 1 rådgivare
Bristande engagemang (politiskt, intressenter)	Forskning, 1 kommun, 1 revisor, 1 rådgivare
Struktur/utformning	1 kommun, 2 revisorer, 3 rådgivare
Bristande kompetens	Forskning, 3 kommuner
Brist på ramverk/stödstruktur	Forskning, 1 kommun
Otillräckliga nyckeltal	3 kommuner
Integrering och samverkan	3 kommuner
Användandet av Agenda 2030	2 kommuner

5.3.1 Begränsade resurser

Begränsade resurser är den utmaning som tas upp av flest aktörer och bedöms därför vara den främsta utmaningen. Forskningen, majoriteten av kommunerna samt 1 revisor och 1 rådgivare tar upp det. Hållbarhetsredovisning ses ofta som kostsamt (Adams, 2002) och begränsade resurser blir därför en anledning till att företag inte hållbarhetsredovisar om de inte måste (Belal & Cooper, 2011). Dissanayake et al. (2020) tar också upp monetära begränsningar, men även tidsbrist till att ägna sig åt hållbarhetsredovisning, som utmaningar.

Fyra av kommunerna, alla utom Kungsbacka, tar upp utmaningar kring resursbrist kopplat till storleken på kommunen. Alla fyra ser utmaningar för mindre kommuner då de ofta saknar de personalresurser och finansiella resurser som krävs för att sammanställa allt material som ska vara med i redovisningen. Majoriteten av Sveriges kommuner klassificeras som små så att sätta igång ett arbete med en så ambitiös utgångspunkt som Agenda 2030 är en stor utmaning. Malmö menar att det kräver en systematik genom hela processen, från planering till uppföljning.

Revisor 2 menar att begränsade resurser inte helt sätter stopp för hållbarhetsredovisande eftersom företag med liknande förutsättningar ändå kan hitta metoder som gör att redovisningen blir av. Därför anser revisorn att det antingen behöver uppstå liknande lagkrav för kommuner eller en förändring i sättet de arbetar på. För att spara pengar hade fokus kunnat ligga på att analysera risker kring hållbarhetsfrågor och tillämpa ett mer förebyggande arbete, menar revisorn.

5.3.2 Bristande engagemang (politiskt, intressenter)

Bristande engagemang inom både politiken och bland de externa och interna intressenterna tas upp i forskningen samt av en kommun, en revisor och en rådgivare. Därför bedöms denna kategori som en av de två främsta utmaningarna. Det finns ett flertal studier som tar upp svagt engagemang hos intressenter som en tydlig utmaning (Bebbington et al., 2007; Bell & Hoque, 2012; Gray et al., 2006). Khan et al. (2020) har sett att det för börsnoterade företag ofta syns i form av ett svagt engagemang från företagsledningen och avsaknad av externt intresse för hållbarhetsredovisning.

Enligt Vaxholm är intresse hos politiker och medborgare avgörande för hållbarhetsredovisningens framgång. Vaxholm gick från att ha ett kommunalråd som inte prioriterade hållbarhetsfrågor till att ha ett som till och med efterfrågar det.

Politiken är en betydande utmaning enligt Revisor 2 eftersom olika makthavare kan tycka frågor är mer eller mindre viktiga. Även långsiktigheten i arbetet kan bli lidande då hållbarhetsarbetet inte är anpassat för en fyraårig mandatperiod. Det är viktigt att förstå att åtgärder inom hållbarhet kan ta lång tid innan de får effekt och då är den politiska viljan avgörande. Det behöver formuleras mål och tas fram metoder för uppföljning ända ner på förvaltningsnivå, vilket kräver samarbete och kommunikation mellan samtliga förvaltningar. Detta kan enligt Rådgivare 2 bli något väldigt komplext och stort att handskas med.

5.3.3 Struktur/utformning

Utmaningar relaterade till strukturen och utformningen av en hållbarhetsredovisning tas upp av 1 kommun, 2 revisorer och 3 rådgivare. Detta innebär att struktur/utformning är en av de tre främsta utmaningarna. Eftersom det inte finns någon universell standard för kommuner som vill börja hållbarhetsredovisa är det enligt Vaxholm och Rådgivare 1 viktigt att ha en plan över vad som är viktigt att lyfta. Det svåra är många gånger att komma igång så när det steget väl har tagits gäller det att vara kontinuerlig i publicerandet. I Vaxholm var det inte så många som läste den första redovisningen, men efter några år uppstod det en efterfrågan. Revisor 1 nämner att det kan behöva skapas någon form av best practice, normgivning från staten eller ett normgivande organ för att ge stöd åt kommuner.

