

Master i økonomi & administrasjon

Økonomistyring 2012

Emil Melting & Øystein Tungen

2 uker all tid

Miljørapportering og lovverk

Har rapporteringspraksis utviklet seg etter endelig innføring av Norsk RegnskapsStandard 16 i 2007?

Trondheim, mai 2012



TØH

Høgskolen i Sør-Trøndelag
Biblioteket - TØH

Høgskolen i Sør-Trøndelag
Avdeling Trondheim økonomiske høyskole

Forord

Denne masteravhandlingen inngår som en avslutning på vårt masterstudium i økonomi og administrasjon ved Trondheim Økonomiske Høgskole våren 2012. Avhandlingen er en obligatorisk del av vår spesialisering i økonomistyring og har et omfang på 30 studiepoeng.

Vi har i denne avhandlingen tatt for oss rapporteringspraksis om indre og ytre miljø i årsberetningen hos selskap på Oslo Børs. Dette har vært et spennende tema hvor vi har fått bruk for de teoriene og kunnskapen vi har tilegnet oss i studietiden her ved TØH. Vi har også fått nyttig erfaring gjennom den prosessen det er å skrive en lengre avhandling.

En spesiell takk rettes til vår veileder Lars Fallan som har vært til stor hjelp og bidratt med sin kunnskap innenfor fagområdet. Vi vil også benytte anledningen til å takke stipendiat Even Fallan for nyttige og konstruktive innspill underveis i prosessen med oppgaven.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, 23. mai 2012

Emil Melting

Øystein Tungen

Sammendrag

Temaet for denne masteravhandlingen er miljørapportering i årsberetningen hos selskap på Oslo Børs. Formålet med oppgaven er å avdekke om det har vært endring i rapporteringspraksis etter innføring av en ny regnskapsstandard (NRS16) i 2007. Denne standarden skal være en veiledning til hva som skal og bør rapporteres i selskapenes årsberetning. På bakgrunn av overstående faktorer og noen avgrensninger formuleres følgende problemstilling:

“Har innføringen av NRS16 i 2007 endret rapporteringspraksis om indre og ytre miljø i årsberetningen hos selskap på Oslo Børs?”

For å svare på problemstillingen er det tatt utgangspunkt i interessenteori og legitimitetsteori. Interessenter har ulik påvirkningskraft overfor selskapene. Dette vil kunne være med på å farge rapporteringspraksis hos selskapene. Legitimitetsteorien predikerer selskapenes atferd på bakgrunn av hvordan de ønsker å bli oppfattet av samfunnet. Dette teoretiske grunnlaget gir utgangspunkt for å formulere hypoteser om rapporteringspraksis.

For å svare på hypotesene er det benyttet en kvantitativ undersøkelse. Utvalget består av 100 selskap notert på Oslo Børs. Det tas utgangspunkt i selskapenes rapportering av miljøinformasjon i årsberetningen for regnskapsårene 2006 og 2009. Undersøkelsen baserer seg på pålagte og frivillige krav som omtales i NRS16.

Avhandlingens resultat og konklusjon tyder på at det ikke har vært endring i rapporteringspraksis om indre miljø. Derimot har det vært en signifikant endring om ytre miljø. Den pålagte rapporteringen om indre og ytre miljø har ikke endret seg. Dette faller sammen med tidligere forskning på området. Det er gledelig at det innen frivillig rapportering om ytre miljø er en signifikant økning i mengden rapportering. Det er allikevel store forskjeller mellom selskapene. Store selskap rapporterer mer enn små selskap, mens ”forurensende” selskap rapporterer mer enn ”ikke-forurensende” selskap. Endringen i rapporteringspraksis er derimot ikke ulik for gruppene. Avhandlingen belyser at det er store problemer med å utforme en standard som selskap med ulike egenskaper vil adoptere i like stor grad.

Abstract

The theme of this thesis is environmental disclosure in annual reports for companies listed on Oslo Stock Exchange. The focus of the thesis is to establish whether there has been a shift in reporting practice after a new reporting standard (NRS16) was officially introduced in 2007. NRS16 is supposed to be a guide on how the environmental disclosure should be presented in the board of director's report. With this in mind, the main issue in this thesis is:

"Has the environmental reporting of the internal and external environment in the board of director's report made a shift after the introduction of NRS16 in 2007?"

The theoretical approaches to this matter are stakeholder theory and legitimacy theory. Stakeholder theory indicates that different stakeholders have different effects on company behavior. The reporting practice is again influenced by these powers. Legitimacy theory predicts that company behavior is influenced by how the company wants the society to see them. These two theoretical foundations make ground for expressing hypothesis about reporting practice.

To be able to speak about reporting practice as a whole, this thesis has a quantitative approach. The data material is gathered from 100 companies listed on Oslo Stock Exchange. The environmental disclosure is then examined at two different fiscal years, 2006 and 2009. This examination of environmental disclosure is based on how the NRS16 is formulated. The NRS16 is based on both mandatory and voluntary demands to environmental disclosure.

The study finds no shift within environmental reporting of the internal environment. There has been a positive shift in reporting practice regarding the external environment. The mandatory reporting is concluded as poor in 2006 and 2009 for both internal and external environment. The data in this thesis is showing us that voluntary reporting regarding the external environment is the reason for the total positive shift concerning the external environmental reporting.

Companies of a certain size are proving to report voluntary in bigger quantum than smaller companies. Large companies and "polluting" companies are not changing the reporting practice more than small companies and "non-polluting-companies, although they are adapting differently to the reporting standard. This proves that making a reporting standard for companies with different characteristics are very difficult.

Innholdsfortegnelse

1.0	Innledning	1
1.1	Bakgrunn for valg av problemstilling	1
1.2	Avgrensninger	3
1.3	Tidligere forskning	5
1.4	Lover og standarder	7
1.4.1	Regnskapsstandarder og Norsk Regnskapsstiftelse	7
1.4.2	Verdipapirhandelloven	8
1.4.3	Regnskapsloven	8
1.4.4	Norske RegnskapsStandard 16 (NRS16)	9
1.4.5	Norskregistrerte og utenlandskregistrerte selskap	9
1.5	CSR	10
1.5.1	CSR og utvikling av begrep	10
1.5.2	CSR i dag	13
2.0	Teori	14
2.1	Legitimitetsteori	14
2.1.1	Introduksjon og definisjoner	14
2.1.2	Strategisk og institusjonell legitimitet	15
2.1.3	Motiv for CSR og rapportering	16
2.1.4	Organisasjonens størrelse – en betingelsesvariabel	19
2.2	Interessenteori	21
2.2.1	Introduksjon og definisjoner	21
2.2.2	Klassifisering av interessenter	23
2.2.3	CSR og interessenteori	26
2.2.4	Kritikk mot interessenteorien	29
3.0	Metode	31
3.1	Vitenskapelig perspektiv	31
3.1.1	Logisk positivisme	32
3.1.2	Kritisk rasjonalisme	33
3.1.3	Kunnskapsbegrep	34
3.1.4	Vitenskapsteoretisk posisjonering	34

3.2	Valg av metode.....	35
3.2.1	Analyse av problemstilling	35
3.2.2	Undersøkelsesdesign.....	36
3.2.3	Valg av metodisk tilnærming.....	39
3.3	Datainnsamling.....	40
3.3.1	Utvalg.....	41
3.3.2	Operasjonalisering	42
3.3.3	Arbeidsmetode	45
3.4	Dataanalyse	46
3.5	Validitet.....	47
3.5.1	Begrepsvaliditet	48
3.5.2	Intern validitet.....	49
3.5.3	Ekstern validitet	50
3.5.4	Statistisk konklusjonsvaliditet	51
3.6	Reliabilitet	51
4.0	Resultater	53
4.1	H ₁ : Rapporteringens omfang og innhold i årsberetningen øker fra 2006 til 2009	53
4.1.1	Indre miljø.....	53
4.1.2	Ytre miljø.....	53
4.2	H ₂ : Den pålagte rapporteringen i årsberetningen øker fra 2006 til 2009	54
4.2.1	Indre miljø.....	54
4.2.2	Ytre miljø.....	55
4.3	H ₃ : Den frivillige rapporteringen om ytre miljø i årsberetningen øker fra 2006 til 2009	56
4.4	H ₄ : Endring i rapporteringens omfang og innhold i årsberetningen er ulik for store og små selskap	57
4.4.1	Indre miljø.....	58
4.4.2	Ytre miljø.....	58
4.5	H ₅ :Endring i rapporteringens omfang og innhold om ytre miljø i årsberetningen er ulik for forurensende og ikke-forurensende selskap	58
5.0	Analyse	60

5.1	H ₁ : Rapporteringens omfang og innhold i årsberetningen øker fra 2006 til 2009	60
5.2	H ₂ : Den pålagte rapporteringen i årsberetningen øker fra 2006 til 2009	63
5.3	H ₃ : Den frivillige rapporteringen om ytre miljø i årsberetningen øker fra 2006 til 2009	66
5.4	H ₄ : Endring i rapporteringens omfang og innhold i årsberetningen er ulik for store og små selskap	69
5.5	H ₅ : Endring i rapporteringens omfang og innhold om ytre miljø i årsberetningen er ulik for forurensende og ikke-forurensende selskap	72
6.0	Avslutning.....	75
6.1	Konklusjon	75
6.2	Videre forskning.....	76
	Referanseliste	77
	Vedlegg	i

Figurer

Figur 1-1: NRS16 som stimulus for rapportering	4
Figur 2-1: Interessentmodellen	23
Figur 3-1: NRS16 som stimulus for rapportering	39

Tabeller

Tabell 3-1: Fordeling av selskapene (størrelse og forurensing).....	45
Tabell 4-1: Endring i rapporteringens omfang og innhold indre miljø.....	53
Tabell 4-2: Endring i rapporteringens omfang og innhold ytre miljø.....	53
Tabell 4-3: Pålagte rapportering indre miljø.....	55
Tabell 4-4: Pålagte rapportering ytre miljø.....	56
Tabell 4-5: Frivillig rapportering ytre miljø	57
Tabell 4-6: Endring i rapporteringens omfang og innhold indre miljø, sortert på størrelse	58
Tabell 4-7: Endring i rapporteringens omfang og innhold ytre miljø, sortert på størrelse	58
Tabell 4-8: Endring i rapporteringens omfang og innhold ytre miljø, sortert på forurensing	59

Vedlegg

A.	Undersøkelsesmal.....	i
B.	Selskapsutvalg	v
C.	NRS16 (utdrag)	viii

1 Innledning

I dette kapittelet vil vi presentere problemstillingen vår, samt det empiriske feltet vi har foretatt undersøkelsen i. Først redegjør vi for hvorfor undersøkelsen er aktuell og interessant i forskningsøyemed. Deretter forklarer vi hvilke avgrensninger vi har foretatt i oppgaven. Vi har også valgt å redegjøre nærmere for noen gjeldende lovverk og standarder. Vi avslutter innledningen med å presentere Corporate Social Responsibility (CSR) som fenomen.

1.1 Bakgrunn for valg av problemstilling

Begrepet samfunnsansvar har blitt ett populært uttrykk blant selskap i dag. Det utarbeides eksterne rapporter og mange selskap har forstått at å fremstå som samfunnsansvarlig er sentralt i merkevarebyggingen. Dette er en sentral faktor for å oppnå økt inntjening, et godt arbeidsmiljø og fornøyde ansatte gir større forutsetninger for selskapet til å få mest mulig tilbake fra arbeidsstokken. Indre miljø (arbeidsmiljø) er en viktig faktor for svært mange arbeidstakere, og da er det naturlig at media også er opptatt av dette. Media fungerer som en vaktbikkje for hvordan selskap bedriver sin virksomhet. Det vil dermed være i selskapenes egeninteresse å fremstå som en ansvarlig aktør innenfor de ulike miljøområdene som samfunnet setter krav til. Selskap som påvirker miljøet negativt gjennom for eksempel forurensning, får ofte omtale i media – spesielt når det har vært hendelser eller ulykker knyttet til dette. Oljeutblåsing på boreriggen Deepwater Horizon i Mexico-gulven i 2010 førte til betydelig skade på dyreliv, kyst- og strandmiljø (Petroleumstilsynet, 2011). En rapport fra Petroleumstilsynet (2011) peker på en rekke forhold hvor det er tatt økonomiske snarveier som har gått på bekostning av sikkerheten. Dette setter et klart fokus på åpenhet fra selskap med virksomhet som kan skade miljøet.

Denne tragiske dødsulykken setter også økonomiske spor hos de involverte partene (Petroleumstilsynet, 2011). Kostnadene anslås å ligge i intervallet 200-400 milliarder NOK. Denne kostnaden dekkes ikke bare av de direkte involverte i boreriggen, men også av forsikringsselskap og samfunnet forøvrig. Det nevnes at tapet av omdømme er særdeles vanskelig å tallfeste. Ser en på endringen i markedsverdien, representert ved aksjekursen, sank den med over 50 % de to påfølgende månedene etter ulykken. Dette tilsvarer over 500 milliarder

NOK. Petroleumstilsynet (2011) peker på denne ulykken som en vekker for norsk oljeindustri, og mener at sikkerheten må tas på alvor både for selskapenes egeninteresse og for samfunnets skyld. Denne ulykken illustrerer hvor viktig det er at selskap har fokus på helse, miljø og sikkerhet, både internt og eksternt. I de siste årene har det blitt økt oppmerksomhet på disse faktorene. Lover, regler og regnskapsstandarder legger føringer på hvordan selskapene skal drive sin virksomhet. Det kreves at selskapene rapporterer hvordan de tar hensyn til miljøet. Årsrapportene og årsberetningene blir derfor sentrale med tanke på slik informasjon.

