

Jørgen Sund  
Lars Hvoslef

## Bærekraft i Balansert Målstyring

Kartleggingsstudie blant 182 norske virksomheter

Masteroppgave i Økonomi og administrasjon

Veileder: Morten Kringstad og Terje Berg

Juni 2020



## Forord

Denne oppgaven er gjennomført som en avsluttende del av masterstudiet i økonomi og administrasjon ved NTNU Handelshøyskolen i Trondheim, og utgjør 30 studiepoeng av hovedprofilen økonomistyring.

Arbeidet med oppgaven har vært utfordrende, tidkrevende og lærerikt. En prosess som har krevd mye, både av selvstendig karakter og kollektivt i samarbeid mellom to medstudenter. Vi har blitt satt på uforutsette prøvelser i form av en pandemi, og opplever at vi kommer ut av dette med en unik samarbeidskompetanse. Vi har jobbet strukturert gjennom hele perioden, og mener at sluttresultatet bærer preg av det harde arbeidet. Vi har bevist for oss selv at vi har evnen til å takle motgang når det oppstår, en egenskap det blir nyttig å ta med seg videre inn i arbeidslivet. Nå er vårt håp at oppgaven vil være interessant for flere, både med tanke på resultatene og for videre forskning.

Med dette ønsker vi å rette en stor takk til våre veiledere Morten Kringstad og Terje Berg, som gjennom hele perioden har gitt velbegrunnede og konkrete tilbakemeldinger. Vi vil også rette en stor takk til våre kjære studiekamerater på NTNU Handelshøyskolen for gode tilbakemeldinger under pretesting av spørreundersøkelsen. Til slutt vil vi rette en takk til hverandre for et givende samarbeid i en periode preget av hjemmekontor.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim

Juni 2020

## Sammendrag

FNs initiativ for bærekraftig utvikling har de siste årene økt fokuset på bærekraft, miljø og samfunn, noe som blir støttet av regnskapsloven (1999, § 3-3 c) og EUs plan for bærekraftig finansiering (Regjeringen, 2020). Dette har ført til en bevisstgjøring rundt bærekraftig utvikling i samfunnet, noe som har presset fram et behov for et nytt målstyringsverktøy som integrerer bærekraft i virksomhetenes målstyring. Dette bærekraft rettede målstyringsverktøyet har sitt utspring i Balanced Scorecard som er et av de mest brukte konseptene i både verden og norsk økonomi- og virksomhetsstyring (Madsen & Stenheim, 2014; Bilodeau & Rigby, 2017). På bakgrunn av det økende kravet om redegjørelse av samfunnsansvar, har vi valgt å undersøke bærekraftsrapportering i norske virksomheter med fokus på Sustainability Balanced Scorecard.

Forskningsspørsmålet for oppgaven er:

«I hvilken grad er bærekraft blitt en del av balansert målstyring i norske virksomheter?»

For å besvare forskningsspørsmålet er det gjennomført en kvantitativ studie, hvor 182 virksomheter har deltatt. Data i oppgaven er hentet gjennom en elektronisk spørreundersøkelse, og har videre blitt analysert ved hjelp av Simons (1995) sitt rammeverk: Levers of Control. Resultatene fra spørreundersøkelsen blir diskutert med bakgrunn av Levers of Control og sett i lys av tidligere forskning og undersøkelser.

Funnene fra vår analyse indikerer at bærekraft blir rapportert hos de fleste norske virksomheter, men i ulik grad. I analysen kommer det frem at norske myndigheter pålegger store virksomheter å redegjøre for samfunnsansvar. Departementet skal fremlegge en fremskritt rapport i henhold til FN's initiativ for samarbeid med næringslivet om en bærekraftig utvikling. Analysen viser at de fire kontrollsystemene i Simons' (1995) Levers of Control blir benyttet, hvor de ansatte er interessentgruppen som legger størst press på virksomhetene. Vi ser også at visjon og handlingsplaner er de mest brukte verdisystemene benyttet for å integrere bærekraft i BSC. Funnene i oppgaven viser at det er forskjeller i argumentasjonen bak integrering av bærekraft, samt forskjeller i hvordan virksomhetene implementerer bærekraft i BSC.

## Abstract

The United Nations Sustainable Development Initiative has in recent years increased the focus on sustainability, environment and society, which is supported by regnskapsloven (1999, § 3-3 c) and the EU's plan for sustainable financing (Regjeringen, 2020). This has led to an awareness of sustainable development in the society that has urged a need for a new management system tool that integrates sustainability into the management systems. This sustainable management tool has its origins in BSC, which is one of the most widely used concepts in the world and Norwegian financial- and business management (Madsen & Stenheim, 2014; Bilodeau & Rigby, 2017). Based on the growing demands for corporate social responsibility reporting, we have chosen to examine the standards for sustainability reporting in Norwegian companies, focusing on Sustainability Balanced Scorecard.

Research question:

"To what extent has sustainability become part of the balanced scorecard in Norwegian companies?"

To answer the research question, a quantitative survey has been conducted, in which 182 companies responded. The data in the thesis were collected through an electronic survey and were further analyzed using Simons' (1995) framework: Levers of Control. The results of the survey are discussed in the context of the framework and seen in light of previous research and studies.

The findings from our analysis indicate that sustainability is reported in most of the Norwegian companies but to varying degrees. The analysis reveals that Norwegian authorities require large companies to report on corporate social responsibility. The Ministry will present a report according to the UN's initiative for cooperation on sustainable development in businesses. The analysis shows that the four control systems in Simons' (1995) Levers of Control are used, where employees put the most pressure on stakeholders. We also see that vision and initiatives are the most popular value systems used to integrate sustainability into BSC. Our findings also show that there are differences in the reasoning behind integrating sustainability, as well as differences in how they include sustainability in BSC.

# Innholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	<b>i</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>ii</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>iii</b>
<b>Tabelliste:</b> .....	<b>vii</b>
<b>Figurliste:</b> .....	<b>vii</b>
<b>Vedlegg:</b> .....	<b>vii</b>
<b>1. Innledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 <i>Bakgrunn for oppgaven</i> .....	1
1.2 <i>Forskningsspørsmål</i> .....	2
1.3 <i>Formål</i> .....	2
1.4 <i>Empiri og datagrunnlag</i> .....	3
1.5 <i>Oppgavens avgrensning</i> .....	3
1.6 <i>Struktur og oppbygning av oppgaven</i> .....	3
<b>2. Teori</b> .....	<b>4</b>
2.1 <i>Fra aksjonærmodellen til SBSC</i> .....	4
2.1.1 <i>Bærekraftrapportering</i> .....	5
2.2 <i>Sustainability Balanced Scorecard</i> .....	6
2.2.1 <i>Metoder for implementering</i> .....	6
2.2.2 <i>Teoretiske perspektiver for implementering</i> .....	8
2.2.3 <i>Kritikk av BSC og SBSC</i> .....	10
2.3 <i>Simons' Levers of Control</i> .....	11
2.3.1 <i>Diagnostiske systemer</i> .....	11
2.3.2 <i>Interaktive systemer</i> .....	12
2.3.3 <i>Verdisystemet</i> .....	14
2.3.4 <i>Grensesystemer</i> .....	15
2.3.5 <i>Spenninger mellom styrings- og kontrollsystemene</i> .....	16
2.3.6 <i>Kritikk av Simons' Levers of Control</i> .....	17
2.4 <i>Oppsummering og anvendelse av teori</i> .....	18
<b>3. Metode</b> .....	<b>19</b>
3.1 <i>Vitenskapsteoretisk ramme</i> .....	19
3.2 <i>Forskningsdesign og forskningsstrategi</i> .....	20
3.3 <i>Datamateriale</i> .....	21
3.3.1 <i>Populasjon og utvalg</i> .....	21
3.3.2 <i>Frafallsanalyse</i> .....	23
3.4 <i>Datainnsamling</i> .....	27
3.4.1 <i>Bibliometrisk analyse</i> .....	27
3.4.2 <i>Spørreskjema som metode</i> .....	28
3.4.3 <i>Utforming av spørreundersøkelse</i> .....	28

3.4.4 Gjennomføring av undersøkelsen.....	31
3.5 Evaluering av datamaterialet .....	32
3.5.1 Reliabilitet .....	32
3.5.2 Validitet.....	33
3.5.3 Kji-kvadrattest $\chi^2$ .....	34
<b>4. Empiri .....</b>	<b>35</b>
4.1 Bibliometrisk analyse.....	35
4.2 Respondenter av spørreundersøkelsen.....	37
4.2.1 Bransje og brukere.....	38
4.2.2 Omsetning og brukere .....	39
4.3 Generelle funn.....	40
4.3.1 Kjennskap .....	40
4.3.2 Informasjonskilde.....	41
4.3.3 Grad av implementering .....	42
4.4 Bærekraftfunn.....	43
4.4.1 Involverte parter .....	43
4.4.2 Grad av rapportering .....	44
4.4.3 Press fra interessenter .....	45
4.4.4 Rapporteringsstandard .....	46
4.4.5 Måling av bærekraft.....	47
4.4.6 Bærekraft i styringen .....	47
4.4.7 Bærekraft i virksomhetens nivåer.....	48
4.4.8 Bruk av BSC og kjennskap til SBSC .....	49
4.4.9 Insentiv for implementering av bærekraft .....	49
4.4.10 Utfordringer ved SBSC .....	50
4.4.11 Attesting av bærekraftrapport .....	50
4.4.12 Fordeler med bærekraft i målstyringen.....	51
4.4.13 Implementeringsmetode .....	52
<b>5. Analyse .....</b>	<b>53</b>
5.1 Bruk av standarder og rapporteringssystem .....	53
5.2 Faktorer for å lykkes ved implementering .....	54
5.3 Insentiver for implementering .....	55
5.3.1 Det instrumentelle perspektivet.....	55
5.3.2 Det sosialpolitiske perspektivet .....	56
5.3.3 Det normative perspektivet .....	57
5.4 Metode for implementering .....	58
5.4.1 Eksisterende perspektiv .....	58
5.4.2 Eget perspektiv .....	59
5.4.3 Separat fra målstyringsmodellen.....	59
5.5 Bruk og erfaring .....	60
5.5.1 Utfordring.....	60
5.5.2 Fordeler.....	61
5.6 I hvilken grad har SBSC blitt en del av virksomhetenes styring .....	62
5.6.1 Diagnostisk styring .....	62
5.6.2 Interaktiv styring .....	62
5.6.3 Styring etter verdisystemer .....	63
5.6.4 Styring etter grensesystemer.....	64
5.6.5 Spenninger mellom kontrollsystemer .....	65

<b>6. Avslutning .....</b>	<b>67</b>
6.1 Bærekraftfunn og SBSC.....	67
6.2 Oppsummering sett i lys av Simons' Levers of Control .....	68
6.3 Konklusjon.....	70
6.4 Begrensninger ved oppgaven .....	71
6.5 Videre forskning.....	72
<b>Referanser .....</b>	<b>73</b>
<b>Vedlegg:.....</b>	<b>i</b>



## Tabelliste:

Tabell 1: Regnskapsloven § 1-6 Små foretak.....	22
Tabell 2: Responstrate oppgaver med samme metode .....	26
Tabell 3: Operasjonalisering .....	31
Tabell 4: Kji-kvadrat .....	34
Tabell 5: Grad av rapportering .....	45
Tabell 6: Grad av press fra omgivelsene .....	45
Tabell 7: Rapporteringsstandard .....	46
Tabell 8: Måling av bærekraft.....	47
Tabell 9: Bærekraft i styringen.....	48
Tabell 10: Bærekraft i nivåene .....	48
Tabell 11: Bruk av BSC og kjennskap SBSC .....	49
Tabell 12: Tilnærming.....	50
Tabell 13: Utdfordringer .....	50
Tabell 14: Fordeler med SBSC .....	51

## Figurliste:

Figur 1: Frafallsanalyse .....	23
Figur 2: Frafallsanalyse: Bransje.....	25
Figur 3: Frafallsanalyse: Omsetning .....	25
Figur 4: Sustainability dokumenter per år .....	35
Figur 5: Sustainability dokumenter per forfatter .....	36
Figur 6: SBSC dokumenter per år .....	36
Figur 7: SBSC dokumenter publisert per forfatter .....	37
Figur 8: Gruppering av respondentene .....	38
Figur 9: Oversikt over bransje blant ikke-, BSC- og SBSC-brukere .....	39
Figur 10: Oversikt over omsetningen blant ikke-, BSC- og SBSC-brukere .....	40
Figur 11: Kjennskap til SBSC.....	41
Figur 14: Involvering .....	44
Figur 15: Attesting .....	51
Figur 16: Bærekraft i målstyringen .....	52

## Vedlegg:

Vedlegg 1: Spørreskjema .....	i
Vedlegg 2: NSD sin vurdering .....	viii
Vedlegg 3: Kontaktinformasjon .....	ix
Vedlegg 4: Informasjonsskriv .....	x

# 1. Innledning

## 1.1 Bakgrunn for oppgaven

Økende fokus på bærekraft i samfunnet generelt og fra myndighetene spesielt, har de siste årene presset fram et behov for et styringsverktøy for virksomheter som inkluderer bærekraft, miljø og samfunnsansvar. Fra myndighetene reflekterer regnskapsloven (1999, § 3-3 c) myndighetenes krav om bærekraftrapportering fra næringslivet. I tillegg venter flere virksomheter nå spent på EUs «Action Plan on Sustainable Finance» (Regjeringen, 2020). Med bakgrunn i denne tematikken, ønsker vi å se nærmere på hvordan bærekraft kan inkluderes i norske virksomheters økonomistyring.

Tidligere styringsverktøy som inkluderer bærekraft er gjerne blitt holdt utenfor virksomhetens økonomistyring (Figge, Hahn, Schaltegger, & Wagner, 2002). Som en konsekvens har bærekraft, miljø og samfunnsansvar ikke nødvendigvis bidratt til lønnsomhet, men heller blitt sett på som en kostnadspost. Med utgangspunkt i Kaplan og Nortons (1992) Balanced Scorecard, har vi i dag fått en utvidet versjon av konseptet som inkluderer bærekraft. Denne versjonen kalles Sustainability Balanced Scorecard (Figge et al., 2002), heretter forkortet SBSC.

Balanced Scorecard, forkortet BSC, er et av de mest utbredte konseptene i verden innen økonomi- og virksomhetsstyring (Rigby & Bilodeau, 2009; 2013; 2017). I Norge sies andelen av virksomheter som benytter BSC å ligge mellom 30 til 50 %. (Kjøde, 2003; Eriksrud & McKeown, 2010; Bjørnenak, 2013; Alsaker & Andersen, 2015; Fagerli & Tvedt, 2016). Det hevdes derfor være et fornuftig verktøy å ta utgangspunkt i dersom man ønsker å integrere bærekraft i styringen (Figge et al., 2002).

BSC-verktøyet la til rette for at virksomheter kunne måle ytelse ved både finansielle og ikke-finansielle måleparametere gjennom kausale sammenhenger sett ut ifra fire perspektiver; finansiell, kunde, interne og læring og vekst. Allerede i 1996 hevdet Kaplan og Norton at det i fremtiden kan bli behov for et nytt perspektiv (Kaplan & Norton, 1996). Vi ser nå konsekvensen av dette med utviklingen av SBSC. Ved å kartlegge utbredelse, bruk og grad av implementering av SBSC, ønsker vi med dette å gi en oversikt som kan bidra til videre forskning.

## 1.2 Forskningsspørsmål

I oppgaven vil vi utføre en deskriptiv analyse som først skal kartlegge utbredelse og bruk av bærekraft, deretter grad av implementering av SBSC, i mellomstore og store norske virksomheter. Først studerer vi om bærekraft er integrert i virksomheten uavhengig av styringsverktøy, før vi fokuserer på SBSC-konseptet. Forskningsspørsmålet for oppgaven er:

*«I hvilken grad er bærekraft blitt en del av balansert målstyring i norske virksomheter?»*

Det erkjennes at det vil være utfordrende å definere graden av dette, men oppgaven vil skildre villighet og adaptasjonsnivået blant norske virksomheter i dag. Vi har lagt stor vekt på implementeringen av SBSC.

## 1.3 Formål

Gjennom arbeidet med masteroppgaven ønsker vi å gi grundig innsikt i villigheten til å inkludere bærekraft i styringen hos norske virksomheter. Dette er ønskelig å gjøre fordi bærekraft har vokst fram som et viktig tema som stadig opptar flere. I tillegg er konseptet SBSC fortsatt i utviklingsfasen og det hersker en del usikkerhet rundt konseptet. Hovedfokus i oppgaven til være å vise i hvilken grad virksomhetene har implementert SBSC og følgelig opplevde fordeler og utfordringer ved bruk av konseptet. Dette blir gjort ved hjelp av deskriptive analyser.

Opgaven tar utgangspunkt i SBSC-litteratur som er publisert de siste 10-15 årene. I tillegg suppleres oppgaven ved teori fra Simons´ Levers of Control og interessentmodellen. Dette er teori vi har anvendt i analysedelen. På grunn av konseptets «lave alder» har vi i tillegg brukt bærekraftrapporter, konsulentselskap og andre eksterne kilder for å sikre validitet og reliabilitet for oppgaven.

Det er oss bekjent ikke gjort noen studier på temaet i Norge. Vi ønsker derfor å gjennomføre en kvantitativ studie med formål om å kartlegge utbredelse og bruk av SBSC-konseptet. Resultatene vil bli fremstilt ved hjelp av deskriptive analyser. Dersom vi lykkes i å gi en vellykket kartleggingsstudie av utbredelse, bruk og implementering av bærekraft i økonomistyringen, kan vi legge grunnlag for videre forskning på området og forhåpentligvis gi inspirasjon til nye masteroppgaver.

## 1.4 Empiri og datagrunnlag

Grunnlaget for analysen er en kvantitativ spørreundersøkelse. Spørreundersøkelsen er utelukkende besvart av ledere, bærekraftsansvarlige eller økonomiansvarlige på høyt nivå i virksomhetene. Virksomhetene består av mellomstore og store norske virksomheter definert ut ifra regnskapsloven.

## 1.5 Oppgavens avgrensning

Masteroppgaven begrenser seg til å se på norske mellomstore- og store virksomheter som oppfyller følgende to kriterier; virksomheten har minst 50 ansatte og årlig omsetning er over 70 millioner NOK. Resultatene vil derfor ikke nødvendigvis være representative for små virksomheter, eller virksomheter i andre land eller regioner. Underveis i undersøkelsen snevrer vi inn på virksomheter som allerede har implementert SBSC, derfor vil resultatene utover i undersøkelsen kun bestå av SBSC-brukere. Akkurat hvor de ulike skillene vil finne sted vil vi gjøre rede for i metodekapitlet. Vi har brukt Proff Forvalt til å innhente informasjon om virksomhetene.

## 1.6 Struktur og oppbygning av oppgaven

Oppgaven består av seks kapitler. Kapittel 1 utgjør innledningen. Kapittel 2 består av relevant teori, herunder teori for bakgrunn til oppgaven og teoretisk rammeverk brukt i analysen. Kapittel 3 beskriver valg av metode og forskningsdesign. I Kapittel 4 presenterer vi empiri fra spørreundersøkelsen. I kapittel 5 besvares forskningsspørsmålet gjennom analyse av innsamlet data. I kapittel 6 vil vi oppsummere våre funn, samt konkludere på forskningsspørsmålet. Til slutt vil vi presentere begrensninger ved oppgaven og gi forslag til videre forskning.

## 2. Teori

Teorigrunnlaget for oppgaven er inndelt i tre kapitler. Vi starter med en introduksjon som forklarer utviklingen fra aksjonærperspektivet til SBSC. Deretter vil vi presentere litteratur tilknyttet de ulike implementeringsmetodene til SBSC og de ulike perspektivene for implementering av SBSC. Videre presenteres det teoretiske rammeverket vi i hovedsak bruker i analysen. Slik får vi skilt mellom konseptene som skal studeres og teorier som skal brukes for å analysere konseptet. En god forståelse av konsept som skal analyseres er viktig for å kunne studere og gi forklaringer fra den teoretiske referanserammen (Lukka & Vinnari, 2014).

### 2.1 Fra aksjonærmodellen til SBSC

For å plassere SBSC i en kontekst har vi valgt å forklare overgangen fra aksjonærmodellen til SBSC, slik at leseren forstår at dette er en av trendene innen ledelse- og styringsverktøy. Det er også med på å problematisere implementeringen av bærekraft i styringsverktøyene til virksomhetene. Tidligere har tankegangen om at selskapet kun er til for aksjonærene dominert virksomheters prestasjonsstyringsverktøy. Frem til 80-tallet mente man at virksomheten kun hadde én rolle, som var å skape overskudd til aksjonærene (Porter, 1980).

Siden 1990-tallet har aksjonærmodellen og i stadig økende grad interessentmodellen tatt en mer dominerende rolle innenfor styringsverktøy. Interessenttankegangen baserer seg på at virksomheten har et bredere ansvarsområde enn kun aksjonærene (Freeman, 1984). Ansvarsområdet utviklet seg til å kunne omfatte ansatte, kunder, leverandører, myndigheter, fagforeninger, samfunnet samt andre interessenter. Kaplan og Norton (1992) sitt styringsverktøy BSC er basert på interessentmodellen ved at det også ivaretar andre interessenter. BSC har siden blitt en dominerende aktør innen styringsverktøy hos store private og offentlige virksomheter. Balansert målstyring skiller seg fra tradisjonell finansiell styring ved at den inkluderer fire perspektiver; finansiell, kunde, interne og læring og vekst.

Rundt samme tid som BSC ble introdusert, begynte offentligheten, media og samfunnsgrupper å legge press på virksomheters påvirkning på klimaet og samfunnet som en helhet. Fremveksten av bærekraft og bærekraftig utvikling viser at det er et taktskifte i retning av global tenking, som tvinger fram vurderinger knyttet til virksomheters prestasjoner. På makronivå har verdenskommisjonen for miljø og utvikling definert bærekraftig utvikling som «utvikling som møter dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket

sine behov» (1987, s. 54). Bærekraftig utvikling forutsetter at man ikke kan se på økonomi, miljø og samfunn separat, men som en helhet hvor enkeltelementer henger sammen.

Noen virksomheter ser på bærekraft som noe man er nødt til å gjøre, siden det er regulert av rskl. (1999, § 3-3 c). Andre ser på det som en kostnad som skal reduseres eller et komparativt fortrinn. Hart (1995) og Florida (1996) mener at selskaper endrer seg i et bestemt mønster, hvor de går fra å gjøre det som er regulert av loven til å bruke bærekraft til sitt komparative fortrinn. Flere virksomheter venter nå i spenning på hvordan Finanstilsynet vil implementere de nye EU-reglene. EUs Non-Financial Reporting Directive utarbeider våren 2020 en tiltaksplan for bærekraftig finansiering (EC, 2020), som foreløpig er utsatt som følge av koronasituasjonen.

### 2.1.1 Bærekraftrapportering

Til nå har den vanligste tilnærmingen til bærekraftrapportering vært å publisere en bærekraftrapport, som enten kommer sammen med eller separat fra årsrapporten til virksomheten (Jones et al., 2005; Owen & O'Dwyer, 2005). Flere virksomheter velger å rapportere bærekraftrapporten separat fra sine økonomiske rapporter. Noe som strider imot en holistisk tankegang, hvor man ser bærekraft, økonomi og samfunn som en helhet. Et annet problem med rapporteringsstandarder, er at målinger rapporteres uten noen form for referansepunkt. I en studie utført av Marshall & Brown (2003) kommer det fram at 82 % av målingene var deskriptive, 13 % hadde referansepunkt og 5 % basert på kvantitative mål. Jones et al. (2005) konkluderer med at framgangsmåten er uklar, sammenhengene er ikke forklart og at dårlige prestasjoner blir fremstilt som bedre enn de er.

Når det gjelder rammeverk for innsamling, rapportering og attestering, så er den hovedsakelig rettet mot ledelsen og ikke interessentene. Noe som er et problem, siden det er bred enighet om at interessentenes interesser må ivaretas for at styringsverktøyet skal bli en suksess (Florida, 1996; Rondinelli & Vastag, 1996; Litten, 2005). Bærekraftrapporter blir heller ikke attestert med samme grundighet og nøyaktighet som årsrapporten (Hubbard, 2009). Målstyringssystemer i framtiden vil være kompliserte, da de skal inkludere miljø og samfunn. Robins (2005) kommer fram til at det er mer enn 60 forskjellige praksiser, mens Leipziger (2003) kommer fram til at det er over 32 ulike standarder for bærekraftrapportering. Fra dette ser vi at det er flere ulike måter å rapportere på bærekraft.

Oppsummert kan vi si at interessentene rundt virksomhetene skaper et behov for et holistisk styringssystem. Robins (2005) og Leipziger (2003) understreker at det er mange tilnærminger på bærekraftrapportering, men ingen ledende rapporteringsform. For mange virksomheter er det lovverket som regulerer hvor mye ansvar de tar. Ansvar utover lovverket følger ofte som press fra kundene eller samfunnet, eventuelt at noen i ledelsen føler et ekstra ansvar for bærekraftig utvikling. SBSC blir da fremmet som et forslag for å skape et mer holistisk styringssystem. Dette vil vi se nærmere på i neste del av kapitlet.

## 2.2 Sustainability Balanced Scorecard

I dette kapitlet har vi sett at virksomhetene har et behov for å integrere miljø og samfunn i styringen, da de opplever økt press fra interessentene. I denne delen av kapitlet vil vi presentere konseptet SBSC. Først de ulike typene SBSC og deretter de teoretiske perspektivene for implementering av SBSC. Når man skal utvikle SBSC som inkluderer klima og samfunn er mulighetene mange. En måte å tilnærme seg oppgaven på er å lage kritiske suksessfaktorer (KSF) av de målene som har størst påvirkning. Noe som er i tråd med tanken bak målstyringsmodellen, hvor man bruker enkle tall til å representere helheten, i tråd med strategien. Når det gjelder utformingen av de kritiske suksessfaktorene så handler det om å forstå konseptet, og å lage relevante faktorer for den spesifikke bransjen. Dette bærekraft-orienterte styringsverktøyet er i hovedsak basert på BSC presentert av Kaplan & Norton (1992, 1996), men går et steg lengre ved å integrere klima, samfunn og etiske mål. I dag er SBSC blant annet tatt i bruk på internasjonale flyplasser for å måle grad av bærekraft (Lu, Hsu, Liou, & Lo, 2018). I neste del tar oppgaven for seg ulike implementeringsmetoder.

### 2.2.1 Metoder for implementering

I hovedsak er det tre metoder for implementering av miljø og samfunn i balansert målstyring. Den første metoden er å integrere miljø og samfunn inn i de fire eksisterende perspektivene. Den andre metoden er å implementere det gjennom et ytterligere perspektiv, dedikert for miljø og samfunn. Den tredje metoden er at man formulerer et spesifikt miljø- og samfunnsmålekort i kombinasjon med integrering i de eksisterende perspektivene (Deegen, 2001, s.50; Epstein, 1996, s.73; Figge et al., 2002; Sturm, 2000, s. 374; Hansen & Schaltegger, 2016). Under vil vi presentere de tre ulike metodene for implementering av miljø og samfunn i BSC. I

spørreundersøkelsen prøver vi å finne ut om det er en konsensus om hvilken implementeringsmetode som er brukt hos de ulike virksomhetene.