Både Revisor 2 och Rådgivare 1 ser liknande utmaningar för kommuner och företag när det kommer till att hållbarhetsredovisa. Det handlar om att hitta bra måttetal, varför dessa ska mätas och komma fram till hur uppföljning ska gå till samt hur intressekonflikter mellan olika parter ska hanteras. Den främsta utmaningen som Revisor 2 kan se är att komma överens med kommunens intressenter om vilka frågor som ska prioriteras.

Rådgivare 2 tror att arbetet kan bli mer systematiskt och konsekvent om det integreras i kommunens ordinarie styrsystem och fördelas ut över olika förvaltningar med tydliga mål och strategier för uppföljning. Men så länge det är frivilligt för kommuner att hållbarhetsredovisa tror Rådgivare 3 inte detta är möjligt om det inte finns ett stort internt engagemang. Rådgivare 3 tror att det kan komma att redovisas i viss mån, men att det på grund av frivilligheten kring utformning och innehåll kommer att bli svårt att jämföra olika kommuners hållbarhetsarbete, vilket i många fall är målet.

5.3.4 Bristande kompetens

Bristande kompetens tas upp av både forskning och tre kommuner som en betydande utmaning. Dissanayake et al. (2020) beskriver brist på kunskap, förståelse, medvetenhet och utbildning som några av de mest vanligt förekommande utmaningarna. Khan et al. (2020) tar också upp brist på utbildning, men även brist på erfarenhet. För Huddinge var det i början svårt att sätta ihop en arbetsgrupp med tillräcklig kompetens för att följa upp de mål som hållbarhetsredovisningen utgjordes av och i Malmö var det svårt att ta fram och följa upp kvalitativa nyckeltal. För att kunna rikta insatser mot mer utsatta individer krävs denna data, men i Malmö är det något som erfarenheten och kunskapen är begränsad kring.

I Kungsbacka har det varit svårt eftersom de politiska påtryckningarna är svaga. Kungsbacka tror därför att det politiska styret behöver få tid till att vänja sig vid och insamla mer kunskap kring att arbeta med hållbarhet så att det får ta mer plats vid målsättning och budgetering.

5.3.5 Brist på ramverk/stödstruktur

Brist på ramverk och stödstrukturer tas delvis upp av forskningen men bara av en kommun och bedöms därför vara en lite mindre betydande utmaning än övriga kategorier. Enligt Dissanayake et al. (2020) finns det brist på initiativ från staten kring hur en hållbarhetsredovisning kan se ut. Enligt Vaxholm hade det behövt finnas nationell, regional och lokal stödstruktur, exempelvis från SKR och länsstyrelserna, som stöttar framtagandet av en hållbarhetsredovisning.

5.4 Avslutande diskussion

5.4.1 Strategi för upprättande av hållbarhetsredovisning

Nedan presenteras strategier för upprättande av en hållbarhetsredovisning med utgångspunkt i resultatet och diskussionen.

Rådgivarnas syn på att upprätta hållbarhetsredovisning är väldigt optimistisk. De ser möjligheter snarare än utmaningar. Men efter att ha pratat med kommuner om deras upplevelse så stämmer inte dessa uppfattningar riktigt överens med varandra. Rådgivarna anser att kommuner kan ta fram en hållbarhetsredovisning även med begränsade resurser. Kommunerna tycker däremot att det är resurskrävande, svårt och otydligt hur det skulle kunna gå till. Det krävs både ett ramverk och en insyn i kommunens verksamhet för att kunna ta fram en bra hållbarhetsredovisning, eftersom det inte alltid finns en engagerad person närvarande som kan driva arbetet med att upprätta en hållbarhetsredovisning.

För att underlätta för kommuner är Malmös tillvägagångssätt med en behovsanpassad hållbarhetsredovisning ett möjligt alternativ. Det kan lätta på arbetsbördan, speciellt för små kommuner, eftersom samtliga mål inte behöver följas upp varje år. Dessutom kommer resultatet av vilka åtgärder som faktiskt fungerar att bli mer tydligt om de inte redovisas varje år. En kommun skulle också kunna använda sig av Vaxholms metod att endast följa upp sådana mål som är mest relevanta för den egna kommunen, i deras fall 11 av 17 mål. Då blir det mer överkomligt och mindre resurskrävande än att följa upp samtliga mål årligen.