Andre skandaler som også kan nevnes i denne sammenhengen er ENRON (Kvaal, 2002) og WorldCom (DagensNæringsliv, 2002). Her var det ikke snakk om skader på ytre miljø, men avsløringer om triksing med regnskapstall som skulle komme selskapene økonomisk til gode. Begge selskapene strakk seg langt i å oppnå ulovlige økonomiske fordeler. Avsløringene førte til at selskapene tapte enormt med penger på grunn av et knust omdømme, noe som igjen førte til at ENRON gikk konkurs. Dette førte til et økt fokus på at selskap skal opptre som samfunnsmessig ansvarlige de påfølgende årene.

Bevisstgjøring rundt selskapenes arbeid med miljø, både internt og eksternt, er meget viktig. Rapportering rundt dette temaet skal ifølge norsk lov komme frem i selskapenes årsrapport (Regnskapsloven, 1998). Regnskapsloven har ikke endret seg siden den trådte i kraft i regnskapsåret 1999, selv om fokuset på miljøansvar har økt. I 2007 ble det innført en ny regnskapsstandard (NRS16) som skal sikre at rapportering rundt miljø skal inneholde visse minimumskrav (RegnskapsStiftelsen, 2010). Denne standarden kom allerede i 1999, men ble ikke endelig innført før i 2007.

En sentral aktør innenfor forskning på miljørapportering i Norge er ProSus (fra 2009 en del av Sintef Energy Research AS). Dette er et strategisk forskningsprogram som har til hensikt å bidra med ny kunnskap og formidling til støtte for en bedre realisering av nasjonale mål for bærekraftig utvikling. ProSus utførte en studie av kvaliteten i miljørapporteringen i årsberetningen hos de største selskapene i Norge for regnskapsåret 2004 (Vormedal & Ruud, 2009). Konklusjonen her var at den lovpålagte miljørapporteringen ikke var tilfredsstillende. Innenfor arbeidsmiljø og likestilling rapporterte kun halvparten av selskapene tilfredsstillende i 2004. For ytre miljø var resultatet enda mer nedslående: kun 10 % rapporterte tilfredsstillende på dette området. Artikkelen peker på ordlyden i lovteksten som en av årsakene til dette. Det er

vage krav som kan gi ”smutthull” for selskapene. En annen mulig forklaring er at rapporteringen ikke følges tilstrekkelig opp av norske myndigheter.

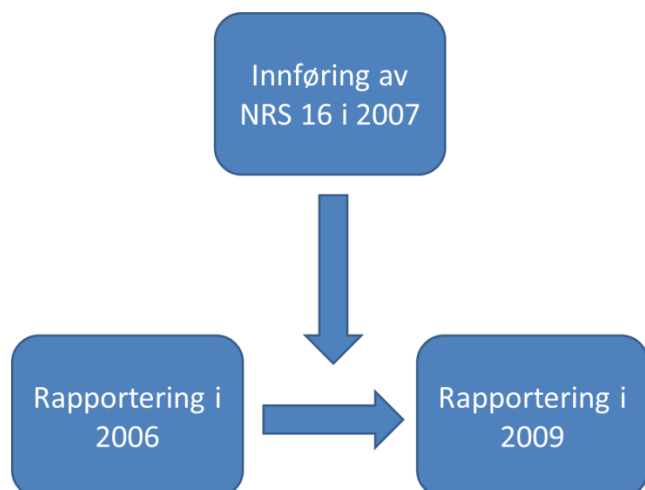
Den siste av flere rapporter om miljørapportering fra ProSus danner grunnlaget for hvordan vi ønsker å tilnærme oss temaet. Vi ønsker å se på om det har vært noen endring i rapporteringspraksis innenfor miljørapportering og vil knytte dette opp mot lovverket. Vi vil se på om innføringen av regnskapsstandarden for årsberetningen (NRS16) har påvirket rapporteringspraksis. Dette resulterer i følgende problemstilling:

“Har innføringen av NRS16 i 2007 endret rapporteringspraksis om indre og ytre miljø i årsberetningen hos selskap på Oslo Børs?”

1.2 Avgrensninger

For å tilnærme oss temaet er det foretatt en del avgrensninger. For det første har vi definert hvilke selskap vi ønsker å undersøke. Vi velger å ta utgangspunkt i selskap notert på Oslo Børs (vedlegg B). Disse forholder seg til det samme regelverket, samtidig som de har posisjonert seg på en felles markedsplass med krav til informasjon for investorer. Oppgavens begrensninger er diskutert ytterligere i kapittel 3.3.1.

Med rapporteringspraksis mener vi hva som rapporteres og mengden av det som rapporteres. Vi forholder oss til omfanget og innholdet i miljørapporteringen. Vi kan dermed si noe om endring i rapportering og hvilke områder som forandrer seg innenfor indre og ytre miljø. For å måle rapporteringspraksis er det naturlig å ta utgangspunkt i eksisterende lovverk som omhandler miljørapportering. Regnskapsloven er uendret siden regnskapsåret 1999. I 1999 ble NRS16 innført som en midlertidig standard med mer utfyllende informasjon til hva som skal rapporteres i årsberetningen. NRS16 ble ikke endelig innført før i 2007. Denne standarden har vi brukt som mal for hva som skal og bør rapporteres innenfor miljøområdet. For å måle endring i rapporteringspraksis virker det naturlig å velge et år før og et år etter endelig innføring av NRS16. Valget falt på årene 2006 og 2009. 2006 ble valgt fordi dette var det siste året før standarden gikk fra statusen ”anbefalt fulgt” til ”skal følges”. Siden selskapene hadde hatt noe tid til å tilpasse seg standarden fra 1999 til 2006, mener vi det er rimelig å se på endringen noen år etter innføringen i 2007. NRS16 vil derfor fungere som en stimulus for endring av rapporteringspraksis. Dette kan illustreres i følgende figur:



Figur 1-1: NRS16 som stimulus for rapportering

ProSus-rapporten fra regnskapsåret 2004 (Vormedal & Ruud, 2009) velger å se på kvaliteten i rapporteringen. Dette gir en viss grad av subjektivitet i undersøkelsen. Denne subjektiviteten ønsker vi å redusere. For å belyse endringen i rapporteringspraksis har vi derfor tatt utgangspunkt i om det rapporteres eller ikke rapporteres om de aktuelle kravene i NRS16. Vi har fokusert miljørapporteringen til å omhandle indre miljø (arbeidsmiljø) og ytre miljø. Vi har valgt å utelate opplysninger om likestilling og diskriminering. Dette ble gjort for å gjøre datainnsamlingen og analysen overkommelig ut ifra de tilgjengelige ressursene vi har for denne oppgaven.

Når det gjelder miljørapportering er det en rekke selskap som henviser til sine hjemmesider og andre eksterne miljørapporter. NRS16 omtaler slik rapportering som positiv men ikke som noe krav eller anbefaling. Vi har besluttet at vi vil se bort fra denne type rapportering. Årsaken til dette er at styret i selskapet må stille seg bak informasjon gitt i årsberetningen. Dette er ikke tilfelle i eksterne rapporter eller på selskapenes hjemmeside. Dermed undersøkes kun miljørapportering i årsberetningen. Det er tatt med en variabel som fanger opp hvorvidt det nevnes andre kilder til miljøinformasjon i årsberetningen og om styret stiller seg bak denne rapporteringen. Dette for å skille mellom de som rapporterer om annen ekstern miljørapportering (hjemmesider, eksterne miljørapporter og andre steder i årsrapportene), og de som ikke rapporterer om det i det hele tatt.

1.3 Tidligere forskning

De siste 10-15 årene har fenomenet CSR og miljørapportering fått økt oppmerksomhet, noe som også har ført til hyppigere forskning rundt temaet. Det er i hovedsak Norge, Sverige, Danmark og Australia som har innført krav om hva miljørapportering i årsberetningen skal inneholde. Dette har ført til at det er i disse landene forskningen på temaet har vært mest utbredt. Vår inspirasjon til denne oppgaven ble først og fremst hentet fra en av ProSus sine rapporter (Vormedal & Ruud, 2009). ProSus har vært ledende innen forskning på miljørapportering i Norge. Her har en blant annet forsket på miljørapportering blant de 100 største selskapene i Norge. Disse forskningsprosjektene ser i hovedsak på miljørapporteringen opp mot Regnskapsloven av 1998 og oppfyllelse av denne. De bruker i disse undersøkelsene en 5-trinnskala til å vurdere kvaliteten på informasjonen. Resultatene viser hovedsakelig en negativ utvikling innen antall selskap som kan karakteriseres som "lovlydige" innenfor miljørapportering om ytre miljø. De tidligste rapportene fra 2000 (Ruud & Larsen, 2002) og 2001 (Ruud & Larsen, 2003) viste de beste resultatene, men her skal det legges til at det ble lagt til en mildere fortolkningsform enn i tilsvarende rapporter for 2003 (Gjøølberg & Jelstad, 2004) og 2004 (Vormedal & Ruud, 2009). I tillegg ble det tatt høyde for henvisninger til ekstern rapportering her. Hovedfunnene som ble gjort av ProSus viser blant annet at antall "lovlydige" selskap var fra 10 % til 16 % (ved streng fortolkning) og fra 22 % til 35 % (ved mild fortolkning).

I 2003 og 2004 ble rapportering om indre miljø (arbeidsmiljø) og likestilling også vurdert. Her var antallet som rapporterte tilfredsstillende 66 % i 2003 og 53 % i 2004. Hovedkonklusjonen fra ProSus-rapportene var altså at det var en negativ trend i miljørapporteringen i løpet av disse årene.

Fallan & Fallan (2009) studerte norske foretak i årene 1987-2005. Hovedfunnene her var at lovendringer i regnskapsårene 1989 og 1999 førte til en signifikant vekst i obligatorisk rapportering i årene etter lovendringen. Foretak med "forurensende" virksomhet rapporterte signifikant større volum miljøinformasjon og signifikant flere miljøkategorier enn andre foretak (Fallan & Fallan, 2009). En av konklusjonene her var at man ikke trenger mer lovregulering, men mer håndheving av reglene/kontroll av informasjonsinnholdet.

Öster, Sjöholm & Möller (2006) så i sin studie på hvilken miljøinformasjon selskapene ved Stockholm Børs rapporterte om. De koblet miljøinformasjonen opp mot Global Reporting Initiative (GRI). Dette er et internasjonalt nettverk av ulike selskap, arbeidstakerorganisasjoner, frivillige organisasjoner med flere som er tilknyttet FNs miljøprogram UNEP. GRI sitt formål er at rapportering av økonomiske, miljømessige og sosiale resultater skal bli like utbredt som vanlig finansiell rapportering er i dag (GlobalReportingInitiative, 2012). I denne studien fant de at 14 av 53 selskap på Stockholm Børs følger GRI (Öster et al., 2006).

Brammer & Pavelin (2008) undersøkte kvaliteten på miljørapporteringen hos 450 selskap i Storbritannia. De fant en signifikant sammenheng mellom størrelse på selskapet og kvalitet på miljørapporteringen. I tillegg fant de en sammenheng mellom bransje og rapportering ved at de påviste at en rapporterte kvalitetsmessig bedre i bransjer der en var nært knyttet til “environmental concerns”. Deres tredje variabel, som var sammenheng mellom medieeksponering og kvalitet på rapportering, ga imidlertid ingen klare sammenhenger (Brammer & Pavelin, 2008).

Campbell (2003) samlet inn data fra årene 1974-2000 og fant ulik rapporteringspraksis mellom de ulike sektorene. Hans resultater viste at sektorer som “petro-chemical”, “chemical” og “cement/aggregate” rapporterte mer utfyllende enn sektorene “retail” og “brewing”. Han hevdet her at funnene bekrefter legitimitetsteoriens synspunkter om at de sektorene som forurenser mest også er de som rapporterer mest utfyllende innen miljørapportering (Campbell, 2003).

Halme & Huse (1997) foretok en undersøkelse av de 140 største selskapene i Skandinavia for regnskapsåret 1992. De fant at det ikke var noen signifikante korrelasjoner mellom miljørapporteringen og selskapsstørrelse, men at store selskap tenderte til å rapportere mer utfyllende enn de små (men ikke kvalitetsmessig bedre). De fant imidlertid en høy korrelasjon mellom rapportering og bransje (Halme & Huse, 1997).

O'Donovan (2000) fant ut at negativ medieoppmerksomhet førte til en økning i miljørapporteringen. Her konkluderer han med at miljørapporteringen er formulert som et svar på tiltale eller som en måte å lette offentlig press på (O'Donovan, 2000). Dette henger også sammen med resultatene i en annen undersøkelse (Brown & Deegan, 1999).

