



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Kandidatkurs i redovisning

VT 2024

Implementering av cirkularitet i ekonomistyrning

En fallstudie om hur företaget Granitor Properties implementerar
cirkularitet i sin ekonomistyrning.

Författare:

Wilma Ekeröth

Otto Grönkvist

Maria Missenko

Handledare:

Johan Dergård

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till alla de personer som har bidragit till denna studie. Först och främst vill vi tacka respondenterna på Granitor Properties som ställt upp på intervjuerna och bidragit med värdefull information. Vi vill även rikta ett stort tack till vår handledare Johan Dergård och medbedömaren Elin Funck, som ställt upp och bidragit med goda råd och värdefull vägledning under arbetets gång.



Wilma Ekeröth



Otto Grönkvist



Maria Missenko

Lund 30 maj 2024

Sammanfattning

Titel: Implementering av cirkularitet i ekonomistyrning - En fallstudie om hur företaget Granitor Properties implementerar cirkularitet i sin verksamhet.

Seminariedatum: 30/5-2024

Kurs: FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 hp

Författare: Wilma Ekeroth, Otto Grönkvist, Maria Missenko

Handledare: Johan Dergård

Nyckelord: Cirkulär ekonomi; Ekonomistyrning; Management Control Systems; Hållbarhetsstyrning; Fastighetsutvecklingsbranschen

Forskningsfråga: Hur implementerar fastighetsutvecklingsbolaget Granitor Properties cirkularitet i sin ekonomistyrning, och vilka svårigheter och möjligheter kan identifieras?

Syfte: Syftet med uppsatsen är att undersöka hur ett företag inom fastighetsutvecklingsbranschen implementerar cirkularitet i sin ekonomistyrning för att få en förståelse för hur detta fungerar i praktiken. Arbetet syftar även till att identifiera vilka möjligheter och svårigheter företaget har vid implementering.

Metod: Uppsatsen metod är en enfallsstudie och har tagit en explorativ ansats. Empirin har samlats in genom semistrukturerade intervjuer med representanter från företaget Granitor Properties, samt genom företagets interna och externa dokument.

Teoretiska perspektiv: Uppsatsens teoretiska ramverk baseras främst på Fjärilsmodellen av Ellen MacArthur Foundation, Malmi och Browns Management Control System Package och olika typer av hållbarhetsstyrning (SCS och SMCS).

Resultat: Resultaten från den insamlade empirin visar att företaget implementerar cirkularitet på många olika sätt och att det speglas i alla delar av MCSP förutom hybridmått. Sedan sker det i olika utsträckning, där de mest representativa delarna är kultur och planering.

Slutsats: Utifrån ovanstående resultat kan slutsatsen dras att implementering av cirkularitet sker mest effektivt när de olika styrmedlen i MCSP samverkar och förstärker varandra, något som går i linje med tidigare forskning. Detta arbete har bidragit med ytterligare kunskap gällande företags praktiska implementering av cirkularitet i ekonomistyrning, vilket kan ge inspiration till andra som jobbar med ekonomistyrning på andra företag inom branschen.

Abstract

Title: Implementation of circularity in Management control - A case study about how the company Granitor Properties is implementing circularity in their operations.

Seminar date: 30/5-2024

Course: FEKH69, Bachelor thesis in Accounting, 15 ECTS

Authors: Wilma Ekeröth, Otto Grönkvist, Maria Missenko

Advisors: Johan Dergård

Key words: Circular economy; Financial control; Management Control Systems; Sustainability Control; Property development industry

Research question: How does the property development company Granitor Properties implement circularity in its management control, and what difficulties and opportunities can be identified?

Purpose: The purpose of this thesis is to investigate how a company in the real estate development industry implements circularity in its management control in order to gain an understanding of how this works in practice. The thesis also aims to identify the opportunities and challenges the company faces during implementation.

Methodology: The thesis methodology is a single-case study with an exploratory approach. The data has been collected through semi-structured interviews with representatives from the company Granitor Properties, and through the company's internal and external documents.

Theoretical perspectives: The theoretical framework of the thesis is primarily based on the Butterfly Model by the Ellen MacArthur Foundation, Malmi and Brown's Management Control System Package, and various types of sustainability control systems (SCS and SMCS).

Result: The results from the collected empirical data show that the company implements circularity in many different ways, and this is reflected in all parts of the MCSP except for hybrid measurements. The implementation varies in extent, with the most representative parts being culture and planning.

Conclusions: Based on the above results, it can be concluded implementation of circularity occurs most effectively when the various controls in the MCSP interact and reinforce each other, which aligns well with previous research. This work has contributed additional knowledge regarding companies' practical implementation of circularity in management control, which can provide inspiration to others working with management control in other companies within the industry.

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	9
1.1 Bakgrund.....	9
1.2 Problematisering.....	10
1.3 Syfte och frågeställning.....	12
2. Teoretiskt ramverk.....	13
2.1 Definiering av cirkulär ekonomi.....	13
2.2 Fjärilsmodellen.....	13
2.3 Up- och Downcycling.....	14
2.4 Management Control Systems.....	15
2.5 Management Control Systems Package.....	16
2.5.1 Planering.....	16
2.5.2 Cybernetisk styrning.....	17
2.5.3 Administrativ styrning.....	17
2.5.4 Belöning och kompensation.....	17
2.5.5 Kulturell styrning.....	18
2.6 Hållbarhetsstyrning.....	18
3. Metod.....	21
3.1 Övergripande metod.....	21
3.2 Inledande litteraturgenomgång.....	22
3.3 Studieobjekt.....	23
3.4 Intervjuguide.....	23
3.5 Genomförande av intervjuer.....	24
3.6 Tillvägagångssätt vid analys.....	26
3.7 Etiska överväganden.....	26
4. Granitor Properties arbete med cirkularitet.....	28
4.1 Granitor Properties.....	28
4.2 Planering.....	28
4.3 Cybernetisk styrning.....	30
4.4 Administrativ styrning.....	33
4.5 Belöning och kompensation.....	34
4.6 Kulturell styrning.....	35
5. Analys och Diskussion.....	37
5.1 Analysens utgångspunkt.....	37
5.2 Kultur som grund.....	37
5.3 Organisationsstruktur.....	38
5.4 Planeringsarbete mot mål.....	39
5.5 Budgetering.....	41
5.6 Delning och återbruk.....	42
5.7 Företagets mätningar.....	42

5.8 Medvetenhet.....	44
5.9 Motivation.....	44
5.10 Symbolbaserad styrning.....	45
6. Slutsats och vidare forskning.....	47
6.1 Slutsats.....	47
6.2 Teoretiskt och praktiskt bidrag.....	50
6.3 Begränsning med studien och förslag på vidare forskning.....	50
Referenslista.....	52
Bilagor.....	57
Bilaga 1: Mejlutskick till företaget.....	57
Bilaga 2: Intervjuguide.....	58
Bilaga 3: Utskickad intervjuguide.....	62
Bilaga 4: Mål.....	64
Bilaga 5: Organisationspil.....	64
Bilaga 6: Organisationskarta.....	65
Bilaga 7: Rotsystemet.....	66
Bilaga 8: Hållbarhetsmål - ansvarsfulla affärer.....	67
Bilaga 9: Projektets ambition.....	67

(Denna sida har medvetet lämnats tom)

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Sedan industrialiseringen har samhället dominerats av en linjär konsumtionskultur, vilket har bidragit till en konsumtion med höga utsläpp, föroreningar och överanvändning av jordens resurser (McDonough & Braungart, 2002; Naturvårdsverket, 2023). Den linjära konsumtionskulturen beskrivs av McDonough och Braungart (2002) som cradle-to-grave.

Ett steg mot en hållbar utveckling är implementering av cirkulär ekonomi (Regeringskansliet, 2020). Konceptet om cirkulär ekonomi beskrevs först av David W. Pearce och R. Kerry Turner redan 1989, men har använts mer som en floskel, där det snarare kan ses som en vision än ett faktum (Larsson, 2018). För att den cirkulära ekonomin ska ta större plats i samhället krävs ett fundamentalt skifte från den nuvarande öppna produktionscykeln till mer stängda och cirkulära affärsmodeller (Kirchherr et al., 2023; Urbinati et al., 2017). Det cirkulära systemet kan benämnas cradle-to-cradle (McDonough & Braungart, 2002).

Ur ett globalt perspektiv är bygg- och fastighetssektorn central i diskussionen om hållbarhet och cirkularitet, då byggsektorn är konstant växande och hållbarhet anses vara en framgångsfaktor i allt framtida byggande (World Green Building Council, u.å.). Byggnader står för 40% av energi- och processrelaterade CO₂-utsläpp, 50% av allt utvunnet material, 33% av vattenförbrukningen och 35% av det genererade avfallet i världen (Tokede et al., 2022).

I Sverige fokuserar den cirkulära omställningen på att bidra till nationella och internationella miljö- och klimatmål, såsom Agenda 2030 (Naturvårdsverket, 2024). En bransch som är särskilt prioriterad i den nationella strategin för den cirkulära omställningen är just bygg- och fastighetssektorn. Det finns verktyg som företag kan använda sig av för hållbart samhällsbyggande såsom certifieringssystemet Miljöbyggnad 4.0. Systemet bedömer fyra huvudsakliga områden för nybyggnad, där cirkularitet är ett av områdena (Sweden Green Building Council, 2022).

Bennet och James (2017) menar att företag har incitament till att integrera cirkularitet i sin verksamhet, eftersom det påverkar både lönsamhet och ekonomiska mål samt andra delar av

organisationen. Även Lueg och Radlach (2016) belyser att implementering av hållbarhet och cirkularitet i verksamheter har skapat intäktsmöjligheter för företag som väljer att implementera och marknadsföra det.

Ett sätt att implementera och realisera sådana strategier är genom ekonomistyrning. Ekonomistyrning är ett grundläggande verktyg som i princip alla organisationer använder. Forskare och författare har genom åren presenterat ekonomistyrning på olika sätt (se exempelvis, Simons, 1994; Bedford, 2020; Crutzen et al., 2017 m.fl.), men en slutlig definition som ges av Handelsbanken (2024) i andra stycket på deras hemsida är “Ekonomistyrning handlar om att hantera och kontrollera företagets verksamhet på ett strategiskt sätt mot olika mål, både ekonomiska och icke ekonomiska mål”. Det är detta sätt att se på ekonomistyrning som denna uppsats kommer att utgå ifrån.

1.2 Problematisering

Hållbarhet är ett brett begrepp som innefattar mer än bara miljömässiga aspekter, medan cirkularitet kan ses som en del inom hållbarhet. Begreppen används oftast i samma kontext, men skillnaderna mellan dessa lyfts inte upp, vilket gör att deras konceptuella konturer suddas ut och att effektiviteten av deras användning begränsas (Geissendoerfer, 2017). Denna uppsats kommer därmed utgå från hållbarhet som ett bredare koncept medan cirkularitet ses som en integrerad del inom detta. Trots att begreppen går hand i hand är det viktigt att särskilja dem, men samtidigt förstå deras koppling.

En utmaning relaterad till den cirkulära omställningen, som identifierats av bland annat RISE (u.å), är det som kallas för en catch 22-situation. Det innebär att när värdet på en tillgång eller produkt i det cirkulära flödet inte kan identifieras är det svårt att få finansiering. Detta leder till att potentiellt värdefulla cirkulära flöden inte realiserar, vilket i sin tur hämmar den cirkulära omställningen. Dessutom är risken kopplad till det linjära systemet, på grund av prisvolatilitet och tillgången till råmaterial, ofta undervärderad enligt forskningen (Finance 2016, hänvisad till i RISE, u.å).

Scolaro och De Medici (2021) undersöker i sin studie vilka möjligheter som finns till återanvändning av material i fastigheter som av olika anledningar står tomma. De understryker att dessa fastigheter har stor potential vad gäller material, trots att de anses vara

nedgångna och obrukbara. Inom byggbranschen är hållbarhet och cirkularitet viktigt i diskussionen då branschen står för en stor del av allt utvunnet material i världen (Tokede et al., 2022).

Till följd av detta är det viktigt att företag implementerar en cirkulär affärsstrategi. Tidigare forskning har visat att Management Control Systems (härefter MCS) kan vara prestationsdrivande och stödjande vid strategiimplementering samt ett viktigt verktyg för att uppnå organisatoriska mål (Tu Le et al., 2024). MCS är ett samlingsnamn för olika system inom ekonomistyrning. Lueg och Radlach (2016) skriver i sin artikel hur MCS också kan användas av företag för att förstärka hållbarhet inom organisationer. De fortsätter med att förklara att ett ökat antal forskare ser MCS som avgörande för implementeringen av hållbarhet. Däremot belyser forskarna samtidigt att MCS inte är tillräckligt för att belysa alla relevanta aspekter av problemet.

Bennet och James (2017) skriver i sin bok "The Green Bottom Line":

There is growing evidence that environment can have significant impacts on expenses, revenues, assets and liabilities and that these impacts are often underestimated. Making such financial impacts apparent can make it easier to take, and win support for, further environmental initiatives

(Bennet & James, 2017, sid.35)

Ovanstående citat visar på den betydande påverkan cirkularitet har på organisationer. Det belyser också det faktum att företag har en tendens att undervärdera den påverkan hållbarhet har på företagets finansiella prestation. Lueg och Radlach (2016) diskuterar samma ämne och menar att ett styrsystem lägger en bra grund för utveckla organisationer till en mer hållbar verksamhet, men menar att det saknas forskning kring praktisk implementering.

Forskare såsom Svensson och Funck (2019) och Aureli et al. (2023) har undersökt hur MCS och Management Accounting Systems kan anpassas till cirkulära affärsmodeller och hjälpa företag mot cirkularitet. Dessa forskare belyser även det faktum att användningen av MCS för cirkulära omställningar i praktiken är outforskat. Vår litteratursökning har lett till samma slutsats, vilket bidragit till att denna uppsats vidare kommer att fokusera på den praktiska implementeringen av cirkularitet i ekonomistyrning. Tidigare forskning inom ämnet har även

varit komparativ och fokuserat på andra branscher såsom produktion och banksektorn (se exempelvis Aureli et al., 2023; Ferretti et al., 2023; Svensson & Funck, 2019). Genom att istället fokusera fastighetsutvecklingsbranschen, vilken tillhör en sektor som är prioriterad i den cirkulära omställningen, kan denna uppsats bidra med ytterligare perspektiv till tidigare forskning. Tidigare forskning inom denna bransch i Sverige har visat på att företag fortfarande står inför utmaningar när det kommer till att anta hållbara kriterier vid inköp till projekt (Desivyana et al., 2023). De föreslår att detta bland annat beror på meningsstriden som kan uppstå vid implementering av cirkulär ekonomi.

Sammantaget pekar ovanstående diskussion på behovet av att företag integrerar cirkularitet i sin ekonomistyrning för att främja hållbarhet inom bygg- och fastighetssektorn. Det är en komplex utmaning som kräver att hitta lösningar på hur man bland annat kan övervinna Catch 22-situationer och implementera cirkularitet i ekonomistyrning effektivt. En lyckad implementering kan vara nyckeln till att främja en verklig omställning mot hållbarhet i byggbranschen.

1.3 Syfte och frågeställning

Syftet med detta arbete är att undersöka hur ett företag inom fastighetsutvecklingsbranschen implementerar cirkularitet i sin ekonomistyrning för att få en förståelse för hur detta fungerar i praktiken. Arbetet syftar även till att identifiera vilka möjligheter och svårigheter företaget har vid implementering. Ett ämne som är relativt outforskat i tidigare forskning. Uppsatsen kommer att undersöka detta utifrån företaget Granitor Properties, ett företag som uttalat fokuserar mycket på cirkularitet och hållbarhet. Forskningsfrågan som kommer att undersökas blir således:

Hur implementerar fastighetsutvecklingsbolaget Granitor Properties cirkularitet i sin ekonomistyrning, och vilka svårigheter och möjligheter kan identifieras?

Resterande delar av uppsatsen är strukturerad på följande sätt: Avsnitt två presenterar det teoretiska ramverket för studien. I det tredje avsnittet presenteras studiens forskningsmetod och genomförande. Följaktligen redovisar avsnitt fyra för fallstudiens resultat. Vidare i avsnitt fem analyseras och diskuteras resultaten utifrån det teoretiska ramverket. Slutligen redogör det avslutande avsnittet för våra slutsatser och bidrag samt ger förslag på vidare forskning.