Om en kommun ändå vill använda sig av samtliga mål i Agenda 2030 och följa upp arbetet inom dem årligen, såsom Kungsbacka och Västervik gör, kan det behöva finnas någon form av ramverk att utgå ifrån så att steget mot att börja hållbarhetsredovisa inte känns så stort. Det kan även vara aktuellt för Malmö och Huddinge att ha ett ramverk att utgå ifrån, även om de inte följer upp hur det går med samtliga globala mål varje år.

Det finns olika vägar att gå och den frihet som kommuner har kring att hållbarhetsredovisa behöver inte bara ses som något utmanande och jobbigt. Om kommuner istället försöker se utanför lådan och utveckla en redovisning utan att behöva ha någon annans att utgå ifrån, samverkar med andra i närheten, anpassar redovisningen till de egna förutsättningarna med mål som är unika för den egna kommunen och har åtgärder och resultat i fokus så tror jag att antalet hållbarhetsredovisningar inom kommuner kommer att fortsätta växa och förhoppningsvis bidra till att uppfylla de globala målen i Agenda 2030.

6. Slutsats

Syftet med denna studie var att genom semistrukturerade intervjuer med kommuner, revisorer och rådgivare öka kunskapen kring vilka drivkrafter och utmaningar som påverkar kommuners vilja att upprätta en hållbarhetsredovisning, med förhoppningen att fler kommuner ska vilja börja hållbarhetsredovisa. Intervjuerna utgick ifrån de frågeställningar som formulerades i samband med att syftet fastställdes:

- Vilka standarder och riktlinjer använder sig kommuner av vid hållbarhetsredovisning och varför?
- Vilka drivkrafter och utmaningar finns för hållbarhetsredovisning inom kommuner?
- Vilka möjligheter, drivkrafter och utmaningar ser revisionsbyråer och rådgivare för hållbarhetsredovisning inom kommuner?

Resultatet visar på att de största drivkrafterna vid upprättandet av en hållbarhetsredovisning är relaterade till legitimitet, institutionella påverkansfaktorer, transparens, intressenter, politiska ambitioner, samarbete mellan olika aktörer och starkt engagemang inom verksamheten. De största utmaningarna är relaterade till begränsade resurser, brist på engagemang hos politiker och intressenter, struktur, bristande kompetens och brist på stödstruktur. I diskussionen blir det tydligt att uppfattningarna om vilka drivkrafter och utmaningar som påverkar mest varierar mellan den forskning som bedrivits kring företags hållbarhetsredovisande och vad som kommer fram vid intervjuerna, men det finns även vissa gemensamma faktorer.

För företag har användandet av ett ramverk vid upprättandet av en hållbarhetsredovisning varit en framgångsfaktor, men eftersom kommuner är en mycket komplex organisation som är verksam inom och ansvarar över ett stort antal olika områden med sina egna prioriteringar, begränsningar och utmaningar, så är det inte möjligt att använda detta ramverk. Därför borde framtida forskning fokusera på att utveckla ett ramverk som är anpassat efter kommuner. Ett förslag här är att endast göra en fullständig hållbarhetsredovisning inför varje ny mandatperiod där kommunen följer upp samtliga globala mål och utveckla ett ramverk för detta. Övriga år kan kommuner ha en mer behovsanpassad redovisning. Detta kan uppmuntra och underlätta steget mot att börja hållbarhetsredovisa.

Studien hade kunnat utvecklas genom att intervjua kommuner som tar fram en integrerad hållbarhetsredovisning och även kommuner som inte hållbarhetsredovisar i nuläget, för att få reda på hur dessa kommuner ser på drivkrafter och utmaningar relaterade till hållbarhetsredovisning.

Tack

Jag vill börja med att rikta ett tack till mina handledare Susanne Arvidsson och Anna Thomasson som har väglett mig under arbetsprocessen, motiverat mig och kommit med bra synpunkter på hur jag kan göra arbetet bättre.

Jag vill tacka min externa handledare Anna-Karin Poussart som hjälpte mig att hitta fram till detta uppsatsämne genom en inspirerande praktikperiod.

Jag vill även tacka min handledningsgrupp som kommit med nyttig feedback som hållit mig flytande även när det känts tungt.

Min mamma och min syster förtjänar också ett tack för att de alltid finns där och stöttar.