Gray et al. (2001) derimot, foretok en undersøkelse blant de 100 største selskapene i Storbritannia og fant ikke noe “stabilt forhold” mellom størrelse på selskap og rapportering (Gray et al., 2001).

1.4 Lover og standarder

1.4.1 Regnskapsstandarder og Norsk Regnskapsstiftelse

En regnskapsstandard er ikke lovpålagt, men fungerer som en pekepinn og veiledning for hvordan et regnskap bør settes opp. Det er Norsk RegnskapsStiftelse som utgir de ulike standardene og deres uttalte formål er:

å utarbeide og utgi regnskapsstandarder, fortolke prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder og være aktiv kunnskapsformidler om nasjonale og internasjonale standarder innen regnskap og bokføring (RegnskapsStiftelsen, 2011b)

Bak Norsk RegnskapsStiftelse står følgende organisasjoner: Den Norske Revisorforening (DnR), Handelshøyskolen BI, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Norges Handelshøyskole (NHH), Norske Finansanalytikerens Forening (NFF), Econa, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) og Oslo Børs (RegnskapsStiftelsen, 2011c). Vi skiller ofte mellom to typer standarder som legger føringer på praksisen; foreløpig og endelig regnskapsstandard.

*En **foreløpig** regnskapsstandard fastsettes på grunnlag av et høringsutkast og mottatte høringskommentarer. En foreløpig standard anbefales fulgt. Nye foreløpige standarder omgjøres til endelige standarder etter at de har virket i et regnskapsår, med mindre det avdekkes forhold som medfører behov for endring av standarden (Regnskapsstandardstyret, 2011).*

*En **endelig** regnskapsstandard fastsettes når det er vunnet praktiske erfaringer med anvendelse av en foreløpig standard. En endelig regnskapsstandard skal følges (RegnskapsStiftelsen, 2011a).*

I tillegg utgis det veiledninger:

Regnskapsstandardstyret (RSS) utgir veiledninger. Gjennom veiledninger søker NRS (Norsk RegnskapsStandard) å oppnå økt forståelse for hvordan regnskapslovens grunnleggende prinsipper kommer til anvendelse og større grad av ensartet praksis. Veiledninger kan også gi

uttrykk for hvordan NRS mener lover bør fortolkes i forbindelse med utarbeidelsen av årsregnskap eller hvordan NRS mener forutsetninger bør fastsettes (RegnskapsStiftelsen, 2011d).

Det er videre to lover som er viktig å se nærmere på i forbindelse med vår problemstilling. Dette er Verdipapirhandelloven av 2007 og Regnskapsloven av 1998.

1.4.2 Verdipapirhandelloven

Børsnoterte selskap er underlagt Verdipapirhandelloven av 2007 der lovens formål ifølge §1-1 er “å legge til rette for sikker, ordnet og effektiv handel i finansielle instrumenter” (Verdipapirhandelloven, 2007).

Verdipapirhandelloven §2-2 1.ledd og §2.2 2.ledd definerer henholdsvis hva som menes med finansielle instrumenter og omsettelige verdipapirer.

I Verdipapirhandelloven §5-5 under del II, “Periodisk informasjonsplikt mv.”, stilles det krav om at en skal utarbeide årsrapport. Verdipapirhandelloven §5-5 2.ledd punkt 2 sier at denne årsrapporten skal inneholde en årsberetning. Under Verdipapirhandelloven §5-5 6.ledd står det videre at “årsberetningen skal utarbeides etter Regnskapslovens §3-3a” (Verdipapirhandelloven, 2007).

1.4.3 Regnskapsloven

En regnskapsstandard går aldri foran lovverket, men fungerer som en veiledning på hvordan en skal tolke det eksisterende lovverket. Den overordnede loven for NRS16 er først og fremst Regnskapsloven av 1998 og spesielt §3 som omhandler årsregnskap og årsberetning.

Regnskapslovens §3-1 1.ledd med tittel “plikt til å utarbeide årsregnskap og årsberetning” lyder som følger:

Regnskapspliktige (se regnskapslovens §1-2, herunder blant annet aksjeselskap og allmennaksjeselskap) skal for hvert regnskapsår utarbeide årsregnskap og årsberetning i samsvar med bestemmelsene i denne lov. Årsregnskapet og årsberetningen skal fastsettes senest seks måneder etter regnskapsårets slutt (Regnskapsloven, 1998).

Definisjon på regnskapspliktige finner vi i Regnskapslovens §1-2 hvor blant annet aksjeselskap og allmennaksjeselskap er oppført.

Den viktigste paragrafen for oss er Regnskapslovens §3-3a, og er den paragrafen som NRS16 i hovedsak er bygget på. Den omhandler hva som skal være av innhold i årsberetningen for de selskap som regnes som store selskap. Regnskapslovens §1-5 punkt 2 definerer for øvrig alle børsnoterte selskap som “ikke små selskap”. Regnskapslovens §3-3a 9.ledd sier blant annet følgende:

Det skal gis opplysninger om arbeidsmiljøet og en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. Det skal opplyses særskilt om skader og ulykker. Regnskapspliktige som i regnskapsåret har sysselsatt minst 5 årsverk, skal i tillegg opplyse særskilt om sykefravær (Regnskapsloven, 1998).

I Regnskapslovens §3-3a 12.ledd lyder lovteksten som følger:

Det skal gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Det skal opplyses hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger (Regnskapsloven, 1998).

1.4.4 Norske RegnskapsStandard 16 (NRS16)

NRS16 er en forkortelse for Norsk RegnskapsStandard nummer 16 og har tittelen “Årsberetning”. Denne regnskapsstandarden ble første gang foreslått i november 1999, men ikke endelig vedtatt før i september 2007. Siden da er den blitt revidert flere ganger uten at dette har noen betydning for vår oppgave. Den antatt viktigste revideringen er at en fra regnskapsåret 2009 må gi opplysninger om likestilling i selskapet. Vi har som nevnt tidligere valgt ikke å fokusere på likestilling i vår oppgave.

1.4.5 Norskregistrerte og utenlandskregistrerte selskap

På Oslo Børs er det registrert både norske og utenlandske selskap. Norske selskap må forholde seg til direkte til norsk lovgivning mens de utenlandskregistrert har andre lover og regler å forholde seg til. Det har hittil ikke vært mulig å få til felles regnskapsregler på tvers av landegrensene selv om globaliseringen øker. Globaliseringen gjør også at en kommersiell aktør som Oslo Børs må ta hensyn til de ulike regnskapsreglene som gjelder for selskap registrert i

ulike land. I Børsforskriften (2007) fremgår minimumskravene for at ett selskap kan børsnotere sine aksjer. Her står det blant annet at selskapene må ha offentligjort regnskap i henhold til regnskapslovgivningen de tre siste årene før notering. Det åpnes likevel opp for å gjøre unntak dersom investorene antas å ha tilgang til tilstrekkelige opplysninger (Børsforskriften, 2007). I vårt utvalg har vi 10 utenlandskregistrerte selskap. Disse må ta hensyn til interessenter i flere land. Oslo Børs forplikter seg uansett til å garantere for at selskapenes rapportering er tilfredsstillende i forhold til investorene. Dette er også intensjonen med innføringen av NRS16. Oslo Børs er som nevnt en av aktørene bak Norsk RegnskapsStiftelse som utformer regnskapsstandardene.

1.5 CSR

I vår oppgave ser vi spesifikt på om selskapenes rapportering om indre og ytre miljø har endret seg etter at NRS16 har blitt innført. Indre og ytre miljø er en del av begrepet Corporate Social Responsibility (CSR), som på norsk oversettes til “selskapenes samfunnsansvar”. Vi har derfor valgt å se nærmere på dette begrepet, og hva dette innebærer. Først har vi valgt å si litt om hvordan begrepet oppstod og dets videre utvikling i siste halvdel av 1900-tallet. Deretter har vi sagt noe om hvilken betydning begrepet har i dag.

1.5.1 CSR og utvikling av begrep

Det moderne CSR-begrepet ble introdusert første gang av Bowen (1953) i boken “Social Responsibilities of the Businessman”. Bowen definerte her selskapenes samfunnsansvar på følgende måte: “it refers to the obligations of businessmen to pursue those policies, to make those decisions, or to follow those lines of action, which are desirable in terms of the objectives and the values of our society” (Bowen, 1953 gjengitt etter Carroll, 1999:270).

Hans oppfatning var her at selskapsledere har et moralsk ansvar for samfunnet som overgår hensynet til egen profitt. Siden Bowen vektlegger eiernes samfunnsansvar og ikke selskapenes samfunnsansvar som helhet, mener imidlertid Meling og Jensen (2002) at Bowens synspunkter i større grad dreier seg om Social Responsibility (Meling & Jenssen, 2002).

Utover 1960-tallet ble Bowens definisjon utvidet gjennom personer som Davis (1960) og McGuire (1963). Førstnevnte argumenterte for at CSR var den delen av selskapsledelsens

beslutninger som går ut over organisasjonens direkte økonomiske eller tekniske interesser (Davis, 1960 gjengitt etter Carroll, 1999). Sistnevnte presiserte at organisasjoner må vise interesse i politikk, undervisning og samfunn (McGuire, 1963 gjengitt etter Carroll, 1999).

På 1970-tallet skjedde det sentrale endringer innen selskapenes eierstrukturer og mange selskap gikk fra å være tradisjonelle familiebedrifter til å bli eid av flere eksterne aksjonærer uten egeninteresser i selskapet. Med denne utviklingen oppstod det en økende kritikk mot CSR-konseptet som var blitt utviklet. En begynte her å snakke om et gjensidig avhengighetsforhold mellom samfunn og selskap. Friedman var en av de mest sentrale kritikerne til denne tankegangen. Han argumenterte allerede i 1962 i boken "Capitalism and Freedom" at selskaps eneste samfunnsansvar var å maksimere profitten til eierne:

...there is one and only one social responsibility of business – to use its resources and engage in activities designed to increase its profits so long as it stays within the rules of the game, which is to say, engages in open and free competition without deception or fraud (Friedman, 1962:133).

Ifølge Friedman ville pengegaver til veldedige formål rett og slett være å stjele penger som tilhører andre; enten vil aksjeeierne få mindre utbytte, konsumentene/forbrukerne få dyrere varer og tjenester, eller bedriftens egne ansatte få lavere lønninger (Friedman, 1970). Han oppfordret bedrifter til å tjene mest mulig penger slik at samfunnet skulle få størst mulig gevinst.

Friedmans synspunkter får støtte av Johnson (1971). Han argumenterer for at virksomheter tar samfunnsansvar kun for å øke profitten, som kan ses på som en langsiktig profittmaksimering for selskapet (Johnson, 1971).

For å forklare hva CSR-begrepet inneholder må en se det i sammenheng med det som kalles Corporate Governance (CG) som tradisjonelt har hatt mer aksept blant akademikere. OECD har definert Corporate Governance på følgende måte:

a set of relationships between a company's management, its board, its shareholders and other stakeholders. Corporate Governance also provides the structure through which the objectives of the company are set, and the means of attaining those objectives and monitoring performance are determined" (OECD, 2004:11).

Corporate Governance fokuserer blant annet på de interessekonflikter som kan oppstå når en har et skille mellom eier av selskapet, og de som styrer den daglige driften. Dette var også noe den

kjente økonomen Adam Smith påpekte i sin kjente bok “The Wealth of Nations” allerede i 1776 (Smith, 1776 gjengitt etter Fama & Jensen, 1983). Dette ledelsesspørsmålet har stadig vært oppe til diskusjon, og har i nyere tid inkludert problemene rundt å sikre at ledelsen tar de rette beslutningene, ikke kun for eierne, men også for “arbeidere, leverandører, kunder og samtidig tilfredsstillende allmennheten” (Mason, 1958 gjengitt etter Williamson, 1984:1198-1199). Dette representerer grunnlaget i CSR, og samtidig skillet mellom CSR og Corporate Governance. Mens Corporate Governance fokuserer på forholdet mellom eierne og ledelsen, fokuserer CSR på selskapenes relasjoner til alle interessentene. CSR blir derfor ofte sett på som en slags utvidet versjon av Corporate Governance.

Utover 70- og 80-tallet ble det foretatt flere forskningsprosjekt innen CSR som fagfelt. Bowman & Haire (1975) forsøkte i sin forskning å fastslå i hvor stor grad selskap var engasjert i CSR ved å kategorisere ulike fenomen gjennom selskapenes årsrapporter (Bowman & Haire, 1975 gjengitt etter Carroll, 1999:280). Abbott & Monsen (1979) valgte i sin undersøkelse av Fortune 500-selskapene å anvende noenlunde samme fremgangsmåte. Deres mål var å utvikle en skala for selskapets involveringsgrad innenfor spørsmål av samfunnsansvarlige art (Abbott & Monsen, 1979 gjengitt etter Carroll, 1999:281).