### *Integrering i de eksisterende perspektivene*

Miljø og sosiale perspektiver kan bli integrert under de fire eksisterende perspektivene som alle andre potensielle strategiske perspektiver (Epstein, 1996; Figge et al., 2002). Dette betyr at miljø og samfunnsperspektivet blir integrert under de eksisterende perspektivene med ledende og etterslepene indikatorer, samt mål og tiltak for indikatorene (Kaplan & Norton, 2000). Ved å gjøre dette blir miljø og samfunn en integrert del av målstyringsverktøyet og blir dermed integrert i årsak-virkning sammenhengene og knyttes i hierarkiet oppi mot det finansielle perspektivet (Figge et al., 2002). I spørreundersøkelsen vil spørsmålene være med å skille respondentene etter hvordan de har valgt å integrere miljø og samfunnsperspektivet. Vi har valgt denne inndelingen for å kunne skille rapporteringsform hos respondentene som benytter seg av BSC. Siden spørreundersøkelsen vår starter bredt og snevrer seg inn mot slutten, vil dette bli en naturlig del av innsnevringen. Innsnevringen vil være med på å skape et tydeligere skille mellom respondentene, som kan brukes i analysedelen hvor vi skal forsøke å forklare skillene.

### *Integrering av et eget perspektiv*

Selv om miljø og samfunn ikke er integrert i markedsmechanismene, kan det være naturlig å utvide målstyringsmodellen med et ytterligere perspektiv. Figge et al. (2002) foreslår at man kan introdusere et ikke-marked perspektiv, som tar med de strategisk relevante perspektivene miljø og samfunn. Dette blir også foreslått av Kaplan & Norton (1996), hvor man knytter målstyringsmodellen mot en spesifikk virksomhet ved å endre navn på et perspektiv eller legge til et ekstra. For at dette perspektivet skal være relevant, er det nødt til å være et avgjørende element i utførelsen av virksomhetsstrategien. Nødvendigheten for et slikt perspektiv oppstår når man ikke kan representere miljø og samfunn gjennom de fire standardperspektivene, men kan utenfra være med å påvirke grad av suksess for strategien til selskapet. Gminder og Bieker (2002) sier i artikkelen sin at bruken av eget perspektiv blir valgt for å kunne etterstrebe flere strategiske bærekraftsmål. Spørreundersøkelsen tar for seg hvilke av disse tre metodene for implementering som er ledende blant norske virksomheter.



### *Integrering separat fra målstyringsmodellen*

I denne metoden inkluderes bærekraft i et eller flere av de eksisterende perspektivene samtidig som den har definert et eget perspektiv for miljø og samfunn. Bærekraftresultatene blir da rapportert separat fra målstyringsmodellen. Metoden kan bli sett på som *total integrering* dersom man integrerer bærekraft i samtlige perspektiver samtidig som man utarbeider et eget definert perspektiv (Gminder & Bieker, 2002). Det ekstra bærekraftperspektivet kan bli brukt for å fange opp de strategiske målene med lang tidshorisont. I praksis tilpasser bedriftene SBSC etter bruk, det er derfor ikke nødvendig med total integrering. De velger isteden en delvis integrering av bærekraft etter deres bruk (Hansen & Schaltegger, 2016).

### 2.2.2 Teoretiske perspektiver for implementering

Integreringen av bærekraft i BSC blir forventet eller vurdert av virksomheter ut ifra flere ulike årsaker. De dominerende argumentene kan knyttes til tre brede teoretiske perspektiver. Det første perspektivet har en *instrumentell* vinkling som diskuterer bærekraftrapportering opp mot virksomhetens mål. Det andre perspektivet tar utgangspunkt i *sosialpolitisk teori*. Det tredje og siste perspektivet tar utgangspunkt i *normativ teori*. Delkapitlene gir videre en grundigere innsikt i hvert av perspektivene.

#### *Instrumentelt perspektiv*

Innenfor det instrumentelle perspektivet er SBSC forstått som et komparativt fortrinn for å øke lønnsomhet og effektivitet. Dette innebærer at ledelsen ser SBSC som et instrument de kan bruke for å oppnå målet om profittmaksimering. Voelpel et al. (2006), Wagner (2007) og flere diskuterer SBSC fra et instrumentelt perspektiv, hvor de trekker fram teori fra strategisk ledelse. Wagner (2007) ser klima og samfunn som viktige faktorer for økonomisk suksess og blir ofte referert til som “pays-to-be-green” litteratur. Noe som betyr at klima- og samfunnsperspektivet blir brukt for å styrke den komparative fordelene til virksomheten (Johnson 1998; Figge et al., 2002; Schneider & Vieira 2010). Et annet aspekt ved det instrumentelle perspektivet er at det relaterer seg til strategisk interessentteori. Jamali (2008) og Sundin et al. (2010) har en hypotese om at jo flere interessenter en virksomhet har, desto bedre presterer virksomheten. Dette skyldes forbedring av relasjoner, produkter og rykte. Det er altså en tendens til at virksomhetene bruker klima og samfunn for å skaffe seg et komparativt fortrinn, med håp om at det skal øke lønnsomheten. I denne sammenhengen brukes klima og samfunn som et instrument eller middel på veien mot målet profittmaksimering.

### *Sosialpolitisk perspektiv*

Innenfor det instrumentelle perspektivet er drivkreftene bak integrering av SBSC relatert til konkurranse, effektivitet eller en annen form for rasjonell adaptasjon. Innenfor det sosialpolitiske perspektivet ser man derimot viktigheten av at selskaper svarer til samfunnets forventninger for å opprettholde sin legitimitet eller "license to operate" (Brignall, 2002). I sosialpolitisk teori fokuserer man på relasjonen mellom organisasjoner og samfunnet rundt. Innenfor perspektivet blir SBSC brukt for å svare til forventningene fra samfunnet, slik at de oppnår organisatorisk legitimitet. Institusjonell teori sier at organisasjoner tilpasser seg deres institusjonelle miljø for å oppnå organisatorisk legitimitet (DiMaggio & Powell, 1983). Institusjoner representerer et "nettverk av verdier, normer, regler, oppfatninger og sterke antakelser" (Barley & Tolbert, 1997). Prestasjonsmåling og ledelsesverktøy som BSC kan bli brukt for å møte sosiale forventninger og oppnå legitimitet (Brignall, 2002; Lämsiluoto & Järvenpää, 2010).

Institusjonelt press kan være et resultat av at organisasjoner blir mer like. Dette blir forklart som institusjonell isomorfisme av DiMaggio og Powell (1983). Institusjonell isomorfisme er erfart i virksomheten gjennom tvang (reaksjon på regulativt press), normativ (reaksjon på profesjonalisering) og mimetisk (imitasjon av andre). Gardiner (2002) argumenterer for at normativ isomorfisme er en stor drivkraft for integreringen av bærekraft i BSC. Dette skyldes en profesjonalisering av virksomheter som tvinger fram et behov for å imøtekomme miljø og samfunnsansvar, ved bruk av Global Reporting Initiative (GRI, 2002) eller andre rapporteringsstandarder. I spørreundersøkelsen stilte vi spørsmål om bærekraft blir implementert fordi omgivelsene krever det. Dette gjør vi for å fange opp tilpasningene virksomhetene gjør for å sikre legitimitet i markedet.

### *Normativt perspektiv*

Det tredje teoretiske grunnlaget er basert på normativ teori. Fra det normative perspektivet er integreringen av bærekraft i BSC sett på som en moralsk og etisk plikt. Da normativ etikk handler om hvordan vi mennesker bør handle og leve livene våre (Vetlesen & Johansen, 2000). Joseph (2008) kritiserer instrumentell tilnærming for å være for fokusert på verdiskapning for aksjonæren. Han argumenterer i stedet for en normativ interessenteori som fokuserer på total verdiskapning for interessentene (2008, s. 138).

Hubbard (2009) sier at innenfor normativ interessentteori har bedriften et ansvar for flere enn kun aksjonærene. De etiske hensynene til interessentene er forskjellige fra strategisk interessentteori. Strategisk interessentteori har ett større fokus på forretningsmessige relasjoner med interessentene. Innenfor normativ interessentteori mener man at interessenter har normativ legitimitet (Bieker & Waxenberger, 2002) og at virksomhetene har moralske forpliktelser overfor interessentene (Sundin et al., 2010). Implementering av et ledelsessyn som fokuserer på interessentene krever derfor et styringsverktøy som fanger opp flere perspektiver (Joseph, 2008), hvor BSC kan være et eksempel. BSC tar hensyn til interessenter som f.eks. aksjonærene, kundene og de ansatte. Ved å ta hensyn til virksomhetens interessenter blir BSC sett på som mest lik interessentteorien. Ut ifra dette har Jamali (2008) med utgangspunkt i Spiller (2000) sin forskning, kommet med forslag til ulike utvidelser av BSC som tar hensyn til et bredere sett med interessenter ved å implementere flere målinger rettet mot interessentene. I spørreundersøkelsen stiller vi spørsmål om bærekraft ble implementert fordi det er moralsk og etisk riktig.

Disse tre perspektivene- instrumentelt, sosialpolitisk og normativt er viktige for å forstå den potensielle rollen SBSC har for virksomhetene og forstå forskjellene i implementeringen.

### 2.2.3 Kritikk av BSC og SBSC

Mange forskere har påpekt potensialet til BSC for å implementere bærekraft (Figge et al., 2002; Hansen & Schaltegger, 2016; Duman et al., 2018; Buyse & Verbeke, 2003; Aragon-Correa et al., 2008). Spesielt Duman et al. (2018) sier at det vil bringe større fokus på miljø og samfunn i virksomheter. Da det bidrar til at miljø og samfunnsproblemer ikke blir oversett. Selv om dette er riktig vei å gå, krever det nye retningslinjer, strategier og prosedyrer som kan være problematisk for virksomheten. Nørreklitt (2003) er også svært kritisk til de kausale sammenhengene mellom de fire perspektivene og flere nøkkelementer ved BSC. Et av de var at det manglet en samfunn- og miljøkobling.

Litteraturen rundt BSC er kritisk til strukturen og implementeringsprosessen. Først og fremst er BSC ansett som et dyrt og ressurskrevende verktøy. Dette lager en barriere for virksomheter som ønsker å implementere BSC (Martinez, 2003). Konsekvensen er at implementeringen blir vanskelig og BSC blir kun en løsning for noen få store selskaper. Et annet element er at dataene er vanskelig å konvertere til kvantitative data, noe som begrenser mulighetene til å lage

indikatorer (Hristov, Chirico, & Appolloni, 2019). Det er enighet hos kritikerne (Hutchins & Sutherland, 2008; Labuschagne, 2005; Junior et al., 2018) om at det er komplisert å implementere kvalitativ data i en beslutningsprosess. En studie utført av Lipe og Salterio (2000) gir en indikasjon på at toppledelsen gir for lite oppmerksomhet til ikke-finansielle måltall, slik at de ikke får så mye utbytte fra SBSC. Et annet viktig problem er mangelen på kommunikasjon mellom lederne på de ulike nivåene (Hristov et al., 2019).

I neste del vil vi gå inn på analyseverktøyet Simons' Levers of Control, som i hovedsak vil bli brukt under analyse og diskusjonsdelen.

### 2.3 Simons' Levers of Control

Simons (1995) sitt rammeverk for virksomhetsstyring er med på å belyse hvordan virksomheter fungerer og hvordan verdier skapes. Hovedsakelig mener Simons at kontroll over virksomhetens strategi oppnås gjennom balanse mellom det Simons kaller kontrollpakene eller styrings- og kontrollsystemene (Simons, 1995). I boken argumentere han for at kontrollen ikke ligger i hvordan de blir brukt individuelt, men som en helhet. Rammeverket baserer seg på fire forskjellige styringssystemer; diagnostisk, interaktiv, verdi, og grense. De fire styringssystemene har hvert sitt styringsobjekt. De fire styringsobjektene er: kritiske suksessfaktorer, strategiske usikkerheter, kjerneverdier og uønskede risikoer. Kritiske suksessfaktorer er mål som er kritiske for å lykkes med strategien. Strategiske usikkerheter ser på både muligheter og trusler som kan føre til nye strategier. Kjerneverdiene i denne sammenhengen er organisasjonens grunnleggende verdier, tradisjoner og historikk. Uønskede risikoer setter grenser for de ansatte, slik at de ikke har feil fokus som kan få negative konsekvenser for bedriften. Simons legger vekt på at alle disse styringsobjektene ikke kan håndteres av kun ett men flere styringssystem. I oppgaven brukes Levers of Control som analytisk rammeverk for å fange opp integreringen av bærekraft i styrings- og kontrollsystemene. Vi får dermed analysert i hvilken grad bærekraft er integrert i hvert av de fire styrings- og kontrollsystemene.

#### 2.3.1 Diagnostiske systemer

Diagnostiske systemer fungerer som et feedback system for ledelsen, hvor avvik korrigeres og de kritiske suksessfaktorene overvåkes. Dette er ofte sett på som det tradisjonelle systemet på virksomhetsstyring. Eksempler på dette kan være budsjett og kritiske suksessfaktorer, hvor

ledelsen har forhåndsdefinerte mål som må oppnås for å lykkes med tiltenkt strategi. For å knytte dette til studien har vi valgt å se på om selskapene har kritiske suksessfaktorer, et feedback system for bærekraftutfordringer og bruken av diagnostisk system generelt.

Simons (1995) presenterte i hovedsak tre kjennetegn på et diagnostisk styringssystem: (1) det skal være mulig å måle resultatet av en prosess, (2) resultatet skal måles mot forhåndsbestemte standarder og (3) det skal være mulig å korrigere avvik opp mot standarder. Resultatene i virksomheten måles etter at resultatet er presentert, hvor systemet ikke må forveksles med en avviksanalyse. Tanken er at dersom virksomheten underpresterer på resultatene, skal ledelsen gå inn og justere prosessen.

Det diagnostiske styringssystemet måler gjennom å se på kritiske prestasjonsvariabler, som sammenlignes med Kaplan og Nortons (1996) kritiske suksessfaktorer. De kritiske prestasjonsvariablene avhenger i stor grad av hvilken intendert strategi virksomheten har satt seg. Når man har identifisert kritiske prestasjonsvariabler, utvikler man så målinger som skal fungere som indikatorer for variablene (Simons, 1995). Dermed kan ledelsen følge indikatorene i stedet for å overvåke arbeidsprosessen, og flytte ansvaret til et lavere nivå i virksomheten. De ansatte får en klar indikator på en forhåndsbestemt standard satt av virksomheten.

Noen forskere mener at motivasjon er kjernen i kontrollsysteet. Viktigheten av at de ansatte motiveres av målene må derfor ikke settes til side ifølge Simons (1995). Simons (1995) kommer med en påstand om at det er to sannheter innen økonomistyringen. Den første er at måling er viktig. Den andre er at variabler som blir målt får mer oppmerksomhet fra de ansatte. Derav «du får det du måler» og «det som blir målt blir gjort», dermed kan ledelsen styre de ansattes fokus ved hjelp av det diagnostiske styringssystemet.

### 2.3.2 Interaktive systemer

Interaktive styringssystemer brukes av ledelsen for å involvere seg i beslutningsaktivitetene til de ansatte. Slike styringssystemer kan i stor grad være kontrollbaserte med både budsjett og kritiske suksessfaktorer likt diagnostisk system. Forskjellen mellom interaktiv og diagnostisk er bruken av de to. Interaktivt system brukes som diskusjonsgrunnlag og bidrar til kontinuerlig læring. Et slikt system skaper dialog mellom de ansatte og ledelsen, dermed holder ledelsen seg mer oppdatert og relevant. Ledelsen har dermed mulighet til å omstille seg raskere, slik at

forskjellen mellom tilsiktet og faktisk strategi ikke blir for stor. Her vil vi se på hvordan virksomhetene bruker det diagnostiske systemet som et diskusjonsgrunnlag for å involvere de ansatte i beslutningsaktivitetene knyttet til bærekraftutfordringer.

Tanken bak interaktive systemer er i hovedsak det samme som verdisystemet, ved at når virksomheten blir større øker også kompleksiteten og behovet etter et formelt system for styring (Simons, 1995). Systemet benyttes i hovedsak av ledere til å involvere seg i deltakernes beslutningsprosess. Måten interaksjonen skjer på er ved at de interaktive systemene retter ledelsens fokus mot områder med muligheter og tvinger fram dialog i hele virksomheten.

De fleste typer kontrollsystem kan brukes interaktivt og har fire typer forutsetninger for å kalles et interaktivt kontrollsystem (Simons, 1987, ss. 351-352): For det første må informasjonen generert av systemet være et viktig og tilbakevendende punkt på agendaen for toppledelsen. For det andre er det slik at interaktive kontrollsystemer krever hyppig og jevnlig oppmerksomhet fra operasjonelle ledere på alle nivåer i virksomheten. Ikke bare blant de administrative. For det tredje må informasjonen kontrollsystemet generer, tolkes og diskuteres i møter ansikt til ansikt mellom ledere, underordnede og andre ansatte. Til slutt pekes det på at systemet må være en tilrettelegger for en kontinuerlig utfordring og debatt av de underliggende forutsetninger, antakelser og handlingsplaner (Simons, 1995).

Videre legger Simons (1995) fram fem forutsetninger for at man skal kunne bruke kontrollsystemet interaktivt. Det første han trekker fram er at kontrollsystemet må kontinuerlig lage prognoser for fremtiden basert på dataen som kommer inn. Evnen til å se hvorfor endringer har forekommet, påvirker i hvilken grad man lever opp til tilsiktet strategi. Den andre forutsetningen er at informasjonen må være brukervennlig eller lett å forstå, da det er mange ulike brukere av informasjonen. Brukerne må derfor være sikre nok på at de forstår informasjonen til å kunne bruke den. Den neste forutsetningen er at systemet skal brukes av flere enn kun toppledelsen, slik at det kan forsterke de pågående søkeaktivitetene.

En annen forutsetning for at kontrollsystemet skal brukes interaktivt er at systemet skal føre til endringer i handlingsplanene og skape diskusjoner rundt tiltak. Den skal i tillegg skape diskusjon rundt hvordan de skal unngå risikoer og best mulig utnytte sine muligheter (Simons, 1995). Den siste forutsetningen er et viktig element. Den omhandler hvordan kontrollsystemet brukes interaktivt til å samle informasjon knyttet til effektene av de strategiske usikkerhetene

forbundet med virksomhetens strategi. Den administrative rollen blir noe annerledes i interaktive systemer, da de primært skal legge til rette for diskusjoner mellom ledelsen og de operative lederne. Systemet skal da samle data og gjøre det brukervennlig for lederne (Simons, 1995).

### 2.3.3 Verdisystemet

Alle virksomheter er skapt for et formål ifølge Simons (1995), formålet er ofte innarbeidet i vedtektene eller verdiene som virksomheten kommuniserer utad og innad. Etter hvert som en virksomhet vokser og avstanden mellom de ansatte blir større øker kompleksiteten. Veksten kan føre til at virksomhetens tidligere formål kan virke uklart for de ansatte. Dermed blir det viktigere og vanskeligere å kommunisere formålet jo større og mer kompleks virksomheten blir. Gjennom en virksomhets visjon, forretningside og verdigrunnlag kan bedriften kommunisere og forsterke deres kjerneverdier. Simon (1995) definerer dette som verdisystemer brukt av ledelsen. Vi vil bruke dette til å analysere bruk av visjon og formål til respondentene i spørreundersøkelsen, for å se i hvilken grad de bruker verdier i styringen av bærekraftutfordringene. Ved å analysere identiteten og verdiene i virksomheten, kan man se om det er sammenhenger knyttet til bærekraft og verdiene til respondenten. Et eksempel på et verdisystem kan være å kommunisere virksomhetens formål på deres hjemmesider eller i vedtektene.

Verdisystemets formål er å inspirere og styre virksomhetens søken etter muligheter (Simons, 1995) og for å gjøre formålet og retningen til virksomheten tydeligere. Verdisystemer danner grunnmuren i virksomhetens verdier, formål og retning som de ansatte skal adaptere fra ledelsen. De organisatoriske verdiene kommer som regel til syne via kanalene kjerneverdier, mål, misjon og visjon. Virksomhetens verdier og prinsipper skal da være en støtte for beslutningstaking. Et eksempel på dette kan være hvis en virksomhet med bærekraft i visjonen skal ta valget mellom en bensindrevet bil eller kollektivtransport som fremkomstmiddel, da kan visjonen støtte de i beslutningstakingen. Ved at visjonen rettleder deltakerne i virksomheten mot det mest bærekraftige valget, som er kollektivtransport i dette eksempelet. Dermed blir visjoner, verdier og kultur en del av det helhetlige styringssystemet. Verdiene regnes som en del av verdisystemet når de er formelt presentert, informasjonsbaserte og blir benyttet til å endre eller vedlikeholde aktivitetene i virksomheten (Simons, 1995). Denne typen styring er et viktig element for å oppnå inspirerende motivasjon ifølge Kotter (1990). Han trekker frem fire viktige

momenter for å skape inspirerende motivasjon: (1) formulere en visjon rettet mot deltakernes verdier og få de til å føle viktighet i arbeidet; (2) involvere de i ansatte i utførelsen av visjonen slik at de får en følelse av kontroll; (3) støtte de som gir en innsats og (4) anerkjenne og belønne de på vei mot målet internt i virksomheten (Kotter, 1990).

Verdisystemet er med på å bestemme hvilke oppgaver som skal prioriteres og hvordan løsninger virksomheten skal se etter. Det skal også skape motivasjon til å lete etter nye måter og skape verdier for virksomheten. Et slikt system bringer med seg risiko, da noen muligheter man oppsøker kan påføre virksomheten skade. Risikoen kan reduseres ved å benytte seg av et styringssystem som setter retningslinjer og rammer for deltakerne. Det er her grensesystemer kommer inn for å fortelle hva mulighetsområdet er. Dette skal vi se nærmere på i neste del.

#### 2.3.4 Grensesystemer

Grensesystemer skal i hovedsak definere rammene for hva som er akseptabel aktivitet for virksomheten (Simons, 1995). Rammene er i stor grad knyttet til områder med strategisk risiko. Disse rammene skal ikke forveksles med regler eller styring på detaljnivå av aktivitetene. Den sier isteden hvilke områder virksomheten ikke skal operere innenfor. Siden lederne ikke har innsyn i alle utfordringer deltakerne møter, er det derfor mer hensiktsmessig å si hva som ikke er akseptabelt. Dette myndiggjør deltakerne ved at de tillates individuell problemsøking innenfor rammene som er gitt. Et godt eksempel på et grensesystem er de 10 bud som legger grenser for det kristne og jødiske livet.

Strategien legger til grunn hvilke grenser som settes, da ledelsen assosierer ulike risikoer alt ut ifra hvilken strategi som benyttes. Det er i hovedsak to ulike type grenser: grenser satt ut ifra strategisk atferd og forretningsatferd. Forretningsatferd deles inn i tre ulike kilder: (1) lovene satt av samfunnet, (2) virksomhetens grensesystem og (3) retningslinjer for akseptabel atferd i industrien og fagforeninger (Simons, 1995). Dersom aktivitetene bryter med de fastsatte retningslinjene til virksomheten, kan det utsette virksomheten for potensielt tap av eiendeler, omdømme og juridisk ansvar. Ledelsen benytter seg derfor av grensesystem som en forutsetning for å delegere ansvar på lavere nivå i virksomheten. Slik øker man fleksibiliteten og skaper rom for kreativitet samtidig som ledelsen avlastes. Det skaper dermed frihet og rom for innovasjon og entreprenørskap. Den andre hovedkategorien av grensesystemer er strategiske grenser.



Strategiske grenser inngår i styrets strategi. Grensene blir da en del av det strategiske planleggingsverktøyet. En forutsetning for at de ansatte i virksomheten skal forholde seg til grensen er at de må være klare, tydelige og effektivt kommunisert. Dersom man skulle belønnet alle som følger strategien ville det blitt veldig dyrt. Derfor er det mer effektivt å rette sanksjoner mot de som ikke følger de strategiske grensene. Grensene må derfor ha en nulltoleranse for avvik, slik at grensesystemet skal kunne fungere effektivt ifølge Simons (1995). Siden markedene er dynamiske er det nødvendig med kontinuerlig vurdering av grensene for å unngå og miste muligheten til å ta en tidlig posisjon i et voksende marked. Det er viktig å bemerke at grensesystemet og verdisystemet skal jobbe sammen, ved at det ene er til for inspirasjon og motivasjon til å skape, mens grensesystemet skal sette rammer for hvor mulighetsområdet er.

For å sette grenser og regler for de ansatte kan ledelsen bruke grensesystemer. Dette kan gjøres gjennom å stille minimumskrav til de ansatte. Grensesystemene er ofte retningslinjer, vedtekter, operasjonelle retningslinjer og andre lignende dokumenter som forteller om forventningene knyttet til de ansatte. Vi kan analysere dette i vår spørreundersøkelse ved å se hvilke retningslinjer, strategier og handlingsplaner virksomhetene har knyttet til bærekraftutfordringene.

Simons legger da til tre styringssystemer til det tradisjonelle diagnostiske systemet. Rammeverket består da av fire systemer, hvor Simons komplementerer det tradisjonelle med interaktiv-, verdi-, og grensesystemer. Verdisystemet skaper muligheter for de ansatte og rom for kreativitet, mens grensesystemet setter rammen for de ansatte. Disse to systemene skaper da en balanse, ved at det gir rom for kreativitet innenfor gitte rammer. Grensene og grunnleggende verdier blir styrt av grense- og verdisystemene. Strategien blir så støttet opp av interaktive og diagnostiske styringssystem, ved at de styrer og kontrollerer strategien gjennom dialog og klassisk måling. I likhet med at den planlagte strategien blir grensesystemet målt gjennom diagnostisk kontroll.

### 2.3.5 Spenninger mellom styrings- og kontrollsystemene

Simons (1995) vektlegger viktigheten av å se det han kaller kontrollspakene som en helhet og ikke som isolerte kontrollsystemer, siden de komplementerer hverandre når de brukes i samspill. Helhetstankegangen bygger i hovedsak på de spenningene som er mellom styrings- og kontrollspakene, siden de trekker i hver sin retning. Vi skiller primært mellom de positive

og de negative styrings- og kontrollsystemene eller yin og yang som Simons (1995) omtaler de. De negative er grense- og diagnostisksystem og de positive er interaktivt- og verdisystem. De positive skal motivere, belønne, guide og legge til rette for læring. De negative skal derimot kontrollere, tvinge, straffe og bestemme handlinger. Ved å benytte seg av disse fire spakene kan man oppnå effektiv kontroll (Simons, 1995). Selv om de positive og negative spakene er motstridende, betyr ikke det at de er gjensidig utelukkende. Det oppstår derimot spenninger mellom de positive og negative spakene, som har en muliggjørende og begrensende effekt i følge Tessier og Otley (2012).