Slutligen vill jag tacka samtliga intervjupersoner som gav mig ett spännande resultat att jobba med efter att ha lagt ned sin tid på att besvara mina frågor.

Referenser

- Adams, C. (2002). Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: beyond current theorising. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 223–250. doi:10.1108/09513570210418905
- Aktuell hållbarhet. (2020). *Kommungrupper*. Hämtat 1 mars 2021 från: <https://kommunrankning.miljobarometern.se/grupp/>
- Al-Abdin, A., Roy, T., & Nicholson, D. (2018). Researching corporate social responsibility in the Middle East: the current state and future directions. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(1), 47–65. doi:10.1002/csr.1439
- Alotaibi, A., Edum-Fotwe, F., & Price, A. D. F. (2019). Critical Barriers to Social Responsibility Implementation within Mega-Construction Projects: The Case of the Kingdom of Saudi Arabia. *Sustainability*, 11(6), 1755. doi:10.3390/su11061755
- Arroyo, P. (2012). Management accounting change and sustainability: an institutional approach. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(3), 286–309. doi:10.1108/18325911211258317
- Ball, A. (2002). *Sustainability Accounting in UK Local Government: An Agenda for Research*. ACCA Research Report. London: Certified Accountants Educational Trust.
- Ball, A., & Bebbington, J. (2008). Editorial: Accounting and reporting for sustainable development in public service organizations. *Public Money & Management*, 28(6), 323–326. doi:10.1111/j.1467-9302.2008.00662.x
- Ball, A., & Grubnic, S. (2007). Sustainability accounting and accountability in the public sector. I Unerman, J., Bebbington, J., & O'Dwyer, B. (Eds.). *Sustainability Accounting and Accountability* (pp.243–465). London: Routledge.
- Ball, A., Owen, D., & Gray, R. (2000). External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business Strategy and the Environment*, 9(1), 1–23. doi:10.1002/(SICI)1099-0836(200001/02)9:13.0.CO;2-H
- Bebbington, J., Brown, J., Frame, B., & Thomson, I. (2007). Theorizing engagement: The potential of a critical dialogic approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(3), 356–381. doi:10.1108/09513570710748544

- Bebbington, J., Larrinaga, C., & Moneva, J. (2008). Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), 337-361. doi:10.1108/09513570810863932
- Belal, A.R., & Cooper, S. (2011). The absence of corporate social responsibility reporting in Bangladesh. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(7), 654-667. doi:10.1016/j.cpa.2010.06.020
- Bell, J., & Hoque, Z. (2012). Accounting's role in promoting social change: a guest editorial. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(3), 249-256. doi:10.1108/18325911211258290
- Bennett, M., Schaltegger, S., & Zvezdov, D. (2013). *Exploring Corporate Practices in Management Accounting for Sustainability*. London: Institute for Chartered Accountants of England and Wales.
- Biondi, L., & Bracci, E. (2018). Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: A fad and fashion perspective. *Sustainability*, 10(9), 3112-3127. doi:10.3390/su10093112
- Bovens, M. (2005). From financial accounting to public accountability. In H. Hill (Ed.), *Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts—Und Finanzmanagements* [Inventory and Prospects of the Budget – and Financial Management] (pp. 183–193). Baden Baden: Nomos Verlag.
- Boverket. (2019). *Hållbarhetsrapport*. Hämtat 13 april 2021 från: <https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/arsredovisning/delar/hallbarhetsrapport-1.17962>
- Boverket. (2020a). *Begreppet hållbar utveckling*. Hämtat 13 april 2021 från: <https://www.boverket.se/sv/PBL-kunskapsbanken/planering/oversiktsplan/fysisk-planering/begreppet-hallbar-utveckling/>
- Boverket. (2020b). *Hållbar utveckling - FN*. Hämtat 13 april 2021 från: <https://www.boverket.se/sv/PBL-kunskapsbanken/planering/oversiktsplan/fysisk-planering/begreppet-hallbar-utveckling/fn/>
- Boverket. (2020c). *Kommun- och landstingsdatabasen (Kolada)*. Hämtat 17 maj 2021 från: <https://www.boverket.se/sv/kommunernas-bostadsforsorjning/underlag-for-bostadsforsorjningen/kallor-och-verktyg/kommun--och-landstingsdatabasen-kolada/>
- Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (3:e uppl.). Stockholm: Liber AB.
- Burritt, R., & Welch, S. (1997a). Accountability for Environmental Performance of the Australian Commonwealth Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(4), 532–561. doi:10.1108/09513579710367494
- Burritt, R., & Welch, S. (1997b). Australian Commonwealth Entities: An Analysis of Their Environmental Disclosures. *Abacus*, 33(1), 69–87. doi:10.1111/abac.1997.33.issue-1.
- Burritt, R. (2012). Environmental performance accountability: planet, people, profits. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, 25(2), 370-405. doi:10.1108/09513571211198791
- Cardona, L., Pardo, M., & Dasi, A. (2020). The institutional isomorphism in the context of organizational changes in higher education institutions. *International Journal of Research in Education and Science*, 6(1), 61-73. doi:10.46328/ijres.v6i1.639