En annen interessant vinkling hadde Cochran & Wood (1984) som så på forholdet mellom CSR og lønnsomhet; “kan organisasjoner som tar samfunnsansvar også være lønnsomme organisasjoner?” (Cochran & Wood, 1984). Lønnsomhet blir her målt etter investorers avkastning og regnskapsmessig avkastning. De benytter seg av en omdømmeindeks for å måle CSR, for deretter å anvende en regresjonsmodell med variabler som har betydning for å kunne måle finansiell lønnsomhet av CSR. Konklusjonen deres var at det ikke var sammenheng (ingen korrelasjon) mellom CSR og finansiell lønnsomhet (Cochran & Wood, 1984).

Noen år senere argumenterte Carroll (1991) i en artikkel for at det var en klar relasjon mellom CSR og interessenteori. Han uttalte blant annet at: “...there is a natural fit between the idea of corporate responsibility and an organization`s stakeholders” (Carroll, 1991:43) og argumenterte deretter for at begrepet “social” i CSR kunne ses på som en vag definisjon på hvem organisasjonen hadde forpliktelser til. Dermed mente han at interessenteorien i større grad kunne knyttes direkte til CSR enn hva den tidligere hadde gjort. Carroll (1991) mente her at en lettere kunne identifisere de personer eller grupper organisasjonen hadde forpliktelser overfor

innen CSR-relaterte aktiviteter og gjøremål (Carroll, 1991). Interessentteorien er en sentral teori som vi kommer til å anvende videre i oppgaven og blir tatt opp i kapittel 2.2.

1.5.2 CSR i dag

I dag er CSR et kjent begrep som har fått allmenn aksept både i forskningsmiljø og i næringslivet generelt. Selve innholdet i begrepet er det derimot ikke full enighet om. Begrepet varierer i innhold mellom ulike land fordi de ofte har forskjellige verdier, normer og lovkrav. Dette har blant annet ført til at det har oppstått ulike forgreininger av begrepet. Eksempler på slike forgreininger er “corporate responsibility”, “corporate ethics”, “corporate citizenship”, “corporate accountability” og “sustainability”. Disse har til felles at de kombinerer bedriftsøkonomisk vekst med ivaretagelse av samfunn.

Siden det ennå ikke er en fullstendig enighet om hva CSR-begrepet bør inneholde, har en heller ikke kommet frem til en universell definisjon på CSR. NHO definerer CSR som:

“Samfunnsansvar – CSR – handler om hvordan verdier skapers, og hvordan bedriften påvirker mennesker, miljø og samfunn” (NHO, 2011). Denne definisjonen er for så vidt god, men for at en skal kunne klare å operasjonalisere den må definisjonen være mer spesifikk. Vi foretrekker derfor definisjonen til van Dongen (2006) som lyder som følger:

Corporate Social Responsibility is a concept dealing with the responsibilities organizations have towards society now and in the future, in which they deal with their stakeholders beyond legal obligations, and create a healthy balance between people, planet and profit (Van Dongen, 2006:3).

Denne definisjonen beskriver i større grad CSR da den viser til at en skal utøve samfunnsansvar utover de lovpålagte kravene fastsatt av myndighetene. Samtidig sier den også noe om det å vise samfunnsansvar for fremtidige generasjoner. Dette henger sammen med Brundtland-kommisjonens rapport “Our Common Future” sin beskrivelse av begrepet bærekraftig utvikling: “sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs” (WCED, 1987:41).

2 Teori

I denne delen presenteres to teorier som skal benyttes i analyse av undersøkelsens resultater. Disse er legitimitetsteori og interessenteori. Teoriene introduseres ved å definere begrepene. Her har vi forsøkt å komme med flere definisjoner for å belyse at det nødvendigvis ikke er en bestemt definisjon som gjelder. Deretter presenteres hovedpoengene innenfor retningen. Det har vært viktig for oss å vise hvorfor teoriene har en sammenheng med CSR og rapporteringspraksis. Ut ifra denne sammenhengen er det utformet hypoteser som skal testes.

2.1 Legitimitetsteori

2.1.1 Introduksjon og definisjoner

Det finnes flere definisjoner på legitimitet. En av de første til å komme med en definisjon var Parsons i 1960: “appraisal of action in terms of shared or common values in the context of the involvement of the action in the social system” (Parsons, 1960 gjengitt etter Dowling & Pfeffer, 1975:123). Senere har definisjonen av legitimitet blitt noe endret, og Suchman (1995) er den forfatteren som ofte har blitt sitert når en skal definere legitimitet. Suchmans definisjon på legitimitet er: “a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed systems of norms, values, beliefs, and definitions” (Suchman, 1995:574).

Det er samfunnet selv som bedømmer om en organisasjon oppnår legitimitet, og det er derfor viktig å gå ut med tilstrekkelig informasjon for at samfunnet skal kunne bedømme om organisasjonen er en god “samfunnsborger” (Suchman, 1995). Dette gir også støtte til forestillingen om at det finnes forpliktelser som ikke omfattes av loven, men som organisasjoner må gi samfunnet for å oppnå retten til å eksistere (Woodward et al., 1996). Med støtte fra blant andre Gibbins et al. (1990) og Watson et al. (2002), mener Broberg et.al (2009) at for den individuelle organisasjonen vil transparens av organisasjonen føre til bedre resultat, lavere kapitalkostnader og økt tilbøyelighet til å investere i selskapet (Broberg et al., 2009). Dette stemmer godt overens med hva Suchman (1995) mener om at legitimering påvirker hvordan mennesker oppfører seg mot en organisasjon uten engang å forstå den fullt ut. Han mener at

omverdenen oppfatter en legitim organisasjon som mer verdig, meningsfull, forutsigbar og troverdig (Suchman, 1995).

Legitimitetsteorien bygger på interessentenes oppfatning av virksomheten, noe som tilsier at den hele tiden må drive med aktiviteter som oppfattes som legitime av samfunnet. Det er samfunnet som tildeler virksomheten legitimitet og som godkjenner og aksepterer virksomhetens handlinger (Andersson & Bergquist, 2003). Ved at virksomhetens handlinger og standpunkt er i samsvar med samfunnets forventninger, oppstår det en form for en sosial kontrakt mellom partene. Denne er konstruert ut fra de gjeldende lover, normer, holdninger og verdier som samfunnet på et gitt tidspunkt uttrykker (Deegan & Blomquist, 2006:133-134). I denne sammenheng må det påpekes at disse ikke er statiske og dermed kan endre seg over tid.

Organisasjonens legitimitet avhenger derfor av at den sosiale kontrakten overholdes, og brudd på denne vil føre til sanksjoner og restriksjoner fra samfunnet. Virksomheten kan også påvirke sin egen legitimitet gjennom å tilpasse seg samfunnets forventninger ved å endre atferd eller ved å manipulere sin egen stilling slik at samfunnet oppfatter de som legitime (selv om de egentlig ikke er det). Ved å fremstå som transparent og oppriktig, samt å operasjonalisere de rette oppgaver med tanke på å tilfredsstille interessentene, vil en kunne oppnå høy grad av legitimitet.

2.1.2 Strategisk og institusjonell legitimitet

Litteraturen innenfor legitimitetsteori har tradisjonelt vært inndelt i to; en strategisk og en institusjonell (Suchman, 1995).

Strategisk legitimitetsteori skildrer konsekvent legitimitet som en operasjonell ressurs som organisasjoner bruker – ofte konkurransemessig – i deres kulturelle omgivelser og at de arbeider i jakten på sine mål (Dowling & Pfeffer, 1975). Dette synet kan sammenlignes med det økonomiske perspektivet beskrevet senere i kapittel 2.1.3. Den strategiske tilnærmingen er en form for et instrumentelt syn, der forskerne med dette perspektivet antar at ledere har et høyt nivå av kontroll av legitimeringsprosessen. I følge dette synet er legitimering målrettet, kalkulert og stadig opposisjonell (Suchman, 1995). I denne undersøkelsen vil strategisk legitimitet komme til syne ved at selskapene ønsker å opptre som samfunnsansvarlige. Det antas en sammenheng mellom høy legitimitet og økt inntjening. Sammen med det økonomiske perspektivet som

presenteres i kapittel 2.1.3, kan det dermed argumenteres for at økt rapportering fører til økt legitimitet. Dette danner grunnlaget for følgende hypotese:

H₁: Rapporteringens omfang og innhold i årsberetningen øker fra 2006 til 2009

Institusjonell legitimitetsteori skildrer legitimitet som et sett av konstituerende antakelser. Organisasjonens omgivelser definerer og bestemmer hvordan organisasjoner er oppbygd, hvordan de drives og hvordan de forstås og evalueres. Innenfor denne tradisjonen er legitimering og institusjonalisering synonymmer (Suchman, 1995).

Isomorfisme er et sentralt begrep innen institusjonell legitimitetsteori. Ordet kommer fra gresk og betyr “lik form”, og vil i denne sammenheng si at organisasjoner (selskap) blir mer homogene og lik hverandre (Meyer & Rowan, 1977). Dette fordi selskapene velger en organisasjonsform og et styringssystem ut ifra det anses som riktig å gjøre i det rådende institusjonaliserte regimet. Dette kan blant annet gjøres gjennom å imitere andre organisasjoner (selskap) (DiMaggio & Powell, 1983). For vår undersøkelse vil isomorfisme kunne komme til syne ved at selskapene opererer med lik rapporteringsform og praksis.

Suchman (1995) illustrerer videre forskjellen på et strategisk og et institusjonelt perspektiv i følgende setning: “...with strategic-theorists adopting the viewpoint of organizational managers looking “out”, whereas institutional theorists adopt the viewpoint of society looking “in” (Suchman, 1995:577)

Suchman (1995) argumenter videre for at organisasjoner i den virkelige verden møter både strategiske utfordringer og institusjonelt press, og at det derfor er viktig å innlemme dette dualistiske synet i et større bilde som oppsummerer begge måtene legitimitet opptrer på; en manipulerende ressurs og en ta-for-gitt holdning.

2.1.3 Motiv for CSR og rapportering

Selskap kan ha ulike motiv for å involvere seg i CSR. Vi velger derfor å se nærmere på hva som driver CSR-utviklingen, og hvilke årsaker selskap kan ha for å engasjere seg i CSR-arbeid og miljørapportering. Her argumenteres det ut ifra et legitimitetsperspektiv. Ifølge Werther & Chandler (2006) er det tre argumenter som taler for hvorfor bedrifter bør involvere seg i CSR:

Det første argumentet er *moralsk rettet*. Dersom vi ser bort fra frivillige og ideelle organisasjoner er det profitt som er viktigst for de aller fleste organisasjoner da denne danner grunnlag for eksistens. Til tross for dette, bør alle organisasjoner også forsøke å skape andre verdier.

Argumentet her er at organisasjoner høster av det samfunnet de opererer i, og at de derfor ikke kan overleve i fullstendig isolasjon fra samfunnet. To sentrale faktorer er samfunnets ressursbase i form av den potensielle arbeidskraft som finnes og den kundemassen som samfunnet representerer. Werther & Chandler (2006) argumenterer for dette på følgende måte:

...Society makes a business possible and provides it directly or indirectly with what for profits need to succeed, ranging from education and healthy workers to a safe and stable physical and legal infrastructure, not to mention a consumer market for their products (Werther & Chandler, 2006:16)

Werther & Chandler (2006) mener altså her at selskap bør gi noe tilbake til det samfunnet som de høster av. Dette kan sees i et nytteperspektiv siden selskapet også er økonomisk tjent med friske medarbeidere, god infrastruktur og en kundemasse å ta av. Selskap rapporterer ofte om hvordan de viser samfunnsengasjement i (lokal) samfunnet gjennom for eksempel sponning av idrettslag og foreninger, arrangement og diverse miljøtiltak. På denne måten gir selskapene noe tilbake til samfunnet.

Det andre argumentet er *rasjonelt rettet*. Samfunnsmessige sanksjoner, slik som lover, bøter, forbud, boikott eller sosial aktivisme, påvirker selskapenes strategiske mål. Tiltak for å oppfylle de samfunnsmessige forventningene må dermed være rasjonelle og uavhengig av moralske argumenter. Et tap av samfunnsmessig legitimitet kan føre til at selskapets frihet til å forfølge sine økonomiske interesser svekkes. I denne sammenhengen argumenterer Werther & Chandler (2006):

In today`s globalizing world, where individuals and activist organizations feel empowered to enact change, CSR represents a means of anticipating and reflecting societal concerns to minimize operational and financial limitations on business (Werther & Chandler, 2006:18).

Et hovedargument her er derfor at en må rette seg etter de lover, regler og normer som finnes, for å oppnå den nødvendige legitimiteten i samfunnet som en skal høste av. Ivaretagelse av legitimiteten blir her sentral og tap vil få negative konsekvenser for selskapene. Dersom en

unnlater å følge regelverket vil selskapene miste legitimitet og bli mindre foretrukket av både kunder, leverandører og andre interessenter. En regnskapsstandard fungerer som en utdyping av lovtekst, noe som tilsier at denne skal følges dersom en ønsker å holde seg innenfor regelverket. I selskapenes årsrapporter står det ofte at selskapene driver sin virksomhet etter de gjeldende lover og regler, og følger de gjeldende standarder for god forretningsskikk. Dette er med på å vise utad at en følger spillereglene og dermed ivaretar legitimiteten gitt av samfunnet. Fallan & Fallan (2009) fant dessuten en signifikant vekst i den pålagte rapporteringen etter lovendringen i regnskapsårene 1989 og 1999. Vi har derfor grunn til å anta at den pålagte rapporteringen har økt i perioden siden NRS16 kan betraktes som en lov.