Bruken av systemene isolert er ikke så viktig. Det som derimot er viktig er balansen mellom de ulike systemene og at de brukes på rett måte. Tessier og Otley (2012) trekker frem at de interaktive og diagnostiske kontrollsystemene er bare to ulike måter å bruke kontrollsystemer. Noe som blir konstatert av Henri (2006). For å få en god balanse mellom de fire styringssystemene trekker Mundy (2010) fram to forutsetninger. Den første er intern konsistens, som vil si at systemene skal gi en klar indikasjon om hva som er virksomhetens prioriteringer (Mundy, 2010). Den andre forutsetningen Mundy (2010) trekker frem er logisk progresjon, som sier at rekkefølgen kontrollsystemene brukes i er viktig i virksomheter som er i en fase med strategiske endringer. Rekkefølgen som øker mulighetene for en suksessfull endring er at den starter med en interaktiv prosess mellom toppledelsen og de operasjonelle lederne. Deretter gjennomfører man diagnostiske prosesser før virksomheten setter opp grensesystemene (Mundy, 2010).

### 2.3.6 Kritikk av Simons' Levers of Control

Rammeverket har spilt en stor rolle innenfor økonomistyringslitteraturen. Vi mener derfor at det er viktig å ta med hovedelementene av kritikken rettet mot rammeverket. Vi gjør dette for at leseren skal få belyst flere sider ved rammeverket vi har brukt for å analysere data. Ferreira og Otley (2009) mener at rammeverket er for fokusert på ledelsen og at det er for lite fokus på den uformelle kontrollen som er til stede i organisasjonen. Det blir problematisk hvis man skal benytte rammeverket til å studere kontrollsystemer med stor grad av uformell kontroll. Noe som er konsistent med Collier (2005) sin observasjon som konstaterer at rammeverket ikke legger tilstrekkelig vekt på sosioideologiske kontroller. Spesielt definisjonen av kjerneverdier blir kritisert for å være for diffus og etterlater store deler av tolkningen til en subjektiv vurdering (Ferreira & Otley, 2009; Tessier & Otley, 2012). Simons (1995) trekker frem balansen i

rammeverket som et viktig moment, men Ferreira og Otley (2009) savner en beskrivelse av hvordan disse spenningene og balansen utspiller seg i praksis.

For å gi innsikt i anvendelsesmulighetene til rammeverket har vi valgt å presentere bruk av rammeverket i eksisterende litteratur. Noen kjente empiriske studier der de benytter seg av Simons' Levers of Control er Bedford og Malmi (2015), Henri (2006), Mundy (2010) og Widener (2007). De gir alle en indikasjon på at det er de dynamiske spenningene som skjer i bruken av styrings- og kontrollsystemene, som er essensielle for å oppnå balanse mellom motstridende strategier (Widener, Spekle, & Kruis, 2016).

## 2.4 Oppsummering og anvendelse av teori

Kapitlet legger grunnlaget for oppgavens teoretiske rammeverk som vi bruker til å analysere og diskutere hvordan bærekraft har blitt en del av styrings- og kontrollsystemene til respondentene. Vi vil bruke rammeverket til å belyse hvilke styringssystemer som blir brukt i respondentenes virksomheter. Derfor har vi valgt å presentere tradisjonelle og moderne styringsstrategier for å få bredere forståelse rundt SBSC og det teoretiske rammeverket vi skal benytte oss av. Dette er også nødvendig for å kunne ha forståelse for hvorfor virksomheter velger å ikke benytte seg av bærekraftrapportering.

### 3. Metode

I dette kapitlet redegjøres for valg av metode i oppgaven og prosessen frem mot den empiriske analysen. Oppgaven starter med å diskutere den vitenskapsteoretiske rammen. Deretter presenterer oppgavens forskningsdesign og forskningsstrategi, før vi går igjennom datamaterialet, herunder populasjon og utvalg. I den sammenhengen har vi gjennomført en frafallsanalyse. Videre presenteres metoder brukt ved utforming og gjennomføring av undersøkelsen. Til slutt diskuteres oppgavens validitet og reliabilitet

#### 3.1 Vitenskapsteoretisk ramme

I vitenskapsteorien finnes det ulike syn på virkeligheten. Forskere vil se ulikt på ontologi og epistemologi og ha ulike kunnskapssyn (Ringdal, 2013). En forskers ståsted rundt disse elementene vil legge føringer for valg av forskningsmetode (Nyeng, 2004). Gjerne skilles vitenskapsteorien i to retninger, nemlig positivismen og hermeneutikken. Dersom forskeren har et positivistisk syn, har man gjerne en empirisk tilnærming. Positivismen hevder at det er via observasjon av eksempler man kan avdekke fenomener som kan forklare disse eksemplene. Positivismen har et objektivt menneskesyn og søker å finne en lovmessig forklaring (Nyeng, 2004).

I motsetning til positivismen har man i hermeneutikken en fortolkende tilnærming. Her ønsker man å søke forståelse av meningsfulle fenomener. Hermeneutikken anses derfor som en fortolkningsmetode. Et grunnleggende aspekt i hermeneutikken er at helheten må forstås i lys av delene, og delen forstås i lys av helheten (Nyeng, 2004). Denne helhetsforståelsen som søkes i hermeneutikken står i kontrast til positivismens mer analytiske metode.

Valget av forskningsmetode kan sees som et valg av vitenskapsteoretisk standpunkt (Ringdal, 2013). Ved en positivistisk tilnærming vil det være naturlig med en kvantitativ metode. Mens i hermeneutikken vil en kvalitativ tilnærming være mer hensiktsmessig. I vår oppgave har vi en positivistisk-, analytisk- og kvantitativ tilnærming hvor vi ønsker å beskrive et fenomen gjennom forhåndsdefinerte variabler som måles for å gi svar på forskningsspørsmålet (Nyeng, 2004).

## 3.2 Forskningsdesign og forskningsstrategi

I dette kapitlet presenteres oppgavens forskningsdesign og forskningsstrategi. Her vil vi forklare hva som ligger bak de ulike valgene, og hvorfor de valgte metodene egner seg for vår oppgave og vårt forskningsspørsmål.

### *Forskningsdesign*

I startfasen av en undersøkelse står man overfor flere viktige valg som valg av forskningsdesign og forskningsstrategi. Forskningsdesign er en grovskisse til hvordan undersøkelsen skal utformes (Ringdal, 2013). Designet skal belyse forskningsspørsmål og vil ha stor innvirkning på oppgavens gyldighet (validitet) (Jacobsen, 2015). Denne oppgaven har et tverrsnittdesign og en induktiv tilnærming, hvor data blir samlet inn ved hjelp av en elektronisk spørreundersøkelse. Designet kjennetegnes av et stort og representativt utvalg, hvor respondentene avgir svar én gang i et begrenset tidsrom. Dette vil gi et øyeblikksbilde av situasjon i dag, men egner seg ikke til å avdekke årsakssammenhenger mellom fenomener (Johannesen, Tufte, & Christoffersen, 2016).

### *Forskningsstrategi*

Valg av forskningsstrategi er knyttet til hvilken type informasjon man ønsker å samle inn (Jacobsen, 2015). Man kan skille mellom to typer forskningsstrategier: kvalitativ og kvantitativ. Metodene skiller seg fra hverandre på en rekke områder, men det vanligste skillet går på at kvalitative data presenteres som tekst, mens kvantitative data presenteres som tall (Jacobsen, 2015).

Forskingsspørsmålet tar for seg norske virksomheter, hvor formålet er å undersøke hvor utbredt fokus på bærekraft er blant norske virksomheter. I tillegg til å se på det generelle fokuset ønsker vi å undersøke i hvilken grad bedriftene har implementert bærekraft inn i den balanserte målstyringen. Det er derfor hensiktsmessig å gå bredt ut med undersøkelsen. Derfor anses en kvantitativ metode som et naturlig valg for vår oppgave. En kvantitativ tilnærming medfører dog at vi mister muligheten til å følge opp interessante temaer som ikke er definert på forhånd, eller oppklare uklarheter vedrørende spørsmålene, og vi mister forståelsen for den enkelte respondents situasjon (Jacobsen, 2015). Det er derfor åpnet opp for at respondentene kan velge svaralternativet «annet» på flere spørsmål, hvor de kan spesifisere sine svar i en åpen tekstboks. Dermed er det også hentet inn noe kvalitative data.

Vi starter med en bibliometrisk analyse. Hensikten med den bibliometriske analysen er å illustrere den sterkt voksende trenden bærekraft har hatt i forskningslitteraturen. Den bibliometriske analysen er altså brukt som et oppspill til spørreundersøkelsen, som er oppgavens hoveddel. Metoden bak den bibliometriske analysen beskrives grundigere i delkapittel 3.4.1.

### 3.3 Datamateriale

I denne delen begrunnes valg gjort i utvalgsprosessen. Vi legger fram både fordeler og ulemper ved de valgene som er gjort, og hvordan disse valgene er avhengige av vår undersøkelse.

#### 3.3.1 Populasjon og utvalg

Det første steget i enhver utvalgsprosess er å definere populasjonen. Populasjon kan defineres som alle enheter forskningsspørsmålet gjelder for (Johannesen et al., 2016). Da det kan være utfordrende å kontakte samtlige enheter i populasjonen, må det gjøres et utvalg. Utvalget skal gi et representativt bilde av populasjonen, og er avgjørende for å kunne trekke generaliserende konklusjoner fra utvalg til populasjon.

Formålet med denne studien er som kjent å undersøke i hvilken grad bærekraft er blitt implementert i norske virksomheters styring. Derfor begrenser vi oss i første omgang til norske virksomheter. Det er ikke lagt noen begrensning på hva slags type virksomhet det er snakk om, da det er ønskelig å se om det kan være forskjeller på tvers av bransjer og omsetning. I tillegg ønsker vi å koble oppgaven og spørreundersøkelsen opp mot teori omkring BSC og SBSC. Basert på tidligere forskning er det klart at BSC er relativt lite representert i små bedrifter (Rigby & Bilodeau 2011). Vi har derfor valgt å ekskludere små virksomheter. Regnskapsloven § 1-6 i sier at følgende virksomheter anses som små (1999):

Tabell 1: Regnskapsloven § 1-6 Små foretak

### **§ 1-6. Små foretak**

Som små foretak regnes regnskapspliktige som ikke faller under § 1-5 og som på balansedagen ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår:

1. Salgsinntekt: 70 millioner kroner,
2. Balansesum: 35 millioner kroner,
3. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

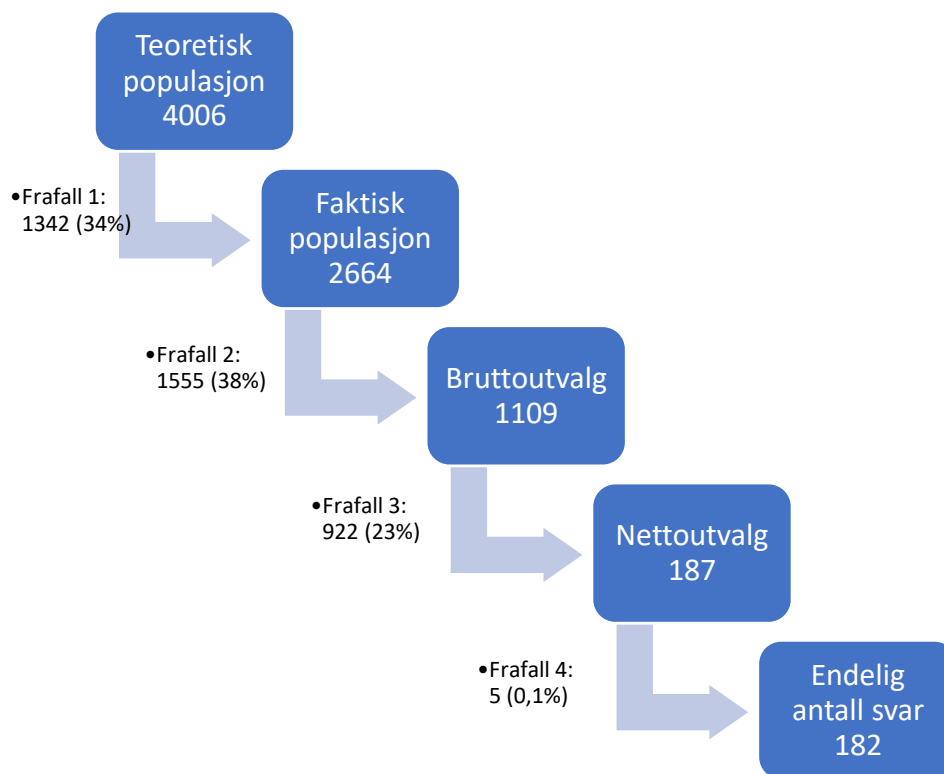
Via Proff Forvalt fikk vi en teoretisk populasjon bestående av 4006 virksomheter, hvorav 2664 hadde oppgitt kontaktinformasjon. Dette utgjorde vår faktiske populasjon. For virksomheter registrert under samme konsern var det flere ganger oppgitt lik kontaktinformasjon. Dermed var den reelle faktiske populasjonen enda mindre og vi endte opp med 1109 ulike e-postadresser, som i så måte utgjør den faktiske populasjonen.

På bakgrunn av studiens tematikk og forskningsspørsmål er det ønskelig at respondentene har god kjennskap både til virksomhetens styringssystem og virksomhetens fokus på bærekraft. Vi ønsket derfor at spørreskjemaet ble besvart av enten økonomisjef, bærekraftansvarlig, daglig leder eller lignende. Derfor, sendte vi først ut en forespørsel om kontaktinformasjon til virksomhetene, med spørsmål om de kunne henvise oss til en aktuell respondent. Et slikt skriv er ifølge Saunders et al. (2016) viktig for responsraten ved selv-utfylte spørreskjema. Vi endte til slutt opp med 187 respondenter som utgjør nettoutvalget (Ringdal, 2013).

I vår undersøkelse har vi et ikke-sannsynlighetsutvalg, herunder et bekvemmelighetsutvalg (Jacobsen, 2015). Et bekvemmelighetsutvalg er et utvalg der enhetene velges ut ifra hva som er enkelt å gjennomføre. Man foretar gjerne et bekvemmelighetsutvalg når det er mange som ikke har mulighet til å delta (Gripsrud, Olsson, & Silkoset, 2010). Ved en slik tilnærming vil man risikere skjevhet i utvalget. Dette kan redusere muligheten til å generalisere til populasjonen. Vi så likevel denne metoden som den mest hensiktsmessige måten, tross disse utfordringene. Derfor har vi i neste delkapittel foretatt en frafallsanalyse for å undersøke om vi kan generalisere fra utvalg til populasjon.

### 3.3.2 Frafallsanalyse

Et grunnleggende poeng med en kvantitativ studie er å kunne generalisere fra utvalg til populasjon. Dette fordrer at utvalget må være trukket slik at alle observasjonseenheter har en kjent sannsynlighet for å bli med i utvalget. Underveis i utvalgsprosessen vil det være naturlig med frafall av respondenter. Dette kan skyldes mange årsaker. Derfor har vi foretatt en frafallsanalyse. Fra teoretisk populasjon til nettutvalg finnes det i hovedsak fire typer frafall. Dette er illustrert i figur 1.



Figur 1: Frafallsanalyse

Fra teoretisk populasjon til faktisk populasjon, opplevde vi et betydelig frafall. Faktisk populasjon er alle aktuelle virksomheter med kontaktinformasjon på Proff. I dette steget gikk vi fra 4006 til 2664, noe som gir et frafall på 1342 virksomheter. Dette skyldtes utelukkende manglende kontaktinformasjon på Proff.no. Vår tidsbegrensning tillot oss ikke å prioritere og samle inn 1342 e-postadresser manuelt. Fra faktisk populasjon til bruttutvalg, opplevde vi over en halvering i utvalget og et frafall på 1555 virksomheter. For virksomheter under samme konsern var det som regel oppgitt identiske e-postadresser. Dette reduserte utvalget i stor grad. Det viste seg i tillegg å være oppgitt en rekke ugyldige e-postadresser. Ugyldige e-postadresser inkluderer e-postadresser som ikke var mottakelig for vårt informasjonsskriv. Vi sendte altså ut

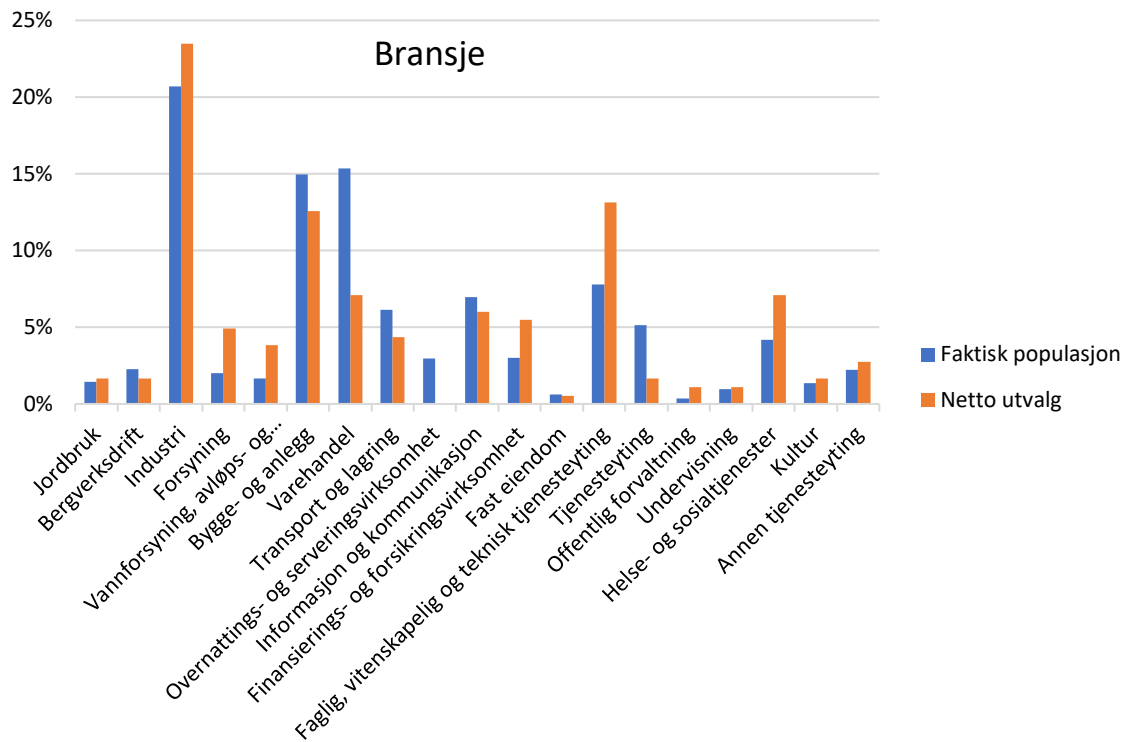


informasjonsskrivet til 1109 unike e-postadresser. Neste steg er da fra bruttoutvalg til nettoutvalg. Nettoutvalg består av det endelige utvalget av enheter. Frafall 3 består altså av 922 virksomheter. Et betydelig antall av disse 922 e-postadressene på Proff var typiske postmottak-adresser. Fra disse e-postene opplevde vi en klart lavere responsrate. Dette førte til at vi aldri fikk opprettet kontakt med den aktuelle virksomheten. Vi har bevisst brukt vår NTNU-mail i utsendelse av informasjonsskriv og invitasjonsmail men har likevel ingen garanti for at mailene kan ha forsvunnet i virksomhetens søppelpost. For å motvirke dette hentet vi ut flere e-postadresser manuelt for å øke svarprosenten. Vi endte da opp med et nettoutvalg på 187.

Tilbakemelding fra virksomheter tyder på at koronasituasjonen har hatt en negativ innvirkning på responsraten. Flere oppga dette som årsak til at de ikke kunne delta i undersøkelsen. I tillegg har aktuelle respondenter blitt permittert, noe som selvsagt vanskeliggjør deltakelse. Denne typen frafall går under frafall 3 som utgjorde 922. Frafall 3 knyttes til ikke-svar, og skyldes respondenter som ikke kan eller ønsker svare på undersøkelsen (Jacobsen, 2015). Siste steg, fra nettoutvalg til endelig antall svar, utgjør frafall 4, som skyldes frafall på enkeltspørsmål (Jacobsen, 2015). Vi mottok totalt 182 svar. Dermed har vi fem frafall som skyldes frafall på grunn av enkeltspørsmål. Disse virksomhetene ga tilbakemelding på at undersøkelsen opplevdes lite relevant for deres virksomhet. I tillegg hadde flere kandidater oppgitt at de skulle prøve å få svart i løpet av de neste ukene, men det var noe usikkert på grunn av koronasituasjonen. Dette skjedde aldri og det er derfor vanskelig å plassere disse i frafall 3 eller 4.

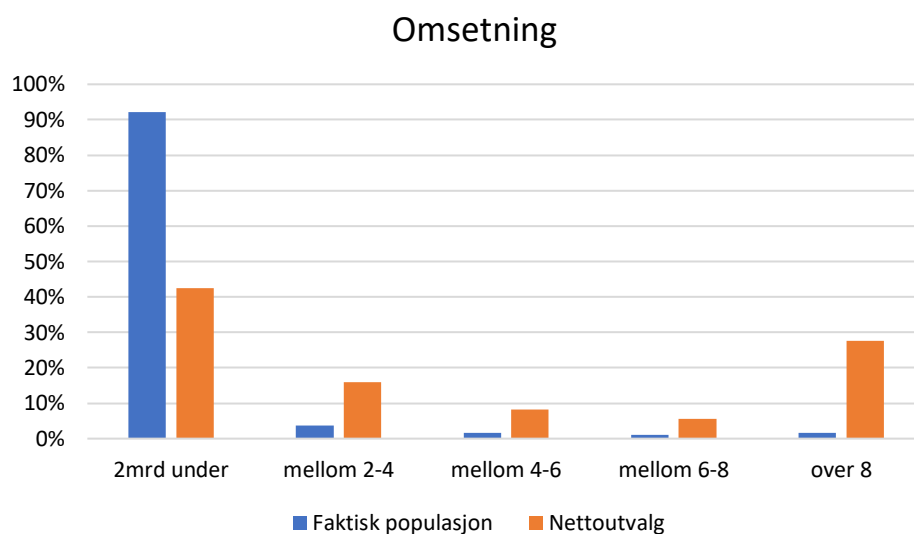
### *Sammenligning av faktisk populasjon og nettoutvalg*

Ettersom vi har et ikke-sannsynlighetsutvalg er det vanskelig å generalisere fra utvalg til populasjon. Ved å identifisere hvem vi har mistet på veien, kan vi undersøke om frafallet er skjevt og hvorvidt man kan generalisere. Vi har valgt å sammenligne faktisk populasjon med nettoutvalget og vil se på fordeling mellom bransjer og omsetning.



Figur 2: Frafallsanalyse: Bransje

Som vi ser i figur 2 samsvarer de fleste bransjer bortsett fra varehandel og faglig, vitenskapelig og teknisk tjenesteyting. I varehandel er det 8,25 % flere i den faktiske populasjon. I faglig, vitenskapelig og teknisk tjenesteyting er det -5,31 % i nettoutvalget. Vi bør derfor være forsiktige med generalisering med tanke på disse bransjene.



Figur 3: Frafallsanalyse: Omsetning

Vi ønsket å gjøre en frafallsanalyse med hensyn på størrelse og valgte omsetning som kriterium. Av figur 3 går det fram at over 90 % av virksomheter i faktisk populasjon har omsetning under 2 milliarder. I nettoutvalget er det en jevnere fordelingen mellom intervallene. Dette viser at det er de minste virksomhetene som faller av. Vi må således være oppmerksomme på at vi i analysen og diskusjonen i større grad uttaler oss om store virksomheter.

Vi ender altså opp med relativt lav svarprosent på 16,4 %. Gjennomsnittlig svarprosent i forskning innenfor økonomistyring er 55 % (Van der Stede, Young, & Chen, 2005). I tabell 2 vil vi vise at den reelle svarprosenten for lignende oppgaver er lavere. Den lave svarprosenten skyldes flere faktorer, men spesielt koronasituasjonen har påvirket responsraten. Når vi beregner svarprosenten tar vi utgangspunkt i et bruttoutvalg på 1109. Som nevnt tidligere var en god del av disse e-postadressen typiske postmottak-adresser. I tillegg kan e-poster ha havnet i mottakers søppelpost. Derfor er nok det faktiske bruttoutvalget lavere, og den reelle svarprosenten høyere. Tabell 2 viser responsraten til sammenlignbare masteroppgaver.

*Tabell 2: Responsrate oppgaver med samme metode*

Opgaver med samme metode	Responsrate
Hvordan er Balansert Målstyring designet og benyttet blant store hotellkjeder i Norge?	6 % av 319
Budsjettet og alternative styringsverktøy – venner eller fiender?	40 % av 700
Norske lederes bruk av Balansert Målstyring	20 % av 935
Business Transformation Through Sustainability	32 % av 88
Balansert målstyring i norske kommuner	26 % av 428
Hvor sofistikert og utbredt er Balansert målstyring i store norske bedrifter, og er bedriftene tilfredse med styringsverktøyet?	25 % av 280

### 3.4 Datainnsamling

I denne delen presenteres først den bibliometriske analysen. Her forklares metoden bak, valg av program og definering av søkeord relatert til den bibliometriske analysen. Deretter presenteres spørreskjemaet (vedlegg 1), hvor vi starter med å diskutere spørreskjema som metode. Videre vil vi gå nærmere inn på utformingen av spørreundersøkelsen og til slutt forklare ulike valg forbundet ved gjennomføringen av undersøkelsen.

#### 3.4.1 Bibliometrisk analyse

Bibliometrisk analyse er en kombinasjon av metoder for å vurdere forskningsbidrag fra forskere eller forskningsfelt (Meyer, Grant, Morlacchi, & Weckowska, 2014). I analysen blir matematiske og statistiske metoder brukt for å studere dokumentbruk og publiseringsmønster. Dette blir gjort for å finne forskningsaktivitet og funn på et makroperspektiv. Vi har ønsket å gjennomføre denne typen studie for å vise trenden bærekraft har hatt i forskningslitteraturen.

#### *Valg av program*

For å gjennomføre en bibliometrisk analyse er man avhengig av å ta i bruk en bibliometrisk database. Scopus, Web of Science og Google Scholar er de tre mest brukte programmene som tilbyr en slik database. Vi måtte derfor identifisere hvilket program vi ønsket å bruke. Google Scholar ble tidlig utelukket. I dette programmet er det ikke mulig å begrense søk til oppgavens tittel, oppgavens sammendrag eller oppgavens nøkkelord. Google Scholar vil altså inkludere treff hvor det er tilstrekkelig at søkeordet fremkommer én gang i løpet av teksten. Dermed vil man få betydelig flere treff i Google Scholar enn i Scopus eller Web of Science. Denne typen begrensende metadata-søk er derimot mulig i Scopus og Web of Science. Dermed stod valget mellom Scopus og Web of Science. Da vi kun ønsker å gjennomføre en enkel bibliometrisk analyse er ikke valget av stor betydning. Valget falt på Scopus siden programmet har en større og bredere database. I tillegg er Scopus beviselig mer presis i sine søk (Jasco, 2010).

#### *Søk*

Neste steg i den bibliometriske analyse var å definere søkeord. Siden bærekraft og bærekraftig utvikling er et relativt ferskt tema, kan det være vanskelig å definere riktig søkeord. Spesielt i vårt henseende, da vi ønsket å snevre søket inn mot SBSC. Vi gjennomførte en rekke søk, og fant etterhvert det vi mener er det mest treffende. Vi har derfor med flere søkeord i vårt endelige

søk. Dette fordi det enda ikke er etablert konsensus omkring begrepsbruk på området. Søkeordene vi har brukt er på engelsk. Dersom vi skulle søkt «bærekraftig balansert målstyring» ville vi fått svært få treff.