- Chen, J. C., & Roberts, R. W. (2010). Toward a more coherent understanding of the organization-society relationship: A theoretical consideration for social and environmental accounting research. *Journal of Business Ethics*, 97(4), 651-665. doi:10.1007/s10551-010-0531-0
- Ching, H. Y., & Gerab, F. (2017). Sustainability reports in Brazil through the lens of signaling, legitimacy and stakeholder theories. *Social responsibility journal*, 13(1), 95-110. doi:10.1108/SRJ-10-2015-0147
- Deegan, C., & Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory*. New York: McGraw-Hill Education.
- Deegan, S., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory: Second European Edition*. Berkshire: McGraw-Hill Education.
- Dillard, F. J., Rigsby, T. J., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506-542. doi:10.1108/09513570410554542
- DiMaggio, J. P., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. doi:10.2307/2095101
- Dissanayake, D., Kuruppu, S., Qian, W., & Tilt, C. (2020). Barriers for sustainability reporting: evidence from Indo-Pacific region. *Meditari Accountancy Research*. Advance online publication. doi:10.1108/MEDAR-01-2020-0703
- Domingues, A. R., Lozano, R., Ceulemans, K., & Ramos, B. T. (2017). Sustainability reporting in public sector organisations: Exploring the relation between the reporting process and organisational change management for sustainability. *Journal of environmental management*, 192, 292-301. doi: 10.1016/j.jenvman.2017.01.074
- Dragomir, V.D. (2010). Environmentally sensitive disclosures and financial performance in a European setting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(3), 359-388. doi:10.1108/18325911011075222
- Emilsson, S., & Hjelm, O. (2009). Towards sustainability management systems in three Swedish local authorities. *Local Environment*, 14(8), 721-732. doi:10.1080/13549830903096460
- Fackliga organisationer. (u.å.). *Vad är privat sektor?* Hämtat 15 mars 2021 från: <https://www.fackligaorganisationer.se/privat-sektor>
- Farneti, F., & Guthrie, J. (2009). Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organisations: Why They Report. *Accounting Forum*, 33(2), 89-98. doi:10.1016/j.accfor.2009.04.002
- Franzén, C. & Sandstedt, U. (2018). *Hållbarhetsredovisning: en omvärldsbevakning*. Stockholm: Ekonomistyrningsverket.
- Fraser, M. (2011). Social accounting and organisational change: an exploration of the sustainability assessment model. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(2). doi:10.1108/jaoc.2011.31507baa.001