Ut ifra det dette rasjonelle argumentet utformer vi derfor vår andre hypotese:

H₂: Den pålagte rapporteringen i årsberetningen øker fra 2006 til 2009

Det tredje argumentet er *økonomisk rettet*. Et selskap kan oppnå økonomiske fordeler ved å ha en konkret CSR-strategi. Med dette tenker en her på “branding” (merkevarebygging) som stadig blir viktigere i dagens samfunn. CSR fungerer her som et virkemiddel der en forsøker å matche et selskaps aktiviteter med interessentenes verdier;

...whether as an employer, producer, buyer, supplier, or as an investment, increasingly the attractiveness and success of a company today is linked to the strength of its image and its brand(s) (Werther & Chandler, 2006:18).

Her argumenterer Werther & Chandler (2006) videre for at CSR representerer en helhetlig tilnærming å drive forretninger på og dersom selskapene har en effektiv CSR-politikk, vil en kunne utfylle selskapenes aktiviteter bedre;

To incorporate CSR into operations offers a potential point of differentiation and competitive market advantage upon which future can be built, besides avoiding moral, legal, and other sanctions (Werther & Chandler, 2006:18).

Årsberetningen og årsrapporten er ofte et egnet sted å drive “branding” for eget selskap ved å vise til at en tar samfunnsansvar på alvor. Ved å fremheve positiv miljømessig aktivitet (kan også være åpenhet i forhold til miljøpåvirkning) i virksomheten skaper en et godt bilde på selskapet, noe som gir selskapet legitimitet utad. Å ha et merkenavn som assosieres med å ta

samfunnsansvar kan være gull verdt for et selskap. Dette fører igjen til økt profitt for selskapet og er motivet for dette argumentet.

Det økonomisk rettede argumentet for å drive CSR utformer dermed grunnlag for vår tredje hypotese:

H₃: Den frivillige rapporteringen om ytre miljø i årsberetningen øker fra 2006 til 2009

2.1.4 Organisasjonens størrelse – en betingelsesvariabel

Betingelsesteori argumenterer for at det ikke finnes en ideell måte å utforme en organisasjon på. Den ideelle organisasjonsstrukturen avhenger av oppgavene og omgivelsene organisasjonen er en del av. Ulike typer organisasjoner behøves i ulike typer omgivelser. Det er derfor viktig å utforme en organisasjonsstruktur som kan takle usikkerhet i omgivelsene på en effektiv måte (Morgan, 1996). Organisasjonsstrukturen må tilpasses situasjonen som selskapet opererer i. Med andre ord er den optimale organisasjonsstrukturen betinget, avhengig av visse kontekstuelle faktorer. Disse faktorene kalles for betingelsesfaktorer og kan være selskapets strategi, teknologi, usikkerhet og størrelse (Donaldson, 2001).

Den betingede faktoren “størrelse” påvirker byråkratisk struktur. En organisasjons størrelse (antall ansatte) påvirker graden av byråkratisering, for eksempel gjennom regelstyring og desentralisering (Pugh & Hickson, 1976 gjengitt etter Donaldson, 2001). Store selskap er ofte mer formaliserte og krever mer komplekse og indirekte kontrollmekanismer. Store, moderne organisasjoner utvikler ofte nære relasjoner med leverandører og kunder, som gjør at grensene mellom organisasjonen og omverden flyttes. Dette gjør igjen at organisasjonene blir større (Child & Mansfield, 1972, gjengitt etter Chenhall, 2003). Fordelen med byråkratisering i store organisasjoner er at repeterende operasjoner settes i system og beslutninger kan tas mer effektivt gjennom forhåndsdefinerte rutiner eller regler. Små selskap kan derimot opptre mer informativt. Her kan eiere(n) kontrollere den operasjonelle virksomheten i større grad og foreta flere beslutninger personlig og effektivt (Child, 1972 gjengitt etter Donaldson, 2001).

Sett ut ifra betingelsesteorien kan en både argumentere for at store selskap rapporterer mer utfyllende og mindre utfyllende enn små selskap. Store selskap rapporterer mer på grunn av formaliserte rutiner hvor rapporteringen er satt i system. Små selskap er gjerne mindre

byråkratiske, der avgjørelser kan bli tatt hurtigere, også når det gjelder miljørapportering. Responstiden for å innrette seg etter nye standarder kan være lavere grunnet enklere hierarkisk struktur.

Simerly og Li (2000) trekker frem en annen vinkling på ressursperspektivet. De mener at store organisasjoner ofte har mer ressurser til å bruke på sosialt ansvarlige prosjekter i motsetninger til små bedrifter. De mindre organisasjonene har derimot mer fleksibilitet og kan dermed lettere rette seg etter nye trender i lokalsamfunnet (Simerly & Li, 2000).

Van Dongen (2006) argumenterer også for at små selskap ikke mottar like my press fra ytre interessenter som større selskap:

..within SMEs (Small and Medium Enterprises) the pressure from stakeholders is often lacking. The only external pressure expected to have a direct effect is from their most important stakeholders, their customers (Van Dongen, 2006:41).

En annen faktor han trekker frem er at små selskap ikke er like mye i medias søkelys som større selskap. Dette har ført til at presset om å opptre på en samfunnsansvarlig måte ikke er like tydelig hos disse (Van Dongen, 2006).

En studie gjennomført av Europakommisjonen, viste at eksternt press fra tredjeparter er mye lavere i mindre selskap (EuropeanCommision, 2002). Van Dongen foreslår derfor, med bakgrunn i denne undersøkelsen, at innenfor små selskap jobber en først og fremst med CSR for å oppnå konkurransemessige fortrinn og ikke pga. av eksternt press fra omgivelsene (Van Dongen, 2006:32-33).

En tredje faktor er at det i små selskap ofte kan være enkeltpersoners verdier og meninger som gir uttrykk for hele selskapets verdisyn (Hemingway & Maclagan, 2004). Ofte dreier dette seg om daglige leder, administrerende direktør eller en annen sentral person i selskapet. I større selskap har en ofte et verdisyn som i større grad gjennomsyrrer hele organisasjonen. I små selskap kreves det derfor i større grad at den sentrale personen er forsiktig med hva vedkommende sier og hvordan han/hun handler, da dette legger sterke føringer på virksomheten som helhet.

Vårt utvalg på 100 selskap på Oslo Børs varierer svært mye i størrelse: fra under 50 ansatte til over 40 000 ansatte. Siden alle er børsnoterte, stilles det visse felles krav til alle disse selskapene. Gjennom den teoretiske fremstillingen argumenteres det likevel for at større selskap blant annet

har mer ressurser å bruke på samfunnsansvar og rapportering. Videre argumenterer Van Dongen (2006) for at store selskap har et sterkere mediefokus rettet mot seg enn de små selskapene. Noe som gjør at de store selskapene må opptre på en samfunnsansvarlig måte for å opprettholde sin legitimitet i samfunnet. Tidligere forskning viser en tendens til at større selskap rapporterer mer utfyllende enn små selskap (Brammer & Pavelin, 2008, Halme & Huse, 1997, Cowen et al., 1987, Trotman & Bradley, 1981). Samtidig finner ikke Gray et al. (2001) en stabil sammenheng mellom selskapsstørrelse og rapportering. Dette danner grunnlaget for følgende hypotese:

H₄: Endring i rapporteringens omfang og innhold i årsberetningen er ulik for store og små selskap

2.2 Interessentteori

2.2.1 Introduksjon og definisjoner

Begrepet “interessent” (“stakeholder” på engelsk) ble første gang brukt av forskere ved Stanford Research Institute (SRI) i 1963 og ble definert som “those groups without whose support the organization would cease to exist” (SRI, 1963 gjengitt etter Lépineux, 2005:3) De mente at dersom en organisasjon på sikt skulle overleve, behøver den dekning fra ulike interessentgrupper som støtter opp om organisasjonens mål. Opprinnelig ble interessenttilnærmingen utviklet fra ulik praksis innen ledelsesfeltet (Freeman & McVea, 2001).

Friedman (1970) argumenterte, som nevnt i kapittel 1.5.1, for at et selskaps eneste mål er å maksimere profitten for eierne. Dette argumentet bygget på en prinsipal-agent relasjon der ledelsen opptre som agent og eierne prinsipalen. I denne sammenhengen argumenterer Friedman for at ledelsen skal styre selskapet etter eiernes behov, som generelt handler om å tjene så mye penger som mulig i henhold til de gjeldende reglene innenfor samfunnet - både de som er fastsatt i lovverket og de etiske normer (Friedman, 1970).

Friedman (1970) argumenter videre for at ledelsen kun har som oppgave å etterleve “Social Responsibility” dersom eierne ønsker å bruke selskapets penger på dette: “...the stockholders or the customers or the employees could separately spend their own money on the particular action if they wished to do so” (Friedman, 1970:avsnitt 10).

Friedmans teori ble sterkt utfordret av Freeman (1984) i boken “Strategic Management: A Stakeholder Approach”. Freeman regnes av mange som opphavsmannen til interessenteorien, og hans synspunkter står i sterk kontrast til Friedmans teori om at en organisasjons eneste oppgave er å maksimere profitten til eierne. Freeman (1984) argumenterer for at en organisasjon bør ta hensyn til alle sine interessenter og at alle er like viktige. Hans definisjon av interessenter er som følger; “any group or individual who can affect, or is affected by, the achievement of the organization`s objectives” (Freeman, 1984:46).

Senere har han flere ganger modifisert definisjonen av interessenter, og en av hans nyeste definisjoner er: “those groups who are vital to the survival and success of the corporation” (Freeman, 2004:42). I denne oppgaven anvender vi en litt annen definisjon som vi mener er mer beskrivende og oppdatert i forhold til vår undersøkelse:

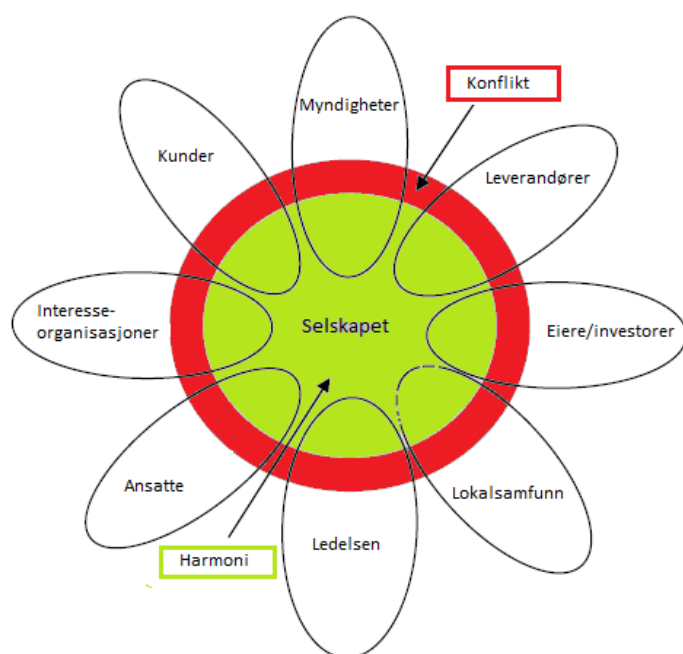
a stakeholder is a person, group, or organization that has direct or indirect stake in an organization because it can affect or be affected by the organization`s actions, objectives, and policies (BusinessDictionary, 2012).

Interessenteorien ser på relasjonen mellom en organisasjon og dens omgivelser. Den tar for seg organisasjonens eksistensgrunnlag, med andre ord på hvilke premisser organisasjonen overlever (Cyert & March, 1963 gjengitt etter Douma & Schreuder, 2008).

For en organisasjon er det viktig å tilfredsstille sine interessenter i størst mulig grad, uten at det går på bekostning av organisasjonens eksistens. Det blir en viktig balansegang mellom de krav interessentene måtte ha og hva organisasjonen ønsker å oppnå. Cyert & March (1963) argumenterer for en likevektsløsning der interessentene yter bidrag til organisasjonen og mottar belønning fra organisasjonen. De argumenterer videre for at det er viktig for organisasjonen å opprettholde denne likevektsløsningen fordi den stabiliserer forholdet til interessentene (Cyert & March, 1963 gjengitt etter Douma & Schreuder, 2008).