I oppgaven gjennomføres to søk. Først et søk etter publikasjoner relatert til bærekraft. Deretter et andre søk, hvor vi ønsket å finne publikasjoner relatert til SBSC. Det første søket var relativt enkelt med søkeordet TITLE-ABS-KEY («Sustainability») og en begrensning til kun publikasjoner innenfor forskningsområdet «Business». Det andre søket var mer komplisert og inkluderer nøkkelordene «Sustainability and Balanced and Scorecard», som ble justert til TITLE-ABS-KEY («Sustainab\* and Balance\* and Scorecar\*»). Ved bruk av «\*» i søkeordene hindret vi å utelukke treff på grunn av ordenes ending. Søket ga oss 210 treff. Deretter gikk vi manuelt gjennom disse 210 treffene for å ekskludere ikke relevante artikler. Det viste seg for eksempel at SBSC var forkortelse for et protein. Dette dukket stadig opp i søket. Derfor endte vi til slutt opp med 161 treff. Det er fra denne databasen vi skal vise en trend i empiridelen senere i oppgaven.

### 3.4.2 Spørreskjema som metode

Som nevnt tidligere har vi brukt spørreskjema som vår datainnsamlingsmetode. Dette er vår primære datainnsamlingsmetode da den bibliografiske studien kun er et oppspill til denne delen. Den 6. januar meldte vi skjemaet til NSD (vedlegg 2).

Det er både positive og negative sider rundt spørreskjema som metode. Med faste spørsmål og svaralternativer vil man kunne spare mye tid og det er lite ressurskrevende. Med prekodete spørsmål legger man til rette for standardisering, slik at man enklere kan generalisere resultat fra utvalg til populasjon (Johannesen et al., 2016). Respondentene får velge tidspunkt og sted som selv passer dem best. I vår oppgave var det naturlig å bruke et elektronisk spørreskjema. Som kjent skal vi gjennomføre en deskriptiv analyse og ved deskriptive studier er spørreskjema et velegnet verktøy for datainnsamling (Saunders et al., 2016).

### 3.4.3 Utforming av spørreundersøkelse

Spørreskjemaet spiller en sentral rolle i undersøkelsen, og det er derfor viktig at den er utformet på en enkel og forståelig måte. Det vil være viktig å unngå eventuelle misforståelser. I

utformingen av skjemaet, har vi benyttet oss av akademisk litteratur, bærekraftsrapporter og tidligere forskning.

For litterær forankring i spørsmålene har vi benyttet en rekke kilder. Vi har ikke sett noen lignende oppgaver eller lignende undersøkelser. Vi har tatt i bruk en rekke ulike kilder for å sikre reliabilitet og validiteten til undersøkelsen. For teoretisk grunnlag har vi hentet informasjon fra SBSC-litteratur. Innenfor SBSC-litteraturen står Schaltegger sterkt, og publikasjoner fra Schaltegger har vært viktig for oppgaven (Figge et al., 2002).

For å sikre en fornuftig struktur i undersøkelsen har vi hentet inspirasjon fra tidligere masterstudier om temaet balansert målstyring. På denne måten har vi en logisk og naturlig gang gjennom undersøkelsen. Noen av spørsmålene er basert på de nevnte masterstudiene, men tilpasset vår oppgave og vårt forskningsspørsmål. I tillegg har vi brukt en undersøkelse gjort av Sentio for Næringsforeningen i Trondheim (NiT, 2019) og en bærekraftsrapport utarbeidet av PWC. Dette for å sikre begrepsvaliditet i formuleringen av spørsmålene. Vi fikk også opprettet en dialog med bærekraftsansvarlig i PWC som bistod med formulering og som deltok i pretesting av skjemaet.

### *Prekoding*

Skjemaet består i hovedsak av prekodete graderingsspmårl med svaralternativer på en 5-poengs likert-skala. Vi har merket ytterpunktene i skalaen for å sikre konsistens i svarene fra respondenten. I tillegg til graderingsspmårl har vi inkludert noen flervalgsspmårl. I flere av spmårlene er det åpnet for å velge «annet». Da blir respondenten bedt om å spesifisere dette nærmere i egen boks. Dette gjøres for å hindre at respondentens usikkerhet rundt et spmårl skal føre til at han avslutter undersøkelsen. Derfor vil dette kunne øke responsraten (Johannesen et al., 2016).

### *Oppbygning*

Skjemaets lengde vil variere ut ifra respondentens svar, men undersøkelsen inneholder maksimalt 20 spmårl. Likevel kan den oppleves som noe lengre siden man blir bedt om å gradere en rekke alternativer for flere av spmårlene. Avhengig av hva man svarer underveis kan man bli «rutet» ut av skjemaet. Første mulighet for dette er på spmårl 13. Her vil ikkebrukere av BSC bli «rutet» ut av undersøkelsen. Dette gjør vi fordi vi ønsker å snevre inn

undersøkelsen, og nærmere undersøke bruk og implementering av SBSC. Dette fordrer kjennskap til konseptet. Derfor er rekkefølgen på spørsmålene helt essensiell i vårt skjema. Derfor starter vi skjemaet med noen enklere og generelle spørsmål. Utover i skjemaet vil spørsmålene dreie seg mer mot BSC og SBSC. Flere av spørsmålene er obligatoriske. Dette er i hovedsak spørsmål som er knyttet til hvor vi ønsker å skille ut respondenter som ikke har kjennskap til enten BSC eller SBSC. De siste spørsmålene i skjemaet går på erfaring og bruk av SBSC. Ved å ha denne «trakten» i undersøkelsen kan vi være sikre på at de som besvarer spørsmål relatert SBSC kjenner til konseptet, og dermed sikre besvarelsens reliabilitet.

### *Pretesting*

I utarbeidelsen av vårt skjema benyttet vi oss av en rekke kilder. Vi har heller ingen lignende undersøkelser å hente inspirasjon fra, så det var viktig for oss og kunne teste skjemaet før utsendelse. Ved pretesting øker kvaliteten på skjemaet, sikrer klarhet og unngår misforståelser tilknyttet spørsmålene (Van der Stede et al., 2005; Diamond, 2000). Vi gjennomførte en rekke pretester i samarbeid med veileder, hvor vi foretok justeringer på formulering og rekkefølge av spørsmål. I tillegg anbefales det å få et fåtall aktuelle respondenter til å besvare skjemaet og komme med tilbakemeldinger (Johannesen., 2016). Dette gjorde vi gjennom dialog med bærekraftsansvarlig i PWC som pretestet skjemaet og kom med tilbakemeldinger. I tillegg gjennomførte kontaktpersoner i SINTEF undersøkelsen før utsendelse.

For å beregne lengden på undersøkelsen ble medstudenter og bekjente bedt om å besvare skjemaet.

## Operasjonalisering

Vår forståelse av bærekraft og konseptet SBSC ble operasjonalisert gjennom påstander og spørsmål. Tabellen viser de rapportene, artiklene og studiene som inspirerte oss mest i utforming av spørreundersøkelsen.

Tabell 3: Operasjonalisering

Spørsmål	Hensikt	Kilde
Spørsmål 1 og 2	Identifisere virksomhetens organisasjonsnummer og navn.	(Johannesen, Tufte, & Christoffersen, 2016)
Spørsmål 3-11	Gi en innsikt villigheten til å inkludere bærekraft i virksomheten. Hvorfor implementeres bærekraft? Hvordan måles bærekraft? Hvilke nivåer er bærekraft implementert? Hvem påfører eksternt press? Hvordan rapporteres bærekraft? Gir samtidig et bilde om villigheten til å integrere SBSC.	(NiT, 2019) (Azizi & Rushiti, 2014) (Nilsen, 2018) (Agostino & Arnaboldi, 2017) (PWC, 2019)
Spørsmål 12-16	Undersøke kjennskap til, kunnskap om, og grad av implementering av SBSC. I tillegg spore opp informasjonskilden til konseptet.	(Madsen, Azizi, & Rushiti, 2019) (Kaplan & Norton, 1992)
Spørsmål 17-20	Gi inngående innsikt i insentivene bak implementeringen og hvilken metode brukt ved implementering. I tillegg undersøke erfaringer opplevd ved bruk av konseptet.	(Figge et al., 2002) (Hansen & Schaltegger, 2016) (Madsen, Azizi, & Rushiti, 2019)

### 3.4.4 Gjennomføring av undersøkelsen

For gjennomføring av undersøkelsen benyttet vi programvaren Nettskjema. Dette er NTNU sitt foretrukne verktøy for elektroniske spørreundersøkelser. Som nevnt tidligere, sendte vi først ut et kontaktbrev hvor vi etterspurte egnede respondenter. Deretter fikk de aktuelle respondentene en invitasjon fra vår NTNU-mail, med forespørsel om å delta i undersøkelsen. Her fulgte det med et informasjonsskriv som fortalte kort om undersøkelsen og dens formål. I utsendelsen av invitasjonsmailen ble følgende tittel brukt i emnefeltet: «Undersøkelse om bærekraft i økonomistyringen». Ved å fremme bærekraft håpte vi og få en høyere responsrate.

Kontaktbrevet (vedlegg 3) som vi sendte ut til aktuelle virksomheter ble sendt den 17. mars 2020. Deretter distribuerte vi ut et informasjonsskriv (vedlegg 4) til e-postadressene mottatt i etterkant av kontaktbrevet. På grunn av at vi mottok svar fortløpende sendte vi derfor ut informasjonsskrivet til egnede respondenter i bolker i løpet av de neste to ukene. I informasjonsskrivet informerte vi om at invitasjon til spørreskjemaet ville komme som en separat mail i løpet av et par dager. På denne måten var vi trygge på å komme i kontakt med riktig person. Etter 30 dager og to påminnelser avsluttet vi undersøkelsen den 17. april og endte



opp med 182 svar totalt. Påminnelsene ble sendt ut 30. mars og 5. april. Vi ønsket å holde skjemaet åpent relativt lenge og gi respondentene god tid for å tilpasse seg koronasituasjonen. Ved utsending av de ulike mailene har vi ingen garanti for at mailene våre havner i mottakers søppelpost og derfor aldri har respondert. Dette kan ha påvirket responsraten.

Koronasituasjonen har uten tvil påvirket oppgaven vår. Vi sendte første kontaktbrev 17. mars. Da var det vanskelig å forstå alvoret i situasjonen. 17. mars var kun et par dager etter regjeringen erklærte unntakstilstand, og innførte de mest drastiske tiltakene Norge har sett i etterkrigstid. Flere har svart at de på grunn av kapasitetshensyn må takke nei til å delta i vår undersøkelse. I tillegg kan man anta at en rekke personer har lest kontaktbrev og informasjonsskriv uten å svare på mail eller besvare undersøkelsen.

### 3.5 Evaluering av datamaterialet

Ved innsamling av data er det en rekke problemer som kan oppstå. Ofte er problemene knyttet til frafall, som følge av at man ikke får kontakt med rett person, eller at rett person ikke ønsker å delta i undersøkelsen (Grønmo, 2004). Dette kan føre til skjevheter i datamaterialet. I det utsendte informasjonsskrivet oppgir vi at formålet med undersøkelsen er å kartlegge utbredelse og bruk av bærekraft i BSC. Det kan da tenkes at virksomheter med lite fokus på bærekraft bevisst unnlater å svare på undersøkelsen, noe som kan gi skjevheter i datamateriale. Vi skal drøfte dette i de to neste delkapitlene, der begrepene reliabilitet og validitet beskriver datakvaliteten.

#### 3.5.1 Reliabilitet

Reliabilitet, eller pålitelighet, sier noe om kvaliteten på målingene (Grønmo, 2004).

Dersom to helt like undersøkelser kommer frem til de samme resultatene, vil reliabiliteten være høy. Det sier dermed noe om kvaliteten på målingene våre og datamaterialets pålitelighet (Ringdal, 2013). I kvantitative studier kan reliabiliteten ofte testes ved å gjennomføre undersøkelsen flere ganger. Høy reliabilitet er en forutsetning for høy validitet.

Kvaliteten på dataene påvirkes av flere faktorer. For undersøkelsen var det viktig at respondenten hadde inngående kunnskap på bærekraft i virksomheten. Dette er viktig siden dataens pålitelighet i stor grad er avhengig av respondentens kunnskap om temaet vi undersøker (Jacobsen, 2015). Derfor ønsket vi at skjemaet kun ble besvart av henholdsvis daglig leder,

økonomisjefer, eller andre ansvarlige med god innsikt på økonomi og bærekraft. Dette kan ha påvirket responsraten negativt men økt reliabilitet til undersøkelsen. I tillegg er det viktig at respondenten forstår spørsmålene på samme måte som intervjuer (Haraldsen, 1999). I vårt tilfelle var det også viktig å sikre at begrep som SBSC blir forstått på lik måte av intervjuer og respondent Dette sikret vi ved grundig pretesting, hvor Sintef og PWC kom med tilbakemelding på undersøkelsen. Ved grundig pretesting og ved studering av bærekraftsrapporter (NiT, 2019; PWC, 2019) og SBSC-litteratur har vi begrenset muligheter for mistolkning. Ved bruk av kvantitativ metode og prekodete graderingsspmårl vil svarene bli standardiserte, dette er med på å øke reliabiliteten.

### 3.5.2 Validitet

Validitet, eller gyldighet, går på hvorvidt man faktisk måler det man vil måle (Ringdal, 2013). Dersom man ut fra resultatene av en studie kan trekke gyldige slutninger om det man har ønsket å undersøke, vil validiteten være sterk. For å oppnå sterk validitet må først og fremst datainnsamlingen resultere i data som er relevant for forskningsspørsmålet. I vårt tilfelle har dette kunne vært utfordrende da vi ikke har sett på lignende oppgaver eller undersøkelser. Vi har derfor gått grundig til verks og brukt mye tid på utformingen av spørreundersøkelsen.

Forskning på temaet bærekraft er relativt nytt. Det var derfor viktig å ta i bruk en rekke eksterne kilder ved utforming av undersøkelsen, noe som sikrer validiteten. For å sikre den begrepsmessige validiteten foretok vi grundige pretester. Her var bekjente, veiledere og flere virksomheter med på å bidra. Spesielt bærekraftsansvarlig i PWC var med å sikre riktig bruk av begreper og utforming av alternativer på spørsmålene. Fra før hadde vi benyttet Næringsforeningen sin undersøkelse til å sikre den begrepsmessige validiteten. Ettersom flere av spørsmålene har tatt utgangspunkt i SBSC-forskning på engelsk var det nødvendig med en god del oversetting. Her hadde vi en kontinuerlig dialog med veileder som kunne bistå med korrekt oversettelse av fagbegreper. På denne måten sikret vi oss mot mistolkninger av begrep og uttrykk i formuleringene. Gjennom å samle data ved egen spørreundersøkelse, er dataen spesifikt rettet inn mot å besvare vårt forskningsspørsmål.

Ekstern validitet sier noe om i hvilken grad resultatene kan overføres i tid og rom (Johannesen., 2016). Problemer knyttet til ekstern validitet oppstår som følge av at vi i kvantitativ metode generaliserer fra et utvalg som vi har studert, til en større populasjon som vi ikke har studert.

Utvalget trenger ikke å være 100 % representativt for populasjonen. Ved lav responsrate vil dette forsterke problemet. Dermed oppstår muligheter for at vi mister spesielle grupper som er interessante. Dette kan føre til systematisk skjevt utvalg (Jacobsen, 2015). Responsraten i oppgaven er relativt lav, noe som kan ha svekket validiteten for oppgaven. Imidlertid er svarene av kvalifiserte respondenter som styrker validiteten. På denne måten får vi utelukkende svar med høy kvalitet, noe som er viktig for gyldigheten til resultatene (Saunders et al., 2016). For å unngå å påvirke respondentene er spørsmålene utformet på en konkret og nøytral måte.

### 3.5.3 Kji-kvadrattest $\chi^2$

Vi har i empiri- og analysedelen gjort en kji-kvadrattest og vil her kort presentere metoden. Nullhypotesen til kji-kvadrattesten sier at det ikke er sammenheng mellom variablene som blir testet. Den alternative hypotesen sier at det er en sammenheng. Dersom p-verdien til testen er mindre enn 0,05 vil det bryte med nullhypotesen. Da vil det ikke være grunnlag for å beholde nullhypotesen, og man vil ikke ha sammenheng mellom variablene (Pallant, 2013). Dersom man benytter en variabel med flere enn fire kategorier vil Cramers V-verdier tilsi en svak effekt dersom den er over 0,06, er verdiene over 0,17 er det en middels effekt og over 0,29 er en sterk effekt (Pallant, 2013). Signifikansnivået i testen er 95%. Vi regner ut Kji-kvadratet med følgende formel.

Tabell 4: Kji-kvadrat

$$Kji - kvadrat = \sum \left( \frac{(O_i - E_i)^2}{E_i} \right)$$

Hvor:

$O_i$ : Observert antall i celle  $i$

$E_i$ : Forventet antall i celle  $i$

$i$ : Celler i tabellen (Selnes, 1999)

Antall frihetsgrader:

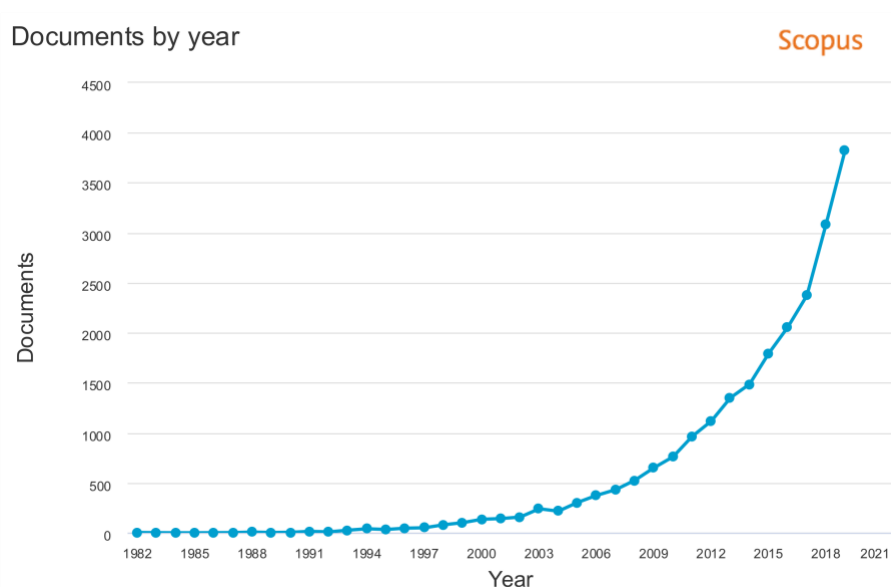
$$V (\text{antall frihetsgrader}) = (\text{antall rader} - 1) * (\text{antall kolonner} - 1)$$

## 4. Empiri

Kapitlet vil ta for seg den bibliometriske studien samt funn fra spørreundersøkelsen. Først presenteres den bibliometriske studien. Deretter beskrivende statistikk om respondentene og virksomhetene. Avslutningsvis presenteres funnene fra spørreundersøkelsen. Først presenteres funnene relatert til SBSC, deretter funn relatert til generell bærekraft.

### 4.1 Bibliometrisk analyse

I denne delen presenteres den bibliometriske studien. Først presenteres søket relatert til *Sustainability*. Deretter søket relatert til *SBSC*. I tillegg presenteres data knyttet til artikler og forfattere innenfor *SBSC* litteraturen. Som nevnt i metoden gjennomførte vi søkene på engelsk og dataen er hentet fra Scopus.



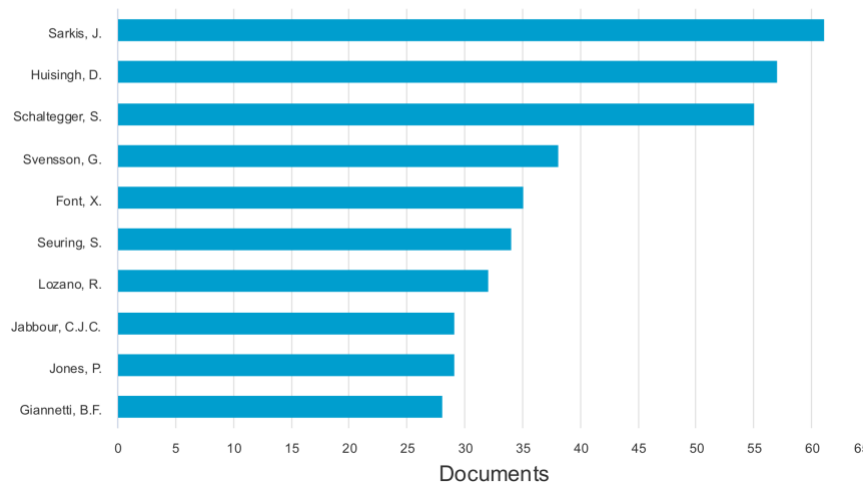
Figur 4: Sustainability dokumenter per år

Grafen i figur 4 viser antall publikasjoner relatert til *Sustainability* per år. Den viser en klar økende trend i antall publikasjoner produsert innenfor *Sustainability* litteraturen. De siste årene har det blitt produsert flere tusen artikler årlig. Grafen strekker seg fra år 1982 til 2019. Vi unnlot å ta med år 2020, siden det fortsatt vil komme en rekke publikasjoner i løpet av året. Scopus ble etablert i 2004, og har derfor ikke et like omfattende arkiv før etableringsdato som etter. Det er likevel verdt å merke seg den bratte økningen fra 2006.

## Documents by author

Compare the document counts for up to 15 authors.

Scopus

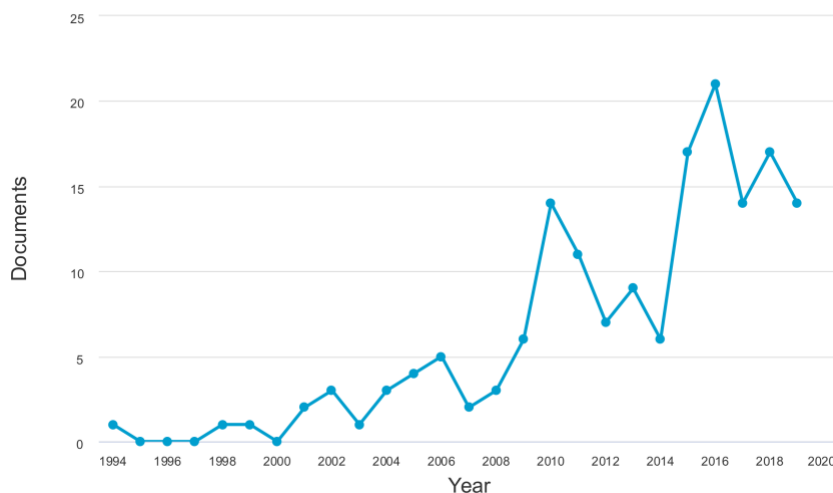


Figur 5: Sustainability dokumenter per forfatter

I figur 5 vises en oversikt over de forfattere med flest publikasjoner innenfor temaet *sustainability*. Søket er avgrenset til forskningsområdet «business». Blant forfatterne, er de ledende Sarkis, Hulsingh og Schaltegger. Sarkis har publisert 61 artikler, Hulsingh 57 og Schaltegger 55. Schaltegger kommer fra Leuphana Universitet i Lüneburg i Tyskland under avdelingen Centre for Sustainability Management og har 5833 siteringer i Scopus. Schaltegger skal også vise seg å være en framtreddende forsker innenfor SBSC. Dette kan vi se i figur 7.

## Documents by year

Scopus



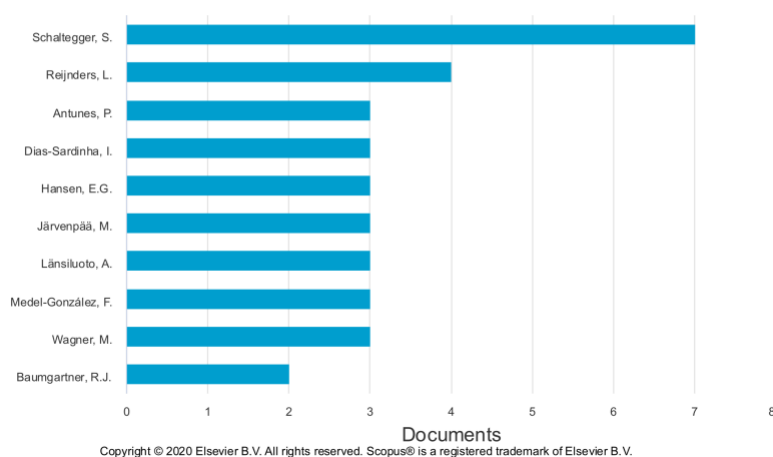
Figur 6: SBSC dokumenter per år

Grafen i figur 6 viser antall publikasjoner fra søket relatert til SBSC. Her ser vi antall artikler publisert innenfor SBSC-litteraturen på Scopus sin database. Grafen viser en stor endring i publikasjoner i år 2010 og 2016. Innenfor litteraturen knyttet til SBSC ser vi en økende trend fra år 2000 og utover, hvor det blir publisert 20 artikler per år på det meste.

## Documents by author

Compare the document counts for up to 15 authors.

Scopus

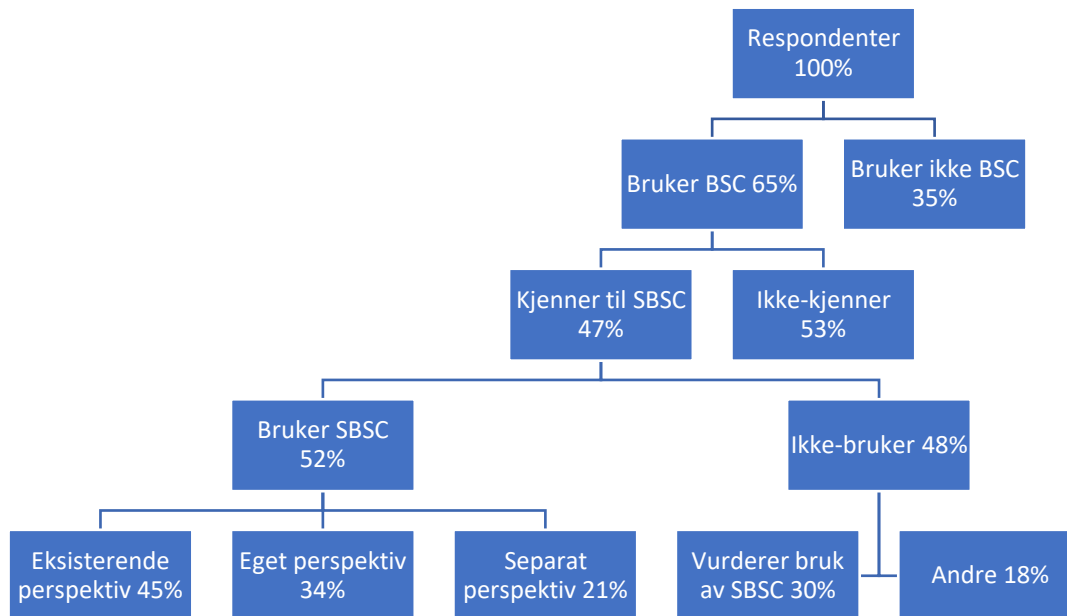


Figur 7: SBSC dokumenter publisert per forfatter

Denne figuren viser en liste over hvilke forfattere som har publisert flest artikler på Scopus innenfor SBSC-litteraturen. Fra figuren ser vi at Schaltegger er ledende med syv artikler innenfor SBSC-litteraturen. Hans mest kjente artikkel er *The sustainability balanced scorecard – Linking sustainability management to business strategy* (Figge et al., 2002), med 494 siteringer. Artikkelen har fått en field-weighted citation impact på 5.43, som sier hvor vell sitert artikkelen er sammenlignet med forventningene til gjennomsnittet. En verdi over 1 sier at den er bedre enn gjennomsnittet. Schaltegger gikk også igjen blant de med flest publikasjoner innenfor temaet *sustainability* med 55 publiserte artikler.