- Freeman, R. E., Phillips, R., & Sisodia, R. (2020). Tensions in Stakeholder Theory. *Business & Society*, 59(2), 213-231. doi: 10.1177/0007650318773750
- Gallardo-Vázquez, D., Valdez-Juárez, L. E., & Lizcano-Álvarez, J. L. (2019). Corporate Social Responsibility and Intellectual Capital: Sources of Competitiveness and Legitimacy in Organizations' Management Practices. *Sustainability*, 11(20), 5843-5871. doi:10.3390/su11205843
- Garcés-Ayerbe, C., Rivera-Torres, P., & Murillo-Luna, J. L. (2012). Stakeholder pressure and environmental proactivity: Moderating effect of competitive advantage expectations. *Management Decision*, 50(2), 189–206. doi:10.1108/00251741211203524
- Giacomini, D., Rocca, L., Carini, C., & Mazzoleni, M. (2018). Overcoming the Barriers to the Diffusion of Sustainability Reporting in Italian LGOs: Better Stick or Carrot? *Sustainability*, 10(1), 131. doi:10.3390/su10010131
- Gilbert D.U., Rasche, A., & Waddock, S. (2011). Accountability in a global economy: The emergence of International Accountability Standards. *Business Ethics Quarterly*, 21(1), 23-44. doi:10.5840/beq20112112
- Global Reporting Initiative (GRI). (2011). *Sustainability Reporting Guidelines 3.1*. Amsterdam: GRI. Hämtat 13 april 2021 från: <http://www.interlycees.lu/site/wp-content/uploads/2010/01/GRI-G31-Guidelines-2011.pdf>
- Global Reporting Initiative (GRI). (2012). *G4 Development*. First Public Comment Period, 26 August–24 November 2011, full survey report. Amsterdam: GRI.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2016). *GRI 101: Foundation 2016*. Amsterdam: GRI.
- Gray, R., Bebbington, J., & Collison, D. (2006). NGOs, civil society and accountability: making the people accountable to capital. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 319-348. doi:10.1108/09513570610670325
- Gray, R.H., Owen, D., & Adams, C. (1996). *Accounting & Accountability*. New York: Prentice Hall.
- Guthrie, J., Ball, A., & Farneti, F. (2010). Advancing Sustainable Management of Public and Not For Profit Organizations. *Public Management Review*, 12(4), 449–459. doi: 10.1080/14719037.2010.496254
- Guthrie, J., & Farneti, F. (2008). GRI Sustainability reporting by Australian public sector organizations. *Public Money and Management*, 28(6), 361-366. doi: 10.1111/j.1467-9302.2008.00670.x
- Handelman, M. J., & Arnold, J. S. (1999). The role of marketing actions with a social dimension: Appeals to the institutional environment. *Journal of Marketing*, 63(3), 33-48. doi:10.1177/002224299906300303
- Hassan, M.K. (2005). Management accounting and organisational change: an institutional perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2), 125-140. doi:10.1108/18325910510635326

- Hedlund, S. (2007). *Institutionell teori – Ekonomiska aktörer, spelregler och samhällsnormer*. Lund: Studentlitteratur.
- Henry, J., & Journeault, M. (2010). Eco-control: the influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 63-80. doi:10.1016/j.aos.2009.02.001
- Herold, M. D. (2018). Demystifying the link between institutional theory and stakeholder theory in sustainability reporting. *Economics, Management and Sustainability*, 3(2), 6-19. doi:10.14254/jems.2018.3-2.1.
- Herremans, I. M., & Nazari, J. A. (2016). Sustainability Reporting Driving Forces and Management Control Systems. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 103-124. doi:10.2308/jmar-51470
- Higgins, C., & Coffey, B. (2016). Improving how sustainability reports drive change: a critical discourse analysis. *Journal of Clean Production* 136, 18-29. doi:10.1016/j.jclepro.2016.01.101
- Hossain, M. (2018). Sustainability reporting by Australian local government authorities. *Local Government Studies*, 44(4), 577-600. doi:10.1080/03003930.2018.1471397
- Indrasari, A., Nugraheni, P., Hamzah, N., & Maelah, R. (2021). Motivational Factors of Implementing Corporate Social and Environmental Reporting and Its Impact on Performance. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(2), 883–892. doi:10.13106/jafeb.2021.vol8.no2.088
- Karp, D. R., & Gaulding, C. L. (1995). Motivational underpinnings of command-and-control, market-based, and voluntarist environmental policies. *Human Relations*, 48(5), 439–465. doi:10.1177/001872679504800501
- Khan, M., Lockhart, J., & Bathurst, R. (2020). A multi-level institutional perspective of corporate social responsibility reporting: A mixed-method study. *Journal of Cleaner Production*, 265, 121739. doi:10.1016/j.jclepro.2020.121739
- Kolk, A. (2010). Trajectories of sustainability reporting by MNCs. *Journal of World Business*, 45(4), 367–374. Hämtat 5 maj 2021 från: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1426270
- KPMG. (2011). *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011*. Amsterdam: KPMG International.
- KPMG. (2020). *The time has come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*. Hämtat 13 april 2021 från: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>
- Larrinaga-Gonzalez, C., & Bebbington, J. (2001). Accounting change or institutional appropriation? - A case study of the implementation of environmental accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(3), 269–292. doi:10.1006/cpac.2000.0433
- Larrinaga-González, C., Carrasco-Fenech, F., Caro-González, F., Correa-Ruiz, C., & Páez-Sandubete, J. (2001). The role of environmental accounting in organizational change. An