2. Teoretiskt ramverk

2.1 Definiering av cirkulär ekonomi

Konceptet cirkulär ekonomi tolkas och implementeras på en mängd olika sätt. I en artikel av Kirchherr et al. (2017) undersöker och analyserar forskarna 114 definitioner av cirkulär ekonomi och deras slutliga definition är följande:

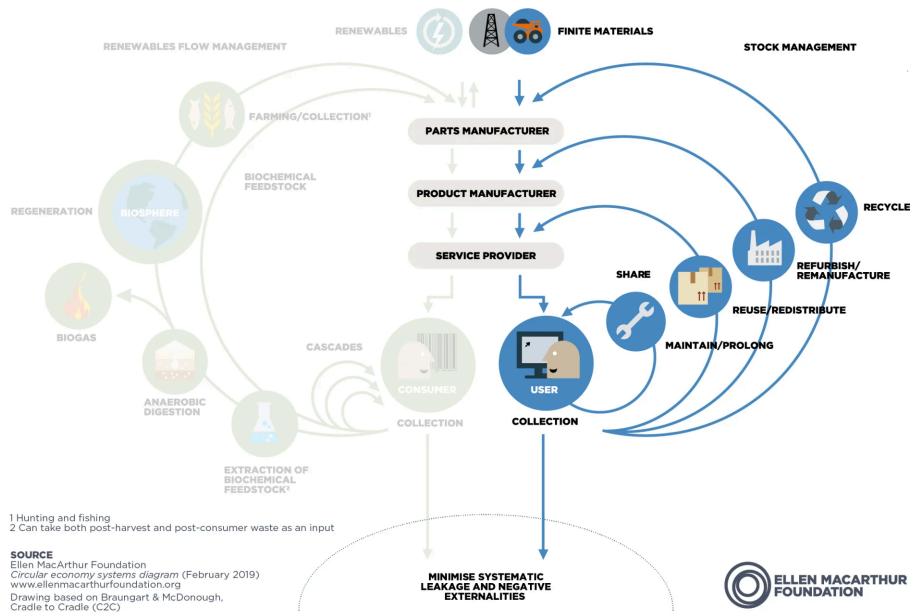
an economic system that replaces the ‘end-of-life’ concept with reducing, alternatively reusing, recycling and recovering materials in production/distribution and consumption processes. It operates at the micro level (products, companies, consumers), meso level (eco-industrial parks) and macro level (city, region, nation and beyond), with the aim to accomplish sustainable development, thus simultaneously creating environmental quality, economic prosperity and social equity, to the benefit of current and future generations. It is enabled by novel business models and responsible consumers

(Kirchherr et al., 2017, sid.224-225).

Studien kommer att utgå från ovanstående definition av cirkulär ekonomi. I en ytterligare studie finner Kirchherr et al. (2023) det mest anmärkningsvärt att allt fler definitioner nu också innehåller krav på fundamentala skiften från linjära till cirkulära system, för att främja övergången till en cirkulär ekonomi.

2.2 Fjärilsmodellen

För att illustrera cirkularitet kan Fjärilsmodellen användas. Fjärilsmodellen är utvecklad av Ellen MacArthur Foundation (2019) och bygger på McDonough och Braungarts bok Cradle to Cradle. Modellen illustrerar ett cirkulärt flöde av material och är indelad i en biologisk och en teknisk cykel. Båda sidorna representerar hur olika typer av material ska hanteras för att finnas kvar i det cirkulära flödet. Vi kommer i denna uppsats fokusera på den teknologiska cykeln. Den teknologiska cykeln, fokuserar främst på produkter som används snarare än konsumeras (Ellen MacArthur Foundation, 2022B).



Den teknologiska cykeln består i sin tur av fyra huvudsakliga cyklar. Den innersta cykeln är delning och anses vara den mest hållbara där det mesta av värdet fångas upp (Ellen MacArthur Foundation, 2022B). Denna cykel är inte lämplig för alla produkter i ekonomin, men har möjligheten att kraftigt öka användningstiden av många produkter. Den andra cykeln är underhålla/förlänga, där fokus ligger på att maximera värdet av en produkt genom att förlänga dess livslängd. Den tredje cykeln består av både återanvändning, som är en typ av återbruk som behåller produktens originalform och sitt ursprungliga syfte, och omfördelning, som ser till att produkten kommer till användning. Omfördelningen kan göras genom att placera en produkt i en annan marknad än i den som produkten först var ämnad för. Den fjärde och sista cykeln är återvinning och består av renovering och återtillverkning. Det är ett sätt att säkerställa att material som annars skulle ha hamnat utanför kretsloppet fortsatt ingår i det cirkulära flödet. För renovering kan det innebära reparation eller byte av komponenter och förbättring av det kosmetiska utseendet. Återtillverkning fokuserar istället på att maximera värdet av en produkt och följs igenom när en produkt inte kan cirkulera i systemet längre och omvandlas för att kunna användas igen.

2.3 Up- och Downcycling

Vägen mot cirkularitet grundar sig till stor del i återvinning av material. Trots det står forskare och författare oense vad gäller värdet på det återvunna materialet. Scolaro och De Medici (2021) lyfter i sin studie att vissa menar på att återvinning reducerar värdet på det använda

materialet eftersom det aldrig kommer att uppnå samma ursprungliga kvalitet och prestation - en form av Downcycling. Vissa menar att trots att värdet på en råvara skulle minska vid återvinning, så kan det i vissa fall vara ekonomiskt eller miljömässigt försvarbart när varan i sig kan vara kostsam eller som alternativ till avfallshantering för att undvika användningen av nya råmaterial (Scolaro & De Medici, 2021). Vidare går det också att argumentera för att vissa råvaror kan återvinnas och omvandlas på ett sådant sätt att värdet ökar - en form av Upcycling. Scolaro och De Medici (2021) menar däremot att det är ganska långsökt att se på återvinning som process där en brukad varas värde återvinns till ett högre värde. Det kan alltså inte ses som ett a-prioriantagande, utan måste ställas i jämförelse med kostnaden av att utvinna ännu oanvända råmaterial. I annat fall hade det löst alla de negativa konsekvenser som den linjära livscykeln bidrar till.

2.4 Management Control Systems

Ahrens och Chapman (2007) diskuterar i sin artikel hur organisationsstyrning egentligen fungerar i praktiken. De går vidare med att säga: “Doings and sayings are fundamentally different activities (Bloch, 1991). The notion of strategy implementation is often misleading in this respect” (sid.22). Det praktiska arbetet skapas genom syfte och aktivitet och som begrepp innebär det att fånga aktörers arbete med och konstruktion av regler och engagemang. MCS kan definieras som:

compromising a combination of control practices designed and implemented by top managers to increase probability that lower-level managers and employees will behave in ways consistent with the organizations mission, goals and strategies

(Hartmann et al., 2021, sid.4).

Hartmann et al. (2021) visar även på att det finns en direkt koppling mellan misslyckanden inom en organisations verksamhet och avsaknaden av ett ordentligt MCS. Management control systems kan ses som en resurs för handling (Ahrens & Chapman, 2007) vilket gör MCS lämpligt att använda som teoretisk grund för denna uppsats.

2.5 Management Control Systems Package

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long Range Planning	Action Planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

Management Control Systems Package (härefter MCSP) är en styrmix utvecklad av Malmi och Brown (2008). Forskarna kom fram till att de olika delarna inom MCSP behöver samverka för att skapa maximal effekt och uppnå målkongruens inom företaget. Vidare gjorde de en illustration över vilka delar de anser finnas inom MCSP. Det är denna styrmix som lägger den teoretiska grunden för denna uppsats då det utgör ett tydligt ramverk för vad MCS är och hur det kan användas. Styrmixen består av fem delgrupper: planering, cybernetisk styrning, belöning och kompensation, administrativ styrning samt kulturell styrning.

2.5.1 Planering

Planering förklaras enligt Malmi och Brown (2008) som ett sätt att förtydliga förväntningar på beteende och ansträngning från organisationens medlemmar. Vidare förklarar forskarna planering som ett sätt att styra individers och grupper agerande. Planeringsdelen av styrmixen kan delas in i en kortsiktig och en långsiktig del. Den kortsiktiga planeringen består av handlingsplaner och arbetsuppgifter, och sträcker sig enligt forskarna oftast inte längre än tolv månader samt har en beslutsfattande inriktning. Den långsiktiga planeringen har mer av ett övergripande fokus, exempelvis vilka projekt och initiativ som ska tas, och är strategiskt inriktad.

Merchant och Van der Stede (2007) väljer att kombinera budgetering med planering som en del i den kategori de kallar för financial results control systems, då de menar att dessa har korrelerade syften. Malmi och Brown (2008) väljer dock att särskilja dem.

2.5.2 Cybernetisk styrning

Cybernetisk styrning handlar om att koppla samman beteende med mål (Malmi & Brown, 2008). Forskarna har fastställt fyra undergrupper i den cybernetiska styrningen: (1) budgetar, (2) finansiella mått, (3) icke-finansiella mått och (4) hybridmått. Medan planering är mer av en ex-ante form av styrning, så är det cybernetiska styrsystemet mer post-ante. Det råder en viss osäkerhet i gränsdragningen mellan de olika undergrupperna. För att göra en distansering mellan undergrupperna är budgetar mer övergripande och förberedande i sina mål och där man sätter gränsen för beteenden. De finansiella är mer specifika i sin målsättning, exempelvis mätning av EVA (Economic Value Added). Gränsdragningen för icke-finansiella är tydligare och även om de finansiella måtten historiskt sett varit dominerande, får de icke-finansiella en allt större roll hos företag för att upptäcka drivkrafter av prestanda. Hybridmått är slutligen en kombination av finansiella och icke-finansiella mått.

2.5.3 Administrativ styrning

Administrativ styrning innefattar system som påverkar beteende genom organisationsdesign, ledningsstruktur samt arbetsbeskrivningar och policys (Malmi & Brown, 2008). Organisationsdesign syftar på organisationens uppbyggnad, som beroende på strukturen kan främja en viss typ av relation mellan olika delar i organisationen, men också kontrollera förutsägbarheten. Malmi och Brown (2008) menar att detta är något som chefer kan styra över, i kontrast till andra forskare som menar att det är mer av en kontextuell faktor. Ledningsstruktur handlar om uppsättningen på styrelsen, de olika avdelningarna och projektteamen. Vidare syftar det också på de formella informationsled som sätter ramen för auktoritet och vem som ställs ansvarig inför vem. Ledningsstruktur innefattar också möten och schemaläggning av möten, som i sig skapar deadlines och agendor - en viktig del som styr beteendet. Den sista delen av administrativ styrning, arbetsbeskrivningar och policys, syftar på standardisering av arbetsuppgifter och instruktioner för hur de anställda ska agera och ta beslut. I denna del ingår även regler och, som tidigare nämnt, olika typer av policys.

2.5.4 Belöning och kompensation

Belöningar och kompensation är något som Malmi och Brown (2008) menar kan skapa motivation och således förbättra anställdas prestation. På så vis kan företag genom belöningar visa vilka beteenden som uppskattas och inte, och skapa kongruens mellan anställdas och

organisationens mål. Genom att koppla anställdas ansträngningar mot uppgiften påverkas prestation på tre sätt: (1) riktar ansträngningarna, (2) vilken tid som läggs ner på en uppgift och (3) intensiteten i deras arbete. Trots att det finns en tydlig koppling mellan cybernetiska styrmedel och belöningsystem, menar forskarna att belöningsystem ska ses som en separat del i ramverket. Det på grund av att det innefattar mer än att bara styra beteende. Exempelvis använder organisationer belöningar för att behålla anställda eller för att stärka kultur genom kollektiva belöningar.

2.5.5 Kulturell styrning

Kulturell styrning syftar på att påverka personalens beteende genom värderingar, uppfattningar och sociala normer. Kulturell styrning kan enligt Malmi och Brown (2008) delas in i tre undergrupper: (1) värderingsbaserad styrning, (2) symbolbaserad styrning, och (3) klanstyrning. Den värderingsbaserade styrningen avser organisationsvärden, och genom att konsekvent manifesteras sin mission, vision och värderingar kan chefer och ledningen styra anställdas inställning och värderingar så att de matchar organisationens mål. Andra värderingsbaserade verktyg är exempelvis rekrytering av personer som delar organisationens värderingar eller en insocialisering av anställda till att dela värderingarna. Den symbolbaserade styrningen syftar på visuella uttryck för att stärka en kultur. Ledningen kan exempelvis använda lokaler, klädkoder och andra typer av visuell kommunikation som främjar en viss typ av kultur. Den sista typen är klankultur, en typ av styrning som enligt forskarna kan utföras med hjälp av olika typer av ritualer och ceremonier. En klankultur formas ofta inom en subgrupp inom ett specifikt yrke eller företag, exempelvis revisor eller en särskild avdelning på ett företag.

2.6 Hållbarhetsstyrning

I och med att MCS formar arbetsprocesser och beteenden, kan de ifall det används på rätt sätt bana vägen mot hållbarhet (Ghosh et al., 2019; Gond et al., 2012). Därför kommer följande avsnitt fokusera på Sustainability Control Systems (härefter SCS) och Sustainability Management Control Systems (SMCS).

SCS och SMCS är en fortsättning och utveckling av MCS, som hjälper företag att mäta och rapportera sina sociala, miljömässiga och ekonomiska prestationer. Gond et al. (2012) diskuterar i sin artikel hur olika system påverkar integrationen av hållbarhet i organisationens

styrning. Forskarna menar att SCS idag endast ligger i periferin och är särskild från det vanliga styrsystemet. Förvisso är SCS en växande diskussion inom litteraturen (Harris et al., 2019), men diskussionen fokuserar mer på individuella system för att handskas med miljömässiga problem och frågeställningar (exempelvis miljöbudgetering och balanserade styrkort för hållbarhet) (Gond et al., 2012). Även Lueg och Radlach (2016) menar att definitioner, teoretiska perspektiv och effekter av implementering av SMCS är tvetydiga. Crutzen et al. (2017) menar dock att arbetet med hållbarhet kan underlättas genom att integrera hållbarhetsstyrning med andra styrverktyg.

Den vanligaste formen av styrning kopplat till hållbarhet som Lueg och Radlach (2016) observerat är cybernetisk. Med det menas att måtten för cybernetisk styrning måste anpassas till företagets cirkulära aktiviteter. Detta kan uppnås genom användning av flexibla budgetsystem, balanserat styrkort eller genom hållbarhetsredovisning (Lueg & Radlach, 2016). Franco-Santos et al. (2012) menar att genom noggrann implementering och användning av prestationsmätningar kan det skapas ett tydligare fokus mot strategin både i beslut och agerande, samt motivation och styrning. Vidare menar Crutzen et al. (2017) i deras studie att de undersökta företagen mäter hållbarhet, men att kopplingen mellan ekonomisk prestation och social eller miljömässig prestation sällan observerades. Svensson och Funck (2017) visar även på att kortsiktig planering och cybernetiska kontroller i hög grad påverkas av införandet av cirkulära strategier.

Lueg och Radlach (2016) skriver att det inte är nödvändigt att ändra affärsmodellen för att uppnå hållbarhet, utan att hållbarhetsmålen endast behöver kopplas ihop med affärsmässiga mål under planeringsfasen. För att lyckas med detta krävs det att systemen är uppdaterade och går att applicera på olika typer av mål, inte bara de finansiella. Sammantaget belyser Lueg och Radlach (2016) att SMCS inte enbart påverkas av interna faktorer utan att även externa parametrar, där det är viktigt att se till att alla olika styrmedel samarbetar och förstärker varandra. De belyser även att integreringen av hållbarhet i planeringsprocessen misslyckas om det inte finns en handlingsplan.

För att öka medvetenheten hos medarbetare om företagets hållbarhetsmål är administrativ styrning ett användbart verktyg (Lueg & Radlach, 2016). Det kan exempelvis ske genom att företagen utbildar och kommunicerar hållbarhet, samt att medarbetarna engagerar sig i cirkulära aktiviteter och initiativ. För att uppnå önskat beteende hos medarbetare genom

administrativ styrning är det vanligt att företag, särskilt större företag, har en separat hållbarhetsavdelning. Även Crutzen et al. (2016) identifierade att en hållbarhetsavdelning som spelade en övergripande roll i företagets verksamhet var vanligt hos företag.