Alle interessenter har et bidrag-belønningsforhold til organisasjonen. Så lenge interessentene føler belønningen er minst like god i forhold til bidraget de gir til organisasjonen, vil de være tilfredsstilt. Et eksempel på et slikt bidrag-belønningsforhold kan være banker som låner ut penger til organisasjonen, og som etter hvert får tilbakebetalt lånet med renter. Denne bidrag-belønningsforholdet er selve eksistensgrunnlaget og dersom interessentene opplever belønningen

for lav, kan de forlate organisasjonen. I følgende figur illustreres interessentteorien, der selskapet er midtpunktet mens dens interesser er plassert rundt:



Figur 2-1: Interessentmodellen

I figuren ser vi at interessentene og selskapet opererer i “harmonifelt” og “konfliktfelt”. Disse må ses i sammenheng med bidrag-belønningsforholdet. Er det balanse mellom bidrag og belønning vil en være i harmonifeltet. Dersom bidrag-belønningsforholdet ikke harmoniserer, vil en havne i konfliktfeltet. Da er det viktig for organisasjonen å sørge for at interessent(e) igjen havner i harmonifeltet. Dette gjøres gjennom å kartlegge de ulike interessenters bidrag-belønningsforhold for deretter å justere seg etter denne.

Det er viktig å påpeke at denne figuren på ingen måte er statisk, og at det hele tiden vil være et dynamisk forhold mellom interessentene og organisasjonen. Dette krever at organisasjonen hele tiden må være på tå hev for ikke å havne i konfliktfeltet med sine interesser.

2.2.2 Klassifisering av interesser

Freeman (1984) sin definisjon av interesser er meget bred og har derfor i ettertid blitt kritisert for å være for omfattende. Kritikken går først og fremst på at teorien er for lite operasjonell,

siden alle interessenter skal ivaretas i samme grad. En løsning på dette er å forsøke å sortere ut de interessentene som er ansett som viktigst for organisasjonen. Dette kan gjøres ved å se på interessentene med utgangspunkt i tre dimensjoner (Mitchell et al., 1997:865-868):

- Interessentenes makt i forhold til organisasjonen
- Interessentenes legitimitet i samfunnet
- Interessentenes betydning for organisasjonens evne til å realisere sine mål

2.2.2.1 Interessentenes makt i forhold til organisasjonen

Makt er ofte definert på følgende vis: A har makt over B i den grad han kan få B til å gjøre noe som han ellers ikke ville ha gjort (Dahl, 1957). Graden av hvor stor makt interessenten har i forhold til organisasjonen vil variere. Dersom en interessent har stor makt vil interessenten kunne påvirke organisasjonen til å foreta beslutninger som gagnar vedkommende. De med liten makt vil i større grad kunne overses da de ikke påvirker organisasjonen i betydelig grad.

Interessentenes maktnivå er ikke statiske over tid. En interessent med liten makt i dag kan ha stor makt i morgen.

2.2.2.2 Interessentenes legitimitet i samfunnet

Mitchell et al. (1997) argumenterer for at en interessent må ha legitimitet i samfunnet for at den kan defineres som viktig for organisasjonen. En interessent uten legitimitet vil ikke få den nødvendige kredibiliteten i samfunnet, noe som vil påvirke organisasjonen negativt. I motsatt tilfelle vil organisasjonen bli oppfattet som mer positiv dersom dens interessenter fremstår som legitime i samfunnet.

2.2.2.3 Interessentenes betydning for organisasjonens evne til å realisere sine mål

En interessent kan ha mye makt og høy legitimitet i samfunnet, men trenger likevel ikke være den viktigste interessenten til en organisasjon. Dersom det brukes mye ressurser (tid og penger) på en interessent, stilles det større krav til interessentens bidrag til organisasjonen. Sett opp mot Figur 2-1 vil det være selskapet selv som føler at balansen mellom ytelse og belønning ikke er i likevekt og drar relasjonen inn i konfliktområdet. En må derfor vurdere å forhandle eller i verste fall bryte båndet med den aktuelle interessenten. En interessent som legger beslag på mye av ressursene til ett selskap må i det minste være lønnsom for selskapet. Mange selskap utfører i dag kundelønnsomhetsanalyser for å skille ut de kundene som er minst lønnsomme.

Oppsummert argumenterer Mitchell et al. (1997) at dersom en interessent oppfyller alle disse tre kriteriene vil en kunne si at vedkommende er av stor viktighet for selskapet. Selskapet bør dermed forsøke å ivareta denne relasjonen.

Senere har også Driscoll & Starik (2004) valgt å tilføye en fjerde dimensjon, “Proximity”, som på norsk kan oversettes til “nærhet”. Med det mener en at de interessenter som er nærmest organisasjonen er de som er viktigst for organisasjonen (Driscoll & Starik, 2004:63). Det kan her være snakk om fysisk/geografisk nærhet, hvor eksempelvis to selskaper jobber i samme bygning eller i samme gate. Det kan også være nærhet i form av at en har felles ideer, tilnærminger og handlinger som for eksempel to konkurrerende selskaper som jobber innenfor samme bransje (Telenor og Netcom innen telebransjen). Et annet eksempel på nærhets-dimensjonen er forholdet mellom eksportør og importør. Dersom en importerer tantråd fra USA for så å selge den i Norge, vil en ha en nærhet til sin leverandør i USA – selv om en fysisk ikke er nær hverandre.

Clarkson (1995) velger å klassifisere interessentene på en litt annen måte: primære og sekundære interessenter. Dette gjøres på grunnlag av hvor viktige de er for foretaket:

- “A *primary* stakeholder group is one without whose continuing participation the corporation cannot survive as a going concern” (Clarkson, 1995:106)
- “*Secondary* stakeholder groups are defined as those who influence or affect, or are influenced or affected by, the corporation, but they are not engaged in transactions with the corporation and are not essential for its survival” (Clarkson, 1995:107)

Clarkson (1995) argumenterer for å plassere interessenter som eiere, investorer, ansatte, kunder og leverandører, samt myndigheter og lokalsamfunn som primære interessenter. Det som kjennetegner disse er at det er et sterkt avhengighetsforhold mellom organisasjonen og interessentene, og at det derfor er viktig at organisasjonen klarer å tilfredsstille de forventningene og kravene disse stiller.

Sekundære interessenter består av media og andre interessegrupper. Clarkson (1995) understreker at en organisasjon ikke er avhengig av disse for å overleve, men at de kan gjøre betydelig skade på en organisasjon. Media kan ha makt til å sette en organisasjon i ett dårlig lys. Dette kan føre til tapt omdømme som det tar lang tid å bygge opp igjen for selskapet. Freeman (1984) trekker frem et annet eksempel på en sekundær interessent:

Some groups may have as an objective simply to interfere with the smooth operations of our business. For instance, some corporations must count "terrorist groups" as stakeholders. As unsavory as it to admit that such "illegitimate" groups have a stake in our business, from the standpoint of strategic management, it must be done (Freeman, 1984:53).

Det er derfor viktig for enhver organisasjon å kartlegge hvem som er dens viktigste interessenter, uavhengig av hvordan en klassifiserer disse. En organisasjon vil ha en rekke interessenter som kan ha en viss påvirkning på virksomheten. Det er umulig å tilfredsstille alle interessentene i samme grad siden de ofte har motstridende interesser (som kan være gjensidig utelukkende). Da er det viktig å vite hvem som er organisasjonens primære interessenter. Dette kan blant annet gjøres ved å ta utgangspunkt i de tre dimensjonene til Mitchell et al. (1997).

Noe som ligner på Clarkson (1995) sin klassifisering er skillet mellom interne og eksterne interessenter. Eksempler på interne interessenter kan være de som typisk inngår i selskapets verdikjede; ansatte, ledelsen og eierne. Eksterne interessenter blir da de som står utenfor verdikjeden, men som likevel har en eller annen form for interesse i virksomheten: kunder, leverandører, myndigheter, finansinstitusjoner, investorer, interesseorganisasjoner, lokalsamfunn og media. Sett opp mot inndelingen til Clarkson (1995), kan en her argumentere for at de interne interessentene er organisasjonens primære interessenter, mens de eksterne interessentene er organisasjonens sekundære interessenter. Det er imidlertid viktig å være klar over at eksterne interessenter i stor grad også kan være primære interessenter. Eksempelvis er investorer og låneinstitusjoner særdeles viktig for mange virksomheter da en er avhengig av å få inn kapital i form av penger for at selskapet skal eksistere. Dessuten kan myndigheter legge sterke føringer på hvordan noen selskap skal utføre sin daglige drift.

2.2.3 CSR og interessenteori

Røvik (2007) ser på CSR gjennom et organisasjonsperspektiv og forteller at aktualiteten innen CSR har opplevd en økning etter tusenårsskiftet. Han mener at denne økningen i fokus på CSR-området etter år 2000 i hovedsak bygger på fire faktorer. Dette kan også ses i sammenheng med kapittel 2.1.3 og motiv for CSR-rapportering.

Den første faktoren er at økonomien har blitt mer globalisert, noe som har bidratt til et tøffere konkurranseklima på tvers av landegrenser og kontinenter. Dette har ført til flere tilfeller av

brudd på etiske normer, lover og regler, og at en har fått større oppmerksomhet, høyere forventninger og strengere krav for å overholde disse (Røvik, 2007). Globaliseringen har medført at kunder og leverandører opererer i større grad på den internasjonale arenaen hvor import/eksport blir stående som sentrale begrep. Jo flere kunder og leverandører, jo større blir også konkurransen. Det har ført til at enkelte aktører har tøyd den etiske strikken for hva som er god forretningsskikk for å skape verdier. Myndighetene har svart med å innføre flere lover, regler og reguleringer om hvordan forretninger skal og bør gjøres innen miljøområdet. Myndighetene blir dermed en sentral interessent. Globalisering gir økt konkurranse, noe som har ført til at en foretrekker selskap som viser større grad av samfunnsansvar (og som fremstår som mest legitime).

Den andre faktoren er økende antall hendelser knyttet til CSR-temaet. To eksempler som ofte trekkes frem er regnskapsskandalene i de amerikanske selskapene ENRON og WorldCOM som førte til en massiv medieomtale verden over (Røvik, 2007). Et annet eksempel som har ført til økt omtale av CSR-temaet i Norge, er Telenor-skandalen i Bangladesh (Solend & Andersen, 2008). Media fremstår dermed som den mest sentrale aktøren, eller interessenten, i denne sammenhengen. Skandalene i ENRON og WorldCOM ble slått opp stort i media slik at disse hendelsene ble kjent over hele verden. Medias makt kan være enorm da negative omtaler kan skade selskaps omdømme betraktelig og føre til at en mister den nødvendige legitimiteten i samfunnet. Det fører igjen til at kunder, leverandører, og ikke minst investorer, ikke velger å involvere seg i disse selskapene. Dette kan dermed true selskapenes eksistensgrunnlag på lengre sikt.

En tredje faktor som Røvik (2007) trekker frem er at CSR-temaet i større grad har blitt satt på dagsorden av stadig flere internasjonale og nasjonale politiske organ og regulerende myndigheter. Dette inkluderer sentrale organisasjoner som FN og EU. Eksempler på dette er nye autorisasjoner, samt flere oppfordringer om å opptre på en samfunnsansvarlig måte fra de ulike organ og myndigheter. Van Dongen (2006) argumenterer her for at det er blitt mer vanlig at myndighetene konfronterer selskapene direkte på CSR-feltet. Myndighetene har i større grad gått fra å presse til og stimulere selskap på en samfunnsansvarlig måte (Van Dongen, 2006). Dermed blir myndighetene også her en sentral interessent som får stor makt i forhold til hvordan forretningsvirksomheten drives. En annen sentral pådriver i denne sammenhengen er de ulike

interesseorganisasjonene som legger press på både myndigheter og selskap. Eksempler på interessegrupper kan være ulike miljøvernorganisasjoner; både nasjonale som Bellona, men også internasjonale som World Wildlife Foundation og Greenpeace. Mange selskap har forstått viktigheten av å ta hensyn til disse interesseorganisasjonene, slik at de kan være med på å legitimere den operative virksomheten. Dette kan være en nødvendighet for og nå frem i den globale konkurransen om kundene. Et av problemene med denne faktoren har likevel vært at det har vært for dårlige kontrollrutiner på om selskapene overholder de krav som myndigheter og andre har satt, slik at det likevel er mange som ikke oppfyller disse på en tilfredsstillende måte.

Miljøorganisasjonenes økende press på selskap om å opptre på en samfunnsansvarlig måte, fører til at selskap i større grad må legitimere sin atferd utad. Myndighetenes stiller i tillegg krav til forurensende selskap gjennom ulike lover og direktiver. Ifølge interessentteorien vil derfor disse betraktes som primære interessenter, og en oppfyllelse av deres krav og forventninger blir derfor sentralt for selskapenes videre virksomhet. Tidligere forskning har også vist ulikheter i rapportering hos forurensende selskap i ikke-forurensende selskap (Campbell 2003, Brammer & Pavelin, 2008, Halme & Huse 1997, Fallan, 2007).