- exploration of Spanish companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(2), 213-239. doi:10.1108/09513570110389323
- Lee, M.-D. P. (2011). Configuration of external influences: The combined effects of institutions and stakeholders on corporate social responsibility strategies. *Journal of Business Ethics*, 102(2), 281–298. doi:10.1007/s10551-011-0814-0
- Lewis, L. (2000). Environmental Audits in Local Government: A Useful Means to Progress in Sustainable Development. *Accounting forum*, 24(3), 296-318. doi:10.1111/1467-6303.00043
- Lindblom, C.K. (1994). The implications of organisational legitimacy for corporate social performance and disclosure. *Critical Perspectives on Accounting Conference*, New York.
- Maon, F., Lindgreen, A., & Swaen, V. (2009). Designing and implementing corporate social responsibility: An integrative framework grounded in theory and practice. *Journal of Business Ethics*, 87(1), 71–89. doi:10.1007/s10551-008-9804-2
- Marcuccio, S., & Steccolini, I. (2009). Patterns of Voluntary Extended Performance Reporting in Italian Local Authorities. *International Journal of Public Sector Management*, 22(2), 146–167. doi:10.1108/09513550910934547
- Milne, M. J., Tregidga, H., & Walton, S. (2009). Words not Actions! The Ideological Role of Sustainable Development Reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(8), 1211-1257. doi:10.1108/09513570910999292
- da Silva Monteiro, S. M., & Aibar-Guzmán, B. (2010). Organizational and accounting change within the context of the environmental agenda: evidence from Portugal. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(4), 404-435. doi:10.1108/18325911011091800
- Montesinos, V., & Brusca, I. (2019). Non-financial reporting in the public sector: Alternatives, trends and opportunities. *Revista De Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 22(2), 122-128. doi:10.6018/rcsar.383071
- Muttakin, M. B., Mihret, D. G., & Khan, A. (2018). Corporate political connection and corporate social responsibility disclosures: A neo-pluralist hypothesis and empirical evidence. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(2), 725–744. doi:10.1108/AAAJ-06-2015-2078
- Ning, X., Yim, D., & Khuntia, J. (2021). Online Sustainability Reporting and Firm Performance: Lessons Learned from Text Mining. *Sustainability*, 13(3), 1069. doi:10.3390/su13031069
- Owen, D. (2008). Chronicles of wasted time? A personal reflection on the current state of, and future prospects for, social and environmental accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 240-267. doi:10.1108/09513570810854428
- Park, J., & Brorsson, T. (2005). Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 13(10-11), 1095-1106. doi:10.1016/j.jclepro.2004.12.006

- Parker, L.D. (2005). Social and environmental accountability research: a view from the commentary box. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 842-860. doi:10.1108/09513570510627739
- Pérez-López, D., Moreno-Romero, A., & Barkemeyer, R. (2015). Exploring the Relationship between Sustainability Reporting and Sustainability Management Practices. *Business Strategy and the Environment*, 24, 720–734. doi:10.1002/bse.1841.
- Pinto, L., & Allui, A. (2020). Critical drivers and barriers of corporate social responsibility in Saudi Arabia organizations. *Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(11), 259–268. doi:10.13106/jafeb.2020.vol7.no11.259
- Ramos, T. B., Cecílio, T., Douglas, C. H., & Caeiro, S. (2013). Corporate sustainability reporting and the relations with evaluation and management frameworks: the Portuguese case. *Journal of Cleaner Production*, 52, 317-328. doi:10.1016/j.jclepro.2013.03.002
- Roberts, R. W. (1992). Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory. *Accounting Organizations and Society*, 17(6), 595-612. doi:10.1016/0361-3682(92)90015-K
- Runesson, E., Samani, N., & Marton, J. (2018). *Financial accounting theory: An accounting quality approach*. Lund: Studentlitteratur.
- Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2000). *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concept and Practice*. Sheffield: Greenleaf.
- Schaltegger, S., Gibassier, D., & Zvezdov, D. (2013). Is environmental management accounting a discipline? A bibliometric literature review. *Meditari Accountancy Research*, 21(1), 4–31. doi:10.1108/MEDAR-12-2012-0039
- Schaltegger, S., Hörisch, J., & Freeman, R. E. (2019). Business cases for sustainability: A stakeholder theory perspective. *Organization & Environment*, 32(3), 191-212. doi:10.1177/1086026617722882
- Schaltegger, S., & Wagner, M. (2011). Sustainable Entrepreneurship and Sustainability Innovation: Categories and Interactions. *Business Strategy and the Environment*, 20(4), 222-237. doi:10.1002/bse.682.
- Schaltegger, S., & Zvezdov, D. (2015). Gatekeepers of sustainability information: exploring the roles of accountants. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(3), 333-361. doi:10.1108/JAOC-10-2013-0083
- Sciulli, N. (2011). The views of managers from a local coastal council on sustainability reporting issues: An Australian-based case study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(2), 139–160. doi:10.1108/11766091111137555
- SFS 1995:1554. *Årsredovisningslag*. Stockholm: Riksdagen.
- SFS 2018:597. *Lag om kommunal bokföring och redovisning*. Stockholm: Riksdagen.