Lueg och Radlach (2016) belyser dock att den starkaste formen av styrning är kulturell styrning, då detta är ett effektivt sätt att interagera värderingar kring hållbarhet i ett företag. Trots detta är det inte lika vanligt att använda som de tidigare nämnda styrverktyg. Crutzen et al. (2017) har observerat att företag kan använda en plattform för att främja diskussioner om hållbarhet eller utbyta relevant information för att uppmuntra till ett hållbart beteende bland anställda. Svensson och Funck (2019) bygger vidare på detta ämne och menar att kultur kan ses som en grund för cirkulära principer och i kombination med långsiktig planering spelar det en viktig roll i att sprida värderingar om cirkularitet i verksamheten.

Det visade sig i en studie gjord av Crutzen et al. (2017) att få företag använde hållbarhetsmål som en del i sina belöningsystem. Förklaringen till detta berodde dels på att chefer och ledning inte var intresserade av att eftersträva mål som kunde motverka finansiell prestation, och dels på grund av att extern motivation (exempelvis monetär kompensation) riskerade att bidra med en crowding-out-effekt, där hållbarhetsmålen hamnar sekundärt. Med crowding-out menas en situation där extern motivation, exempelvis bonusar, trycker undan den inre motivationen vilket leder att fokus hamnar på belöningen snarare än uppgiften och syftet (Frey & Jegen, 2001). Tillfällen då externa belöningar faktiskt kan få en crowding-in-effekt, det vill säga att den externa belöningen stärker den inre motivationen, är exempelvis om det kommer oväntat eller om den är kollektiv (Ryan & Deci, 2020).

Motivation är som presenterat centralt vad gäller belöningar. Det finns tre grundläggande/fysiologiska behov vad gäller inre motivation enligt Ryan och Deci (2020). Den första är autonomi, som syftar på att en behöver känna en form av ägandeskap över sina handlingar. Med andra ord, att man är med och bestämmer över det man gör. Den andra är kompetens, som betyder att man behöver känna att man sysslar med uppgifter och saker som man känner sig bra på och kan lyckas med. Den tredje och sista är samhörighet, det vill säga att man behöver känna en typ av tillhörighet och anknytning till något. Forskarna påstår att motverka någon av dessa tre behov är skadligt för motivation.

3. Metod

3.1 Övergripande metod

Studien har antagit en explorativ ansats (Kliniska Studier Sverige, 2024) då tidigare forskning inom området är begränsad. Tidigare forskare har belyst bristen på hur cirkularitet i praktiken implementeras i MCS (se exempelvis Aureli et al., 2023; Ferretti et al., 2023; Svensson & Funck, 2019). Vidare har denna forskning skiljt sig från vår studie genom att vara komparativ och fokusera på andra branscher. Genom att besvara frågeställningen kan denna uppsats bidra till att fylla kunskapsluckor och öka förståelsen för det undersökta fenomenet.

Uppsatsen har utformats utifrån Bryman och Bells (2017) steg för kvalitativ forskning. Först utformades en generell forskningsfråga, som lade grunden för valet av relevant undersökningsobjekt. Sedan samlades data in, som bearbetats och tolkats. Slutligen har ett teoretiskt arbete gjorts för att koppla samman den bearbetade datan med teori och dra slutsatser. Med denna metodik strävar uppsatsen efter att besvara syftet genom att utforska och förstå hur implementering av cirkulära principer i ekonomistyrning kan göras.

För att undersöka hur cirkularitet tas i beaktning i ekonomistyrning grundar sig uppsatsen i en fallstudie. Fallstudier är fördelaktiga att använda för att på ett ingående sätt belysa det fall man vill undersöka (Bryman & Bell, 2017). Yin (2007) argumenterar också för att fallstudiemetoden är lämplig när man vill undersöka kontextuella betingelser som är av stor relevans för det man vill studera. Författaren argumenterar fortsättningsvis att en enfallsstudie är särskilt lämplig när fallet representerar ett "extremt eller unikt fall" (Yin, 2007, sid.62). Då denna uppsats ämnar att undersöka ett specifikt företag som anses vara unikt, är därför en enfallsstudie att föredra. Valet av att göra en fallstudie överensstämmer också med Yins (2007) tre kriterier för vilken forskningsstrategi som passar vilken typ av forskning. I vårt fall uppfyller studien samtliga kriterier för en fallstudie då vi har en *hur*-fråga, vi har inte behövt ha en hög grad av kontroll över det undersökta skeendet och undersöker ett nutida fenomen. En speciell styrka med fallstudier ligger också i att det går att kombinera olika typer av empiriskt material, i vårt fall företagsspecifika dokument och intervjuer. (Yin, 2007).

Fallstudien genomfördes i form av intervjuer vilket var fördelaktigt då det gav utrymme för flexibilitet (Bryman & Bell 2017). Vidare är intervjuer att föredra då de är målinriktade och

direkt kopplade till arbetets frågeställning (Yin, 2007). Intervjuerna har varit semistrukturerade vilket har lett till att respondenterna själva fått möjlighet att berätta om hur de arbetar och vad de anser är relevant inom kontexten.

Den primära informationskällan i denna fallstudie var intervjuer, men empiri har även samlats in i form av dokument. Fördelen med dokument är att de kan granskas flera gånger och inte är en produkt av fallstudien (Yin, 2007). Användningen av dokument ger oss ett bredare perspektiv då vi kombinerat interna dokument som distribuerats av företaget med extern information som hittats på deras hemsida. Dokumenten har använts som komplement till intervjuerna, då de har varit mer specifika med exempelvis konkreta mål och en tydlig översikt över organisationens utformning. Vidare har de använts för att stärka det som respondenterna sagt med exempel från hemsidan. Vissa av de dokument som nämnts under intervjuerna finns dock inte med som bilaga till följd av sekretess.

3.2 Inledande litteraturgenomgång

Som en första datainsamling till denna uppsats har en omfattande litteratursökning genomförts av andra uppsatser och forskning inom ämnet för att se vilka teoretiska ramverk som är lämpliga och applicerbara. En förberedande litteratursökning har även gjorts för att studera och konkretisera den problematisering som ligger bakom uppsatsen. De sökord som använts vid litteratursökning är främst: Circular economy; Circular strategy; Circular business model; Buildings; Property development; Management Control Systems; Sustainable Control Systems och cirkularitet med flera. Funna artiklar har varit peer-reviewed och lästes först övergripande och de artiklar vars beskrivning inte var i linje med vår studie sållades bort. Efter en första genomgång av valda artiklar har vi gjort en sökning i deras referenslistor och citeringar, för att hitta ytterligare litteratur inom ämnet. Även böcker funna genom bibliotekets databas LubSearch har använts, där samma sökord använts som vid artikelsökningar. Detta tillvägagångssätt har hjälpt oss få en bredare blick över de undersökta ämnet och möjliggjort en effektivare insamling av litteratur.

De sökverktyg som har använts för att göra litteratursökningen är LUBcat, LUBsearch, Science Direct (SCID), Source Complete (EBSCO), Scopus och Googles sökmotor. Information hittad via Googles sökmotor har vi granskat för att säkerställa källans trovärdighet.

3.3 Studieobjekt

Inför arbetet genomfördes en noggrann undersökning av relevanta studieobjekt, vilket väckte intresset för Granitor Properties. Bland svenska företag inom bygg- och fastighetssektorn identifierades Granitor Properties som ett företag som ligger i framkant gällande implementering av cirkulära principer och hållbart arbete.

För att säkerställa relevansen och djupet i forskningen, trots den korta tidsramen, har ett urval gjorts där endast ansvariga för de specifika forskningsområdena som uppsatsen grundar sig i har intervjuats. Detta inkluderar företagets hållbarhetschef (Respondent 1) som arbetar med styrmedel och projektutveckling med fokus på hållbar utveckling samt affärscontroller (Respondent 2) som arbetar med operationell uppföljning, prognostisering och finansiering. Genom att fokusera på dessa nyckelpersoner kan vi få en djupgående förståelse för de ämnen som är centrala för studien och därigenom öka validiteten och nyttan av forskningen. Då de intervjupersoner som deltagit i studien är anställda på företaget och dagligen arbetar med de frågor som ställts, är de kompetenta inom området.

3.4 Intervjuguide

Vid kvalitativa intervjuer kan en intervjuguide med fördel utformas för att underlätta vid intervjun, då den är mindre strukturerad än ett intervjuschema men skapar ändå en ram för intervjun (Bryman & Bell 2017). Vår guide har tagit inspiration från Bryman och Bells (2017) mall för intervjuguides, där vi först beslutat om vårt forskningsområde och specifika frågeställning. Sedan utformades strukturen och intervjufrågorna med grund i Malmi och Browns (2008) styrmix, kombinerat med cirkularitet. Styrmixen innehåller fem olika delar, vilket representerar de fem olika huvudområdena i intervjuguiden. Utifrån dessa huvudområden formulerades specifika frågor för att undersöka hur företaget jobbar inom dessa områden med cirkularitet. Intervjuerna genomfördes med en kombination av inledande frågor, uppföljningsfrågor och sonderingsfrågor, för att få en så djup förståelse som möjligt för det som respondenten försöker uttrycka (Bryman & Bell 2017). Vid intervjuerna tilläts samtalen ta den väg som respondenten valde, utifrån den förutbestämda intervjuguiden.

Innan intervjuerna distribuerades en intervjuguide som innehöll syftet med intervjun samt vilka ämnen som ska diskuteras under intervjun och några specifika frågor (se bilaga 3). En mer omfattande intervjuguide med fler specifika frågor användes av oss vid utförande av intervjuerna. Valet att lämna ut intervjuguide innan baserades på att vi ville optimera intervjutiden och således betänketiden genom att förbereda respondenten så gott som möjligt. Detta eftersom arbetet utförs under en begränsad tid.

3.5 Genomförande av intervjuer

Datan samlades in under två semistrukturerade intervjuer med företagets hållbarhetschef och affärscontroller, samt ett uppföljningsmöte. Den första intervjun varade i 35 minuter och var en introducerande intervju där vi som studenter fick presentera oss själva och syftet med undersökningen. I denna intervju var endast hållbarhetschefen närvarande, där hen introducerade sig själv, presenterade företaget, vad de arbetar med och svarade på några inledande frågor kopplat till cybernetisk styrning. Under intervju två, som varade i 70 minuter, var båda respondenterna närvarande. Ett större fokus låg då på ekonomistyrning, kopplat till den valda teorin, och hur arbetet med cirkularitet speglar sig i den. Majoriteten av den insamlade empirin härstammar från intervju två då denna hade starkast teoretisk koppling. Uppföljningsmötet varade i 55 minuter där vi ställde ytterligare frågor vad gäller information som var bristfällig och som krävde uppföljning. Ett utkast av uppsatsen delades ut till respondenterna 24 timmar innan detta möte för att ge dem möjlighet att verifiera innehållet samt göra tillägg till den insamlade empirin.

Fördelen med att ha intervju två och uppföljningsmötet med båda respondenterna närvarande var att respondenterna kunde diskutera med varandra och komplettera varandras svar. Detta gav oss en bred syn på hur företaget arbetar, utifrån olika perspektiv. Det var även ett tidseffektivt sätt att arbeta på då respondenterna inte hade så mycket tid till intervjuer. Genom att ha intervjun med båda respondenterna kunde vi genomföra intervjun tidigare än om vi hade gjort dem separat, vilket bidragit till mer tid för analys och gjort den mer genomarbetad med högre kvalitet.

Intervjuerna hölls digitalt med hjälp av mjukvaran Microsoft Teams, vilket möjliggjorde för ett visuellt element. Fördelen med att ha intervjuerna via denna mjukvara istället för över telefon var att man kunde bygga en annan relation till respondenterna, samt se om någon hade

något att tillägga, utan att behöva avbryta varandra. Detta var till stor hjälp då intervjun genomfördes med två respondenter samtidigt.

Nackdelen med att genomföra intervjuerna online är att det krävs ett högre engagemang från respondenten, samt att det kan uppstå tekniska problem (Bryman & Bell, 2017). För att minimera tekniska problem och kvalitetsförsämringar säkerställde vi en god internetuppkoppling innan mötets start. Vi ägnade också några minuter innan intervjun till att säkerställa att ljud och bild fungerade.

I början av varje intervju tillägnades tid till att bygga en relation till respondenterna och skapa en mer avslappnad intervjumiljö. Då respondenterna är företrädare för Granitor fanns det risk att svaren vinklats för att gå i linje med företagets officiella uttalanden. Genom att skapa en trygg miljö och framhäva att vi enbart önskar få en förståelse för deras arbetssätt, och inte värdera deras arbetssätt, har vi minskat denna risk. Under intervjuerna togs hänsyn till respondenterna, där de informerades om att de inte behövde svara på frågor de inte kände sig bekväma med att svara på och de hade möjlighet att avsluta intervjun när de så önskade. I början av varje intervju ställdes ett antal frågor gällande GDPR och respondentens inställning till att utföra intervjun (se bilaga 2). Där har respondenterna blivit informerade om deras rättigheter och våra skyldigheter som forskare.

I samband med andra intervjun och uppföljningsmötet fick vi också tillgång till interna styrdokument. Dessa dokument inkluderar företagets hållbarhetsmål, organisationskarta, affärsmål och rotsystemet.

Vid intervjuerna fördes anteckningar där vi som intervjuare skrev ner det mest väsentliga av svaren. För att kunna arbeta på detta sätt var alltid två intervjuare delaktiga vid intervjun där den ena ställde frågor medan den andra tog anteckningar. Vidare spelades intervjuerna in för att i efterhand kunna transkriberas med hjälp av AI-verktyg. Efter intervju 1 och 2 användes AI-verktyget Klang.AI som hjälpmedel för att transkribera intervjuerna. Vid intervju 3 användes Microsoft Teams egna transkriberingsverktyg som transkriberar i realtid. Transkriberingen har sedan reviderats och korrigerats medan vi lyssnat tillbaka på intervjun.

3.6 Tillvägagångssätt vid analys

I denna studie har inspiration tagits från Rennstam och Wästerfors (2015) rekommendationer om tillvägagångssätt vid analys. Vi utformade på förhand intervjuguiden utifrån MCSP, vilket förenklade arbetet med att sortera datan och ge stadga åt analysen. Därefter ägnade vi oss åt kategorisk reducering. De kategorier som identifierades är de fem kategorier som tillhör MCSP, samt tre underkategorier: allmänt, hållbart och cirkulärt. De kategorier som inte berördes av MCSP, hållbarhet eller cirkularitet valdes bort. Värt att notera är att enligt Rennstam och Wästerfors (2015) innebär det inte att de kategorier som valts bort inte har något förklaringsvärde, utan att valet är baserat på intrycken från vår studie, tidigare studier och vår metodologiska inriktning. Kategoriseringen gjordes genom att vi först granskade transkriberingarna från intervjuerna och sedan identifierade inom vilken kategori informationen passar, genom att sitta och markera i dokumentet. I analysen användes uppsatsens teorier för att bygga diskussioner och dra slutsatser som kunde besvara uppsatsens syfte. Analysen tematiseras på ett annat sätt än empirin, för att kunna integrera delarna med varandra i styrmixen. Genom att vi varit tre författare till denna uppsats har vi kontinuerligt under analysen diskuterat med varandra och resonerat oss fram till arbetets slutsatser. Detta har bidragit till att skapa ett mer objektiva, välgrundat och balanserat arbete genom att vi dragit nytta av våra olika perspektiv och erfarenheter.

3.7 Etiska överväganden

I enlighet med boken *An Introduction to Qualitative research* (Flick, 2018) har vi medvetet arbetat för att motivera uppsatsen forskningsfråga och säkerställa att relevanta etiska konsekvenser som kan leda till överträdelser eller skada för det undersökta företaget inte uppstår.

Att utföra en studie kring ett företags cirkulära arbete kan vara känsligt för företaget, då det är politiskt och etiskt laddat samt av hög relevans för dess intressenter. Eftersom uppsatsen bygger på intervjuer av anställda på företaget och offentlig information från företaget själva, kommer enbart information som uttryckts av företaget eller dess representanter att presenteras. Vidare är syftet inte att göra en komparativ studie av företagets cirkulära arbete. Studien syftar enbart till att vara utredande och undersöka hur Granitor Properties arbetar med

implementering av cirkularitet i ekonomistyrning. På så vis är risken för att uppsatsens slutsatser ska leda till negativa konsekvenser för företaget låg. I och med att respondenterna fått tillgång till uppsatsen innan publicering är de också medvetna om vad som skrivits.