Følgende hypotese utformes:

H₅: Endring i rapporteringens omfang og innhold om ytre miljø i årsberetningen er ulik for forurensende og ikke-forurensende selskap

Den siste faktoren Røvik (2007) trekker frem er at det kan bli dyrt å la være. Med dette mener han at det er sammenhenger mellom måten organisasjoner forvalter og presenterer sitt samfunnsansvar på og deres totale omdømme. Manglende samfunnsansvar vil på grunn av de etablerte normene og oppfatningen i omgivelsene føre til tapt omdømme for selskapene (Røvik, 2007). Det kan derfor koste dyrt dersom man lar være å bry seg om dette fenomenet. Mange selskap har forstått at den informasjonen de viser eksternt kan være med på å legitimere selskapet i forhold til sine interessenter. Årsrapporter, eksterne miljørapporter og selskapenes hjemmesider er sentrale informasjonskanaler som selskapene kan styre ønsket informasjon gjennom. Investorer og eiere av selskap er de som oftest benytter seg av slik informasjon, og blir derfor viktige interessenter innenfor denne faktoren. De selskap som ikke tar nevneverdig hensyn

til samfunnsansvar, eller som unnlater å informere om dette, vil derfor i mindre grad bli foretrukket av disse interessentene.

Castells (2000) trekker også frem en annen faktor som har vært med på å sette CSR-temaet mer i fokus de senere årene. Han argumenterer for at informasjonsstrømmen i dagens samfunn har økt betraktelig, noe som har gjort at konsumentene kan få tilgang på svært mye informasjon før de foretar sine beslutninger (Castells, 2000). Konsumentenes økte bevissthet fører til økt press på selskapene, og man må derfor spille en mer integrert og positiv rolle i samfunnet man opererer i (Van Dongen, 2006). Kundene har derfor fått større makt og blir i denne forbindelse en viktig interessent.

Tradisjonelt sett har en antatt at selskapenes ansatte har de samme verdiene som er fastsatt av toppladelsen i selskapet. Dette er ikke nødvendigvis lenger tilfelle da de ansatte i økende grad verdsetter immaterielle sider ved selskapet de jobber for. Dette fører til at de ansatte legger press på selskapets atferd, slik at den tilfredsstillende sikre samfunnsmessige verdier (Van Dongen, 2006:9). Van Marrewijk og Were (2003) argumenterer for at:

Each organization should choose its own specific ambition and approach regarding corporate sustainability, matching the organization's aims and intentions and aligned with the organization's strategy, as an appropriate response to the circumstances in which it operates (Van Marrewijk & Werre, 2003:2).

Dette impliserer at CSR er et bevisst valg og ikke noe som er uunngåelig på grunn av eksternt press (Van Dongen, 2006). Van Dongen (2006) argumenterer derfor for at CSR bør være en del av selskapets kjernevirksomhet og en integrert del av forretningsvirksomheten. Denne siste faktoren indikerer altså at selskapenes ansatte også til en viss grad har makt, og at de blir en viktig interessant som må ivaretas.

2.2.4 Kritikk mot interessentteorien

Interessentteorien har blitt kritisert på flere punkter. En av de mest sentrale kritikerne er Lépineux. En av hans kritikker er teoriens definering av mål. Han mener teoriens formål, tilfredsstillelse av interessentenes behov, i beste fall er vanskelig. Han argumenter for at det så å si er umulig å etterkomme alle krav fra interessentene, fordi de ofte har motstridende krav (Lépineux, 2005). Som motsvar argumenterer Freeman & McVea (2001) blant annet med at:

...a stakeholder approach rejects the very idea of maximizing a single objective function as a useful way of thinking about management strategy. Rather, stakeholder management is a never ending task of balancing and integrating multiple relationships and multiple objectives (Freeman & McVea, 2001:12)

En annen kritikk fra Lépineux er spekteret av interessenter og at klassifiseringen av disse er høyst variable. Dette dreier seg i stor grad om konflikten mellom de som mener at alle interessenter er like viktig, og de som mener at de ikke er det. Inndelingen av interessenter i primær/sekundær (Clarkson, 1995), klassifiseringen i tre dimensjoner (Mitchell et al., 1997) og Lépineux` egen klassifisering gjennom å sortere mellom sosiale og forretningsmessige interessenter (Lépineux, 2005), er eksempler der en mener at ikke alle interessenter er like viktige.

En tredje kritikk fra Lépineux dreier seg om balanseringen av interessenter. Han mener at det i praksis er svært krevende å balansere alle interessentenes behov til enhver tid. I stedet argumenterer han for at det er kun de viktigste interessentene som bør få hovedfokus i organisasjonen (Lépineux, 2005). Freeman & McVea (2001) mener dette fokuset kan dekkes inn med den nevnte balanseringen mellom interessentene.

Ett siste moment som er verdt å nevne er at Lépineux kritiserer interessenteorien for å mangle et solid normativt fundament. Trevino & Weaver (1999) er i stor grad enige med Lépineux og uttrykker at: “some authors doubt that stakeholder theory really has the structure of a theory; it has been argued that it was merely a research tradition” (Trevino & Weaver, 1999).

3 Metode

I dette kapittelet vil det redegjøres for de metodemessige valgene som er foretatt. Vi ønsker først å gi ett bilde av hvilket vitenskapelig perspektiv denne oppgaven har. Dette har innvirkning på valg av metode. Videre vil det redegjøres for undersøkelsesdesign og fremgangsmåte frem mot besvarelse av problemstillingen.

3.1 Vitenskapelig perspektiv

Vitenskapsteori handler om “læren om lærdommen”. For å kunne påstå at en har tilegnet seg kunnskap må en vite noe om hvordan kunnskap oppstår eller tilegnes (Nyeng, 2008). Denne kunnskapen om kunnskap kan forstås som en metavitenskap, altså kunnskap på ett overordnet nivå.

Kunnskap i seg selv kan være av ulike typer. Det er mulig å dele kunnskap inn i den type kunnskap som vi ikke hadde noen anelse om fra før, og den typen som bekrefter det vi allerede visste (March, 1991). Det å frembringe helt ny kunnskap vil nødvendigvis måtte utfordre den oppfatningen en hadde tidligere. Dette er en ambisiøs og revolusjonær tilnærming i forhold til det å etterstrebe og utvikle eksisterende kunnskap. Eksisterende kunnskap må utvikles og fornyes. Selv om den kunnskap en erfarer gjennom undersøkelser ikke kommer med noe nytt, kan den bidra til ny kunnskap innenfor rammene til den eksisterende kunnskap (Jacobsen, 2005). Dette kan gjøres ved å se på kunnskap i en gitt setting eller man kan se hvordan ting henger sammen i en gitt situasjon.

Den verden som vi gjennomfører undersøkelser i, har gitte rammer (Jacobsen, 2005). Kunnskap om hvordan verden ser ut kalles ontologi. Hvordan denne verden faktisk ser ut, har ikke forskermiljøene klart å enes om. Noe av debatten dreier seg om det finnes generelle lover i sosiale systemer slik det finnes i matematikken eller fysikken. Kritikken av dette tankesettet går ut på at studien av mennesket er annerledes enn studien av ikke-levende objekter. Mennesker reagerer på kunnskap og endrer atferd, noe som gjør det problematisk å finne generelle, tidløse mønstre. ”Det ontologiske utgangspunktet vil dermed få betydning for hva vi leter etter når vi skal gjennomføre en undersøkelse: generelle lovmessigheter eller forståelse for det spesielle og unike” (Jacobsen, 2005:25).

Epistemologi henger sammen med begrepet ontologi. Mens ontologien omhandler hvilken virkelighet vi forholder oss til, vil læren om epistemologi omhandle hvordan vi kan fremskaffe informasjon eller kunnskap om verden (Jacobsen, 2005). Det finnes også her ulike syn.

Positivistene hevder at det finnes en objektiv verden og har tre sentrale teser som illustrerer hvordan en positivist ser på kunnskapstilegnelse (Jacobsen, 2005:26):

- Det finnes en objektiv verden utenfor oss selv
- Den objektive virkeligheten kan studeres på en objektiv måte
- Vi kan opparbeide en kumulativ kunnskap om den objektive verden

Positivistene hevder at forskeren kan separere seg fra samfunnet og studere den objektivt (Jacobsen, 2005). Videre vil en positivist mene at alt kan studeres objektivt ved sansedata (se, høre og føle). Ved å bruke sansene kan man fremskaffe objektiv informasjon, mens meninger, personlige oppfatninger og erfaringer anses som upålitelige data hos en ”hardnakket” positivist. Kunnskap som fremskaffes ved å teste hypoteser om den objektive verden vil kumuleres til generelle lovmessigheter.

Kritikken mot denne retningen innen epistemologien har kommet fra en rekke hold. Denne kritikken har blitt samlet under det som omtales som en fortolkningsbasert tilnærming eller hermeneutikk (Jacobsen, 2005). I denne retningen ønsker man å studere tankesett og handlemønstre hos mennesker, altså å se på hvordan mennesker opptrer. Dette markerer ett skille mellom naturvitenskap og samfunnsvitenskap. Hermeneutikken forkaster at det finnes objektive sannheter men fokuserer heller på konteksten sannhetene fortolkes i. Dermed vil den kumulative kunnskapen en snakker om innenfor positivisme falle bort, siden det eksisterer så mange fortolkninger i ulike tidsrom og settinger. I hermeneutikken gis det mer rom for det subjektive enn blant positivistene.

3.1.1 Logisk positivisme

Denne retningen innenfor vitenskapsteorien er en videreføring av positivismen fra det 19. århundre med sentrale personer som Comte og Stuart Mill (Ringdal, 2009). I tillegg bygger den på den britiske empirismen (Hume) og opplysningsfilosofien (Voltaire & Kant) (Gilje & Grimen, 1993). Retningen hadde sin opprinnelse i Wien i 1920-årene (Jacobsen, 2005). Vitenskapelig kunnskap skulle baseres på observasjoner av virkeligheten. Dersom en ønsket å finne ut av noe,

skulle dette observeres via sanseinntrykk. Innenfor denne retningen var det viktig å etablere ett skille mellom vitenskap og ”ikke-vitenskap”. Kunnskap som ikke kan verifiseres eller bekrefte ved observasjoner regnes som meningsløs. I samme åndedrag kan det nevnes at utsagn om hvordan virkeligheten bør se ut ikke regnes som vitenskapelige, da disse ikke lar seg verifisere ved observasjon.

Induksjonsprinsippet skal sørge for at observasjonene kan opphøyes til en mer generell lovmessighet (Jacobsen, 2005). Ved gjentatte observasjoner kan det trekkes mer generelle slutninger rundt temaet (Nyeng, 2008). Slike slutninger kan kritiseres ved at en aldri kan være helt sikker på den neste observasjonen. Selv om en gris får mat klokken 9 hver morgen, er det mulig at den rutinen blir endret en kald desember morgen med jul i luften. Poenget er at det observerte mønsteret kan brytes og det er også svakheten ved å foreta slutninger etter induksjonsprinsippet.

Den logiske positivismen tror på en objektiv sannhet, og noe av kritikken mot denne retningen kommer fra hold som mener at erfaringer, tidligere kunnskap og forventninger er med på å forme observasjonene (Jacobsen, 2005). En observasjon krever at vi måler noe, og for å måle noe kreves det teori om de begrepene som benyttes i selve målingen. Dermed er det vanskelig å utelukke noen form for subjektivitet i observasjonen.

3.1.2 Kritisk rasjonalisme

Popper er opphavsmannen til denne retningen innen vitenskapsteorien. Grunntanken i kritisk rasjonalisme er at vitenskapen ikke kan finne den empiriske sannheten om virkeligheten, siden denne virkeligheten eksisterer uavhengig av menneskers tro eller meninger (Ringdal, 2009). Observasjoner om virkeligheten krever ett teoretisk rammeverk for å kunne gi mening. Uten dette rammeverket kan en ikke si noe om observasjonene. Positivistenes lovmessigheter kritiseres i den sammenheng at verifisering av hypoteser ikke er mulig. ”Vi forsøker å oppdage likheter og tolke verden ved hjelp av lover oppfunnet av oss. Uten å vente på premissene går vi direkte på konklusjonene. Disse må senere forkastes hvis observasjonene viser seg å være gale” (Popper, 1981:38, gjengitt av Ringdal, 2009:36). Popper erstatter verifiseringsprinsippet med falsifiseringsprinsippet (Ringdal, 2009). Dette betyr at forskning bør legges opp slik at man alltid forsøker å motbevise teoriene som fremsettes. Styrken til en teori ligger i å motstå falsifisering.

3.1.3 Kunnskapsbegrep

Som illustrert i redegjørelsen for positivistisk tankegang og dens kritikere står kunnskapsbegrepet sentralt. Synet på virkelighet, sannhet og kunnskap er forskjellig innenfor ulike vitenskapsteoretiske retninger (Jacobsen, 2005). I tillegg er det ulikheter blant teoriene om hvordan en innhenter kunnskap. Kunnskap kan være av ulik karakter, og ett mulig skille ligger mellom subjektiv og objektiv kunnskap (Jacobsen, 2005). Den subjektive kunnskapen er av privat karakter, gjerne i form av indre eller personlig erfaring. Dette kan illustreres med oppfattelsen hvorvidt en times ventetid er lang eller kort; det kommer helt an på hva personen selv føler der og da. En times ventetid kan føles ”lenger” for en seksåring enn for foreldrene når de venter på nissen på julaften. Dette bringer oss over til den objektive kunnskapen. Den nevnte timen er en objektiv størrelse som er lik for alle. Objektiv kunnskap kan erverves dersom noe kan observeres eller måles uten at vår personlige tilstedeværelse har noe med ervervingen å gjøre. Tradisjonelt kan en si at positivismen har en objektiv tilnærming til kunnskap, mens den hermeneutiske retningen er mer opptatt av det subjektive.