- Shnayder, L., Van Rijnsoever, F., & Hekkert, M.P. (2016). Motivations for corporate social responsibility in the packaged food industry: An Institutional and Stakeholder Management perspective. *Journal of Cleaner Production*, 122, 212-227. doi:10.1016/j.jclepro.2016.02.030.
- Skr. 2003/04:129. *En svensk strategi för hållbar utveckling - ekonomisk, social och miljömässig*. Stockholm: Miljödepartementet.
- SustainAbility, Futerra Sustainability Communications & KPMG. (2010). *Reporting Change: Readers and Reporters Survey 2010*. Hämtat 10 maj 2021 från: https://www.upj.de/fileadmin/user_upload/MAIN-dateien/Infopool/Forschung/futerra_reportingchange_2011.pdf
- Svenska FN-förbundet. (2019). *Agenda 2030 och de globala målen för hållbar utveckling*. Hämtat 13 april 2021 från: <https://fn.se/vi-gor/vi-utbildar-och-informerar/fn-info/vad-gor-fn/fns-arbete-for-utveckling-och-fattigdomsbekampning/agenda2030-och-de-globala-malen/>
- Torelli, R., Balluchi, F., & Furlotti, K. (2019). The materiality assessment and stakeholder engagement: A content analysis of sustainability reports. *Corporate Social Responsibility & Environmental Management*, 27(2), 470-484. doi:10.1002/csr.1813
- Unerman, J., Bebbington, J., & O'Dwyer, B. (Eds.) (2007). *Sustainability Accounting and Accountability*. London: Routledge.
- Vetenskapsrådet. (2017). *God forskningssed*. Hämtat 1 mars 2021 från: https://www.vr.se/download/18.2412c5311624176023d25b05/1555332112063/God-forskningssed_VR_2017.pdf
- Williams, B., Wilmschurst, T., & Clift, R. (2011). Sustainability reporting by local government in Australia: Current and future prospects. *Accounting Forum*, 35(3), 176–186. doi:10.1016/j.accfor.2011.06.004
- Zvezdov, D., Schaltegger, S., & Bennett, M. (2010). The increasing involvement of accountants in corporate sustainability management. *Journal of the Asia-Pacific Centre for Environmental Accountability*, 16(4), 20-31.
- Åkesson, O. (1998). *Agenda 21 - en exempelsamling* (Rapport 4936). Stockholm: Naturvårdsverket. Hämtat 13 april 2021 från: <https://www.naturvardsverket.se/Documents/publikationer/620-6103-8.pdf?pid=2783>

Appendix

Appendix 1: Intervjuguide - kommuner

1. Vad motiverar er kommun till att hållbarhetsredovisa?
2. Vad tycker ni är allra viktigast att ha med i en hållbarhetsredovisning?
3. Följer ni någon typ av standard/riktlinjer såsom GRI, SDG eller TBL när ni redovisar ert arbete med hållbarhet? Om ja, vilken/vilka och varför?
4. Vilka utmaningar har ni stött på i ert arbete med att ta fram en hållbarhetsredovisning?
5. Vilka huvudsakliga utmaningar ser ni för en kommun som vill börja hållbarhetsredovisa?

Appendix 2: Intervjuguide - revisorer och rådgivare

1. Vilka möjligheter ser ni för kommuner att hållbarhetsredovisa?
2. Vilka möjliga drivkrafter kan ni se för kommuner att hållbarhetsredovisa?
3. Vilka utmaningar ser ni för kommuner att hållbarhetsredovisa?



LUNDS
UNIVERSITET

WWW.CEC.LU.SE
WWW.LU.SE

Lunds universitet

Miljövetenskaplig utbildning
Centrum för miljö- och
klimatforskning
Ekologihuset
223 62 Lund