## 4.2 Respondenter av spørreundersøkelsen

For å kunne danne seg en oversikt og et overordnet bilde har vi valgt å gruppere respondentene. Totalt hadde vi 182 respondenter. Av disse var 65 % brukere av BSC. Av de 65 % som brukte BSC kjente 47 % til konseptet. Deretter er kjennerne delt inn i brukere 52 % og ikke-brukere 48 % av SBSC. Videre er brukere av SBSC inndelt i tre ulike grupper. Disse gruppene definerer tre ulike metoder å implementere bærekraft i BSC. Dette vil vi forklare grundig senere i oppgaven. I tillegg er ikke-brukerne av SBSC inndelt i to ulike grupper. I henholdsvis «de som vurderer bruk av SBSC» 30 % og «andre» 18 %. Gruppen «andre» inkluderer respondenter som oppga de ikke ønsket eller ikke hadde gjort en vurdering. Fordelingen er vist i figur 8.

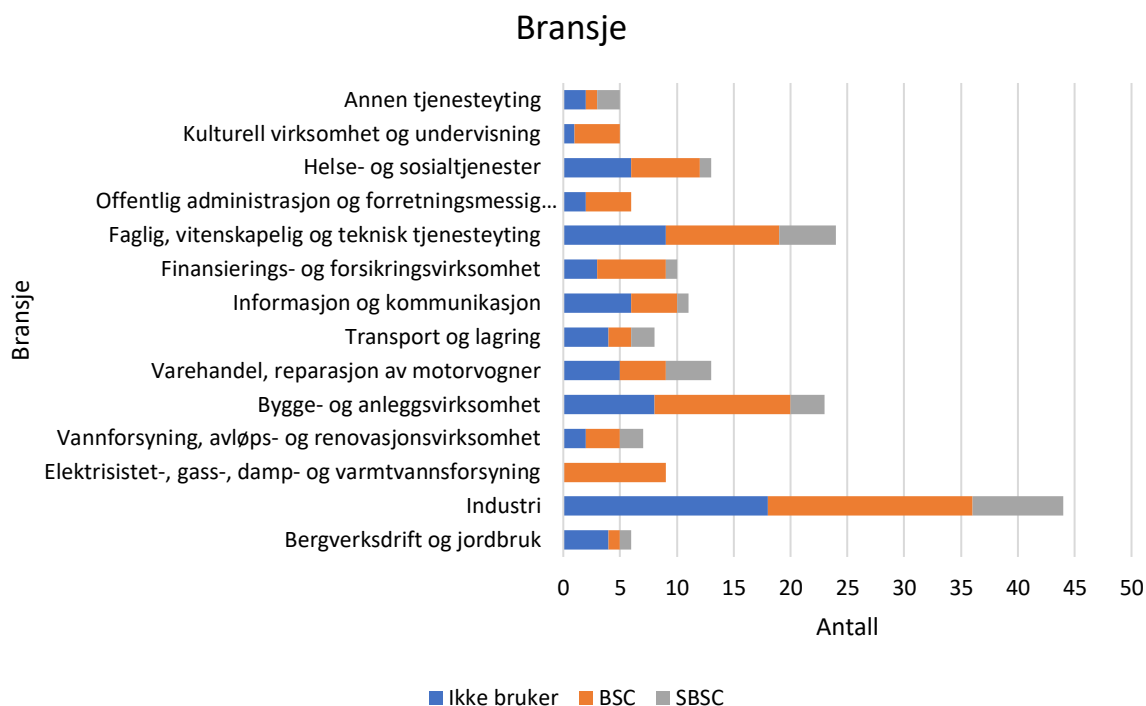


Figur 8: Gruppering av respondentene

Som nevnt i metodekapittelet har vi linket opp spørreundersøkelsen med tall fra Proff. På denne måten har vi fått full oversikt over bransje, antall ansatte og omsetning. Funnene presenteres i de kommende delkapitlene.

#### 4.2.1 Bransje og brukere

Inndelingen tar utgangspunkt i NACE-bransjer hentet fra Proff. Virksomhetene er deretter fordelt etter de ulike i næringskodene definert av Brønnøysundregisteret (SSB, 2009). Dette resulterte i fordelingen vist av figur 8. Figuren viser en oversikt over bransje og type BSC. Av 182 respondenter er 44 virksomheter i bransjen *industri*. Det er også flest brukere av SBSC i *industri* bransjen. I tillegg er *bygg og anleggsbransjen* og *faglig, vitenskapelig og teknisk tjenesteyting* godt representert. Disse bransjene utgjør henholdsvis 23 og 24 virksomheter.



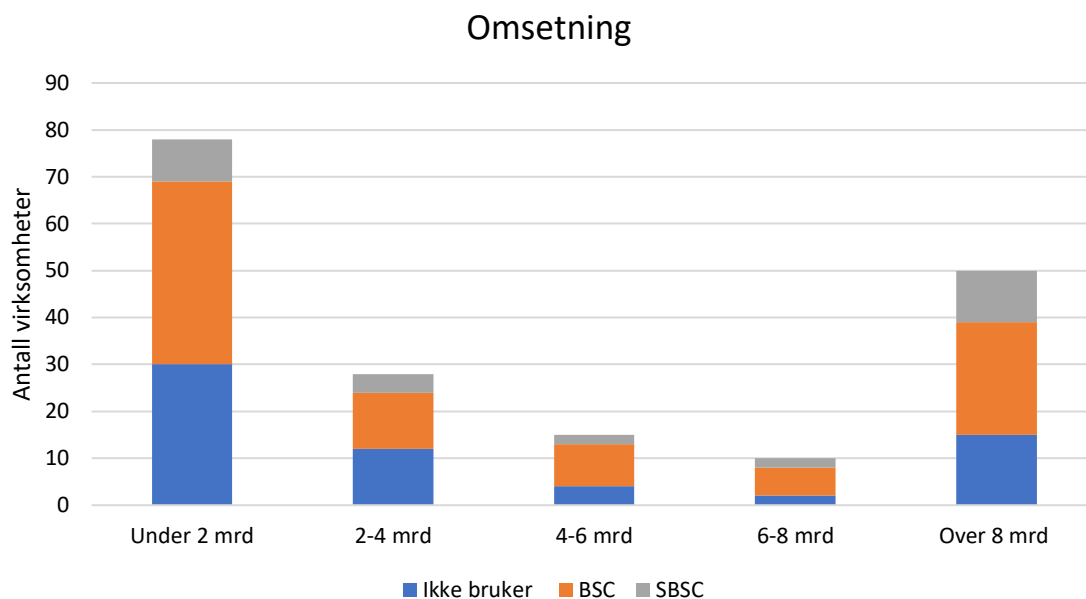
Figur 9: Oversikt over bransje blant ikke-, BSC- og SBSC-brukere

Med utgangspunkt i figur 9 gjennomførte vi en test for korrelasjon mellom bransje og SBSC. Vi utførte derfor en kji-kvadrattest for å teste sammenheng mellom variablene. Formålet var å undersøke om det var forskjeller mellom bransjene med hensyn til bruk av SBSC. På grunn av få respondenter i enkelte bransjer ble disse samlet i større grupper. Dette for å forhindre feilaktige svar da lavere forventede verdier enn fem kan gi feilaktig grunnlag (Løvås, 1999). Det er ingen signifikante forskjeller mellom SBSC-brukere og ikke-brukere blant respondentene.

#### 4.2.2 Omsetning og brukere

I tillegg til å se på bransje var det interessant å gruppere respondentene etter omsetning. Vi brukte igjen tall (driftsresultat) fra Proff til å fordele virksomhetene. Ut ifra figur 10 fremgår det at opp imot halvparten av virksomhetene har omsetning under 2 milliarder. Dette inkluderer et par frivillige organisasjoner som var opplistet på Proff med 0 i driftsresultat. Tilsammen består denne gruppen av 78 virksomheter, noe som utgjør 43 % av respondentene. Videre utgjør virksomhetene med over 8 milliarder i omsetning 27 % av respondentene. Virksomhetene med over 8 milliarder i omsetning har en betydelig andel med SBSC-brukere. Henholdsvis 11 virksomheter. Noe som overgår virksomhetene med mindre enn 2 milliarder i omsetning (9 SBSC brukere).





Figur 10: Oversikt over omsetningen blant ikke-, BSC- og SBSC-brukere

For å teste om det er signifikante forskjeller mellom omsetning og bruk av SBSC utførte vi en kji-kvadrattest. På tross av flere SBSC-brukere med over 8 milliarder i omsetning, tilsa kji-kvadrattesten ingen signifikante forskjeller.

### 4.3 Generelle funn

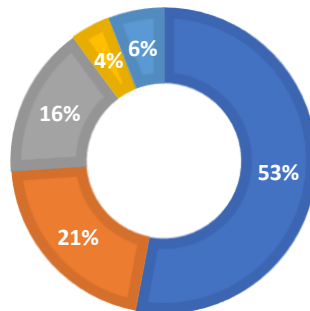
Videre i kapitlet presenteres generelle funn fra undersøkelsen, herunder kjennskap, grad av implementering og kilde til informasjon relatert til SBSC.

#### 4.3.1 Kjennskap

Her presenteres grad av kjennskap respondentene har til konseptet SBSC. Da respondentene skulle besvare spørsmålet i undersøkelsen var allerede 63 virksomheter «rutet» ut av undersøkelsen. Dette skyldtes respondentenes manglende kjennskap til BSC. Figur 11 er derfor basert på 119 svar.

### 13. I HVILKEN GRAD ER DU KJENT MED BEGREPET SBSC? N=119

■ Svært uenig ■ Uenig ■ Hverken eller ■ Enig ■ Svært enig



Figur 11: Kjennskap til SBSC

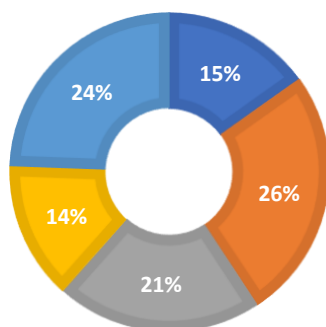
Figuren viser at det er relativt få som enten har svart enig (4 %) eller svært enig (6 %). Siden dette spørsmålet var utarbeidet på en likert-skala fra 1-5, kan altså alle alternativene utenom «svært uenig» bety at respondenten har kjennskap til SBSC. Vi valgte derfor å inkludere respondentene som hadde svart «uenig» og «hverken enig eller uenig» videre i undersøkelsen. Dette ble gjort for å unngå og ekskludere potensielle SBSC-brukere videre i undersøkelsen. Dermed blir nesten halvparten av disse respondentene med videre i undersøkelsen.

#### 4.3.2 Informasjonskilde

I spørreskjemaet kunne respondentene markere for flere informasjonskilder. Respondentene hadde tilegnet seg informasjon om SBSC gjennom flere ulike kanaler, som vi ser av figuren under. Totalt sett hadde flest respondenter fått kunnskap til SBSC gjennom seminarer og konferanser (26 %). Deretter følger internett (24 %) og bøker og/eller artikler (21 %). Alle informasjonskildene var relativt jevne. Konsulenter (15 %) og utdanningsprogrammer (14 %) er mindre brukt. I tillegg var «husker ikke» og «andre» mulige svaralternativ. Dette var det kun 6,6 % og 2,2 % som valgte.

## 14.HVOR HØRTE DU OM BEGREPET BÆREKRAFTIG BALANSERT MÅLSTYRING? N=56

■ Konsulenter      ■ Seminarer/konferanser    ■ Bøker og/eller artikler  
■ Utdanningsprogrammer   ■ Internett



*Figur 12: Informasjonskilde*

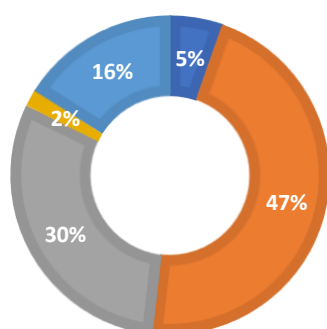
Som vist tidligere er SBSC et nytt konsept som enda ikke har befestet sin posisjon i utdanningsprogrammer eller blant konsulenter.

### 4.3.3 Grad av implementering

I figur 13 vises hvilken grad de resterende respondentene har implementert bærekraft i BSC. Virksomhetene som har besvart spørsmålet er virksomheter som oppga de hadde kjennskap til SBSC.

## 15. HAR VIRKSOMHETEN IMPLEMENTERT BÆREKRAFT I DEN BALANSERTE MÅLSTYRINGEN? N=56

- Bærekraft er fullstendig implementert
- Bærekraft er delvis implementert
- Vi vurderer å implementere bærekraft.
- Vi har bestemt å ikke implementere bærekraft
- Vi har ikke hatt en diskusjon angående implementering av bærekraft



Figur 13: Grad av implementering

Figur 13 viser at 47 % har implementert bærekraft delvis i BSC mens 5 % har implementert bærekraft fullstendig. Av de som ikke har implementert bærekraft er det kun 2 % som har bestemt å ikke inkludere det i BSC, samt at 30 % vurderer å implementere bærekraft. Dette viser at av de som kjenner til SBSC så har 82 % enten implementert eller vurderer å implementere konseptet.

### 4.4 Bærekraftfunn

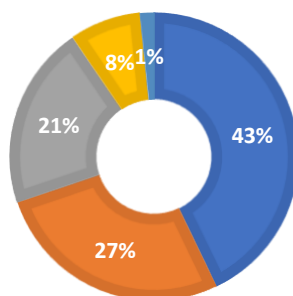
I dette kapittelet vil vi presentere funn relatert til bærekraft. Funnene vil bli presentert i samme rekkefølge som i spørreundersøkelsen. Det betyr at vi først presenterer generelle bærekraftfunn før vi presenterer funn relatert til SBSC.

#### 4.4.1 Involverte parter

Det var 29 respondenter som svarte på spørsmålet om hvem som var involverte parter i implementeringen av bærekraft i BSC. Det var mulig for respondentene å velge flere alternativer. Svarene er vist i figur 14.

## 16. HVEM VAR INVOLVERT I INNFØRINGEN AV BÆREKRAFT I DEN BALANSERTE MÅLSTYRINGEN? N=29

■ Ledelsen ■ Egen prosjektgruppe ■ Andre ansatte ■ Eksterne konsulenter ■ Andre



Figur 12: Involvering

Hos 43 % av virksomhetene har ledelsen vært involvert i implementeringen av bærekraft. Deretter følger en egen prosjektgruppe med 27 % og andre ansatte med 21 %. Det betyr at 91 % har oppgitt at det er interne parter som står bak implementeringen av bærekraft. Det er altså kun 9 % som har oppgitt eksterne konsulenter og kun 1 respondent som har svart kategorien «andre». Respondenten som valgte «andre» ble i et oppfølgingsspørsmål bedt om å spesifisere hvem. Respondenten oppgir at det er ledelsen og økonomifunksjonen som står bak implementeringen.

### 4.4.2 Grad av rapportering

I spørsmålsteksten blir bærekraft definert som «utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov». I tabell 5 presenteres beskrivende statistikk for *opplevd grad av bærekraftrapportering*. Tabellforklaring:

*Snitt = Gjennomsnitt likert – skala hos N respondenter*

*(SBSC) = Gjennomsnitt likert – skala hos de 29 respondentene med SBSC*

*SD = Standard deviation(Standardavvik på norsk)*

*N = Antall respondenter*

Tabell 5: Grad av rapportering

3. I hvilken grad rapporterer din virksomhet på bærekraft innenfor følgende alternativer? N=182									
	1	2	3	4	5	Snitt (SBSC)	SD	Kurtose	Skjevhet
Årsrapporten	23%	17%	26%	16%	18%	2,9 (3,4)	1,4	-1,2	0,1
Bærekraftrapport	67%	7%	9%	5%	12%	1,9 (2,8)	1,4	0,2	1,3
Hjemmesiden	25%	19%	26%	17%	13%	2,7 (3,3)	1,3	-1,1	0,2
Sosiale medier	31%	20%	25%	17%	6%	2,5 (3,2)	1,3	-1,0	0,3
Ikke utover regnskapsloven	39%	12%	17%	13%	20%	2,6 (2,1)	1,6	-1,4	0,3

Tabellen viser at respondentene har brukt hele spekteret fra 1 til 5, og gjennomsnittene er mellom 1,9 og 2,9. Videre tyder standardavvikene og gjennomsnittene på stor spredning i rapporteringen og at årsrapporten er den mest brukte metoden. Standardavviket viser også at det er størst spredning på alternativet *Ikke utover regnskapsloven*. Virksomhetene med SBSC har et høyere gjennomsnitt enn det endelige utvalget på alle rapporteringskanalene viser tabellen.

#### 4.4.3 Press fra interessenter

Dette avsnittet har som intensjon å gi innsikt i hvordan interessenter stiller krav til bærekraftsrapportering hos virksomhetene. Kategorien dekker hvordan de mest relevante interessentene stiller krav til virksomhetens bærekraftsrapportering.

Tabell 6: Grad av press fra omgivelsene

4. I hvilken grad stiller interessenter krav til virksomhetens bærekraftsrapportering? N=182									
	1	2	3	4	5	Snitt (SBSC)	SD	Kurtose	Skjevhet
Hovedlångiveren	49%	20%	18%	10%	2%	2,0 (2,2)	1,1	-0,3	0,9
Leverandører	45%	29%	18%	8%	1%	1,9 (2,2)	1,0	-0,1	0,9
Investorer	45%	13%	17%	18%	8%	2,3 (2,7)	1,4	-1,1	0,5
Kunder	18%	18%	30%	27%	7%	2,9 (3,3)	1,2	-1,0	-0,2
Ansatte	18%	21%	27%	24%	9%	2,9 (3,2)	1,2	-1,0	0,0
Andre	45%	13%	19%	16%	7%	2,3 (3,2)	1,4	-1,1	0,6

Tabell 6 viser at respondentene opplever stort press fra deres ansatte og kunder. Gjennomsnittet ligger på 2,9 av 5 hos kunder og ansatte. I motsatt ende skiller långiveren og leverandører seg

ut, ved at de ikke legger press på bærekraftrapportering. Respondentene har også lagt til at de opplever et press fra deres eier og at frivillige organisasjoner er med på å legge press på virksomhetene. Under press fra andre eksterne aktører er det i hovedsak press fra myndigheter, Non-governmental organizations (NGO) og bransjeforeninger. Tabell 6 viser at SBSC-brukerne opplever et høyere krav til bærekraftrapportering enn det endelige utvalget.

#### 4.4.4 Rapporteringsstandard

For å gi innsikt i hvilken rapporteringsstandard som er mest utbredt blant virksomhetene, presenteres nå hvilke standarder de bruker som utgangspunkt for rapportering av bærekraft. I tabell 7 har respondentene blitt bedt å gradere hvilke standarder de bruker for bærekraftrapportering.

Tabell 7: Rapporteringsstandard

6. I hvilken grad tar bærekraftrapporteringen utgangspunkt i følgende standarder? N=182									
	1	2	3	4	5	Snitt (SBSC)	SD	Kurtose	Skjevhet
FN bærekraftsmål	31%	13%	18%	21%	18%	2,8 (3,7)	1,5	-1,5	0,1
Miljøfyrtårn	51%	11%	10%	8%	20%	2,4 (2,4)	1,6	-1,2	0,7
ISO 14001	44%	8%	14%	14%	21%	2,6 (3,3)	1,6	-1,5	0,3
GRI 4	70%	9%	10%	3%	8%	1,7 (2,3)	1,2	1,6	1,7
UN GC	71%	5%	13%	5%	5%	1,7 (2,1)	1,2	1,2	1,6
CDP Climate	77%	8%	10%	3%	2%	1,5 (2,0)	0,9	3,5	2,1
TCDF	78%	9%	10%	2%	1%	1,4 (1,8)	0,8	4,4	2,2
Andre	78%	7%	9%	2%	4%	1,5 (1,8)	1,0	4,0	2,2

Tabell 7 viser at gjennomsnittet på standardene FNs bærekraftsmål, Miljøfyrtårn og ISO 14001 er over 2,4. Det er også verdt å ta med seg at det er relativ stor spredning i de tre med et standardavvik på over 1,5 for alle tre. Når det gjelder andre standarder, så er det ulike former for ISO rapportering og intern rapportering som i hovedsak blir nevnt. Kurtosen på CDP Climate, TCDF og andre er over 3,5 på alle variablene, dette tyder på en «fetere» hale enn ved normalfordeling. Det samme gjelder for skjevheten som er over 2 på alle tre, noe som fører til at halen til høyre i normalfordelingen er lengre og skjev. Tabellen viser at SBSC-brukerne har en gjennomsnittsscore på 3,7 på at bærekraftrapporteringen tar utgangspunkt i FNs bærekraftsmål.

#### 4.4.5 Måling av bærekraft

For å gi en bedre forståelse av hvordan respondentene har valgt å måle deres bærekraftstiltak, har vi spurt om i hvilken grad de inkluderer bærekraft og måler bærekraft i virksomheten. I tabell 8 har respondenten svart mellom 5 ulike svaralternativ, fra svært uenig til svært enig på ulike påstander knyttet til bærekraft i deres virksomhet.

Tabell 8: Måling av bærekraft

8. I hvilken grad er du enig i følgende påstander? N=182									
	1	2	3	4	5	Snitt (SBSC)	SD	Kurtose	Skjevhet
Bærekraft i strategi	8%	13%	24%	26%	30%	3,6 (4,3)	1,3	-0,8	-0,5
Bærekraft i driften	7%	9%	27%	33%	24%	3,6 (4,3)	1,2	-0,3	-0,6
Kvalitative mål for bærekraft	15%	16%	23%	28%	18%	3,2 (4,0)	1,3	-1,1	-0,3
Kvantitative mål for bærekraft	18%	19%	24%	24%	15%	3,0 (4,0)	1,3	-1,1	-0,1
KSF for bærekraft	22%	27%	24%	17%	10%	2,7 (3,5)	1,3	-1,0	0,3
Registrerer effekt av bærekraftsmålene	24%	22%	24%	18%	13%	2,7 (3,9)	1,3	-1,1	0,2

Tabell 8 viser at alle påstandene har et gjennomsnitt over 2,7, hvor bærekraft inkludert i strategi og i den daglige driften er det som har høyest gjennomsnitt. Gjennomsnittene viser dermed at respondentene i helhet er nokså enige i påstandene, ettersom alle verdiene er over 2,5. Tabellen viser også at samtlige har negativ kurtose som betyr at fordelingen er flatere enn normalfordelingen. Tabell 8 viser at SBSC-brukerne har et gjennomsnitt over 4 på fire av seks påstander. Det er også en forskjell på 1,2 på påstanden *registrerer effekt av bærekraftsmålene*.

#### 4.4.6 Bærekraft i styringen

Videre ønsker vi å se hvordan bærekraft blir inkludert i styringen hos respondentene. Det ble stilt fem påstander som respondentene måtte ta stilling til. I tabellen under ser vi resultatene.



Tabell 9: Bærekraft i styringen

9. I hvilken grad har virksomheten implementert bærekraft i: N=182									
	1	2	3	4	5	Snitt (SBSC)	SD	Kurtose	Skjevhet
Visjoner	18%	13%	25%	23%	21%	3,2 <b>(3,9)</b>	1,4	-1,1	-0,2
Strategikart	17%	15%	24%	24%	19%	3,1 <b>(4,0)</b>	1,4	-1,1	-0,2
Måltall	13%	19%	27%	26%	16%	3,1 <b>(4,1)</b>	1,3	-1,0	-0,2
KSF	18%	22%	26%	26%	9%	2,9 <b>(3,9)</b>	1,2	-1,0	0,0
Handlingsplaner	10%	19%	24%	29%	19%	3,3 <b>(4,1)</b>	1,3	-1,0	-0,3

Tabellen viser at respondentene i hovedsak er enig om at de inkluderer bærekraft i de ulike styringselementene. Alle med gjennomsnitt på over 2,9. Det er også et høyt standardavvik på påstandene. Tabell 9 viser at brukerne av SBSC har et gjennomsnitt på ca. 4 på alle av fem påstandene. Fra tabellen ser vi også at differansen mellom det endelige utvalget og SBSC brukerne er på ca. 1 på alle påstandene.

#### 4.4.7 Bærekraft i virksomhetens nivåer

Det neste vi ønsket å undersøke var distribueringen av bærekraft gjennom virksomheten. Altså om bærekraft strekker seg helt fra konsernnivå til medarbeidernivå. Tabell 10 viser en oversikt over hvilket nivå de har inkludert bærekraft i virksomheten.

Tabell 10: Bærekraft i nivåene

10. I hvilken grad har bærekraft blitt implementert på ulike nivåer i virksomheten: N=182									
	1	2	3	4	5	Snitt (SBSC)	SD	Kurtose	Skjevhet
Konsernnivå	14%	14%	16%	31%	24%	3,4 <b>(4,1)</b>	1,4	-1,0	-0,5
Divisjons	17%	14%	24%	28%	17%	3,1 <b>(4,0)</b>	1,3	-1,1	-0,3
Avdeling	13%	21%	30%	25%	11%	3,0 <b>(3,6)</b>	1,2	-0,9	-0,1
Medarbeider	13%	26%	34%	19%	8%	2,8 <b>(3,3)</b>	1,1	-0,7	0,1

Fra tabellen er det en indikasjon på at de fleste har inkludert bærekraft i de øverste nivåene i virksomheten, men også i relativt høy grad på avdeling- og medarbeidernivået. Tabellen viser også at alle påstander er over 2,5 som tyder på en enighet om at de har inkludert bærekraft i de ulike nivåene. Fra tabellen kan vi se at SBSC-brukerne har et høyere snitt på grad av implementering på alle nivåene i virksomheten.

#### 4.4.8 Bruk av BSC og kjennskap til SBSC

For å avgrense oppgaven er alle som ikke hadde tilknytning til BSC silt ut. Her ble 63 av respondentene silt ut. Vi sitter da igjen med 119 respondenter som har tilknytning til BSC. I tabellen under, har vi sett på kjennskapen til SBSC og bruk av BSC.