4. Granitor Properties arbete med cirkularitet

4.1 Granitor Properties

Granitor Properties ingår i koncernen Granitor-gruppen som är en svensk hållbarhets- och cirkularitetsinriktad koncern grundad på 90-talet. Koncernen består idag av 10 företag som är verksamma inom olika delar av bygg- och fastighetssektorn, däribland Granitor Properties (Granitor, u.åA). I sin hållbarhetsredovisning (Granitor, 2023) har koncernen uttryckt att de ägnar sig åt hållbarhetsstyrning för att säkerställa att hållbarhetsarbetet utvecklas och att strategin realiserar. Fortsättningsvis är koncernen medlemmar i flertalet föreningar som granskar och arbetar för ett hållbart samhällsbyggande, exempelvis Sweden Green Council Building (u.å), Byggvarubedömningen (u.å), Belok (u.å) med flera, något som visar på deras starka engagemang inom hållbarhet och cirkularitet.

Företaget arbetar, likt andra fastighetsutvecklare, kontinuerligt med nya projekt, där ett av företagets mest framträdande och aktuella projekt är Embassy of Sharing (Granitor, u.åC). Projektet anses vara ett innovationsdrivande projekt som arbetar mot att vara klimatneutrala 2030, med en tydlig inriktning på delning och implementering av andra cirkulära principer (Granitor, u.åB). Detta projekt kommer vidare användas för att exemplifiera hur företaget arbetar.

Inledningsvis belyser respondenterna att ordet cirkularitet är komplext, då “det innefattar mer än det som återvinns” (Respondent 1, Intervju 1). Under intervjun har respondenterna svårt att skilja på cirkularitet och hållbarhet, då cirkularitet går in i hållbarhet. Vidare kommer företagets arbetsrutiner redovisas utifrån MCSP.

4.2 Planering

Majoriteten av företagets handlingsplaner består av att planera för de olika projekt som företaget arbetar med. Dessa utformas via en digital plattform där anställda på företaget kan redovisa vilka uppgifter de tänker jobba med under kommande år. Vidare förklarar respondent 1 att de strategiska planerna revideras årligen, men att affärsplanen och planeringen i regel sträcker sig under en treårsperiod. Respondent 1 belyser också en problematik med att det inte

går att planera alltför långt i förväg till följd av den dynamiska och innovationsdrivna industri företaget verkar inom, där man istället kontinuerligt utvecklar projektet, utan att ha en alltför bestämd plan från början.

Vidare är en stor del av planeringsfasen inför projekt, enligt respondent 2, att uppfylla de byggnadskrav som företaget valt att anamma. Dessa är miljöbyggnad 4.0 för kommersiella byggnader och svanenmärkning för privata bostäder, bland andra. Företaget tar även hjälp av olika databaser såsom byggvarubedömningen vid planeringen, för att säkerställa att de material man planerar att använda är bra ur en miljö- och cirkularitetssynpunkt. Då det inte är företaget själva som utför byggandet, utan externa entreprenadföretag, fokuserar denna del mest på att ställa upp ett antal krav och planera så att entreprenaden i sin tur bygger i enlighet med dessa. Respondent 2 förklarar också att man har ett antal ytterligare krav som man bestämt internt, gällande exempelvis koldioxid, avfall och energianvändning (se bilaga 4), som måste planeras utifrån. Slutligen kan det även finnas ett antal individuella krav för varje projekt, vilket är fallet med Embassy of Sharing.

Den mer företagsövergripande planeringen består av en rad olika delar. Respondent 1 förklarar att man tidigare hade en hållbarhetsplan som var individuell för varje projekt, samt en för hela företaget. Sedan ett år tillbaka har företaget istället valt att integrera hållbarhetsplanen i affärsplanen, genom att alla krav i hållbarhetsplanen måste hänga ihop med affärsmålen. Detta är en relativt stor förändring som genomförts, och något som följs upp i nutid genom Power BI. Tidigare, menar respondent 1, var hållbarhet och cirkularitet en bisyssla, något företaget ville ändra på “för att hållbarhetsarbetet måste vara integrerat i allt det man gör” (Intervju 2). Detta har företaget gjort genom att uppdatera styrdokument och arbetsprocesser. Ett exempel är att företaget med respondent 1 i spetsen, under det senaste året, tagit fram en hållbarhetskarta som är ett sätt att planera för hållbarhet. Efter att mark införskaffats, men innan projektet börjar utvecklas, fylls den i med olika smileys för att utvärdera externa faktorer, såsom upplysning av cykelbana, för det område man planerar att bygga i. Företaget fokuserar i sin planering på att alltid komma på innovativa lösningar för att bygga så cirkulärt och hållbart som möjligt.

För att lyckas med detta berättar respondent 2 att företaget gör många olika utredningar under planeringsfasen av ett projekt. Hen belyser att det kan ta flera år att komma fram till ett projekt och att man under den tiden mäter flera faktorer och tittar på olika krav, mål och

ambitioner för att uppnå hållbarhet (se bilaga 4 och 8). Dessa utredningar görs antingen själva av företaget eller av externa konsulter beroende på omfattningen och komplexiteten i det som ska utredas (Respondent 2). Företaget fokuserade även i Embassy of Sharing på att ha dialoger med externa parter såsom Fryshuset och ha samarbeten med olika aktörer, berättar respondent 1. Detta görs för att kunna planera för ett område som inkluderar alla. Temat för projektet är just delning vilket genomsyras på många sätt och påverkar den långsiktiga planeringen. Respondent 1 berättar att företaget arbetar med cirkularitet genom att planera ytan på förhand i Embassy of Sharing. Genom att exempelvis ha gemensamma mötesrum och badrum används ytan mer effektivt och resurserna smartare genom delning. Respondent 1 belyser även att de själva inte kan veta exakt vilka fördelarna med området blir i slutändan, men att de genom noga planering kan skapa förutsättningar för ett hållbart område. De vill ha en miljö där folk trivs, har hög produktivitet och kan dela kunskaper och erfarenheter (se bilaga 9). Något som hen menar bidrar till ett cirkulärt kretslopp inom området.

4.3 Cybernetisk styrning

När det kommer till cybernetisk styrning berättar respondent 1 att det är svårt att implementera cirkularitet i företagets finansiella styrning, då "styrning med pengar är svårt" (Intervju 1).

För ett byggnadsprojekt berättar respondent 2 att det främst görs investeringskalkyler som innehåller olika komponenter. Respondenten belyser även det faktum att "ett projekt kan ju kosta flera hundra miljoner" (Respondent 2, Intervju 2). Till följd av detta krävs det styrning och beslutspunkter. Respondent 1 menar vidare att cirkularitet finns inbakat i kalkylerna, men det görs inga egna poster för det. Istället görs beräkningar på detaljnivå som sedan redovisas som en del av andra poster.

Respondenterna menar vidare att företaget gör beräkningar av exempelvis enstaka material och energilösningar. Något som tas upp på både intäkts- och kostnadssidan - dels som ett signalvärde som kan locka kunder, dels som kostnad för hållbart material som kan ingå i det cirkulära flödet. Hållbara investeringar görs även i syfte att förbättra driftsekonomin. Exempelvis genom att företaget arbetar med förebyggande underhåll och val av material, något som kan vara kostsamt, men som gör att kostnaden för att driva fastigheten blir lägre på

lång sikt. Med signalvärdet menar respondent 2 att detta genererar ett mervärde som skapas i förvaltningsskedet för de som använder byggnaderna görs för att som och leder till att företaget kan höja hyran och därmed lägga kostnaden på hyresgästen.

Även klimataktionen tas in i beräkningen. Vid inköp av hållbara material, såsom wood tubes (reglar gjorda av papper), sätts inköpspriset i relation till trä- och stålreglar och det görs en estimering av hur komplicerat eller tidskrävande materialet är att arbeta med, då tid också är pengar, menar respondent 1. Det vill säga om företaget anser att den positiva miljöpåverkan som produkten ger, överväger ökade kostnader, kommer det ändå att väljas över andra material, berättar respondent 2. Ett annat exempel som tas upp av respondent 2 är inköp av klimatförbättrad betong, som är dyrare än vanlig betong, men som i slutändan är koldioxidekvivalent.

Cirkularitet finns även med i en av byggnaderna i Embassy of Sharing genom användningen av trästommar. Respondent 2 förklarar att det även är en självklarhet att försöka hitta möjligheten för återbruk av material, där exempel är användning av återbrukade värmeväxlande plåtar som fasadmaterial, mattor av återvunna fiskenät och fläktrum av återvunna barockelement i projektet. I framtida projekt önskar företaget att använda återvunna stålbalkar från rivningsbyggnader av Stena Ståhl, berättar respondent 1. Respondenten belyser dock att det idag inte finns interna krav på en viss andel av återbrukat material, men att inköpet av det är att föredra.

Dessa materialval är dock kostsamma och respondent 1 belyser att det finns en problematik med att motivera dessa kostnader i nuläget, trots att man vet att det kan komma att bli krav på material eller standarder år 2035. Då det projekt som företaget jobbar med utvecklas och ritas nu, men byggs först om 3-5 år, kan det komma mycket nya materialval på vägen som inte går att kalkylera utifrån eller skapa en budget för nu. Det är sedan entreprenaderna som köper in det material som kommer att användas.

Respondent 2 säger att det är svårt att konkretisera cirkulära val i nyckeltal. Däremot använder företaget nyckeltalet driftnetto som är det ekonomiska överskott som en fastighet skapar. Driftnettot påverkas av faktorer såsom ljusinsläpp, regn- och dagvatten samt energiförbrukning. I projektet Embassy of Sharing påverkar exempelvis energilösningen en stor del driftnettot, då värme och kyla kan delas i byggnaderna. Vid varje komponent

kalkyleras och räknas allt in i minsta detalj. Ett sätt att förbättra driftnettot på är exempelvis att fundera kring dels hur mycket det kostar att sätta in solceller, men också hur mycket energi man sparar på det i beräkningen. Hen fortsätter med att säga att kostnaden för byggnaden är densamma oavsett, men genom att använda sig av hållbart material, får man en förbättrad driftsekonomi och kan höja värdet på byggnaden och därmed höja hyresintäkterna, berättar respondent 2.

När det kommer till icke-finansiella mått säger företaget att det läggs störst vikt vid social hållbarhet, berättar respondent 1. Hen menar att det är komplicerat med mätningar som fokuserar på cirkularitet då det inte finns någon att benchmarka sig emot. Ett sätt att mäta cirkularitet är genom att mäta frekvenser på hur många som använder mötesrum. Genom att bygga färre mötesrum, men med högre nyttjandefrekvens är detta mer cirkulärt då kretsloppet för rummen förlängs och nyttjas mer, samtidigt som de individer som använder rummen kan dela kunskap och erfarenheter. Respondent 1 tar även upp de nya valen i Miljöbyggnad 4.0 där man kan samla in poäng på cirkularitet för att nå en viss grad av certifieringen, där de nya kraven går i linje med EU:s taxonomi. Företaget har som mål att uppnå de högre nivåerna av certifieringen, särskilt på nybyggda projekt.

Vidare mått som företaget använder sig av i sin cybernetiska styrning är beräkningar kopplat till avfall. Respondent 1 förklarar att företaget räknar på mängden avfall och hur den sorteras för att sedan kunna analysera den datan och ge tillbaka till företag som är verksamma inom byggnaderna. På så vis blir alla som har en koppling till projektet, antingen hyresgästerna eller företaget själva, medvetna om detta. Internt på företaget finns det även formella dokument där man ska redogöra för vilka affärsfall man har uppnått där både hållbarhet och cirkularitet är med, berättar respondent 1.

Vid uppföljning av projekten gör företaget egentligen inga särskilda prestationsmätningar kopplat till cirkularitet, utan de skriver ner alla val som görs, säger respondent 1. Däremot görs studiebesök efter att ett projekt är färdigt. Anställda på företaget går då ut och samlar information av hyresgäster via ett formulär. Studiebesöken används för att mäta om man lyckats med de olika mål som varje projekt har.

Respondent 1 berättar även om att företaget jobbar med att uppnå certifieringar. För att få dessa krävs det att man uppfyller förutsättningar rent byggtekniskt. Dessa förutsättningar

uppnås både i planeringsfasen, men även genomförandefasen och förvaltningskedet berättar respondent 2. Det blir då ett sätt i förvaltningsfasen att mäta att man lyckats med det man önskat uppnå såväl ekonomiskt som miljömässigt

4.4 Administrativ styrning

Respondent 2 berättar att företaget och utmärker sig gentemot andra företag genom att organisationsschemat är liggande, i form av en pil (se bilaga 5 och 6). Respondenten förklarar det med att alla överordnade positioner sitter till vänster i pilen och arbetar med att “stötta de personer som är framför i pilen” (Respondent 2, Intervju 2), och skapa förutsättningar för dem. De som arbetar närmast kund är längst till höger på pilen.

Vidare menar respondent 1 att det finns en tydlig struktur i ansvarsområdena i företaget, med en ansvarig projektchef, som står i direkt anslutning till en affärschef som har ett övergripande ansvar. Till sist finns det också ett affärsråd som har det yttersta ansvaret för hela organisationen. Respondenten väljer däremot att benämna det som en matrisorganisation. Hen förtydligar det med att säga att varje projekt har en projektchef och att varje projekt struktureras vertikalt. Sedan finns det även staber såsom ekonomi och hållbarhet som jobbar på det horisontella planet och är en supportfunktion till varje projekt. Genom att organisera verksamheten på detta sätt är hållbarhetsstaben involverad i hela organisationen. Även om det finns regelbunden uppföljning och utvärdering av prestation, så menar respondent 1 att det i generella termer ligger stort ansvar på den enskilda individen att ta ansvar och fatta beslut. Sedan belyser respondent 1 att varje avdelning eller grupp har ett eget ansvar att välja ut och applicera de mål som passar deras genomförandeplan.

I stora drag handlar organisationsstrukturen om att se till att det finns rätt, men också olika typer av kompetenser inom organisationen. Respondent 2 säger “Vi måste ha både så att säga hjärta och hjärna och muskler” (Intervju 2).

Respondent 2 säger att företaget arbetar med stora komplexa projekt vilket gör att informationsflödena ser olika ut. Hen fortsätter förklara att detta kräver att alla måste prata med alla hela tiden för att synka prioriteringar och vara flexibla ifall det händer något i projektet. Således finns det inte alltid konkreta kommunikationsled, utan mer tydliga

ansvarsled. Respondent 2 påpekar även att företaget verkar inom en väldigt lagstyrd bransch och att det således är viktigt att veta vem som är formellt ansvarig.

Respondent 2 menar att beslutspunkter och styrning kräver formell kommunikation, inte minst då det handlar om stora summor pengar. En stor del av byggprocessen består av formella möten där affärsrådet och ledningsgrupper behöver delta. Respondent 1 menar att det är ur det formella det hela grundar sig, exempelvis när beslut tas om marken man kollar på är intressant och vilka arkitekter som ska anlitas. För att ta vidare sådana diskussioner till praktiken krävs sedan formella beslut från affärsrådet. Respondent 2 understryker däremot att det informella är minst lika viktigt och säger att informationsflödet aldrig går “från A till Ö på ett rakt spår” (Intervju 2). Många situationer måste lösas ad hoc, exempelvis genom spontana Teams-möten “för att saker och ting behöver komma upp på agendan” (Respondent 2, Intervju 2).

Uppföljningen av projekten och anställdas prestationer sker tre gånger per år i samband med budgetprocessen. Dessa uppföljningar innefattar enligt respondent 2 diskussioner av vad som var planerat och vad de trodde, kopplat till utfallet. I vissa situationer faller det ända ner på individnivå med de personer som haft ansvaret för projektet. Vid varje projektavslut genomförs också en utvärdering av projektenhetens arbete. I uppföljningsfasen ser man ifall de anställda har uppnått de mål som kan kopplas till företagets ambition om att bli mer hållbara och cirkulära. Genom erfarenhetsåterföring försöker företaget kontinuerligt förbättra sina prestationer.

Den viktigaste delen av den administrativa styrningen är något som respondenterna kallar för ledningsprocesser. Respondent 1 lyfter deras ledningsplattform som en stor del av denna process, och är ett verktyg som hela koncernen har tagit fram som alla får utbildning i när man börjar sin anställning.