Tabell 11: Bruk av BSC og kjennskap SBSC

12. I hvilken grad benytter virksomheten deres BSC? N=182										
13. I hvilken grad er du kjent med begrepet SBSC? N=119										
	1	2	3	4	5	Snitt (SBSC)	SD	Kurtose	Skjevhet	N
BSC	35%	18%	29%	14%	5%	2,4 (3,2)	1,2	-0,9	0,4	182
SBSC	53%	21%	16%	4%	6%	1,9 (3,2)	1,2	0,7	1,3	119

I tabellen kan man se at N har blitt redusert fra 182 til 119, ved at de som absolutt ikke bruker BSC har blitt silt ut. Tabellen viser også at flertallet ikke benytter seg av BSC i stor grad, da gjennomsnittet er under 2,4. Når det gjelder SBSC er det også lav kjennskap til konseptet blant de som er brukere av BSC. Gjennomsnittet er under 2,5 blant de 119 respondentene. Tabellen viser at det er bredere kjennskap til både BSC og SBSC hos SBSC-brukerne. I tabellene videre er antall respondenter redusert fra 119 til 29. De 29 er brukere av SBSC. Derfor vil *snitt* i de videre tabellene representere SBSC-brukerne.

#### 4.4.9 Insentiv for implementering av bærekraft

For å avdekke argumentasjonen bak implementeringen, valgte vi å stille spørsmål knyttet til de tre typiske argumentene knyttet til implementering av SBSC. De tre argumentene tar utgangspunkt i et instrumentelt, sosialpolitisk og et normativt perspektiv. Det instrumentelle perspektivet er oversatt til lønnsomhet. Det sosialpolitiske til ekstern press og det normative til moral og etikk. Denne oversettelsen gjorde vi etter å ha satt grundig inn i teorien og ved samarbeid med veileder.

Tabell 12: Tilnærming

18. I hvilken grad er du enig i følgende påstander? N=29									
	1	2	3	4	5	Snitt	SD	Kurtose	Skjevhet
Øke lønnsomheten	7%	7%	28%	48%	10%	3,5	1,0	0,8	-0,9
Press fra omgivelsene	0%	7%	38%	34%	21%	3,7	0,9	-0,8	0,0
Moralsk og etisk riktig	0%	10%	31%	31%	28%	3,8	1,0	-1,0	-0,2

Tabell 12 viser at gjennomsnittet er godt over 2,5 på alle tre. Med en score på 3,48 ser vi at respondentene har tro på at bærekraft kan være med å øke lønnsomheten. Samtidig som press fra omgivelser og moral og etikk i større grad «presser» bedriftene til å ha et bærekraftig hensyn.

#### 4.4.10 utfordringer ved SBSC

Vi ønsker å gi innsikt i hvilke utfordringer respondentene har erfart ved implementeringen. Respondentene blir spurt *I hvilken grad har følgende vært en utfordring ved implementeringen?* Tabellen under illustrerer dette.

Tabell 13: Utfordringer

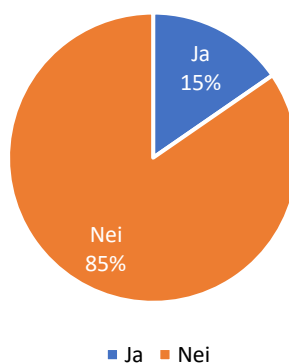
19. I hvilken grad har følgende vært en utfordring ved implementeringen? N=29									
	1	2	3	4	5	Snitt	SD	Kurtose	Skjevhet
Det er tid- og ressurskrevende	7%	10%	28%	48%	7%	3,4	1,0	0,4	-0,9
Manglende forståelse	24%	21%	31%	21%	3%	2,6	1,2	-1,0	0,1
Manglende engasjement	28%	24%	24%	17%	7%	2,5	1,3	-0,9	0,4
Manglende pådriver	21%	28%	28%	24%	0%	2,6	1,1	-1,2	-0,1

Tabell 13 viser at tid og ressurser har vært den klart største utfordringen. Det er også en gjennomsnittsscore over 2,5 på alle, som viser at disse fire er relevante utfordringer for de som har implementert SBSC.

#### 4.4.11 Attesting av bærekraftsrapport

Diagrammet nedenfor viser at 85 % av respondentene ikke får attestert bærekraftsrapporten av en ekstern tredjepart. Det betyr at 15 % av respondentene har fått bærekraftsrapporten attestert.

## 11. Får dere attestert bærekraftsrapportene fra en tredjepart? (For eksempel: revisor) N=182



Figur 13: Attesting

De legger også til at det i hovedsak er ekstern revisor, KIWA eller Miljøfyrtårn som står for attesteringen eller sertifiseringen de innehar.

### 4.4.12 Fordeler med bærekraft i målstyringen

I spørreundersøkelsen blir respondentene spurt om deres opplevde fordeler med implementeringen av SBSC. I tabellen under vises en oversikt over svarene til respondentene.

Tabell 14: Fordeler med SBSC

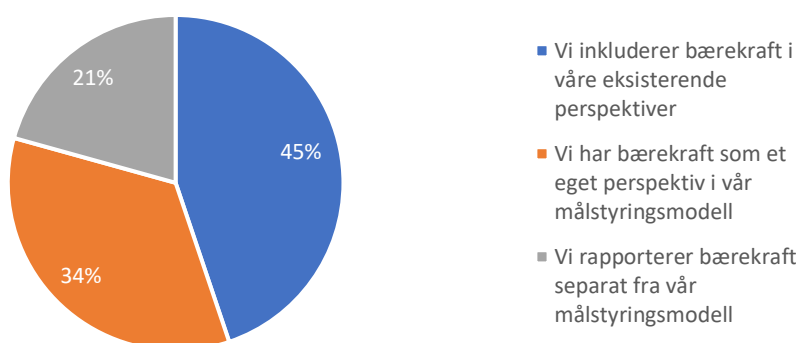
20. I hvilken grad har bærekraft i målstyringsmodellen bidratt til følgende? N=29									
	1	2	3	4	5	Snitt	SD	Kurtose	Skjevhet
Ressursutnyttelse	0%	34%	31%	34%	0%	3,0	0,8	-1,6	0,0
Medarbeidertilfredshet	0%	28%	45%	28%	0%	3,0	0,8	-1,2	0,0
Kundertilfredshet	0%	21%	21%	52%	7%	3,5	0,9	-0,8	-0,4
Kundetilstrømning	7%	24%	45%	24%	0%	2,9	0,9	-0,4	-0,4
Lønnsomhet	14%	14%	41%	31%	0%	2,9	1,0	-0,5	-0,7

Tabellen viser at gjennomsnittet til alle fordelene er over 2,5. Vi ser også at *høyere kundertilfredshet* har høyest gjennomsnitt av de opplevde fordelene ved bruk av SBSC. Det er og relativt lave standardavvik noe som tilsier stor grad av enighet hos respondentene. Overordnet har de opplevde fordelene med SBSC en høyere score enn utfordringene. Det er kun tid og ressursmangel som ligger innenfor samme intervall.

#### 4.4.13 Implementeringsmetode

Som presentert i teorikapittelet er det i hovedsak tre måter å inkludere bærekraft i den balanserte målstyringsmodellen. Diagrammet vil vise fordelingen blant disse tre metodene.

#### 17. Hvordan har dere inkludert bærekraft i deres balanserte målstyringsmodell? N=29



*Figur 14: Bærekraft i målstyringen*

Figuren viser at det er kun 21 % som rapporterer bærekraft separat fra deres målstyringsmodell, mens det er 34 % som har et eget perspektiv for bærekraft i målstyringsmodellen. Det betyr at det er 45 % av respondentene som har implementert bærekraft i deres eksisterende perspektiver.

## 5. Analyse

Gjennom dette kapittelet vil empirien analyseres. Funnene drøftes opp mot hverandre samtidig som vi bruker interessentmodellen og Simons' Levers of Control som teoretisk rammeverk til å diskutere rundt forskningsspørsmålet. Deretter diskuteres funn relatert til implementering og bruk av SBSC. Herunder insentiver for implementering, metode for implementering, samt utfordringer og fordeler opplevd etter implementering.

Vår empiri viser at økningen i artikler knyttet til SBSC har hatt en betydelig vekst de siste årene. Oppgaven identifiserer både en trend innen litteraturen og praktisk bruk av SBSC. Tidligere forskning (Madsen & Stenheim, 2014) viser at BSC er og har vært et svært populært styringsverktøy i Norge. Derfor kan SBSC være en løsning for BSC-styrte virksomheter som ønsker å integrere bærekraft i styringen.

### 5.1 Bruk av standarder og rapporteringssystem

Det har gjennom arbeidet vært ønskelig å identifisere de mest populære bærekraftstandardene og rapporteringssystemene. I utarbeidelsen av dette spørsmålet tok vi utgangspunkt i Næringsforeningen i Trondheimsregionen (2019) sin undersøkelse. Det er derfor ønskelig å sammenligne resultatene fra spørreundersøkelsen med deres resultat.

Det ble her identifisert at FNs bærekraftsmål er den mest utbredte standarden. Deretter fulgte ISO 14001 og Miljøfyrtårn. FNs bærekraftsmål hadde et gjennomsnitt på 2,8, mens ISO 14001 og Miljøfyrtårn lå på 2,6 og 2,4. Disse tre standardene er betydelig mer brukt enn de resterende. Som Leipziger (2003) og Robins (2005) påpeker er det mange tilnærminger på bærekraftrapportering, men fortsatt ingen tegn på en ledende rapporteringsstandard.

I Næringsforeningens (2019) undersøkelse er også FNs bærekraftsmål, ISO 14001 og Miljøfyrtårn de mest populære standard og rapporteringssystemene. I deres undersøkelse skilte FNs bærekraftsmål seg ut som den klart mest utbredte standarden. De har i tillegg åpnet opp for å svare «nei/ingen» på spørsmål om bærekraftrapportering. Dette var det 48,5% som svarte. Sammenligner vi dette med våre resultater er det en klar forskjell, der resultatene fra studien viser et generelt høyt gjennomsnitt på standardene, som indikerer at flere utfører bærekraftrapportering.

Ved sammenligning av resultatene på tvers av oppgaver og undersøkelser er det viktig å ta utvalg og populasjon med i betraktningen. Som kjent har vi ekskludert små foretak fra vår nasjonale undersøkelse. Næringsforeningen har begrenset seg til Trondheimsregionen og inkludert små foretak. Dette gjør at man må være forsiktig med en direkte sammenligning. For som undersøkelsen vår viser, er SBSC i større grad benyttet hos virksomheter med høy omsetning. Har man da respondenter kun lokalisert i Trondheimsregionen er det begrenset med virksomheter som har omsetning i milliardklassen.

## 5.2 Faktorer for å lykkes ved implementering

For å lykkes med implementering av bærekraft er det flere faktorer som må være til stede. Spesielt viktig vil det være dersom man ønsker å implementere et noe uprøvd konsept som SBSC da det finnes flere fallgruver å gå i (Hansen & Schaltegger, 2016). Prosessen må være forankret i ledelsen og på ulike nivå i organisasjonen. Det finnes mange studier som har vist at involvering fra ledelsen er viktig for en vellykket implementering (Braam & Nijssen, 2004; Waal & Counet, 2009; Tayler, 2010). Allerede i 1996 anbefalte Kaplan og Norton (1996) at topplederne skal lede implementeringsprosessen for å øke sannsynligheten for å lykkes (Kaplan & Norton, 1996). I tillegg underbygges dette av Schaltegger og Wagner (2003), som presiserer viktigheten av at ledelsen er pådrivere i implementeringsprosessen av SBSC. Fra vår undersøkelse har 43 % svart at ledelsen var med på innføringen av bærekraft i BSC. For en vellykket implementering kan dette tallet være noe lavt.

I tillegg til toppledelsen understreker Kaplan og Norton (2007) at virksomheten bør ha personer i hver avdeling som involveres i implementeringen, da det er nettopp de som vet hva som er kritisk for de ulike avdelingene. På denne måten vil man i større grad lykkes med en fullstendig vellykket implementering. Dette kan undersøkes ved å se på hvilket nivå implementeringen er utført. Som vist i empirikapittelet, var gjennomsnittet 3,3 på konsernnivå, 3,1 på divisjonsnivå, 3,0 på avdelingsnivå og 2,8 på medarbeidernivå. Dette spørsmålet ble besvart av alle respondentene. Alle snittene er relativt høye noe som tilsier en høy grad, og mer fullstendig implementering av bærekraft. Ser vi utelukkende på virksomhetene som har implementert SBSC var gjennomsnittscore på 4,1 på konsern-, 4,0 på divisjon-, 3,6 på avdeling- og 3,3 på medarbeidernivå. Brukere av SBSC har altså implementert konseptet grundigere på alle nivå.

Samtidig som SBSC-konseptet skal være forankret hos både toppledelsen og på de lavere nivåene i virksomheten, påpekes viktigheten av at bærekraftrapportering også må være rettet mot interessentene (Florida, 1996; Rondinelli & Vastag, 1996; Litten, 2005; Hansen & Schaltegger, 2016). Fra spørsmål 4 og tabell 6 ser vi at kunder og ansatte stiller krav om bærekraftrapportering. Det er derfor viktig å inkludere kunder og ansatte i utformingen av SBSC-konseptet.

### 5.3 Insentiver for implementering

Ulike virksomheter har ulike grunner for å implementere bærekraft. Noen gjør det på grunn av press fra eksterne aktører. Andre virksomheter kan ønske å ta samfunnsansvar og mener det derfor er moralsk og etisk riktig (Garriga & Melé, 2004). I litteraturen som omhandler SBSC er det blitt definert tre overordnede perspektiver til hvorfor man vil ta i bruk SBSC (Hansen & Schaltegger, 2016). De ulike perspektivene er et instrumentelt, sosialpolitisk og et normativt perspektiv. Basert på denne teorien utviklet vi et spørsmål som skulle måle akkurat dette (spørsmål 18). I utarbeidelsen av dette spørsmålet var det derfor viktig å få definert de ulike perspektivene til forståelige alternativer for respondentene.

#### 5.3.1 Det instrumentelle perspektivet

Dersom man inkluderer bærekraft med håp om å øke lønnsomhet og profittmargin er det med bakgrunn i et *instrumentelt* perspektiv (Wagner, 2007). Med en slik tilnærming, inkluderes bærekraft fordi man har troen på at det skal gagne sin egen virksomhet. Fra å kun bli implementert på grunn av sosialpolitiske forventinger, implementeres nå bærekraft fordi det kan bidra til å styrke virksomhetens komparative fortinn (Hart, 1995; Florida, 1996). Resultatene viser at denne påstanden har en score på 3,5. Tilnærmingen kan bli sett på som noe endimensjonal, fordi man vil basere argumentene kun på aksjonærenes interesser, og fort glemme de resterende interessentene (Wagner, 2007). Samtidig må vi huske på at respondentene i utgangspunktet har implementert SBSC med bakgrunn i alle perspektivene, og at det derfor er en sammensatt argumentasjon bak implementeringen.

SBSC-konseptet blir sett på som mer interessentvennlig enn klassisk BSC (Hansen & Schaltegger, 2016). Dette er logisk, da målet med å inkludere bærekraft er å ta hensyn til miljø og samfunnsansvar, og implisitt ha mer fokus på interessentene. Det er derfor viktig å se perspektivene med et holistisk syn og ikke hver for seg.



BSC har fått kritikk for å ignorere viktige paradigmer for økonomisk vekst. Da har man gjerne siktet til immaterielle eiendeler som kunne ført til innovasjon og samskapning (Voelpel et al., 2006; Simmons, 2008). Ved at man integrerer bærekraft, miljø og samfunnsansvar og tar i bruk SBSC vil man utvide fokuset på immaterielle eiendeler. Dette argumentet baseres på det instrumentelle perspektivet. Det er i tillegg en frykt for at virksomheter "pays to be green" (Wagner, 2007). Det kan derfor være viktig med sertifisering og attestering av bærekraftsrapporter slik at virksomheter tvinges til å gjennomføre nøytrale rapporter. Spørsmål 11 og figur 15 viser at det kun er 15 % av respondentene som får bærekraftsrapportene attestert av en tredjepart. I 2009 påpekte Hubbard (2009) viktigheten av grundigere attestering av bærekraftsrapporter. Tar vi våre resultater i betraktning har fortsatt norske virksomheter en vei å gå.

### 5.3.2 Det sosialpolitiske perspektivet

Den andre tilnærmingen er et *sosialpolitisk* perspektiv. Om man ønsker å implementere bærekraft på grunn av sosiale forventninger gjør man det på grunn av sosialpolitiske argumenter (Brignall, 2002). I dagens samfunn finnes det definitivt sosiale og politiske forventninger forbundet med at virksomheter må ta økt samfunnsansvar. Økt samfunnsansvar innebærer økt fokus på bærekraft. Derfor var det ikke overraskende at dette alternativet hadde en høyere score (3,7). Sammenlignet med det instrumentelle perspektivet er det en relativt liten forskjell, men likevel i overkant av 0,2 poeng høyere. På en likert-skala fra 1-5 er det en betydelig forskjell.

Når man tenker på press fra omgivelser er det nærliggende å se til ulike eksterne interessenter som leverandører, långivere, kunder og investorer. I tillegg til sosiale og politiske forventninger fra omgivelsene, er det mulig med sosialt og politisk press internt i virksomheten (Hansen & Schaltegger, 2016). Dette vises i tabell 6, som tidligere vist i empirikapittelet. Spørsmålet omhandler press og fokus på bærekraft, og respondentene svarte at de ansatte sammen med kunder har en markant høyere score enn de resterende aktørene. Dette viser at det sosiale og politiske presset også kan komme fra innsiden av virksomheten. Det er i tillegg interessant å se at kunder har klart høyest score av de eksterne aktørene. Det betyr at det er oss brukere som i størst grad påfører bedriftene eksternt press. Leverandører og investorer er i større grad fokusert på lønnsomhet og inntjening.

Det sosialpolitiske perspektivet er et perspektiv som kan være gjenstand for en del konflikt. Når man har mange interessenter og ta hensyn til, som legger press og ønsker og påvirke virksomheten, vil virksomheten selv miste makt. For som Figge et al. (2002) sier, jo mer makt interessentene har, jo mer hensyn må bedriften ta. Dette vil i stor grad påvirke i hvilken grad bærekraft er implementert.

Institusjonell teori sier at organisasjoner tilpasser seg deres institusjonelle miljø for å oppnå organisatorisk legitimitet (DiMaggio & Powell, 1983). Dersom virksomheten implementerer bærekraft på grunn av eksternt press risikerer man en ikke vellykket implementering ettersom det fordrer at toppledelsen er pådrivere i prosessen. Undersøkelsen viser at kun 43 % oppga at ledelsen var med på innføringen av bærekraft. Dette kan forklares i institusjonell isomorfisme. Det fremkommer av rskl. (1999, § 3-3 c) og EU (Regjeringen, 2020) at myndighetene legger regulativt press på virksomheter til å drive med bærekrafterapportering. Myndighetene tvinger dermed virksomheter til å begynne og rapportere på bærekraft. Det er i tillegg en stor grad av profesjonalisering blant virksomheter i dagens næringsliv (Gardiner, 2002), samtidig som virksomhetene blir mer like. Dette er eksempler på normativ og mimetisk isomorfisme som kan vise hvorfor noen virksomheter velger å implementere bærekraft uten at ledelsen er pådrivere i prosessen. Sett i sammenheng med at kun 43 % oppgir at ledelsen var med på innføringen av bærekraft, vil flere virksomheter risikere en ikke vellykket implementering av bærekraft.

### 5.3.3 Det normative perspektivet

Det tredje perspektivet er et *normativt* perspektiv. Det normative perspektivet baserer seg på moral og etikk. I normativ interessenteori argumenteres det for at virksomheten har ansvarsområder som går utover aksjonærene (Joseph, 2008). Dette er også konsensus i SBSC-litteraturen (Hansen & Schaltegger, 2016). Ved å ta større hensyn til bærekraft, miljø og samfunn og implementere SBSC vil det baseres på en rekke argumenter fra normativ interessenteori. Sammenligner man det normative perspektivet med det instrumentelle kan vi si at det normative er interessentbasert mens det instrumentelle perspektivet er aksjonærbasert.

Tabell 12 viser at det normative perspektivet har høyest score med 3,8. Det er altså flest virksomheter som implementerer bærekraft med bakgrunn i moralske og etiske argumenter. Nå er det viktig å huske på at respondentene her har rangert påstandene og ikke valgt en av tre alternativer. Svarene kan likevel sees positivt på hvis man ser dette opp imot hvilken grad

bærekraft er implementert. For det første viser resultatene en høy score på alle påstandene. Av respondentene som har implementert SBSC har majoriteten tro på at konseptet kan gi økt lønnsomhet samtidig som det foreligger sosialpolitiske forventninger om at bærekraft må integreres. I tillegg viser resultatene at moral og etikk er det fremste insentivet til implementering av bærekraft. Dette er i samsvar med forskningen til Sundin et al. (2010) som trekker fram virksomhetenes moralske forpliktelse overfor interessentene som det fremste insentivet.

## 5.4 Metode for implementering

For at man skal lykkes med SBSC er valg ved implementering en kritisk fase. Avgjørelsene her vil i stor grad bestemme hvordan målstyringen blir fungerende i praksis. Hansen og Schaltegger (2016) viser til tre ulike metoder for implementering. Metodene er beskrevet i teoridelen kapittel 2.2.2 og kan sees i figur 16.

### 5.4.1 Eksisterende perspektiv

I figur 16 er inkludering av bærekraft i *eksisterende perspektiver* den mest brukte metoden. Som tidligere nevnt opererer man i BSC med fire perspektiver; finansiell, kunde, interne og læring og vekst. Ved denne metoden integreres bærekraft inn i de fire eksisterende perspektivene. Virksomheten avgjør selv i hvilken grad de ønsker å integrere bærekraft i perspektivene. Man kan enten integrere bærekraft i et av perspektivene eller man kan integrere bærekraft fullstendig inn i alle perspektivene. På denne måten nyanseres metoden (Figge et al., 2002). Metoden er brukt av nesten halvparten av SBSC-brukerne. Det hevdes å være enklere og implementere bærekraft delvis, og gradvis, inn i sine eksisterende perspektiver kontra å utarbeide et eget perspektiv eller rapportere separat fra målstyringsmodellen (Hansen & Schaltegger, 2016). Når man da tar spørsmål 15 og figur 13 i betraktning som viser at det er klart flest brukere med *delvis implementering* av SBSC, er det ikke overraskende at denne metoden er den mest brukte.

Ser vi dette i sammenheng med vårt forskningsspørsmål gir det relativt klare indikasjoner mot en noe gradvis implementering av bærekraft i BSC. Dette begrunnes i at 45 % har inkludert bærekraft i deres eksisterende perspektiver, mens 46 % av SBSC-kjennerne og 89 % av SBSC-brukerne har implementert konseptet delvis.

#### 5.4.2 Eget perspektiv

Den nest mest populære implementeringsmetoden er å utarbeide et *eget perspektiv i målstyringsmodellen*. Da vil bærekraft integreres som et femte perspektiv i tillegg til de opprinnelige fire. Respondentene oppga at 34 % brukte denne metoden. Ved at man selv har definert et eget perspektiv vil det legge til rette for strategisk jobbing med bærekraft, miljø og samfunn (Hansen & Schaltegger, 2016). Faren med denne metoden er at jobbingen med bærekraft kan bli lagt til et «parallelt univers», og da ikke vil påvirke kjernen av virksomheten. Dette kan igjen hindre bærekraft i å hjelpe virksomheten med økonomisk vekst. Om man derimot lykkes en slik implementering og oppnår et fornuftig samspill mellom perspektivene samt et eget bærekraftperspektiv, vil man kunne oppnå en fullstendig implementering og dermed legge til rette for riktig bruk av SBSC (Hansen & Schaltegger, 2016).

Ved nærmere analyse ser man at respondentene med denne implementeringsmetoden har en høyere score på spørsmål knyttet til kvalitative- og kvantitative mål, samt bruk av kritiske suksessfaktorer. Dette funnet er i tråd med Gminder og Bieker (2002) sin teori som sier at et eget bærekraftperspektiv tillater å følge opp flere bærekraftrelaterte mål.

En utfordring som kan oppstå med denne metoden er om det oppstår hyppige skifter i ledelsen. Det kan da være fare for at en ny ledelse vil påvirke prioriteringene rundt bærekraft. På grunn av dette foreslår derfor Figge et al. (2002) at denne metoden kun skal brukes dersom det ikke lykkes å integrere bærekraft i de eksisterende perspektivene.

#### 5.4.3 Separat fra målstyringsmodellen

Den minst brukte metoden er om man velger å rapportere på bærekraft *separat fra målstyringsmodellen*. Selv om man rapporterer bærekraft separat vil man fortsatt ha integrert bærekraft i enten de eksisterende perspektivene eller i tillegg som et eget perspektiv. Dette er det 21 % som har besvart. Ved denne metoden kan det stilles spørsmålsteget i hvilken grad man har implementert SBSC siden rapportering av bærekraft holdes adskilt fra målstyringen (Hansen & Schaltegger, 2016).

Samtidig kan man se på denne metoden som en total integrering av bærekraft. Dersom man har implementert bærekraft i de eksisterende perspektivene og i tillegg utarbeider et eget for å fange opp de som ikke inngår i de opprinnelige perspektivene, vil man kunne oppnå det som i

litteraturen kalles total integrering. For å kunne si noe mer konkret om disse respondentene har vi manuelt undersøkt dataen for å se hva de har svart på hvert enkelt spørsmål. Resultatene viser at respondentene har svart i intervallet 2 til 4 på graderingsspørsmålene relatert til integrering. Dette indikerer altså en delvis integrering av bærekraft og ikke en total integrering. Ved nærmere analyse viser dataene at alle respondentene har valgt *delvis implementering av bærekraft*, som vil si at de ikke har en total implementering. Igjen indikerer funnene en delvis og moderat grad av implementering.

## 5.5 Bruk og erfaring

I dette kapitlet presenteres og drøftes de viktigste funnene relatert til bruk og erfaring. Funnene vil i tillegg bli diskutert opp mot tidligere kritikk av BSC.

### 5.5.1 Utfordring

På spørsmål om utfordringer viser resultatene at implementeringen har vært tid- og ressurskrevende. Dette alternativet scoret klart høyest på 3,4. De resterende lå rett i overkant av 2,5 og kan derfor ikke sies å ha vært noen utfordring for virksomhetene. Funnene er dermed i samsvar med kritikken til Hristov et al. (2019) om at kvantitative data er vanskelig å konvertere, da det er krever både tid og ressurser.

At SBSC er et ferskt konsept kan sees gjennom den bibliometriske analysen. Selv om Scopus viser at bærekraft er et dagsaktuelt tema finnes det begrenset med forskning relatert til BSC. På tross av økende forskning på området, tar det tid for et nytt konsept å slå ut i full blomst. Mangel på empiri og kunnskap rundt implementering og bruk av SBSC er noe som gjør implementeringen utfordrende. Litteraturen som finnes i dag er i hovedsak teoretisk. Derfor ønsker man i fremtiden empiriske studier som kan øke forståelsen omkring implementering og daglig bruk (Hansen & Schaltegger, 2016). Mangelen på empiriske studier gjør det vanskelig å øke forståelse og kunnskap rundt konseptet. Ved mangel på forståelse og kunnskap vil konseptet bli mer tids- og ressurskrevende som svarene på spørsmål 19 viser. Noe som er i tråd med kritikken til Duman et al. (2018) som sier at fokus på miljø og samfunn kan være et komplekst og ressurskrevende forhold for virksomheten.

Resultatene gjenspeiler den tidligere kritikken omkring BSC. Konseptet er flere ganger blitt påpekt å være tid- og ressurskrevende og at det dermed er et konsept forbeholdt større virksomheter (Martinez, 2003).