4.5 Belöning och kompensation

På företaget finns det inga individuella belöningsystem. Istället får alla anställda ta del av en gemensam bonus som baseras på hela företagets prestation. Respondenterna menar att anställda, chefer och andra ansvariga för diverse projekt istället uppmärksammas för goda prestationer och på så vis motiveras. Respondent 2 säger att alla projekt följs upp noga vad

gäller ekonomisk prestation, men lika så de hållbarhetsmål som sätts upp. Vid bra prestation, både allmänt men också kopplat till cirkularitet menar respondent 2 att de är noga med att lyfta det i ledningsgrupper, men också under budgetprocesser och internt inom projektgrupperna. Vidare lyfts sådana prestationer upp på konferenser. Båda respondenterna menar dock att motivationen istället härstammar från gemenskapen och känslan av samhörighet. Respondent 1 säger att det är just känslan av att göra det tillsammans som driver dem anställda.

Vidare nämner respondent 1 att det tidigare funnits individuella bonussystem, men att det efter utvärdering ansågs mer fördelaktigt att inte ha det. Tidigare belöningssystem hade ingen specifik koppling till hållbarhet, utan var rent ekonomiska. Den främsta anledningen till att inte ha ett belöningssystem är risken för det respondent 2 kallar "stuprörstänk" (Intervju 2). Hen säger att det bidrar med en risk för "suboptimering av företagets resurser" (Respondent 2, Intervju 2). Vidare menar respondenterna att det finns fler problem med individuella bonusar, exempelvis legala problem och rättvisedilemman. En annan problematik kopplat till monetära belöningar hör till projektens långa längd. Projekten pågår över flera år och personer som var delaktiga i början kanske inte är kvar längre när projektet färdigställts. Frågan blir då vem som ska få ta del av uppsidan.

4.6 Kulturell styrning

Bilaga 7 visar ett träd som symboliserar verksamhetens rotsystem enligt respondent 1. Detta rotsystem är det som lagt grunden till företagets hållbara inriktning och är skapat av pappan till dagens ägare. Det är därför djupt rotat i hela verksamheten.

Respondent 1 belyser att när det kommer till cirkularitet ligger framgången i att personalen behöver vara engagerade. Företagets ägare har utvecklat en plattform som bland annat tar upp hur man ska bete sig gentemot sina kollegor och vikten av samarbete, för att värna om samhället. Hen menar att det är den mänskliga faktorn och hur vi behandlar varandra som gör skillnad. Detta uppmärksammas även i deras slogan "Together to get there" (Respondent 1, Intervju 1). Ytterligare, berättar respondent 1 att Embassy of Sharing fokuserar på delning, något som uttrycks på deras hemsida: att dela ger mer (se bilaga 9).

En del av företagets kulturella styrning är arbetet med aktiv rekrytering. Respondent 2 säger att under arbetsintervjuer tas hållbarhetsmålen upp. Vid anställning vill företaget ha någon som delar företagets värderingar och har en teamanda. Projekten som de anställda arbetar med på företaget kan sträcka sig över flera år och består av team, berättar respondent 1 och säger att "Du kanske inte trivs om du är en jätteindividualist" (Intervju 2).

Vid diskussionen om användning av yta tar respondent 2 upp att det krävs beteendeförändringar, exempelvis när både anställda och kunder avvänjs från ett traditionellt tankesätt till ett sätt som skapar mer nytta. Hen talar också om att de försöker främja en kultur som engagerar anställda att arbeta med hållbarhet. Företaget främjar denna typ av kultur genom att ha studiebesök och kulturdagar, berättar respondent 1. Under det vardagliga arbetet uppmanas de anställda även till att vara innovativa, berättar respondent 1, och att det cirkulära och hållbara tänket blir ett naturligt beteende i och med att människor diskuterar det.

Kulturen på företaget formas också genom att uppskattade prestationer uppmärksammas på konferenser. Respondent 1 pratar också om att man har en miljö på företag där man ofta diskuterar hållbarhet och försöker komma på innovativa lösningar och nya idéer uppskattas, speciellt kopplat till hållbarhet. Respondent 2 belyser också det faktum att man försöker bygga så hållbara bostäder som möjligt, vilket i slutändan leder till färre byggnationer av hus, men som fler har nytta av. För att det ska fungera måste attityden vara delad mellan företaget i rollen som utvecklare och de som bor eller arbetar där.

Vid frågan om symboler, berättar respondent 1 att på kontoret finns det inga individuella papperskorgar, utan endast återvinningsstationer. Detta är nödvändigt för att kunna väga allt avfall och främja hållbarhetstänket, säger båda respondenterna. Företaget kommer även att flytta till ett nytt kontor på Embassy of Sharing, till stor del på grund av det gröna konceptet, berättar respondent 2. Vid flytten ska de göra en inventering för att se vilka möbler som kan återanvändas eller få ny användning hos något annat företag, säger respondent 1.

5. Analys och Diskussion

5.1 Analysens utgångspunkt

Respondent 1 belyser att det är svårt att separera begreppen cirkularitet och hållbarhet. Istället betraktas cirkularitet som en integrerad del av hållbarhetsdiskursen. För att kunna särskilja cirkularitet från det hållbara flödet använder vi Kirchherr et al.:s (2017) definition av cirkulär ekonomi samt en illustration av det cirkulära flödet genom Fjärilsmodellen (Ellen MacArthur Foundation, 2019). Det är genom att implementera cirkularitet i sitt arbete som företag kan bidra till att forma en mer hållbar framtid för fastighetsutvecklingsbranschen och samhället i stort.

Malmi och Brown (2008) förklarar i sin artikel vikten av att de olika styrmedlen inom MCSP behöver samverka för att skapa maximal effekt och uppnå målkongruens inom företaget. Detta är även något vi upptäckt genom insamlingen av vår empiri då det är svårt att särskilja vilka delar av företagets cirkulära arbete som hör till vilka delar i MCSP, eftersom de är nära sammankopplade och påverkar varandra. Därmed kommer de olika delarna att redovisas integrerat i nedanstående analys och diskussion.

5.2 Kultur som grund

I bilaga 7 presenteras en illustration av företagets så kallade rotsystem. Den symboliserar grunden till hela företaget och visar att hållbarhet och cirkularitet är i fokus, vilket blir utgångspunkten för företagets mål och visioner. Det går att anta att det är ur denna grund som företagets kultur uppkommit. Det går även att se att företaget jobbar mycket med att influera personalens värderingar och beteende kring cirkularitet då detta är ett återkommande tema under de olika delarna i intervju 2. Företagets grundläggande kultur som är influerad av cirkularitet går således upp genom verksamheten och influerar alla delar av MCSP på olika sätt. Denna observation går även i linje med Lueg och Radlachs (2016) och Svensson och Funcks (2019) slutsats om att kultur är det starkaste styrverktyget för att främja hållbarhet i en organisation.

5.3 Organisationsstruktur

Delar av den administrativa styrningen fungerar också som en grundläggande komponent som inte bara bidrar till integrationen av cirkularitet i den administrativa styrningen, utan även påverkar och förstärker de övriga delarna av styrmixen. Ett sätt är valet av organisationsstruktur, något som sätter ramarna för företagets arbete. I enlighet med Crutzen et al. (2017) är det speciellt intressant och signifikant att företaget har en separat hållbarhetsstab, då den spelar en central roll i alla projekt företaget arbetar med - inte minst Embassy of Sharing. Just den platta organisationsstrukturen i kombination med en separat hållbarhetsstab kan också argumenteras för att skapa motivation, något som kan kopplas direkt till två av Ryan och Decis (2020) grundläggande behovskriterier. För det första kan en känsla av autonomi skapas, där var och en får ta ansvar för sina beslut och processer och hur arbetet ska kopplas till cirkularitet. För det andra visar också en separat hållbarhetsstab på att de anställda inom staben både själva har, men också kan bidra med, kompetens inom cirkularitet. Hur de arbetar med just kompetens gällande cirkularitet speglar sig också i rekryteringsprocessen, där de försöker hitta människor med rätt kompetenser och som resonerar med deras mål om hållbarhet och cirkularitet. Ovanstående resonemang visar alltså hur organisationsstrukturen både skapar förutsättningar, men också motiverar anställda på företaget att bli mer cirkulära.

Från intervjuerna framgår det att organisationsstrukturen också möjliggör flexibilitet och effektiv anpassning till den ovissa framtiden. I och med att företaget verkar på en komplex marknad, där planering och budgetering kopplat till cirkularitet är svårt, så skapar den lösare strukturen förutsättningar för att kunna komma fram med cirkulära lösningar mer ad hoc under projektens gång. En viktig faktor i att kunna göra det och på så vis öka cirkulariteten i företagets arbete, som också kommer som en direkt konsekvens av strukturen, är informationsflöden. Vid integrationen av just cirkularitet visar det sig att framförallt informella kommunikationsled är viktiga i företaget. Exempelvis skapar de informella kommunikationsleden ett klimat där alla pratar med alla och det blir således enklare att komma på innovativa lösningar. Detta innebär också att diskussioner kring cirkularitet kan ske mer obehindrat och sträcka sig mellan alla anställda. Dessa informationsled innefattar också en kulturell aspekt där gemenskap och enighet mot cirkularitet kan byggas.

Däremot är ledningsstruktur med såväl formella kommunikationsled som formellt ansvar viktigt till viss del då företaget arbetar i en väldigt lagstyrd bransch. Man ska inte glömma att det ställs allt högre krav på företag att verka mer hållbart. Den formella delen kan alltså skapa struktur och laglydighet, men också ett tydligare fokus på företagets mål och långsiktiga strategi. Det formella ansvaret utövas genom att projektcheferna behöver kunna motivera vilka mål de uppnått kopplat till hållbarhet och cirkularitet vid en uppföljning som sker tre gånger per år. En kombination av informationsled möjliggör således cirkularitet. Utöver detta används inte ledningsstruktur för att implementera cirkularitet i företaget, något som till stor del kan argumenteras för grundar sig i den platta och informella organisationsstrukturen.

5.4 Planeringsarbete mot mål

Vidare jobbar företaget mot ett antal mål (se bilaga 4 och 8) kopplade till hållbarhet och cirkularitet som fungerar som riktmärken för att styra företagskulturen. Målen ger de anställda en tydlig målbild att sträva mot och etablerar förväntningar på företagets prestationer och anställdas beteende, något som i sin tur vägleder planeringsarbetet. Lueg och Radlach (2016) menar att företaget måste koppla samman hållbarhetsmål med affärs mål, och belyser att integreringen kan misslyckas om det inte formuleras i en handlingsplan. Kopplingen har företaget arbetat aktivt med de senaste åren genom integrationen av deras hållbarhetsplan i affärsplanen, något som går i linje med Svensson och Funcks (2017) studie som visar på att handlingsplaner i hög grad påverkas av införandet av cirkulära strategier. Genom att uppdatera styrdokument och arbetsprocesser har de lyckats översätta målen i deras genomförandeplan, och därmed integrera hållbarhetsmålen även i handlingsplanen.

Företaget har även utvecklat en hållbarhetskarta, något som presenterats i avsnitt 4.2, vilket är en arbetsrutin som företaget har vid inledningen av varje projekt. Den har följaktligen en administrativ funktion, men också en planeringsmässig, där hållbarhetskartan används som ett förarbete till den mer långsiktiga planeringen. Detta innebär att den administrativa styrningen och planeringsarbetet med cirkularitet integreras även här. Genom detta arbetssätt blir de anställda involverade i hållbarhetsarbetet redan från början av ett projekt. Fokuset på hållbarhet och cirkularitet blir då en naturlig process genom hela projektet, och influerar alla olika delar av planeringen. I kontrast till Gond et al. (2012) som menar att SCS brukar stå separat från det vanliga styrsystemet, så visar företaget således att de istället lyckats integrera hållbarhetsstyrningen. Ett problem företaget dock har är att de till stor del är begränsade när

det kommer till att utforma handlingsplaner kopplade till byggnation eftersom de använder sig av externa företag som utför själva byggandet. Därmed sträcker sig deras möjlighet till planering endast till en viss gräns som gör det svårt att implementera cirkularitet i denna process.

Projektet Embassy of Sharing visar hur företaget arbetat med hållbart samhällsbyggande och med att maximera mervärden för de som påverkas av projektet. Temat i Embassy of Sharing är delning, något som genomsyrar hela projektet och utgör grunden i den långsiktiga planeringen (se avsnitt 4.3). Delning är den del i Fjärilsmodellen (Ellen MacArthur Foundation 2022B) som genererar den högsta nivån av cirkularitet, vilket visar att företaget arbetar för att ha en stark koppling till cirkularitet och en ambition att göra Embassy of Sharing till ett cirkulärt projekt. Temat kan också ses som en form av kulturell styrning. Genom att företaget lägger stort fokus på just delning, influerar det även de anställda på företaget att anamma samma synsätt. Det blir således en kultur på företaget där de anställda gemensamt arbetar inom och mellan olika projekt för att komma på hållbara och cirkulära idéer. Som redovisats ovan möjliggörs även detta till följd av den platta organisationsstrukturen.

Mer generellt präglas såväl handlingsplanen som den långsiktiga planeringen av flexibilitet, och revideras årligen för att kunna anpassas efter föränderliga omständigheter. Genom att arbeta på detta sätt möjliggör företaget för att kunna anpassa sig till utvecklingen av nya materialval och direktiv som kan komma under planeringsfasen kopplat till cirkularitet. Behovet av att vara flexibla gör det svårt att utforma en alltför tydlig och fast plan. Företaget kan dock sätta upp önskemål och krav på entreprenadbolagen, där tydlighet kring företagets syn på cirkularitet i projekten är viktigt för att minska risken för meningskiljaktighet, något som kan påverka implementeringen av cirkulär ekonomi (Desivyana et al., 2023). I slutändan är det entreprenaderna själva som köper in material och utför arbetet.

Till viss del så begränsas dock flexibiliteten i den långsiktiga planeringen av de externa krav på byggnationer som företaget anammat, men det bidrar fortsatt till implementeringen av cirkularitet. Exempelvis ska bostäder klassificeras som svanenmärkta och kommersiella fastigheter enligt miljöbyggnad 4.0, vilket innebär att det finns ett antal riktlinjer företaget måste planera utifrån. Att fortsatt ha viss flexibilitet är däremot avgörande för att kunna anpassa sig till förändringar och oväntade händelser som kan uppstå under projektets gång.

Implementeringen av cirkularitet sker således både genom flexibla men också mer strukturerade långsiktiga planer.

Slutligen belyser respondenterna att de interna målen och planeringen för företaget i stort, det vill säga inte för varje enskilt projekt, är kopplat till hållbarhet. Genom att aktivt arbeta med både interna och externa parter i planeringsprocessen, strävar företaget efter att uppnå olika typer av cirkularitetsrelaterade mål. Cirkularitet uppnås därmed till följd av ett långt och omfattande planeringsarbete. Tidigare forskning inom hållbarhetsstyrning har varit tvetydig gällande planeringsarbetets betydelse för implementering av cirkularitet (Lueg & Radlach, 2016; Svensson & Funck, 2019). Utifrån den empirin vi samlat in ser vi dock att cirkularitet integreras i företagets planeringsarbete på många olika sätt.

5.5 Budgetering

Utifrån den insamlade empirin utgör budgetering en stor del av företagets planeringsarbete då det lägger grunden för huruvida ett projekt kommer genomföras eller inte. Vi ser det således fördelaktigt att inkludera budgetar under planering, likt Merchant och Van der Stede (2007).

Investeringskalkyler är den främsta och primära budgeteringen företaget gör i samband med projekt och kan till viss del kopplas till cirkularitet och hållbarhet. Även här finns dock begränsningar till följd av samarbetet med externa entreprenadbolag. Det är därför viktigt för företaget att få in cirkularitet i planeringsfasen, vid bland annat materialval, då företaget sedan lämnar över själva arbetet. Cirkulära materialval kan vara kostsamma och något som behöver motiveras av företaget i investeringskalkylerna. Ett sätt att motivera dessa val är att den positiva effekten på klimatet som är ekvivalent till den ökade kostnaden för hållbara material, vilket leder till driftsekonomiska fördelar. En utmaning som företaget möter är att det kan uppstå en Catch 22-situation (RISE, u.å) där inköpen inte realiserar. Genom att kvantifiera värdet på de hållbara materialen ökar sannolikheten att företaget väljer att köpa in dessa.