### 5.5.2 Fordeler

Kundetilfredshet har en betydelig høyere score (3,5) enn de resterende alternativene. For å forklare kundetilfredshet vil vi se svaret opp mot spørsmålet: press fra omgivelser på rapportering. Fra spørsmål 4 og tilhørende figur er det en indikasjon på at kunder stiller høyest krav til bærekraftsrapportering. Dette kan tyde på at de som implementerer bærekraft og tar i bruk SBSC lykkes i å tilfredsstille kundenes krav. I artikkelen til Hansen og Schaltegger (2016) studerer de 69 artikler som omhandler SBSC. De kommer fram til at en fjerdedel av SBSC-litteraturen ønsker å utvide kundeperspektivet til å inkludere kunder og eksterne interessenter. Dette er begrunnet i interessentmodellen. Enkelt forklart begrunnes det at det i dag er økt antall interessenter å ta hensyn til for en virksomhet, og at dette presser fram et utvidet kundeperspektiv (Jamali, 2008; Hansen & Schaltegger, 2016). Det utvidede kundeperspektivet skal ta høyde for det økte antallet interessenter en virksomhet i dag må forholde seg til. Når vi da tar resultatene våre i betraktning, som viser at det er kundene som legger press på virksomhetene, og virksomhetene selv oppgir at SBSC bidrar til kundetilfredshet, støtter dette opp under et utvidet kundeperspektiv.

De resterende perspektivene har en jevnt lavere score, rundt eller rett i underkant av 3,00. Noe som tyder på at bærekraft til en viss grad bidrar til bedre ressursutnyttelse, medarbeidertilfredshet, kundetilstrømning og lønnsomhet. Det hersker relativt bred enighet om at BSC kan være et fint utgangspunkt for å implementere bærekraft (Figge et al., 2002; Buyse & Verbeke, 2003; Aragon-Correas, 2008; Hansen & Schaltegger, 2016; Duman et al., 2018). Siden det finnes få eksempler på virksomheter som har tatt konseptet i bruk er det fortsatt ikke utarbeidet en beste praksis på implementering og bruk. Enn så lenge er det derfor relativt store variasjoner blant erfaringene til respondentene.

## 5.6 I hvilken grad har SBSC blitt en del av virksomhetenes styring

I neste del presenteres analysen av forskningsspørsmålet, *i hvilken grad er bærekraft blitt en del av balansert målstyring i norske virksomheter*. Først benyttes Simons' (1995) diagnostiske-, interaktive-, verdi- og grensesystemer for å analysere bruken i styringssystemene. Deretter studeres kontroll- og styringssystemene basert på hvordan de skaper diskusjon, hvordan de registrerer, hvordan de lager en felles tankegang og hvordan de begrenser i virksomheten.

### 5.6.1 Diagnostisk styring

I analysen av hvordan styringssystemene blir brukt diagnostisk for SBSC er det først ønskelig å gi en kort gjennomgang av Simons' (1995) tre forutsetninger som må være oppfylt for at systemet skal være egnet for diagnostisk bruk. Simons trekker fram er at systemet må kunne (1) utvikle gode standarder og estimat, (2) måle utfall som er objektive, komplett og lydhøre og (3) korrigere avvik.

Spørreundersøkelse viser at respondentene svarer over gjennomsnittet på alle spørsmål knyttet til måling og estimat. Funnene tyder på at bærekraft er en del av strategien, at de har satt både kvantitative- og kvalitative mål, de registrerer effekten og har satt seg måltall gjennom sine kritiske suksessfaktorer. Den første forutsetningen for et diagnostisk system er derfor mer eller mindre oppfylt, da det er klare standarder og målinger gjennom kritiske suksessfaktorer og strategi. Funnene viser også at flere av respondentene benytter seg av egne bransjestandarder for måling og rapportering.

For å kunne kontrollere avvik har ledelsen en strategi, som blir målt ut ifra måltall eller kritiske suksessfaktorer. Flere av respondentene benytter seg av enten av FNs bærekraftsmål, ISO 14001, GRI 4 eller rapporterer på bærekraft som en del av miljøfyrtårnsertifiseringen. Dette sørger for at de har muligheten til å korrigere avvik ved hjelp av en strategi som blir målt gjennom kritiske suksessfaktorer. Basert på spørreundersøkelsen tyder det på at respondentene sine kontrollsystemer er over gjennomsnittet egnet for diagnostisk bruk.

### 5.6.2 Interaktiv styring

I analysen av hvordan styringssystemene blir benyttet interaktivt for SBSC, analyseres bruken opp imot Simons' (1995) fem forutsetninger for god interaksjon. Simons trekker fram er at det må lages nye prognoser basert på oppdatert informasjonsgrunnlag, informasjonen må være

enkel å forstå, det må brukes på alle nivåer, føre til endringer i handlingsplaner og til slutt trekker Simons fram at systemet skal lage ny informasjon knyttet til strategiske usikkerheter rundt virksomhetens strategi.

Når det gjelder bruk av SBSC viser funnene at alle forutsetningene er ivaretatt. Spørreundersøkelsen viser at over gjennomsnittet arbeider med bærekraft i det daglige, samt at de rapporterer jevnlig etter regnskapsloven og i deres årsrapport. Når det gjelder forutsetningen om at informasjonen skal være lett å forstå, oppgir respondentene at de har satt kvantitative og kvalitative mål samt definert kritiske suksessfaktorer for målingen av bærekraft. Videre viser spørreundersøkelsen at over gjennomsnittet av respondentene som bruker SBSC sier at bærekraft er implementert på konsern-, divisjon-, avdeling- og medarbeidernivå. Dette oppfylder delvis Simons' forutsetning om at systemet må brukes på alle nivåer. Simons sier at systemet skal føre til endring i handlingsplaner. Fra spørreundersøkelsen ser vi en score på 3,3, på integrering av bærekraft i handlingsplaner noe som indikerer at bærekraft er en del av det interaktive systemet. Den siste forutsetningen er oppfylt ved at over gjennomsnittet har bærekraft som en del av strategi, kvantitative- og kvalitative mål og i tillegg definert kritiske suksessfaktorer. Basert på spørreundersøkelsen kan vi si at over gjennomsnittet av respondentene oppfylder Simons' fem forutsetninger for at systemet er godt egnet for interaksjon.

### 5.6.3 Styring etter verdisystemer

For å analysere hvordan respondentene benytter seg av verdisystem i styringen vil vi gi en kort gjennomgang av eksempler på verdisystemer. Simons (1995) fremhever misjon, visjon, tro eller virksomhetens angivelse av formål som typiske eksempler på verdisystemer, hvor hovedformålet er at verdisystemene skal skape inspirasjon og lede virksomhetens søk etter nye muligheter. Kotter (1990) trekker også frem fire viktige punkter som må være oppfylt for å skape motivasjon og inspirasjon. Kotter (1990) trekker frem (1) å skape en visjon som treffer deltakernes verdier, noe som gjør arbeidet meningsfylt, (2) gi de en følelse av kontroll som involverer de i veien mot visjonen, (3) tilby støtte for innsats og ikke bare resultatfokus og (4) belønne deltakerne internt for de som bidrar til oppnåelse av visjonen.

Undersøkelsen viser at respondentene benytter seg av FN's bærekraftsmål, i likhet med Næringsforeningen i Trondheimsregionen (NiT, 2019) sin rapport. Dette tyder på at



virksomhetene benytter seg av bærekraftsmål for at de skal ha et formål. Funnet blir også støttet opp av at de ansatte er de som stiller høyest krav til bærekraftsrapportering i snitt, som kan skyldes at de ansatte vil ha et formål med arbeidet.

For å analysere om virksomhetene har skapt en visjon som treffer deltakernes verdier, har vi valgt å se på spørsmål knyttet til de ansatte og virksomhetenes visjoner. Spørreundersøkelsen viser at de ansatte stiller størst krav til virksomhetenes bærekraftsrapportering. Respondentene oppgir også at virksomhetene implementerer bærekraft i visjonene. Noe som tyder på at de oppfyller Kotter (1990) sitt punkt om at en visjon skal treffe deltakernes verdier. Fra vårt spørsmål knyttet til implementering av bærekraft i de ulike nivåene i virksomheten, kan vi se at bærekraft er inkludert på medarbeidernivå. Dette gir ifølge Kotter (1990) en følelse av kontroll hos deltakerne av virksomheten, ved å inkludere de i veien mot visjonen. I spørreundersøkelsen kommer det frem at bærekraft er implementert i de fleste visjonene hos respondentene, med et snitt på 3,2. Funnene gir dermed en indikasjon på at virksomhetene benytter seg av visjoner i styringen, hvor de integrerer bærekraft. Dette kan være med på å skape retning for opportunistisk atferd ifølge Simons (1995). Totalt er det en antydning på at visjon er godt implementert styringssystem hos de norske virksomhetene, hvor virksomhetene føler et press for bærekraftsrapportering. Virksomhetenes svar viser også at de i stor grad inkluderer bærekraft i deres visjon. Dette kan være med på å skape motivasjon og inspirere deltakerne, da det er de som stiller høyest krav til virksomhetens bærekraftsrapportering.

#### 5.6.4 Styring etter grensesystemer

For å skape rom for kreativitet innenfor gitte rammer, kan virksomhetene benytte seg av grensesystemer. Eksempler på grensesystemer kan være klare regler, grenser, forbud i deres strategiske planleggingssystem eller budsjetteringssystem for å skape klare rammer for kreativitet.

Undersøkelsen viser at FNs bærekraftsmål er det ledende utgangspunktet for bærekraftsrapportering. Dette skyldes i stor grad rskl. (1999, § 3-3 c), da det er pålagt for store virksomheter. Virksomheter bruker bærekraftsmålene som utgangspunkt for å lage grenser for virksomheten, ved at de eksempelvis skal ha likestilling mellom kjønnene eller ha fokus på liv under vann. Slik er bærekraftsmålene med på å sette grenser og kan med det være med på å skape rom for kreativitet under gitte rammer. En slik begrensning eller grense hjelper også

virksomhetene å ikke bevege seg inn på andre muligheter som ikke knytter seg til virksomhetens strategi eller ramme.

Når det gjelder strategiske planleggingssystemer er det en indikasjon på at virksomhetene i stor grad har implementert bærekraft i både handlingsplaner og strategien. Bærekraft er dermed med på å sette rammene for virksomhetene. Fra undersøkelsen vises dette gjennom høye gjennomsnitt på bærekraft i handlingsplaner og strategien. Eksempel på dette kan være at bærekraft setter rammene for et aktivt forvaltet fond, ved at de ikke kan investere i firmaer uten attestert bærekraftrapport eller et selskap uten likestilling i styret.

#### 5.6.5 Spenninger mellom kontrollsystemer

Som Simons (1995) trekker frem er det viktig å ikke se på systemene isolert sett, men heller hvordan de komplementerer hverandre i et samspill. Spørreundersøkelsen viser at det er en bred enighet om at implementeringen er tid- og ressurskrevende for virksomhetene. Litteraturen viser også at det ikke er noe poeng med målinger hvis de ikke aktivt brukes (Simons, 1995). Det er også kommet kritikk mot at flere virksomheter implementerer bærekraft i deres verdisystem som en form for grønnvasking (Wagner, 2007).

Et annet element som er verdt å trekke frem er at bærekraft kan virke begrensende på virksomhetene, ved at de ikke har det samme spillerommet som tidligere for å skape verdier for virksomheten. Vi ser også at bærekraft har blitt implementert i de ulike nivåene i virksomheten. Noe som indikerer en myndiggjøring av deltakerne, dette kan føre til fremvekst av interaktive systemer. Ved økt myndiggjøring av deltakerne må man da ha en fornuftig balanse med regler og målinger, for å hindre at man faller bort fra strategien.

Kaplan og Norton (1996) påpeker at rapporteringen ikke skal inneholde for mange målinger. For mange målinger kan gjøre det komplekst å forholde seg til for ledelsen, samt deltakerne i virksomheten. De fleste av respondentene har svart at de har egne kritiske suksessfaktorer for bærekraft. Dette kan sette en begrensning på den interaktive bruken, ved at det blir for mange kritiske suksessfaktorer til å skaffe seg forståelse og oppnå organisatorisk læring. Dermed kan det være viktig å fokusere på balansegangen mellom den interaktive bruken og det diagnostiske styringssystemet.

Som nevnt i teoridelen trekker Mundy (2010) frem to forutsetninger som påvirker virksomheters evne til å balansere bruken av styringssystemene. Den interne konsistensen hos respondentene kommer frem gjennom bruk av tydelig og konsis kommunikasjon. I undersøkelsen ser vi en tendens til at respondentene har benyttet seg av flere kommunikasjonskanaler for å gi de ansatte et klart og entydig signal om hva som prioriteres i virksomheten. Den andre forutsetningen bygger på logisk progresjon. Fra spørreundersøkelsen ser vi et snitt på omtrent 2,5 på manglende forståelse, engasjement og manglende pådriver som kan lede til feil bruk av kontrollsystemene. Derfor kan den logiske progresjonen være et element som skaper ubalanse i virksomhetenes bruk av kontrollsystemene.

## 6. Avslutning

I avslutningskapittelet oppsummerer vi først hovedfunnene relatert til bærekraft, uavhengig av om virksomheten benytter SBSC, før vi grundigere presenterer funnene relatert til SBSC. Deretter konkluderer vi på forskningsspørsmålet med hjelp av Simons' Levers of Control, etterfulgt av en konklusjon uavhengig av det teoretiske rammeverket. Til slutt presenteres noen begrensninger til oppgaven, før vi kommer med forslag til videre forskning.

### 6.1 Bærekraftfunn og SBSC

Først identifiseres villigheten til å adaptere bærekraft i styringen, uavhengig om virksomheten benytter seg av BSC eller SBSC. Det fokuseres her på spørsmål fra første del av undersøkelsen. Resultatene viser at virksomhetene oppgir høy score på alternativer som omhandler visjon, strategi og daglig drift. Implementering av bærekraft i kvantitative mål som kritiske suksessfaktorer har en betydelig lavere score. Man ser altså et ønske og villighet til å inkludere bærekraft i styringen av virksomhetene og de mer overordnede målene, men at det mangler konkretisering og kvantitative mål som virksomhetene kan styre etter. Det hevdes å være lettere å inkludere bærekraft i strategi og i kvalitative mål enn å konkretisere kvantitative mål og utarbeide kritiske suksessfaktorer (Marshall & Brown, 2003). Denne utfordringen kan SBSC bidra med å løse.

Fra analysekapitlet diskuterte vi argumentasjonen for hvorfor virksomhetene ønsket å implementere bærekraft i BSC. Her presenterte vi tre ulike perspektiver; instrumentell, sosialpolitisk og normativ. Alle alternativene scoret høyt. Virksomhetene synes dermed å ha tro på at bærekraft kan bidra til lønnsomhet, samtidig som press fra omgivelser og moral og etikk er med å presse virksomhetene til å implementere bærekraft. Høyest score fikk argumentene som tilhører det moralske og etiske perspektivet. Oppsummert kan vi si at SBSC-brukerne har implementert konseptet i bakgrunn av både instrumentelle, sosialpolitiske og normative grunner, ettersom alle perspektivene har en høy score. Dette er i henhold til Hansen og Schaltegger (2016) sin studie, som trekker fram viktigheten av alle perspektivene ved implementering av SBSC.

En viktig fase ved implementering av konseptet er hvilken metode som har blitt brukt ved implementering. Den mest brukte metoden var å inkludere bærekraft inn i de eksisterende perspektivene. Metoden vil i mange tilfeller være «smidigere» enn å utarbeide et eget definert

perspektiv, eller å rapportere på bærekraft separat fra målstyringsmodellen. Dersom man ønsker en gradvis implementering, vil integrering i de eksisterende perspektivene være hensiktsmessig. Samtidig kan metoden videreutvikles og senere oppnå en fullstendig implementering om det er ønskelig (Hansen & Schaltegger, 2016). Sett i sammenheng med at 47 % av de med kjennskap til konseptet og 89 % av brukerne av konseptet har en delvis implementering, gir det en naturlig forklaring for at integrering i de eksisterende perspektivene er mest brukt.

Det er naturlig å oppsummere ulemper og fordeler brukerne har opplevd forbundet ved SBSC. Den klart største utfordringen brukerne oppga er tidsbruk og ressursbruk forbundet ved implementering av SBSC. Tidlig i empirikapitlet presenterte vi beskrivende statistikk på respondentene. Man så her at en tendens til at SBSC-konseptet var mer i bruk hos virksomheter med omsetning over 8 milliarder. Selv om forskjellen ikke var signifikant, var det et viktig funn. Senere i undersøkelsen kommer det frem at konseptet kan oppleves tid- og ressurskrevende i implementeringsfasen. Dette kan være med å forklare hvorfor SBSC i større grad brukes av store og ressurssterke virksomheter.

Fra de eksterne interessentene opplevde virksomhetene klart størst press fra kundene. Derimot viser resultatene at leverandørene har en annen holdning, hvor deres holdninger kan være mer preget av profittmaksimering. For forkjempere av SBSC-konseptet må det derfor være betryggende å se at den største fordelen virksomhetene opplevde var økt kundetilfredshet. Det vil på mange måter bety at implementeringen av bærekraft har vært vellykket.

## 6.2 Oppsummering sett i lys av Simons' Levers of Control

Gjennom vår analyse har vi delt opp de ulike styringssystemene etter Simons' (1995) Levers of Control. Analysen av det diagnostiske kontrollsystemet viser at respondentene oppfyller Simons (1995) sine forutsetninger for diagnostisk bruk. Dataene viser spesifikke standarder som FNs bærekraftsmål og ISO 14001 er brukt for å rapportere. Et annet funn er at bærekraftrapportering er lovpålagt av regnskapsloven for store foretak, ved at de skal redegjøre for deres samfunnsansvar i samsvar med FNs bærekraftsmål. I undersøkelsen kommer det fram at både kvalitative og kvantitative mål blir brukt. Spesielt kvalitative mål og mål som går på visjon og strategi scoret høyt.

Analysen av det interaktive kontrollsystemet viser at bruken av SBSC i stor grad oppfyller de fem forutsetningene til Simons (1995). Funnene kan tolkes som at bærekraft er blitt godt implementert i virksomhetenes ulike nivåer, handlingsplaner og strategier. Fra dette kan vi se en antydning til at SBSC brukes interaktivt i norske virksomheter, gjennom implementering av bærekraft i BSC-modellen.

I analysen av virksomhetenes verdisystem benyttet vi oss av Kotters fire forutsetninger for å skape motivasjon og inspirasjon. Analysen viser at de fire forutsetningene oppfylles av virksomhetene i spørreundersøkelsen. I likhet med Næringsforeningens undersøkelse og PWC Bærekraft 100 kommer det frem at FNs bærekraftsmål i stor grad blir benyttet som utgangspunkt for verdisystemene (NiT, 2019; PWC, 2019). Analysen viser at visjon og forpliktelse til FNs bærekraftsmål brukes for å kommunisere virksomhetens bærekraftverdier.

Våre funn tyder på at FNs bærekraftsmål er brukt som utgangspunkt for grensesetting og regler. Bærekraftsmålene er da blitt et viktig element innenfor virksomhetenes begrensning av mulighetsområde. Målene setter da rammene for hva som er akseptert i virksomheten. Grunnen til at FNs bærekraftsmål er ledende standard, skyldes nok rskl. (1999, § 3-3 c). I denne paragrafen henviser regnskapsloven til FN og FNs bærekraftsmål. Videre er også bransjespesifikke bærekraftstandarder som ISO 14001 grensesettende for virksomhetene.

Spenningen mellom kontrollpakene kan oppstå ved for mange målinger, dermed kan kompleksiteten ved SBSC være en barriere. Dette kan føre til at SBSC kun blir et styringssystem for de store virksomhetene som har tid og ressurser til implementeringen. Spørreundersøkelsen gjenspeiler dette ved at flere trekker frem SBSC som tid- og ressurskrevende. Grunnen til at flere implementerer bærekraft kun i deres verdier og begrensningssystem kan skyldes kompleksiteten og ressursene som kreves for total integrering av SBSC. Det er dermed en fare for at SBSC benyttet i alle de fire kontrollsystemene blir forbeholdt de store virksomhetene, mens de mindre i hovedsak benytter seg av bærekraft i verdi- og begrensningssystemene.

### 6.3 Konklusjon

Gjennom bruk av en induktiv tilnærming og kvantitativ metode har vi i oppgaven undersøkt *i hvilken grad er bærekraft blitt en del av balansert målstyring i norske virksomheter*. Det kan være utfordrende å definere i hvilken grad, men oppgaven har gitt oss et godt innblikk i norske virksomheters villighet til å integrere bærekraft i sine målstyringssystemer. Vi har sett at bærekraft i relativt stor grad har blitt implementert hos virksomhetene, men at konseptet SBSC i mindre grad blir brukt. Det er likevel 16 % av virksomhetene som har implementert SBSC, noe som betyr at konseptet til en viss grad er tatt i bruk. Det er også en tendens til at påstander relatert til kvalitative mål scorer høyere enn kvantitative mål. Noe som indikerer at virksomheter mangler å utarbeide kvantitative mål som kritiske suksessfaktorer. Det var med utgangspunkt i samme problemstilling Figge et al. (2002), lanserte SBSC-konseptet.

I teorien påpekes viktigheten av at ledelsen er pådrivere i implementeringsprosessen, likevel oppgir kun 43 % at ledelsen var involvert i implementeringen. For en vellykket implementering av SBSC må konseptet i tillegg integreres på de lavere nivåene i virksomheten. Ved implementering må de øvrige interessentgruppene også ivaretas når SBSC-verktøyet skal utarbeides. Vi har i tillegg lært at kunder og ansatte er interessentgruppen som i størst grad ønsker fokus på bærekraft og at FNs bærekraftsmål er den mest brukte standarden når det kommer til rapportering.

Analysen av de ulike styrings- og kontrollsystemene viser at bruken av verdi- og grensesystemer har høyest oppslutning. Dette er i samsvar med kritikken i Hristov et al. (2019) om at kvalitative data kan være vanskelig å konvertere til kvantitative mål. Årsaken kan være kostnaden som kreves for å lage kvantitative indikatorer for å måle bærekraft. Funnene viser en generelt høy score på spørsmål relatert til styrings- og kontrollsystemene, noe som tilfredsstillende forutsetningene til Simons. Vi vil trekke fram rskl. (1999, § 3-3 c) som en viktig faktor til hvorfor virksomheter har integrert bærekraft. Det kan derfor konkluderes med at bærekraft er på vei inn i BSC hos norske virksomheter, men i en foreløpig moderat grad (16 %).

Implikasjonene av funnene tyder på at virksomheter i framtiden bør ha fokus på utarbeiding av kvantitative mål, eksempelvis kritiske suksessfaktorer for bærekraft. I tillegg kan implementeringen på lavere nivå med fordel integreres i større grad. Dette trekkes fram i litteraturen som en viktig faktor dersom man ønsker en vellykket implementering. Vi vil i

tillegg påpeke at det fortsatt ikke eksisterer en ledende standard for bærekraftrapportering. Det varierer derfor i stor grad hvilke standarder og systemer som brukes blant norske virksomheter.

Studien bidrar med å danne et referansepunkt for virksomheter og videre forskning på feltet. Empirien i oppgaven kan da ligge til grunn for beslutninger knyttet til bærekraftintegrering i norske virksomheter, og som et referansepunkt for videre forskning. Som vår bibliometriske analyse viser, er forskning på bærekraft i sterk utvikling. Vi vil derfor oppfordre til kontinuerlig forskning på området.

#### 6.4 Begrensninger ved oppgaven

Tiltros for et relativt lite utvalg gir oppgaven klare indikasjoner på at bærekraft inkluderes i norske mellomstore og store virksomheter. Utvalget er trukket som et bekvemmelighetsutvalg på grunn av oppgavens naturlige begrensninger. Dette er den mest naturlige utvalgsmetoden. Selv om frafallsanalysen bar preg av noen statistiske skjevheter, kan resultatene likevel gi indikasjoner på hvordan forholdene er i populasjon.

Konseptet SBSC er relativt nytt, hvor det enda er få publiserte artikler knyttet til temaet i Scopus databasen. På grunn av utfordringen ved å finne validerte spørsmål er det sett til ulike studier med ulike formål for å finne spørsmål som har blitt brukt med suksess tidligere. Spørsmålene ble også begrepsvalidert av bærekraftansvarlige hos PWC og SINTEF.

En annen mulig feilkilde er at regnskapstallene fra Proff Forvalt er fra 2018, mens spørreundersøkelsen ble gjennomført våren 2020. Dermed kan det ha skjedd endringer de siste årene, som ikke blir fanget opp. Vi har derfor vært forsiktige med å gjøre analyser basert på regnskapstallene. Et annet element som kan påvirke resultatene er hvem i de respektive virksomhetene som har svart på undersøkelsen. Selv om det er etterspurt kvalifiserte respondenter er det ingen garanti for hvem som har besvart spørreundersøkelsen.

På grunn av koronasituasjonen har oppgaven hatt et par rent praktiske begrensninger. Den mest utfordrende har vært nedstengingen av NTNU Handelshøyskole som medførte hjemmekontor, og medfølgende dialog over e-post. Vi gikk dermed glipp av sosial kontakt og faglige diskusjoner med medstudenter og veiledere når universitet ble nedstengt. En annen utfordring



var NTNUs overgang fra Questback til Nettskjema, som er relativt nytt og ubrukt på universitet. Dette medførte mangel på ekspertkompetanse på huset.

## 6.5 Videre forskning

I oppgaven er det gjennomført en bred kartleggingsstudie som byr opp til en rekke muligheter for videre forskning. Et naturlig steg vil være å gjennomføre en kvalitativ studie hvor man går i dybden på en eller flere virksomheter. Slike studier kan gjøres ved bruk av en enkel case-studie, komparative studier eller observasjonsstudier. Det ville vært interessant å kunne avdekke mer om motivasjon og insentiver for implementering, for grundigere å kunne beskrive de instrumentelle, sosialpolitiske og normative argumentene. Ved å foreta dybdeintervju av de ansvarlige bak implementeringen kan man avdekke ulike erfaringer og vurderinger som er blitt gjort i prosessen. En case-studie for å studere de ulike implementeringsmetodene grundigere kan være en annen tilnærming til problemstillingen. Dette er ulike tilnærminger som kan bidra til å fylle kunnskapsgapet på forskningsområdet.

Oppgaven indikerer at det kan være forskjeller på bruk av SBSC dersom man ser på virksomhetene etter størrelse. Funnene indikerer at virksomheter med høy omsetning i større grad har tatt i bruk SBSC, og at dette kan skyldes at SBSC-konseptet er tid- og ressurskrevende. Det ville derfor vært interessant å studere dette nærmere.

Oppgaven er gjennomført med et tverrsnittdesign. Studien får dermed kun et øyeblikksbilde av situasjonen i dag. Videre forskning kan med fordel undersøke implementering av bærekraft over tid med bruk av tidsseriedesign. Slik kan en opparbeide seg kunnskap om temaet og konseptets utvikling. Begrensningene til oppgaven kan også være interessante forskningsarenaer, da man kan gjennomføre lignende studier i et annet land enn Norge eller se på små virksomheter i Norge.