I och med att företagets projekt sträcker sig över flera år och att nya cirkulära materialval inte alltid går att budgetera för är det viktigt att budgetsystemen är flexibla, precis som vid övrig planering. Detta stämmer även väl överens med Lueg och Radlach (2016) som skriver att styrning mot cirkularitet kan göras just med flexibla budgetsystem. I företagets arbete med cirkularitet är det därför nödvändigt att företaget upprättar budgetar som är både flexibla, men

samtidigt strukturerade, något som krävs för att entreprenadbolaget ska kunna följa dem. Om budgetarna är alltför flexibla finns risken att entreprenadbolaget avviker från den cirkulära strategin.

5.6 Delning och återbruk

Respondent 2 förklarar att en av fördelarna med att bygga så hållbara bostäder som möjligt, som fler kan nyttja, är att färre byggnationer behöver göras. Detta kan anses vara en cirkulär princip, en form av delning (Ellen MacArthur Foundation, 2022B), då byggnaderna utformas på ett sådant sätt att det uppmanar till delning. I avsnitt 4.3 framgår det även att företaget ägnar sig åt att införskaffa material och inredning som är återtillverkade (Ellen MacArthur Foundation, 2022B), exempelvis fiskenät, wood tubes och värmväxlande plåtar. Denna typ av återbruk kan även vara en form av Upcycling (Scolaro & De Medici, 2021), vilket innebär att företaget kan ta en produkt som inte längre har något värde och omvandla den för att ge den ett nytt syfte i verksamheten. Genom att ha denna typ av inredning kan det antas motivera och inspirera de anställda till att också komma på cirkulära lösningar och hitta nytt liv åt gamla saker. Det kan ses som en symbol som förstärker företagets redan befintliga kultur. Val av inredning kan antas ingå i handlingsplanen, vilket innebär att företagets arbete med cirkularitet genomsyras även här. Till följd av dessa val påverkar det även företagets driftnetto, något som visas i företagets budgetar där de gör beräkningar på olika material, vilket är ett sätt för företaget att implementera cirkularitet i budgeteringsarbetet.

5.7 Företagets mätningar

Trots att företaget säger att de har en del svårigheter med att mäta cirkularitet så integreras det ändå på många sätt. Företagets sätt att arbeta går därmed i linje med Lueg och Radlach (2016) som observerat att cybernetisk styrning är en av de vanligaste medlen för att integrera hållbarhet. I planeringsfasen tas beslut om tillvägagångssätt och val av material, vilket således gör den cybernetiska styrningen viktig för uppföljning av valen. I bilaga 4 finns finansiella mått i form av resultat, uthyrningsgrad, överskottsgrad och marginal, där cirkulär ekonomi tillämpas indirekt. Delvis genom den kulturella aspekten, då även mål som är direkt kopplade till företagets lönsamhet uppnås genom att främja en kultur som uppmuntrar innovativa och hållbara lösningar. Ju fler hållbara lösningar och projekt, desto mer gynnsamma resultat kan förväntas.

I avsnitt 4.3 tas driftnetto upp som det tydligaste finansiella måttet för cirkularitet. Bennet och James (2017) säger att det finns incitament till att integrera cirkularitet i sin verksamhet. För företaget är incitamentet delvis mervärdet som genereras genom ett högt driftnetto. I strävan efter ett bättre driftnetto kan företaget göra cirkulära val i samband med kalkylering av varje komponent.

En utmaning som företaget upplever är att de inte har någon att benchmarka sig emot inom branschen när det kommer till icke-finansiella mått kopplade till cirkularitet. Detta antas göra det svårt för dem att fastställa realistiska mål, eftersom det är utmanande att avgöra vad som är genomförbart, samt hur man ska mäta och följa upp dessa mål. Företag tenderar också att undervärdera den potentiella påverkan av att implementera cirkulär ekonomi (Bennet & James, 2017). Trots svårigheter lyckas företaget implementera innovativa mätningar av cirkularitet med hänsyn till branschen. Exempel på dessa mått är avfallsmätning (kg/BTA), materialåtervinning och deponi (se bilaga 4). Då byggnader står för 35% av det genererade avfallet i världen (Tokede et al., 2022) är dessa mått en väsentlig cirkulär princip som företaget tillämpar. Även icke-finansiella mått kopplade till hållbarhet, med inslag av cirkularitet, tas upp. Dessa är exempelvis mätningar på nyttjandefrekvensen av mötesrum och vilka nivå av certifieringssystemen man uppnått, där företaget säger att cirkularitet kommer in. Slutligen kan de anställda på företaget ta del av mätningarna, vilket är en kulturell aspekt som främjar det cirkulära tänket.

De studiebesök som görs efter att ett projekt är färdigt har också inslag av cirkularitet. Studiebesöken bidrar med värdefull information till företaget om projektet uppnått önskade mål och kvalitet, vilket kan anses ingå i cykeln underhålla/förlänga i Fjärilsmodellen (Ellen MacArthur Foundation, 2022B). Även Franco-Santos (2012) belyser att genom noggrann implementering och användning av prestationsmätningar kan företag uppnå ett starkare fokus mot strategi, vilket i företagets fall är implementering av cirkularitet. Den information som samlas in kan användas som underlag under en längre tid, både för framtida projekt men också för att förvalta det redan befintliga projektet.

Utöver finansiella och icke-finansiella mått kan företag använda sig av hybridmått. Det är ingen mätning Granitor Properties verkar göra utifrån den insamlade empirin. En anledning till varför företaget inte jobbar med dessa typer av mått kan vara till följd av att det är svårt att

hitta en koppling mellan finansiell och hållbar prestation, något Crutzen et al. (2017) kommer fram till i sin studie.

5.8 Medvetenhet

Den tydligaste formen av administrativ styrning kopplat till cirkularitet är Arbetsbeskrivningar & Policys. Det finns bland annat en ledningsplattform som alla nyanställda utbildas i. Ökad utbildning gällande företagets hållbarhetsmål är något som Lueg och Radlach (2016) säger är centralt för att öka medvetenheten hos anställda om företagets hållbarhetsmål. Påståendet går också i linje med Crutzen et al. (2017), som belyser att skapandet av en plattform för att främja diskussioner om hållbarhet kan stärka den kulturella styrningen. Det är något företaget tillämpar genom sin digitala plattform, men även studiebesök och kultur dagar. Dessa mötesplatser kan ses som en ceremoni eller ritual, där de anställda uppmanas till att ta ansvar och ha ett innovativt tänkande kring hållbara alternativ. De kan också fungera som viktiga tillfällen där företagets värderingar och vision för hållbarhet förstärks och förankras bland de anställda. Således möjliggör företaget en djupgående integration av cirkularitet i företagets verksamhet. Att företaget arbetar med utbildning och diverse plattformar på ett sådant sätt visar mer sammantaget på en tydlighet i att styra medarbetare åt en cirkulär riktning. Trots att framförallt ledningsplattformen är ett administrativt och formellt styrverktyg, så visar det också på en viktig kulturell aspekt, där nyanställda insocialiseras för att följa företagets vision.

5.9 Motivation

Som framgått av empirin finns det inget särskilt belöningsystem i företaget kopplat till cirkularitet. Det finns förvisso en gemensam bonus som alla på företaget får ta del av, men den baseras varken på individuella prestationer eller cirkularitet, utan istället på lönsamheten för företaget i stort. Att företaget sedan i mer generella termer arbetar med hållbarhet och implementering av cirkulära principer är en inriktning i sig som kan skapa ett mervärde. Detta gör det mer attraktivt för andra företag och privatpersoner att flytta in i Granitor Properties fastigheter, vilket i sin tur ökar intäkterna. På så vis finns cirkularitet med i den kollektiva bonusen implicit, men mer explicit finns det som sagt inget specifikt cirkulärt prestationsmål som ligger till grund för denna bonus.

I Crutzen et al.:s (2017) studie visade det sig att få företag hade belöningsystem kopplade till hållbarhetsmål. Enligt forskarna var anledningen dels att chefer inte var intresserade av att följa mål som kunde motverka finansiell prestation, och dels att det kunde bidra med en crowding-out-effekt att kombinera hållbarhetsmål med belöningar. Denna problematik är också något som företaget belyser. Likt litteraturen menar företaget, utöver de legala komplikationer och rättvisedilemman som försvårar monetära kompensationer, att det finns en stor risk för "stuprörstänk" (Respondent 2, intervju 2) om individuella belöningar implementeras. Som följd är det intressant att diskutera hur företaget, vid ett uteblivet belöningsystem kopplat till cirkularitet, ändå arbetar med motivation för att främja cirkularitet. Företaget säger att de belönar goda prestationer genom att lyfta lyckade projekt och hållbara insatser på konferenser. Det är något vi inte kategoriserar som belöning, utan istället som ett tillvägagångssätt för att skapa kultur och motivation för cirkularitet.

Kopplat till Ryan och Decis (2020) tre behovskriterier, går det istället att identifiera tydliga indikationer på hur företaget verkar för att skapa motivation kring cirkularitet i avsaknaden av ett belöningsystem. Autonomi och kompetens har redan diskuterats ovan kopplat till organisationsstrukturen. Det tredje kriteriet, som också är det mest framträdande i företaget, är hur de faciliterar en känsla av samhörighet. Det är något som har diskuterats tidigare, men tillhörighet och att göra arbetet mot en cirkulär framtid tillsammans är något som genomsyrar hela företagets styrning. De mest konkreta exemplen är deras slogan "Together to get there" (se avsnitt 4.6), samspelen mellan de olika verksamhetsområdena, men också det faktum att det inte finns individuella belöningsystem kopplat till cirkularitet - det är det som görs tillsammans som räknas. Samhörigheten är något som dessutom präglade de intervjuer som genomfördes med respondenterna där narrativet alltid var *vi* och *vår*. Om deras språk faktiskt säger något om samhörigheten och hur det påverkar cirkularitet kräver dock vidare undersökning eftersom detta inte nödvändigtvis behöver vara representativt för alla på företaget.

5.10 Symbolbaserad styrning

Som framgår av ovanstående resonemang är kultur en integrerad del i de övriga styrmedlen. Företag arbetar även med kultur aktivt och särskilt från de övriga styrmedlen. De arbetar till exempel med symbolbaserad styrning mot cirkularitet genom att ha en gemensam källsortering. Detta bidrar till det cirkulära flödet, vilket illustreras i Fjärilsmodellen i form av

återvinning (Ellen MacArthur Foundation, 2019), då de anställda på företaget uppmanas till att källsortera, vilket fostrar ett beteende som går i linje med företagets värderingar och främjar kulturen.

Vidare kan flytten som redovisats i avsnitt 4.6 också ses som en typ av symbolbaserad styrning. Flytten innebär att hela kontoret kan ses som en symbol för cirkulär ekonomi och kulturen på företaget stärks då de anställda kan antas känna en ännu starkare närvaro av det gröna konceptet. Som framgår i empirin planerar företaget för hur de ska göra med de möbler som finns på det befintliga kontoret, vilket visar på deras fokus på hållbarhet och försök att hitta cirkulära lösningar. Genom att skänka möbler till andra kontor som är i större behov av dessa kan det ses som en form av delning (Ellen MacArthur Foundation, 2022B). I förlängningen sänder det ut ett budskap till de anställda och fostrar en miljö där hållbarhet och cirkularitet är i fokus, något som påverkar tankesättet hos de anställda.

6. Slutsats och vidare forskning

6.1 Slutsats

Syftet med detta arbete är att undersöka hur ett företag inom fastighetsutvecklingsbranschen implementerar cirkularitet i sin ekonomistyrning för att få en förståelse för hur detta fungerar i praktiken. Sammantaget har ovanstående analys besvarat frågeställningen *Hur implementerar fastighetsutvecklingsbolaget Granitor Properties cirkularitet i sin ekonomistyrning, och vilka svårigheter och möjligheter kan identifieras?* Utifrån detta har följande slutsatser dragits.

Den tydligaste slutsatsen som framkommit ur analysen är att det är en kombination av de olika styrmedlen som möjliggör en genomgående implementeringen av cirkularitet i företaget, något som går i linje med Lueg och Radlachs (2016) studie. Cirkularitet påverkar hela organisationen vilket gör att det behövs flera olika styrmedel som förstärker varandra. Styrmedlen samspelar och kan således återfinnas i flera olika delar av företagets styrning.

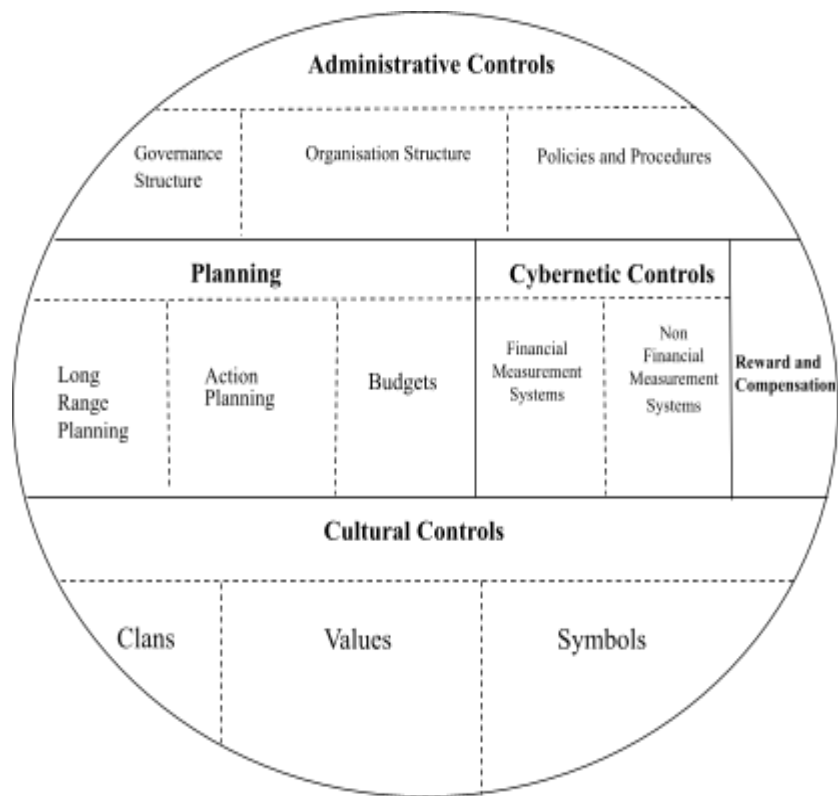
I företaget utgör kultur och organisationsstrukturen ramarna för företagets arbete med implementering av cirkularitet. Den kulturella aspekten anses ha en grundläggande roll, som genomsyrar hela verksamheten och de olika styrmedlen underifrån. I kontrast till detta har organisationsstrukturen en mer övergripande funktion som influerar stora delar av företagets övriga arbete med cirkularitet. Dessa två faktorer är mer sammanfattat två indirekta sätt som företaget arbetar med för att främja cirkularitet, som lägger grunden för allt annat arbete.

På ett mer direkt sätt implementeras cirkularitet i företagets ekonomistyrning genom planeringsarbetet, vilket tillsammans med kultur utgör de mest framträdande delarna av företagets ekonomistyrning kopplat till cirkularitet då det används för att sprida värderingar om cirkularitet i verksamheten, vilket även överensstämmer med Funck och Svenssons (2019) studie. En anledning till varför företaget lyckats med implementeringen av cirkularitet i planering är till följd av deras flexibla system då företaget kan anpassa sig efter nya materialval och osäkerheter vilket möjliggör för cirkulära investeringar. Det är även planeringen som lägger grunden för den cybernetiska styrningen, då mätningen av cirkulära initiativ möjliggörs till följd av ett gediget planeringsarbete. En ytterligare förutsättning för implementeringen av cirkularitet är även företagets informella struktur.

Trots de möjligheter som presenterats ovan kring hur företaget implementerat cirkularitet i sin ekonomistyrning, så har även svårigheter identifierats. En av de största svårigheterna företaget har är deras beroende av externa entreprenadbolag, då det innebär ett antal begränsningar med företagets cirkularitetsarbete. Genom att förse entreprenaderna med utvecklade planer och budgetar kan företaget, trots problematiken, säkerställa att arbetet utförs med hänsyn till cirkularitet.

En annan svårighet är användningen av belöningssystem, då det kan leda till oönskade konsekvenser. Det krävs dock motivation hos anställda för att kunna implementera cirkularitet, vilket de gör på andra sätt. Istället för att lägga fokus på extern motivation i form av monetära belöningar, fokuserar de mer på den inre motivationen och främja en kultur, för att stärka det cirkulära arbetet.

För att på ett tydligt sätt redogöra för i vilken utsträckning företaget implementerar cirkularitet i de olika delarna av MCSP har en illustration gjorts. Till följd av detta har hybridmått uteslutits i den reviderade modellen. Storleken på de olika delarna representerar också graden av implementering av cirkularitet inom de olika styrmedlen. Modellen redovisar enbart de delar som har koppling till cirkularitet och har därmed gjorts i ett cirkelformat. Det finns ingen information huruvida placeringen av de olika styrmedlen har någon symbolisk betydelse för Malmi och Brown (2008), men vi har valt att ändra denna ordning av just symbolisk mening. Kultur placeras underst då den utgör en grund för alla delar av företagets ekonomistyrning, medan administrativ styrning placeras högst upp för att illustrera att organisationsstrukturen är det som sätter ramarna för verksamhetens möjlighet till att arbeta med cirkularitet.



Modell 1. Reviderad MCSP baserad på Granitor Properties

6.2 Teoretiskt och praktiskt bidrag

Denna uppsats ämnar att visa på vilket sätt ett företag som arbetar med cirkularitet, implementerar det i sin ekonomistyrning. Genom insamling av empiri och senare analys, har uppsatsen berikat litteraturen och forskningsområdet kring hur cirkularitet praktiskt kan implementeras utifrån MCSP (se exempelvis Aureli et al., 2023; Ferretti et al., 2023; Svensson & Funck, 2019). Detta i kombination med uppsatsens fokus på fastighetsutvecklingsbranschen, en särskilt prioriterad bransch i den cirkulära omställningen, bidrar studien till nya dimensioner inom ämnet. Resultaten från studien visar exempelvis på hur de olika styrmedlen kan kombineras och således stärka varandra i ett företags arbete med cirkularitet.

Det teoretiska bidraget ger också upphov till ett praktiskt bidrag genom att visa på vilka möjligheter och svårigheter som finns vid implementeringen av cirkularitet. Ett problem vi identifierat är att företag inte har något att benchmarka sig mot, något denna uppsats kan användas för i framtiden. Således kan de som arbetar med ekonomistyrning på företag inom fastighetsutvecklingsbranschen, men även andra företag som vill implementera mer cirkulära principer, ta inspiration från resultaten i denna uppsats.

6.3 Begränsning med studien och förslag på vidare forskning

Denna studie har genom val av metod och de resultat som framkommit, öppnat dörren för nya frågeställningar. En begränsning med denna uppsats är den korta tidsram som föreligger. Genom att koncentrera sig på ett företag begränsas generaliseringsbarheten (Bryman & Bell, 2017), men då det undersökta företaget är ett unikt företag inom branschen till följd av dess cirkulära inriktning kan arbetet istället inspirera andra företag, snarare än att bidra med generella slutsatser till hela branschen. Vidare kan en flerfallsstudie studera andra företag som ämnar att implementera cirkulära strategier i andra branscher för att se likheter och skillnader. Ett exempel är en jämförelse med andra företag inom en annan bransch som är prioriterad i den cirkulära omställningen såsom livsmedelssektorn (Naturvårdsverket, 2024)

En annan konsekvens av den korta tidsramen är att antalet intervjuer begränsats och lett till att endast två representanter från företaget intervjuats. En aspekt som således inte fångas upp på grund av urvalet är hur ekonomistyrningen utförs i andra delar av organisationen. För vidare

forskning hade det även varit intressant att analysera implementering av cirkularitet i ekonomistyrning från fler perspektiv inom organisationer. Exempelvis genom att undersöka hur HR-avdelningen arbetar med rekrytering, eller hur projektcheferna arbetar inom de olika projekten. Det hade inneburit en mer omfattande och djupgående undersökning av hur olika styrmedel används i Granitor Properties.

Ett ytterligare förslag på vidare forskning är att identifiera på ett mer precist sätt hur Granitor Properties, men också företag generellt, arbetar med olika incitamentssystem för att implementera cirkularitet. Även om tidigare litteratur menar att hållbarhet är svårt att integrera i ett monetärt belöningssystem, så finns det varken i denna eller tidigare studier belägg som visar på att det är en omöjlighet. Således kan vidare forskning undersöka motivation och belöningssystem kopplat till cirkularitet.

Referenslista

Ahrens, T., & Chapman, C.S. (2007). Management accounting as practice, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, no. 1–2, sid. 1-27, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.013>

Aureli, S., Foschi, E., & Paletta, A. (2023). Management accounting for a circular economy: current limits and avenue for a dialogic approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2022-5766>

Bedford, S. D. (2020). Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 86, no. 101187, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101187>

Belok. (u.å.). Medlemmar, <https://belok.se/medlemmar/> [Hämtad: 2024-05-11]

Bennet, M., & James, P. (2017). *The Green Bottom Line*, [e-book] London: Routledge <https://doi.org/10.4324/9781351283328>

Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 3 uppl., Stockholm: Liber.

Byggvarubedömningen. (u.å.). Medlemmar, <https://byggvarubedomningen.se/medlemmar/> [Hämtad: 2024-03-28]

Crutzen, N., Zvezdov, D., & Schaltegger, S. (2017). Sustainability and management control. Exploring and theorizing control patterns in large European firms. *Journal of Cleaner Production*, vol. 143, sid. 1291-1301, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.11.135>

Desivyana, N.M.N., Farmakis, O., Cusumano, L., & Rempling, R. (2023). Challenges in the adoption of sustainable criteria in the Swedish property development industry. *Procedia Computer Science*, vol. 219, sid. 1752-1759. <http://dx.doi.org/10.1016/j.procs.2023.01.470>

Ellen MacArthur Foundation. (2019). Circular Economy Diagram. <https://www.ellenmacarthurfoundation.org/circular-economy-diagram> [Hämtad online: 2024-04-11]

Ellen MacArthur Foundation. (2022A). The Biological Cycle of the Butterfly Diagram. <https://www.ellenmacarthurfoundation.org/articles/the-biological-cycle-of-the-butterfly-diagram> [Hämtad online: 2024-04-12]

Ellen MacArthur Foundation. (2022B). The technical cycle of the butterfly diagram. <https://www.ellenmacarthurfoundation.org/articles/the-technical-cycle-of-the-butterfly-diagram> [Hämtad online: 2024-04-12]

Ferretti, P., Gonnella, C., & Martino, P. (2024). Integrating sustainability in management control systems: an exploratory study on Italian banks. *Meditari Accountancy Research*, vol. 32 no. 7, sid. 1-34. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2023-1954>

Flick, U. (2018). *An Introduction to Qualitative research*. 6 uppl., London: Sage

Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, vol. 23, no. 2, sid. 79–119, <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.001>

Frey, BS., & Jegen, R. (2001). Motivation Crowding Theory. *Journal of Economic Surveys*, vol. 15, no. 5, s. 589-611, <https://doi.org/10.1111/1467-6419.00150>

Svensson, N., & Funck, E.K. (2019). Management control in circular economy. Exploring and theorizing the adaptation of management control to circular business models. *Journal of Cleaner Production*, vol. 233, sid. 390-398. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.06.089>

Geissendoerfer, M., Savaget, P., Bocken, N.M.P., Hultink, E.J. (2017). The Circular Economy – A new sustainability paradigm?, *Journal of Cleaner Production*, vol. 143, sid. 757-768, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.12.048>

Ghosh, B., Herzig, C., & Mangena, M. (2019). Controlling for sustainability strategies: findings from research and directions for the future. *Journal of Management Control*, vol. 30, no. 1, sid. 5–24, <https://doi.org/10.1007/s00187-019-00279-8>

Gond, J-P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, vol. 23, no. 3, sid. 205–223, <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.06.003>

Granitor (u.å A) Bolag i Koncernen, <https://www.granitor.se/var-verksamhet/bolag-i-koncernen> [Hämtad online: 2024-04-02]

Granitor. (u.å B). Ekologisk hållbarhet, <https://www.granitor.se/properties/embassy-of-sharing/det-har-ar-embassy-of-sharing/ekologisk-hallbarhet> [Hämtad 2024-04-01]

Granitor. (u.å C). Granitor Properties, <http://www.granitor.se/properties> [Hämtad 2024-04-01]

Granitor. (2023). Hållbarhetsrapportering 2022, <https://www.granitor.se/globalassets/pdf/ar/granitor-hallbarhetsredovisning-2022-webb.pdf> [Hämtad online: 2024-04-02]

Handelsbanken. (2024) Vad är Ekonomistyrning, <https://www.handelsbanken.se/sv/ekonomi-i-livet/fokus-foretag/i-verksamheten/foretagsekonomi/vad-ar-ekonomistyrning> [Hämtad online: 2024-05-16]

Harris, E., Herzig, C., De Loo, I. & Manochin, M. (2019). Management accounting and control for sustainability and strategic decision making. *Journal of Management Control*, vol. 30, no. 1, sid. 1-4, <https://doi.org/10.1007/s00187-019-00278-9>

Hartmann, F., Kraus, K., Nilsson, G., Anthony, RN., & Govindarajan, V. (2021). Management control systems, Second european edition, London: McGraw Hill

Jönsson, S. (1998). Relate management accounting research to managerial work!, *Accounting, Organizations and Society*, vol 23, no. 4, sid. 411-434, [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00018-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00018-4)

Kanzari, A., Rasmussen, J., Nehler, H., & Ingelsson, F. (2022). How financial performance is addressed in light of the transition to circular business models - A systematic literature review. *Journal of Cleaner Production*, vol. 376, no. 134134, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.134134>

Kirchherr, J., Reike, D., & Hekkert, M. (2017). Conceptualizing the circular economy: An analysis of 114 definitions. *Resources, Conservation and Recycling*, vol. 127, sid. 221-232, <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2017.09.005>

Kirchherr, J., Yang, N., Schulze-Spüntrup, F., Heerink, M.J., & Hartley, K. (2023). Conceptualizing the Circular Economy (Revisited): An Analysis of 221 Definitions. *Resources, Conservation and Recycling*, vol. 194, no. 107001, <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2023.107001>.

Kliniska Studier Sverige. (2024). Analys, <https://kliniskastudier.se/forskningsprocessen/analys> [Hämtad: 2024-04-16]

Kuruppu, S.C., Milne, M.J., & Tilt, C.A. (2024). Sustainability control systems in short-term operational and long-term strategic decision-making. *Meditari Accountancy Research*, vol. 32, no. 1, sid. 234-265, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-12-2021-1548>

Larsson, M. (2018). Circular Business Models: Developing a Sustainable Future. Cham: Springer International Publishing AG. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-71791-3>

Lueg, R., & Radlach, R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, vol. 34, no. 2, sid. 158–171, <https://doi.org/10.1016/j.emj.2015.11.005>

Malmi, T & Brown, DA. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*. vol. 19. no. 4. sid. 287–300, <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>

McDonough, W., Braungart, M. (2002). *Cradle to Cradle: Remaking the Way We Make Things*. New York: North Point Press

Merchant, KA., Van der Stede, WA., (2007). *Management control systems performance measurement, evaluation and incentives*. 2 uppl. [e-book], Essex: Pearson Prentice Hall <https://www.vlebooks.com/Product/Index/2026459?page=0&startBookmarkId=-1>

Microsoft. (2017). Vi introducerar Microsoft Teams – den chattbaserade arbetsytan i Office 365. <https://www.microsoft.com/sv-se/microsoft-365/blog/2016/11/02/introducing-microsoft-teams-the-chat-based-workspace-in-office-365/> [Hämtad: 2024-04-18]

Naturvårdsverket. (2024). Nationell strategi för cirkulär ekonomi, <https://www.naturvardsverket.se/amnesomraden/cirkular-ekonomi/nationell-strategi-for-cirkular-ekonomi/> [Hämtad 2024-04-08]

Naturvårdsverket. (2023). Klimatet och konsumtionen, <https://www.naturvardsverket.se/amnesomraden/klimatomstallningen/omraden/klimatet-och-konsumtionen/> [Hämtad 2024-04-08]

Regeringskansliet. (2020). *Cirkulär ekonomi - strategi för omställningen i Sverige*. Stockholm: Elanders <https://www.regeringen.se/globalassets/regeringen/bilder/klimat--och-naringslivsdepartementet/klimat-och-miljo/cirkular-ekonomi---strategi-for-omstallningen-i-sverige/> [Hämtad online: 2024-04-12]

Rennstam, J., & Wästerfors, D. (2015). *Från stoff till studie : om analysarbete i kvalitativ forskning*, Lund: Studentlitteratur AB

RISE Researches Institutes of Sweden. (u.å). *Final Report Financing of Circular Business Models – Risks and Opportunities* [pdf] https://www.ri.se/sites/default/files/2019-07/Final%20Report_Finance%20project_Final_EN.pdf

Ryan, R.M. & Deci, E.L. (2020). Intrinsic and extrinsic motivation from a self-determination theory perspective: Definitions, theory, practices, and future directions. *Contemporary Educational Psychology*, vol. 61, no. 101860, <https://doi.org/10.1016/j.cedpsych.2020.101860>

Scolaro, A.M., & De Medici, S. (2021). Downcycling and upcycling in rehabilitation and adaptive reuse of pre-existing buildings: Re-designing technological performances in an environmental perspective. *Energies*, vol. 14, no. 21 <https://doi.org/10.3390/en14216863>

Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, vol. 15, no. 3, sid. 169-189. <https://www.jstor.org/stable/2486965>

Sweden Green Building Council. (2022). Miljöbyggnad 4.0 [pdf], https://www.sgbc.se/app/uploads/2022/12/Manual_MB_4.0_1.pdf [Hämtad: 2024-04-22]

Sweden Green Building Council. (u.å). Våra medlemmar, <https://www.sgbc.se/medlemskap/vara-medlemmar/> [Hämtad: 2024-03-28]

Tokede, O.O., Rodgers, G., Waschl, B., Salter, J., & Ashraf, M. (2022). Harmonising life cycle sustainability thinking in material substitution for buildings. *Resources, Conservation and Recycling*, vol. 185, no. 106468, <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2022.106468>

Tu Le, O. T., Hong Le, A. T., Thanh Vu, T. T., Cam Tran, T. T., & Van Nguyen, C. (2024). Management control systems for sustainable development: a bibliographic study. *Cogent Business & Management*, vol. 11, no. 1. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2296699>

Urbinati, A., Chiaroni, D., & Chiesa, V. (2017). Towards a new taxonomy of circular economy business models. *Journal of Cleaner Production*, vol. 168, sid. 487-498, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2017.09.047>

World Green Building Council. (u.å.) What is a Sustainable Built Environment? <https://worldgbc.org/what-is-a-sustainable-built-environment/> [Hämtad 2024-04-08]

Yin, RK. (2007). Fallstudier : design och genomförande. Malmö: Liber

Bilagor

Bilaga 1: Mejlutskick till företaget

Hej X,

Vi är tre studenter från den ekonomiska fakulteten vid Lunds universitet som ska påbörja vår C-uppsats om cirkulär ekonomi inom entreprenadbranschen. Vi har följt utvecklingen av kvarteret Embassy of Sharing i Malmö och är särskilt intresserade av att utforska hur ni genom denna investering integrerar principer för hållbarhet och cirkulär ekonomi i ekonomistyrningen.

Vi skulle vara mycket tacksamma om vi kunde få möjligheten att intervjua dig och någon annan person som arbetar med exempelvis investeringsanalyser, projektledning eller hållbarhetsarbete för Embassy of Sharing eller liknande projekt. Genom att prata med några av era experter skulle vi kunna få en djupare förståelse för hur Granitor tar itu med dessa frågor och vilka framsteg som har gjorts.

Vi uppskattar verkligen ert engagemang för hållbarhet och cirkulär ekonomi och vi tror att er insikt skulle vara ovärderlig för vårt arbete. Vi är flexibla när det gäller tidpunkten för intervjun och skulle vara mer än glada att anpassa oss efter vad som passar er bäst.

Om detta låter intressant, låt oss veta om detta är möjligt och om det finns någon specifik person vi bör kontakta för att ordna en intervju. Kontakta mig via den här mailen eller ring X.

Vi ser fram emot att höra från er och tackar på förhand!