Styrken til oppgaven er bredden som bidrar til å kartlegge et helhetlig bilde av bruk og implementering av bærekraft i norske virksomheter. Dette legger et godt grunnlag for videre forskning. Uavhengig av type studie er det behov for mer forskning på området. Konseptet er kontinuerlig i utvikling og forskning kan raskt bli utdatert. Bidraget fra oppgaven kan dermed være med å legge til rette for fremtidige masteroppgaver innenfor samme forskningsområdet.

## Referanser

- Agostino, D., & Arnaboldi, M. (2017). Social media data used in the measurement of public services effectiveness: Empirical evidence from Twitter in higher education institutions. *Public Policy and Administration*, 32(4).
- Alsaker, H., & Andersen, E. (2015). Hvor sofistikert og utbredt er Balansert målstyring i store norske bedrifter, og er bedriftene tilfredse med styringsverktøyet? *Norges Handelshøyskole*.
- Aragón-Correa, A. J., Hurtado-Torres, N., Sharma, S., & García-Morales, V. J. (2008). Environmental strategy and performance in small firms: A resource-based perspective. *Journal of Environmental Management* (86), 88–103.
- Azizi, B., & Rushiti, A. (2014). Balansert målstyring i norske kommuner : Utbredelse og praksis. *Høyskolen i Buskerud og Vestfold*.
- Barley, S. R., & Tolbert, P. S. (1997). Institutionalization and structuration: Studying the links between action and institution. *Organization Studies*, 18(1), 93-117.
- Bieker, T., & Waxenberger, B. (2002). Sustainability balanced scorecard and business ethics: Developing a balanced scorecard for integrity management. *Greening of Industry Network*.
- Bilodeau, B., & Rigby, D. K. (2017). Management Tools and Trends. *Bain Company, Inc.*
- Bjørnenak, T. (2013). Styringsystemer og lønnsomhet. *Magma*, 16(6), 31-36.
- Brignall, S. (2002). The unbalanced scorecard: a social and environmental critique. *Performance Measurement Association conference proceedings* (ss. 85-92). Cranfield school of management.
- Braam, G. J., & Nijssen, E. J. (2004). Performance effects of using the Balanced Scorecard: a note on the Dutch experience. *Long Range Planning*, 37(4), 335-349.
- Buysse, K., & Verbeke, A. (2003). Proactive environmental strategies: a stakeholder management perspective. *Strategic Management Journal*, 24(5), ss. 453-470.
- Collier, P. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, 16(3), 321-339.
- Development, W. C. (1987). *Report of the World Commission on Environment and Development: "Our Common Future"*. WCED.
- Diamond, S. S. (2000). *Reference guide on survey research* (Vol. 2). Washington, DC: Federal Judicial Center.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Association*, 48(2), 147-160.
- Duman, M., Taskaynatan, M., Kongar, E., & Rosentrater, A. (2018). Integrating Environmental and Social Sustainability Into Performance Evaluation: A Balanced Scorecard-Based Grey-DANP Approach for the Food Industry. 5-65.
- EC. (2020). *Consultation on the renewed sustainable finance strategy*. Hentet fra European commission: [https://ec.europa.eu/info/consultations/finance-2020-sustainable-finance-strategy\\_en](https://ec.europa.eu/info/consultations/finance-2020-sustainable-finance-strategy_en)
- Epstein, M. J. (1996). *Measuring Corporate Environmental Performance: Best Practices for Costing and Managing an Effective Environmental Strategy*. Chicago: Irwin.
- Equinor. (2018). *2018 Sustainability Report*. Stavanger: Equinor ASA.
- Eriksrud, M. S., & McKeown, M. B. (2010). Budsjettrevolusjonen lar vente på seg - Norske bedrifter kritiserer budsjettet, men er ennå ikke klare for budsjettløs styring. *Norges Handelshøyskole*.

- Fagerli, S., & Tvedt, A. (2016). Bruk, nytte og lønnsomhet av styringsverktøy for bedrifter i Hordaland (Masteroppgave). *Norges Handelshøyskole*.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., & Wagner, M. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard - Linking Sustainability Management to Business Strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11, 269-284.
- Florida, R. (1996). Lean and green: the move to environmentally conscious manufacturing. *California Management Review*, 1(39), 80-105.
- Freeman, R. (1984). *Strategic Management: a Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.
- Gardiner, C. (2002). Balanced scorecard ethics. *Business & Professional Ethics Journal*, 21((3/4)), 129-151.
- Garriga, E., & Melé, D. (2004). Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory. *Journal of Business Ethics*, 53, 51-71.
- Gminder, C. U., & Bieker, T. (2002). Managing corporate social responsibility by using the "sustainability-balanced scorecard". *Contribution to the 10th international conference of the greening of industry network*.
- GRI. (2002). *Sustainability Reporting Guidelines*. Amsterdam: Global Reporting Initiative.
- Gripsrud, G., Olsson, U. H., & Silkoset, R. (2010). Metode og dataanalyse- Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JPM. *Høyskoleforlaget*.
- Grønmo, S. (2004). Samfunnsvitenskapelige metoder. *Fagbokforlaget*.
- Hansen, E. G., & Schaltegger, S. (2016). The Sustainability Balanced Scorecard: A Systematic Review of Architectures. *Journal of Business Ethics*, 133(2), 193-221.
- Haraldsen, G. (1999). *Spørreskjemametodikk - etter kokebokmetoden*. Oslo: Gyldendal.
- Hart, S. (1995). A natural-resource-based view of the firm. *Academy of Management Review*, 4(20), 986-1014.
- Heldal, E. L., & Grønnesby, K. (2019). Hvordan er Balansert Målstyring designet og benyttet blant store hotellkjeder i Norge? *Norges Handelshøyskole*.
- Henri, J. F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77-103.
- Hristov, I., Chirico, A., & Appolloni, A. (2019). Sustainability Value Creation, Survival, and Growth of the Company: A Critical Perspective in the Sustainability Balanced Scorecard. *Open Access Journal*, 11(7), 1-19.
- Hubbard, G. (2009). Measuring Organizational Performance: Beyond the Triple Bottom Line. *Business Strategy and the Environment*, 3(18), 177-191.
- Hutchins, M. J., & Sutherland, J. W. (2008). An Exploration of Measures of Social Sustainability and Their Application to Supply Chain Decisions. *Journal of Cleaner Production*, 16(15), 1688-1698.
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? -Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Jamali, D. (2008). A stakeholder approach to corporate social responsibility: A fresh perspective into theory and practice. *Journal of Business Ethics*, 82(1), 213-231.
- Jasco, P. (2010). Pragmatic issues in calculating and comparing the quantity and quality of research through rating and ranking of researchers based on peer reviews and bibliometric indicators from Web of Science, Scopus and Google Scholar. *Online Information Review*, 34(6), 972-982.

- Johannesen, A., Tufte, P. A., & Christoffersen, L. (2016). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (Vol. 5). Oslo: Abstrakt.
- Johnson, S. D. (1998). Identification and selection of environmental performance indicators: Application of the balanced scorecard approach. *Corporate Environmental Strategy*, 5, 34-41.
- Jones, S., Frost, G., Loftus, J., & van der Laan, S. (2005). Sustainability Reporting: Practices, Performance and Potential. *Australian Society of Certified Practising Accountants*, 15(35), 89-96.
- Joseph, G. (2008). A rationale for stakeholder-based management in developing nations. *Journal of accounting & organizational change*, 4(2), 136-161.
- Junior, A. N., Oliveiraab, M. C., & Hellenoab, A. L. (2018). Sustainability evaluation model for manufacturing systems based on the correlation between triple bottom line dimensions and balanced scorecard perspectives. *Journal of Cleaner Production*, 84-93.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard- measures that drive performance. *Harvard Business Review*(January-February 1992), 71-79.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard-Translating Strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2000). *The Strategy-Focused Organization: how Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2007). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, July-August.
- Kjøde, L. A. (2003). Innovasjon, diffusjon og suksess av nye begreper innen økonomisk styring: En studie av aktivitetsbasert kalkulasjon og balansert målstyring i Norge. *Norges Handelshøyskole*.
- Kotter, J. P. (1990). *A Force for Change: How Leadership Differs from Management*. New York: Free Press.
- Labuschagne, C., & Brent, A. (2005). Sustainable Project Life Cycle Management: the need to integrate life cycles in the manufacturing sector. *International Journal of Project Management*, 23(2), 159-168.
- Leipziger, D. (2003). *The Corporate Social Responsibility Code Book*. Sheffield: Greenleaf.
- Lipe, M. G., & Salterio, S. E. (2000). The Balanced Scorecard: Judgemental Effects of common and unique performance measure. *The Accounting Review*, 75(3), 283-298.
- Litten, L. (2005). Measuring and Reporting Institutional Sustainability. *Association for Institutional Research Annual Forum*.
- Lu, M. T., Hsu, C. C., Liou, J. J., & Lo, H. W. (2018). A hybrid MCDM and sustainability-balanced scorecard model to establish sustainable performance evaluation for international airports. *Journal of Air Transport Management*, 71(C), 9-19.
- Lukka, K., & Vinnari, E. (2014). Domain theory and method theory in management accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(8), 1308-1338.
- Lämsiluoto, A., & Järvenpää, M. (2010). Greening the balanced scorecard. *Business Horizons*, 53(4), 385-395.
- Løvås, G. G. (1999). *Statistikk – for universiteter og høyskoler*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Madsen, D. Ø., & Stenheim, T. (2014). Balansert målstyring. *Magma*, 17(4), 22-33.

- Madsen, D. Ø., Azizi, B., & Rushiti, A. (2019). The Diffusion and Implementation of the Balanced Scorecard in the Norwegian Municipality Sector: A Descriptive Analysis. *Social Sciences*, 8(5).
- Malmi, T., & Bedford, D. S. (2015). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51(C), 12-28.
- Marshall, S., & Brown, D. (2003). Corporate environmental reporting: what's in a metric? *Business Strategy and the Environment*, 12(2), 87-106.
- Martinez, V. (2003). Managing value creation - the 'value matrix and the value cube' frameworks to describe and create value. *Improving Business Performance Conference*. Glasgow.
- Meyer, M., Grant, K., Morlacchi, P., & Weckowska, D. (2014). Triple Helix indicators as an emergent area of enquiry: a bibliometric perspective. *Scientometrics*, 99(1), 151-174.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523.
- Nilsen, J. A. (2018). Norske ledes bruk av Balansert Målstyring. *NTNU Handelshøyskolen*.
- NiT. (2019). Næringsforeningen i Trondheim: Bærekraft i trøndersk næringsliv. (Nr. 6).
- Nyeng, F. (2004). Vitenskapsteori for økonomer. *Abstrakt*.
- Nørreklit, H. (2003). The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 591-619.
- Owen, D., & O'Dwyer, B. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *British Accounting Review* 37, 205-209.
- Pallant, J. (2013). SPSS survival manual: A step by step guide to data analysis using IBM SPSS. *Allen & Unwin*.
- Porter, M. (1980). *Competitive Strategy*. New York: Free Press.
- PWC. (2019). *Bærekraft 100*. PricewaterhouseCoopers AS.
- Regjeringen. (2020, Februar 7). *Regjeringen*. Hentet fra [www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no): <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2020/feb/green-deal/id2689681/>
- Regnskapsloven. (1999). *Lov om årsregnskap mv*. Hentet fra LOV-1998-07-17-56: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Rigby, D. K. (2011). Management Tools 2011 - an executive's guide. *Bain Company, Inc*.
- Rigby, D. K. (2015). Management Tools 2015 - an executive's guide. *Bain Company, Inc*.
- Rigby, D. K., & Bilodeau, B. (2009). Management Tools and Trends 2009. *Bain Company, Inc*.
- Ringdal, K. (2013). Enhet og mangfold samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode. *Fagbokforlaget*, 3.
- Robins, F. (2005). The future of corporate social responsibility. *Asian Business and Management*(4), 95-115.
- Rondinelli, D., & Vastag, G. (1996). International environmental standards and corporate policies: an integrative framework. *California Management Review*(1), 106-121.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2016). *Research methods for business students*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Schaltegger, S., & Wagner, M. (2003). Introduction: How Does Sustainability Performance Relate to Business Competitiveness? *Greener Management International*.
- Schneider, R., & Vieira, R. (2010). Insights from action research: Implementing the balanced scorecard at a wind-farm company. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59(5), 493-507.

- Selnes, F. (1999). *Markedsundersøkelser*. Oslo: Tano Aschehoug.
- Simmons, R. (2008). Raising the age of compulsory education in England: A neet solution? *British Educational Research Journal*, 56(4), 420-439.
- Simons, R. (1987). Planning Control and Uncertainty: A Process View. *Harvard Business School Press*, 351-352.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- SSB. (2009, Januar). [www.ssb.no](http://www.ssb.no). Hentet fra Statistisk sentralbyrå: <https://www.ssb.no/klass/klassifikasjoner/6>
- Sundin, H., Granlund, M., & Brown, D. A. (2010). Balancing multiple competing objectives with a balanced scorecard. *European Accounting Review*, 19(2), 203-246.
- Taylor, W. B. (2010). The Balanced Scorecard as a Strategy-Evaluation Tool: The Effects of Implementation Involvement and a Causal-Chain Focus. *Accounting Review*, 85(3), 1095-1117.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A Conceptual Development of Simons' Levers of Control Framework. *Management Accounting Research*.
- Van der Stede, W. A., Young, S. M., & Chen, C. X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research. *Accounting, organizations and society*, 30(7-8), 655-684.
- Vetlesen, A. J., & Johansen, K. E. (2000). *Innføring i etikk*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Voelpel, S. C., Leibold, M., & Eckhoff, R. A. (2006). The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy. *Journal of Intellectual Capital*, 7(1), 43-60.
- Wagner, M. (2007). Integration of environmental management with other managerial functions of the firm: Empirical effects on drivers of economic performance. *Long Range Planning*, 40(6), 611-628.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 757-788.
- Widener, S. K., Spekle, R. F., & Kruis, A. (2016). The levers of control framework: an exploratory analysis of balance. *Management accounting research*, 32, 27-44.
- Waal, A. A., & Counet, H. (2009). Lessons learned from performance management systems implementations. *International Journal of Productivity & Performance Management*, 58(4), 367-390.

## Vedlegg:

### Vedlegg 1: Spørreskjema

#### Bærekraft i økonomistyring

1. Hva er virksomhetens organisasjonsnummer?

2. Hva er virksomhetens navn? \*

Spørsmål og alternativer markert med stjerne(\*), som dette spørsmålet, vil bety at de er obligatorisk å svare på.

3. I hvilken grad rapporterer din virksomhet på bærekraft innenfor følgende alternativer?

Det er vanlig å legge følgende definisjon til grunn for bærekraft: Utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjon skal få dekket sine behov (FNs Verdenskommisjon for miljø og utvikling).

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
I årsrapporten eller egen rapport integrert i årsrapporten *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
I egen bærekraftsrapport *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
På foretakets hjemmeside *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
På våre sosiale medier *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vi rapporterer ikke eksplisitt på bærekraft utover det som er bestemt av regnskapsloven *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

4. I hvilken grad stiller følgende interessenter krav til virksomhetens bærekraftsrapportering?

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
Hovedlångiveren *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Leverandører *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Investorer *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kunder *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ansatte *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Andre eksterne aktører *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5. Dersom du svarte andre eksterne aktører på forrige spørsmål, vennligst spesifiser her:

6. I hvilken grad tar virksomhetens bærekraftsrapportering utgangspunkt i følgende standarder: (Du kan velge flere alternativer).

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
FNs bærekraftsmål *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Miljøfyrtårn *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ISO 14001 *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
GRI 4 eller GRI standards *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
UN Global Compact *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
CDP Climate *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
TCDF Report *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Andre standarder *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7. Dersom du svarte andre standarder på forrige spørsmål, vennligst spesifiser her:

8. I hvilken grad er du enig i følgende påstander:

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
Vi har bærekraft som en integrert del av vår strategi *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vi arbeider med bærekraft i den daglige driften *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vi har satt kvalitative mål for arbeidet med bærekraft *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vi har satt kvantitative mål for arbeidet med bærekraft *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vi har definert kritiske suksessfaktorer for målingen av bærekraft *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vi registrerer resultater av effekten på bærekraftsmålene *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>



9. I hvilken grad har virksomheten implementert bærekraft i:

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
Visjoner *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategikart *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategiske mål eller måltall *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kritiske suksessfaktorer *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Handlingsplaner *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>


10. I hvilken grad har bærekraft blitt implementert på ulike nivåer i virksomheten:

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
Konsernnivå *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Divisjonsnivå *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avdelingsnivå *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Medarbeidernivå *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11. Får dere attestert bærekraftsrapportene fra en tredjepart? (For eksempel: revisor) \*

- Ja  
 Nei

11.5 Fra hvem får dere attestert bærekraftsrapportene? \*

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «11. Får dere attestert bærekraftsrapportene fra en tredjepart? (For eksempel: revisor)»

12. I hvilken grad benytter virksomheten deres balansert målstyring? \*

- I svært liten grad 1  
 2  
 3  
 4  
 I svært stor grad 5

9. I hvilken grad har virksomheten implementert bærekraft i:

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
Visjoner *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategikart *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Strategiske mål eller måltall *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kritiske suksessfaktorer *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Handlingsplaner *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>


10. I hvilken grad har bærekraft blitt implementert på ulike nivåer i virksomheten:

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
Konsernnivå *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Divisjonsnivå *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avdelingsnivå *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Medarbeidernivå *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11. Får dere attestert bærekraftsrapportene fra en tredjepart? (For eksempel: revisor) \*

- Ja  
 Nei


11.5 Fra hvem får dere attestert bærekraftsrapportene? \*

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «11. Får dere attestert bærekraftsrapportene fra en tredjepart? (For eksempel: revisor)»

12. I hvilken grad benytter virksomheten deres balansert målstyring? \*


- I svært liten grad 1  
 2  
 3  
 4  
 I svært stor grad 5

13. I hvilken grad er du kjent med begrepet Bærekraftig balansert målstyring (Sustainability Balanced Scorecard)? \*

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «3», «2», «I svært stor grad 5» eller «4» er valgt i spørsmålet «12. I hvilken grad benytter virksomheten deres balansert målstyring?»


- I svært liten grad 1
- 2
- 3
- 4
- I svært stor grad 5

14. Hvor hørte du om begrepet Bærekraftig balansert målstyring? (Du kan velge flere alternativer) \*


 Dette elementet vises kun dersom alternativet «I svært stor grad 5», «4», «3» eller «2» er valgt i spørsmålet «13. I hvilken grad er du kjent med begrepet Bærekraftig balansert målstyring (Sustainability Balanced Scorecard)?»

- Konsulenter
- Seminarer/konferanser
- Bøker og/eller artikler
- Utdanningsprogrammer
- Internett
- Husker ikke
- Annet

14.5 Dersom du svarte annet, vennligst spesifiser her: \*

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «Annet» er valgt i spørsmålet «14. Hvor hørte du om begrepet Bærekraftig balansert målstyring? (Du kan velge flere alternativer)»

15. Har virksomheten implementert bærekraft i den balanserte målstyringen? \*

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «I svært stor grad 5», «4», «3» eller «2» er valgt i spørsmålet «13. I hvilken grad er du kjent med begrepet Bærekraftig balansert målstyring (Sustainability Balanced Scorecard)?»

- Bærekraft er fullstendig implementert
- Bærekraft er delvis implementert
- Vi vurderer å implementere bærekraft.

- Vi har bestemt å ikke implementere bærekraft
- Vi har ikke hatt en diskusjon angående implementering av bærekraft

16. Hvem var involvert i innføringen av bærekraft i den balanserte målstyringen? (Du kan velge flere alternativer). \*

**i** Dette elementet vises kun dersom alternativet «Bærekraft er delvis implementert» eller «Bærekraft er fullstendig implementert» er valgt i spørsmålet «15. Har virksomheten implementert bærekraft i den balanserte målstyringen?»

- Ledelsen
- Egen prosjektgruppe
- Andre ansatte
- Eksterne konsulenter
- Andre

16.5 Dersom du svarte andre, vennligst spesifiser her: \*

**i** Dette elementet vises kun dersom alternativet «Andre» er valgt i spørsmålet «16. Hvem var involvert i innføringen av bærekraft i den balanserte målstyringen? (Du kan velge flere alternativer).»

17. I en generell balansert målstyringsmodell opererer man i hovedsak med fire perspektiver; finansiell, kunde, interne prosesser og læring- og vekstperspektivet. Hvordan har dere inkludert bærekraft i deres balanserte målstyringsmodell? \*

**i** Dette elementet vises kun dersom alternativet «Bærekraft er delvis implementert» eller «Bærekraft er fullstendig implementert» er valgt i spørsmålet «15. Har virksomheten implementert bærekraft i den balanserte målstyringen?»

- Vi inkluderer bærekraft i våre eksisterende perspektiver
- Vi har bærekraft som et eget perspektiv i vår målstyringsmodell
- Vi rapporterer bærekraft separat fra vår målstyringsmodell

**i** Dette elementet vises kun dersom alternativet «Bærekraft er delvis implementert» eller «Bærekraft er fullstendig implementert» er valgt i spørsmålet «15. Har virksomheten implementert bærekraft i den balanserte målstyringen?»

18. I hvilken grad er du enig i følgende påstander?

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
Vi har implementert bærekraft fordi det kan øke lønnsomheten *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vi har implementert bærekraft fordi det er moralsk og etisk riktig *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Vi har implementert bærekraft fordi omgivelsene krever det \*

**i** Dette elementet vises kun dersom alternativet «Bærekraft er delvis implementert» eller «Bærekraft er fullstendig implementert» er valgt i spørsmålet «15. Har virksomheten implementert bærekraft i den balanserte målstyringen?»

### 19. I hvilken grad har følgende vært en utfordring ved implementeringen av bærekraft i målstyringsmodellen

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
Det er tid- og ressurskrevende *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Manglende forståelse for bærekraftsrapportering blant de ansatte *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Manglende engasjement fra enkeltpersoner i ledende stillinger i virksomheten *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Manglende pådriver som har sørget for tilstrekkelig fremdrift i implementeringsprosessen. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**i** Dette elementet vises kun dersom alternativet «Bærekraft er delvis implementert» eller «Bærekraft er fullstendig implementert» er valgt i spørsmålet «15. Har virksomheten implementert bærekraft i den balanserte målstyringen?»

### 20. I hvilken grad har bærekraft i målstyringsmodellen bidratt til følgende?

	I svært liten grad 1	2	3	4	I svært stor grad 5
Til en mer effektiv ressursutnyttelse *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Til høyere medarbeidertilfredshet *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Til høyere kundetilfredshet *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Til høyere kundetilstrømning *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Til høyere lønnsomhet *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21. Dersom du ønsker å motta de totale resultatene for denne undersøkelsen, vennligst fyll inn e-postadresse her:

# NSD NORSK SENTER FOR FORSKNINGSDATA

## NSD sin vurdering

### Prosjekttittel

I hvilken grad har bærekraft blitt en del av balansert målstyring

### Referansenummer

955764

### Registrert

06.01.2020 av Lars Hvoslef - lars.hvoslef@ntnu.no

### Behandlingsansvarlig institusjon

Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet NTNU / Fakultet for økonomi (ØK) / NTNU Handelshøyskolen

### Prosjektansvarlig (vitenskapelig ansatt/veileder eller stipendiat)

Terje Berg, terje.berg@ntnu.no, tlf: 73412427

### Type prosjekt

Studentprosjekt, masterstudium

### Kontaktinformasjon, student

Lars Hvoslef, lasrhvoslef@gmail.com, tlf: 95069341

### Prosjektperiode

06.01.2020 - 26.05.2020

### Status

27.05.2020 - Avsluttet

## Vurdering (1)

---

### 13.03.2020 - Vurdert anonym

Det er vår vurdering at det ikke skal behandles direkte eller indirekte opplysninger som kan identifisere enkeltpersoner i dette prosjektet, så fremt den gjennomføres i tråd med det som er dokumentert i meldeskjemaet den 13.03.2020 med vedlegg, samt i meldingsdialogen mellom innmelder og NSD. Prosjektet trenger derfor ikke en vurdering fra NSD.

### HVA MÅ DU GJØRE DERSOM DU LIKEVEL SKAL BEHANDLE PERSONOPPLYSNINGER?

Dersom prosjektopplegget endres og det likevel blir aktuelt å behandle personopplysninger må du melde dette til NSD ved å oppdatere meldeskjemaet. Vent på svar før du setter i gang med behandlingen av personopplysninger.

## **Forespørsel om kontaktinformasjon**

Til den det måtte angå,

Som en del av vår masteroppgave ved NTNU Handelshøyskolen ønsker vi de nærmeste dagene å sende ut en spørreundersøkelse, hvor formålet er å kartlegge utbredelse og bruk av bærekraft i økonomistyringen i mellomstore og store norske virksomheter. Vi har full forståelse for det kan være travle tider, men håper på svar.

For at studien skal være mulig å gjennomføre ønsker vi å komme i kontakt med en som kjenner til virksomhetens styring godt, for eksempel daglig leder, økonomisjef eller lignende. Vi hadde blitt svært takknemlige om du kunne svare på denne e-posten med mailadressen til en aktuell person i din virksomhet. Dersom din virksomhet er et datterselskap, vennligst ikke oppgi mailadressen til konsernledelsen.

Det vil ikke være mulig å spore data tilbake til deres virksomhet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket. Masteroppgaven er godkjent av NSD. Selve undersøkelsen vil ta mellom 5 og 10 minutter, avhengig av hvilke svar man gir.

Vi setter pris på ditt samarbeid. På forhånd takk!

Med vennlig hilsen

Jørgen Sund og Lars Hvoslef

Spørsmål sendes til:

[jorgsu@stud.ntnu.no](mailto:jorgsu@stud.ntnu.no)

## Hei!

Vi er masterstudenter ved NTNU Handelshøyskolen, og i forbindelse med vår masteroppgave utfører vi en spørreundersøkelse knyttet til bærekraft og økonomistyring. I dagens samfunn er det liten tvil om at fokuset på bærekraftig utvikling øker. I den forbindelse ønsker vi å sende ut et elektronisk spørreskjema til større norske virksomheter. Formålet med undersøkelsen er derfor å kartlegge utbredelse og bruk av bærekraft i økonomistyringen.

Vi håper at ditt foretak har anledning til å besvare en kort undersøkelse. Selve undersøkelsen vil ta mellom 5 og 10 minutter, avhengig av hvilke svar man gir. Det er derfor viktig at spørreskjemaet besvares av en som kjenner til virksomhetens styring godt, for eksempel daglig leder, økonomisjef eller lignende. Spørreundersøkelsen blir gjennomført gjennom Nettskjema, som er et godkjent verktøy for sikker datahåndtering utviklet av Universitetet i Oslo. Vi vil bare bruke opplysningene om virksomheten til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Videre, vil resultatene bli rapportert på et aggregert nivå. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket. Masteroppgaven er godkjent av NSD.

Alle som svarer på undersøkelsen vil få muligheten til å motta de totale resultatene. Dette gjøres ved skrive inn e-postadresse i siste spørsmål.

På forhånd tusen takk for at du tar deg tid til å svare på undersøkelsen.

Vennlig hilsen

Jørgen Sund og Lars Hvoslef

Vår veileder:

Terje Berg, førsteamanuensis, [terje.berg@ntnu.no](mailto:terje.berg@ntnu.no)

Spørsmål sendes til:

[jorgsu@stud.ntnu.no](mailto:jorgsu@stud.ntnu.no)