Med Vänliga Hälsningar,
Maria Missenko

Bilaga 2: Intervjuguide

GDPR:

GDPR - Medgivande att ingå i en forskningsstudie:

- Får vi använda Granitor Properties som företagsnamn eller önskar ni vara anonyma?
 - (Vill du som person vara anonym eller är det okej att vi refererar till dig vid namn?)
- Tillåter ni att intervjun spelas in?
- Ni kan avbryta intervjun när som helst och ni kan välja att inte svara på specifika frågor utan särskild anledning

Introduktionsfrågor:

- Vad är din roll på företaget?
- Vad är dina vardagliga sysslor/ansvarsområden?
- Berätta lite kort om er verksamhet och vad ni sysslar med?
- Vad har ni för inställning till en cirkulär omställning/arbetssätt?

Projektfrågor:

- Berätta om projektet Embassy of Sharing
- Eftersom ni inte är ett entreprenadbolag, vilka delar av projektet ansvarar ni för?
- Vilka är de största utmaningarna med projektet?
- Vad är de största framgångarna med projektet?

MCS:

Cybernetisk:

- Vilka olika typer kalkyler gör ni?
- Vilka komponenter tar ni i beaktning vid kalkylering?
- Finns cirkularitet med som en del av kalkyleringar?
- Om ja, i vilka kalkyler tar ni hänsyn till cirkularitet?
- Om ja, på vilket sätt? exempelvis: Finns cirkularitet med som en kostnad eller intäkt eller på vilket sätt tas det upp?

- Använder ni budgetsystem? (T.ex budgetar, prognoser och avvikelseanalyser?)

- Vilka typer av budgetar upprättar ni?
- Finns cirkularitet med som en del av budgeteringen
- Om ja, i vilka budgetar tar ni hänsyn till cirkularitet?
- Om ja, på vilket sätt? exempelvis: Finns cirkularitet med som en kostnad eller intäkt eller på vilket sätt tas det upp?
- Använder ni system för prestationsmätning (t.ex. finansiella och icke-finansiella mått)?
- Kopplar ni finansiella mål till cirkularitet?
- Kopplar ni icke-finansiella mål till cirkularitet?
- Kopplar ni hybridmått till cirkularitet? (hybridmått är exempelvis kopplingen mellan ekonomisk prestanda med miljöpåverkan för att bedöma företagets hållbarhet)
- Utvärderar ni de anställdas prestationer?
- Vad är målet med att göra dessa utvärderingar?
- Vilka svårigheter ser ni med att interagera cirkularitet i den cybernetiska styrningen?
- Hur viktiga är prestationsmått och utvärdering som styrsystem för cirkularitet enligt er?

Planering:

- Hur integreras cirkularitet i den övergripande planeringen?
- Vilka svårigheter ser ni med att interagera cirkularitet i planeringen?
- Gör ni särskilda strategiska planer kopplat till cirkularitet?
- Hur ofta reviderar ni era strategiska mål?
- Under hur lång period sträcker sig er planering?
- Hur omvandlar ni strategiska mål i er enhet till kortsiktiga handlingsplaner?
- Delar ni med er av era resultat med era anställda?
 - I vilket syfte delar ni resultat med era anställda?
- Vilka svårigheter ser ni med att interagera cirkularitet i planeringsarbetet?
- Hur viktigt anser ni att kortsiktig planering är som styrsystem?

Administrativ:

- Hur ser er organisationsstruktur ut?
- Hur ofta träffas ledningsgruppen?
- Hur bred sammansättning har ledningsgrupperna? (breda = chefer för ansvarsenheter samt andra operativa mellanchefer och experter deltar)
- Hur vanligt är det att era anställda får relevant information genom informella diskussioner?
- Hur vanligt är det att era anställda får relevant information via formaliserade informationssystem?
- Har ni övervakningsarbetet och hur ser det isåfall ut? (vem står till svars för vem)
- Hur mycket inflytande har anställda?
- Vilka hjälpmedel använder ni för att försöka vägleda och styra anställdas beteenden
 - Har ni policys eller arbetsbeskrivningar som säkerställer ett cirkulärt arbete?
- Vilken av dessa styrsystem anser ni vara viktigast och varför?
 - a. organisationsutformning
 - b. ledningsprocesser
 - c. regler och procedurer
- Vilka svårigheter ser ni med att interagera cirkularitet i den administrativa styrningen?
- Som styrsystem, hur viktigt anser ni att den administrativa styrningen är?

Kulturell styrning:

- Hur främjar ni en kultur som engagerar anställda att arbeta med hållbarhet och cirkularitet?
- Tar ni hänsyn till värderingar vid anställning?
- Har ni speciella klädkoder eller andra symboler som kopplas till cirkularitet?
- Har ni speciella initiativ kopplat till cirkularitet? Såsom aktiviteter eller liknande
- Vilka svårigheter ser ni med att interagera cirkularitet i er kultur?
- Används sociala event och symbolhandlingar för att skapa och behålla anställdas engagemang?
- Uttrycks enhetens värderingar och syfte(n) i formella dokument? (t ex värdedokument, affärsidéer)
- Används formella värdedokument för att binda underordnade till högsta ledningens långsiktiga ”mission”?

- Vilka svårigheter ser ni med att använda kulturell styrning?
- Som styrsystem, hur viktiga är organisationsvärden och kultur?

Belöningsystem:

- Vad tycker ni att prestationsutvärdering och belöningar har för betydelse?
 - Hur arbetar ni med belöningar och bonusar för att främja ett cirkulärt arbete?
 - Vilken typ av belöning handlar det om då?
 - Vad är syftet med det?
 - Hur upplever ni att det påverkar de anställda?
 - Är det viktigt av vilken anledning som de anställda motiveras? Ex att känna att man bidrar till ett gott ändamål eller av pengar?
-
- Vilka svårigheter ser ni med att interagera cirkularitet i belöningssystemet?
 - Hur viktiga anser ni att belöningar är som styrmedel/system?

Bilaga 3: Utskickad intervjuguide

Syftet med intervjun: Intervjun görs i syfte att undersöka hur ni på Granitor implementerar cirkularitet i er ekonomistyrning. Forskningsfrågan som behandlas i uppsatsen är: Hur implementerar byggnadsföretaget Granitor Properties cirkularitet i sin ekonomistyrning?

Cybernetisk styrning - dvs planering, budgetering:

- Vilka olika typer kalkyler gör ni?
- Finns cirkularitet med som en del av kalkyleringarna?

- Använder ni budgetsysteem? (T.ex budgetar, prognoser och avvikelseanalyser?)
- Finns cirkularitet med som en del av budgeteringen?

- Använder ni system för prestationsmätning (t.ex. finansiella och icke-finansiella mått)?
- Kopplar ni finansiella mål till cirkularitet?
- Kopplar ni icke-finansiella mål till cirkularitet?
- Kopplar ni hybridmått till cirkularitet? (hybridmått är exempelvis kopplingen mellan ekonomisk prestanda med miljöpåverkan för att bedöma företagets hållbarhet)

- Utvärderar ni de anställdas prestationer?
- Vad är målet med att göra dessa utvärderingar?

Planering:

- Hur integreras cirkularitet i den övergripande planeringen?
- Gör ni särskilda strategiska planer kopplat till cirkularitet?
- Hur omvandlar ni strategiska mål i er enhet till kortsiktiga handlingsplaner?
- Delar ni med er av era resultat med era anställda?
- Blir det en form av motivering?

- Vilka svårigheter ser ni med att interagera cirkularitet i planeringsarbetet?
- Hur viktigt anser ni att kortsiktig planering är som styrsystem?

Administrativ styrning:

- Hur ser er organisationsstruktur ut?

- Hur ofta träffas ledningsgruppen?
- Hur bred sammansättning har ledningsgrupperna? (breda = chefer för ansvarsenheter samt andra operativa mellanchefer och experter deltar)
- Vilka hjälpmedel använder ni för att försöka vägleda och styra anställdas beteenden

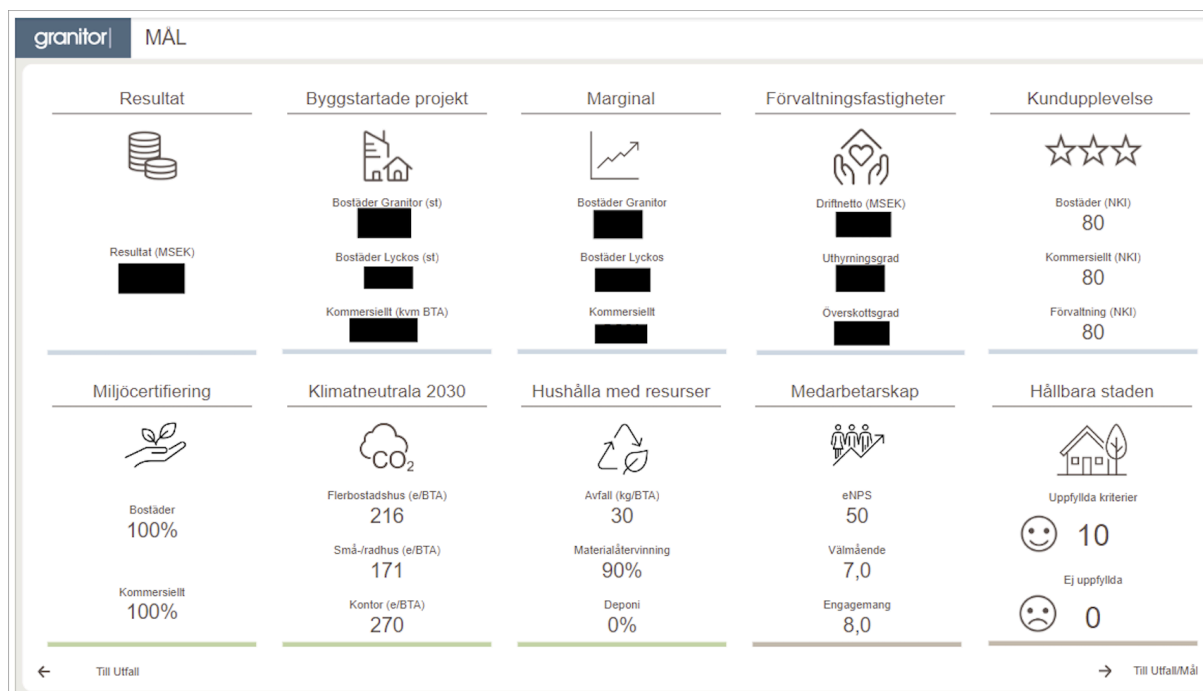
Kulturell styrning:

- Hur främjar ni en kultur som engagerar anställda att arbeta med hållbarhet och cirkularitet?
- Har ni speciella initiativ kopplat till cirkularitet, såsom aktiviteter eller liknande?
- Vilka svårigheter ser ni med att interagera cirkularitet i er kultur?
- Används sociala event och symbolhandlingar för att skapa och behålla anställdas engagemang?
- Uttrycks enhetens värderingar och syfte(n) i formella dokument? (t ex värdedokument, affärsidéer)
- Används formella värdedokument för att binda underordnade till högsta ledningens långsiktiga ”mission”?

Belöningsystem:

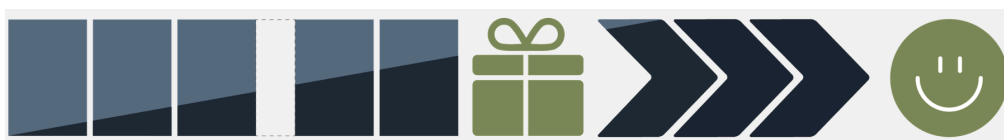
- Vad tycker ni att prestationsutvärdering och belöningar har för betydelse?
- Hur arbetar ni med belöningar och bonusar för att främja ett cirkulärt arbete?
- Vilka svårigheter ser ni med att interagera cirkularitet i belöningsystemet?
- Hur viktiga anser Ni att belöningar är som styrmedel/system?

Bilaga 4: Mål



Internt dokument distribuerat av Granitor Properties (2024)

Bilaga 5: Organisationspil



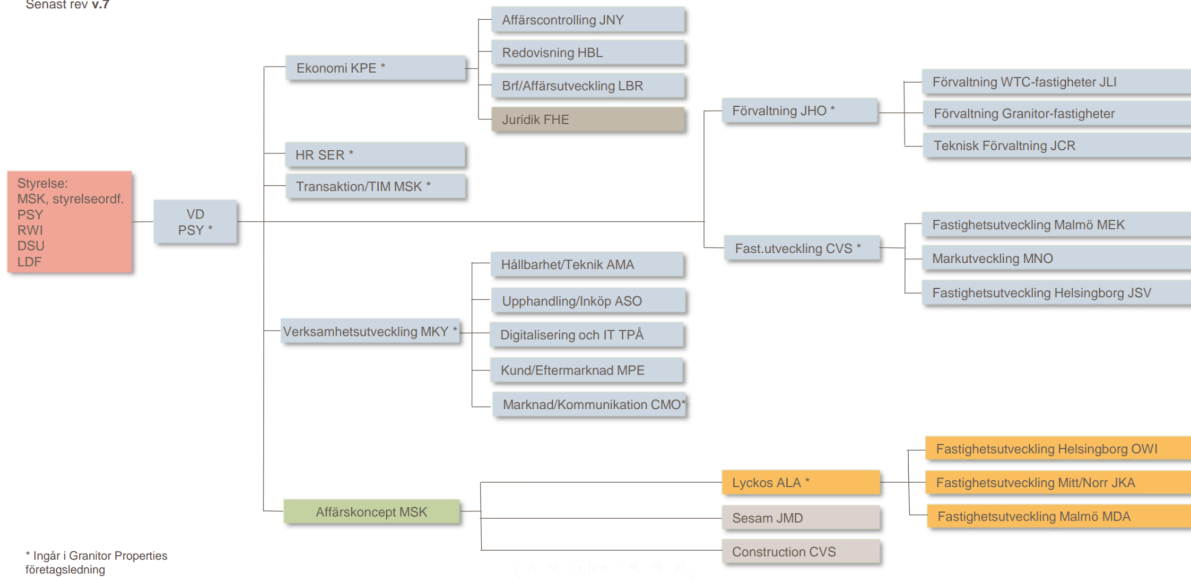
Internt dokument distribuerat av Granitor Properties (2024)

Bilaga 6: Organisationskarta

GRANITOR PROPERTIES



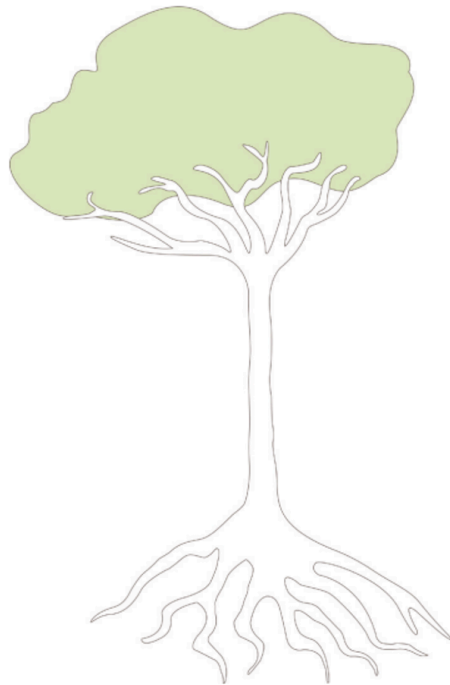
Senast rev v.7



* Ingår i Granitor Properties företagsledning

Internt dokument distribuerat av Granitor Properties (2024)

Bilaga 7: Rotsystemet



”Granitor är plattformen för den goda jord där
allt vi planterar växer till sin fulla potential.”

En centimeter av tid

Rotsystemet för vår ledningsplattform är inspirerad av Lennart Wikström och Mohammed Al Amoudis gemensamma vision och som kan sammanfattas i följande citat från Lennart:

”Föreställ dig livet som en oändlig tråd och att livet för var och en av oss representerar en centimeter på den tråden. I detta liv måste vi, efter bästa förmåga, göra positiv skillnad för nästa generation”

Internt dokument distribuerat av Granitor Properties (2024)

Bilaga 8: Hållbarhetsmål - ansvarsfulla affärer



Internt dokument distribuerat av Granitor Properties (2024)

Bilaga 9: Projektets ambition



Granitor (u.åD). Embassy of Sharing.

<https://www.granitor.se/properties/embassy-of-sharing/artiklar/att-dela-ger-oss-mer> [Hämtad 2024-05-17]