Todelingen mellom objektiv og subjektiv kunnskap er ikke uproblematisk (Nyeng, 2008). Ved å studere ytre objekter vil en alltid legge til noe ekstra i undersøkelsen, noe subjektivt. På samme måte vil en subjektiv studie inneha objektive vinklinger, ytre kjennetegn eller språk for å bli gjenkjennelig.

Nyeng (2008) introduserer begrepet intersubjektivitet om kombinasjonen og samhandlingen mellom subjektivitet og objektivitet. Intersubjektiv kunnskap er den kunnskapen som oppfattes som korrekt mellom individer og grupper. Denne enigheten gir grobunn for en aksept av hva kunnskap er.

3.1.4 Vitenskapsteoretisk posisjonering

Etter å ha presentert noen retninger og fremtredende tanker innen vitenskapsteorien ønsker vi å redegjøre for hvordan vår oppgave står i forhold til dette. Sammenhengen mellom problemstilling og valg av metode forankres i forfatterens ståsted innenfor vitenskapsteorien.

Vår undersøkelse vil basere seg på årsrapporter skrevet av selskapene. Dette innebærer at vi bruker en kilde som i seg selv ikke primært er ment for det formål vi benytter den til. For å undersøke disse dokumentene ligger det til grunn at disse kan frembringe en ”sannhet” om den

verden vi undersøker. Sagt på en annen måte antar vi at ved å studere årsrapporter forventer vi å skaffe objektiv kunnskap om miljørapportering. Vi ønsker likevel å være ydmyke i forhold til det faktum at den kunnskapen vi erverver er satt i en kontekst. Årsrapportene har flere funksjoner enn å forholde seg til lover og reglement. I ytterste instans kan det være motstridende lover og regler å forholde seg til for de ulike selskapene. Samtidig er det viktig å være klar over at vi studerer det som faktisk rapporteres fra selskapene, uten at vi tar hensyn til om rapporteringen stemmer med virkelighet og praksis.

3.2 Valg av metode

I metodelitteraturen er det en oppfatning om at det er problemstillingen som setter premissene for de valg en må foreta innenfor metodeområdet (Jacobsen, 2005). Derfor har vi foretatt en analyse av vår problemstilling før vi presenterer vårt undersøkelsesdesign.

3.2.1 Analyse av problemstilling

En problemstilling skal gi en klar indikasjon på hvor forskeren opererer i forhold til tema og fagområde. Vi kan si at en forsøker å trekke et tema fra teoretisk til operasjonelt nivå (Jacobsen, 2005). For å gjøre dette er det naturlig å foreta en del avgrensninger. Det er likevel viktig å konkretisere hva undersøkelsen skal dreie seg om. Sagt på en annen måte; hvilken kontekst ønsker en at variablene, enhetene og verdiene skal operere i. Jacobsen (2005) trekker frem tre dimensjoner som en problemstilling kan analyseres i.

3.2.1.1 Klar eller uklar problemstilling

For det første skilles det mellom klare og uklare problemstillinger. Her er forhåndskunnskapen avgjørende for hvordan en bør utforme problemstillingen. Liten forhåndskunnskap betyr en mer uklar problemstilling for å åpne opp for det ukjente innenfor området. Ønsker en derimot å forske innenfor et område det er relativt mye kunnskap om, kan en mer konkret og klar problemstilling være bedre egnet for å teste hyppighet eller omfanget av noe.

I denne oppgaven er temaet miljørapportering. Dette er et tema det har vært forsket mye på de siste årene og kunnskapen på området er relativt stor. Vi har valgt en tilnærming til området som omfatter en liten del av området CSR. Vår problemstilling er konkret og klar. Hovedfokuset i oppgaven er å undersøke om det har vært rapporteringsendring etter innføringen av NRS16. For

å teste dette er det liten grunn til å ha en åpen problemstilling. Vi forholder oss til en regnskapsstandard som gir informasjon om hvordan rapporteringen skal utformes og undersøker om rapporteringen er tilstede eller ikke.

3.2.1.2 Beskrivende eller forklarende problemstilling

En beskrivende problemstilling søker etter å beskrive et fenomen (Jacobsen, 2005). Denne beskrivelsen er gjerne avgrenset i tid eller rom. Ifølge Jacobsen (2005) vil en forklarende problemstilling undersøke kausale sammenhenger og forsøke å forklare disse sammenhengene. Det å kunne forklare sammenhenger krever en viss grad av beskrivelse, så kan en gjerne si at en forklarende problemstilling indirekte krever en beskrivende forståelse.

Denne oppgaven ønsker å belyse om det finnes en kausal sammenheng mellom rapporteringspraksis og innføring av en ny regnskapsstandard. Vi ønsker å teste om det eksisterer en slik sammenheng, og med den innfallsvinkelen vil vi ha ett beskrivende perspektiv. Målet med avhandlingen er ikke å forklare rapporteringspraksis men i stedet beskrive hvordan tilstanden er innenfor våre rammer.

3.2.1.3 Er det mulig å generalisere på bakgrunn av vår undersøkelse?

Det er to viktige begrep som må avklares om en skal kunne si noe om generalisering. Populasjon er begrepet som dekker alle de enhetene vi ønsker å uttale oss om (Jacobsen, 2005). For vår del vil populasjonen være antall selskap på Oslo Børs. Dette er den gruppen vi vil kunne generalisere til dersom vårt utvalg av undersøkelsesobjekter er tilfredsstillende. Begrepet utvalg representerer de objektene vi henter ut fra populasjonen for å undersøke. For å øke mulighetene for å kunne generalisere bør utvalget være representativt og av en viss størrelse i forhold til populasjon. Vi vil komme nærmere tilbake til utvalget i kapittel 3.3.1.

3.2.2 Undersøkellesdesign

Etter å ha redegjort for hvordan vi har jobbet med utarbeidelsen av problemstillingen, vil vi nå se på hvilket undersøkelsesopplegg vi har valgt. Undersøkellesdesignet representerer den tilnærmingen og fremgangsmåten vi har valgt for å belyse problemstillingen. Hvordan man utformer undersøkelsesdesignet vil ha betydning for undersøkelsens reliabilitet (Jacobsen, 2005). Spesielt gjelder dette om en velger feil design i forhold til problemstilling, og ikke minst om det

designet en har valgt kan være med å påvirke hvilke resultat en får. Jacobsen (2005) systematiserer de ulike undersøkelsesoppleggene etter to dimensjoner:

- Går studien i bredden eller i dybden (ekstensiv eller intensiv)?
- Er studien beskrivende eller forklarende (deskriptiv eller kausal)?

3.2.2.1 Ekstensivt eller intensivt design

Et intensivt design vil forsøke å fange opp mange nyanser med flere *variabler*, mens et ekstensivt design vil undersøke flere *enheter* på jakt etter breddekunnskap (Hellevik, 2002). Disse to oppleggene er ikke gjensidig utelukkende. Det ideelle opplegget ville teoretisk vært å få dybdeforståelse samtidig som en fanget opp bredden i utvalget. Et design av denne typen vil i de fleste tilfeller bli for ressurskrevende, både tidsmessig og økonomisk (Jacobsen, 2005). I tillegg ville en ende opp med en enorm datamengde som krever veldig mye av analysearbeidet. Datamaterialet kan fort bli overveldende, selv for den mest erfarne forsker. Dermed er det naturlig at man enten velger dybde eller bredde, eller kombinerer noen elementer fra begge designtypene.

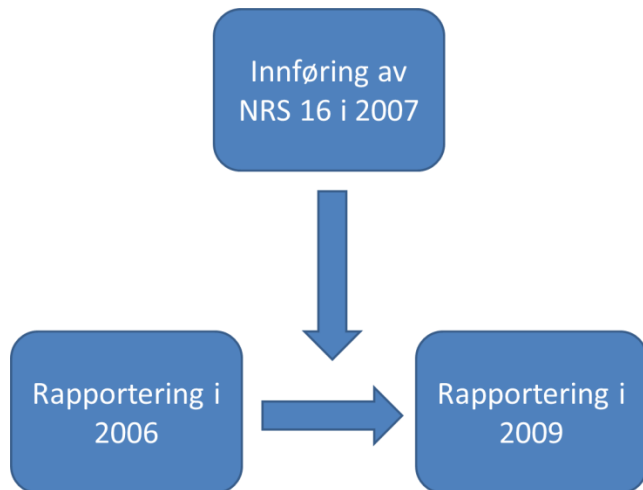
Denne avhandlingen vil ha et ekstensivt design. Vår problemstilling er av en slik karakter at vi ønsker å finne ut om omfanget av miljørapporteringen har endret seg. Dette må gjøres ved å velge ut flere enheter og studere disse (Jacobsen, 2005). Designet vil gi en bedre mulighet for å kunne generalisere til populasjonen (statistisk generalisering). Samtidig vil det være mer utfordrende å kunne generalisere opp til ett teoretisk nivå (teoretisk generalisering). Vi vil få vanskeligheter med påstå at våre konklusjoner kan danne grunnlag for en generell teori som gjelder i utvalget, til det er dybden i undersøkelsen for svak.

3.2.2.2 Deskriptivt eller kausalt design

Et deskriptiv design vil søke etter den beste måten å beskrive det aktuelle problemet. Jacobsen (2005) deler denne kategorien inn i fire ulike områder: tverrsnitt-, tidsserie-, kohort- og panelstudier. Det mest vanlige designet i en kvantitativ tilnærming er tverrsnittstudien. Her beskrives en situasjon på et fastsatt tidspunkt. Tidsserieundersøkelsen følger et utvalgs utvikling over tid, mens en kohortstudie følger en spesiell gruppe over tid. Til slutt omhandler panelstudien utviklingen hos enkeltpersoner over tid.

Et kausalt design vil være mer opptatt av forklaring og sammenheng mellom årsak/virkning. Her presenterer Jacobsen (2005) tre forhold som må tilfredsstilles for at en skal kunne uttale seg om kausalitet. For det første må det være en samvariasjon mellom det som antas å være årsaken og selve virkningen. For det andre må det være tidsriktighet. Det vil si at årsaken må komme før virkningen. Dette vil vises ved at en skal kunne observere at endringen i den uavhengige variabelen vil føre til en endring i den avhengige variabelen. En slik forutsetning vil indirekte føre til at en trenger flere målinger over tid og dermed vil en tverrsnittsundersøkelse være vanskelig å bruke. Det siste som må oppfylles for å kunne hevde kausalitet, er å beholde kontrollen over andre relevante forhold. Dette er meget utfordrende med tanke på at en aldri helt kan ha kontrollen på alle forhold som kan være med å påvirke. Vi kommer til å kontrollere selskapene for egenskaper som størrelse og forurensing. Samtidig er det viktig å være klar over at det er andre forhold som kan påvirke rapporteringspraksis. Det er viktig å se oppgaven i forhold til dette. Ett eksperimentelt design vil tilnærme seg dette med en slags eliminasjonsmetode, hvor man søker å eliminere de utenforliggende forholdene.

Vi har allerede nevnt at vi har en beskrivende problemstilling. Designet vårt vil også ha en deskriptiv karakter, men denne beskrivende tilnærmingen brukes for å undersøke om det er en kausal sammenheng mellom rapporteringspraksis og innføring av NRS16. Samtidig vil vår arbeidsmetode kunne beskrives som et kvasi-eksperiment. Et kvasi-eksperiment tar utgangspunkt i en gruppe og følger denne gruppen over tid (Ringdal, 2009). Vi har undersøkt 100 selskap på to forskjellige tidspunkt, før og etter en stimulus i form av innføringen av NRS16. Dette kan illustreres i følgende figur:



Figur 3-1: NRS16 som stimulus for rapportering

Et kvasi-eksperiment har som formål at det skal kunne gi meningsfylte sammenligninger som kan si noe om effekten av en eksperimentell faktor (Ringdal, 2009). Kvasi-eksperimentet vil ha et kausalt design (Jacobsen, 2005). Det som skiller et kvasi-eksperiment fra et ekte eksperiment er at kvasi-eksperimentet mangler randomisering i utvalgene. For vår del vil vi ikke ha noen kontrollgruppe i forhold til å sjekke effekten av stimuli på utvalgsgruppen da dette ikke er praktisk mulig. Alle selskap vil måtte forholde seg til den aktuelle stimulus. I så måte vil designet vårt ligne det som kalles en tidsserie (Jacobsen, 2005).

3.2.3 Valg av metodisk tilnærming

Vi har nå redegjort for problemstillingen og foretatt noen designmessige valg. Det neste steget vil være å definere fremgangsmåte og hva vi ønsker å gjøre i vår undersøkelse. Her er det i hovedsak to mulige metodiske tilnærminger; kvantitativ og kvalitativ metode.

Disse to metodene har tradisjonelt vært separert ved at den ene representerer tall mens den andre representerer ord. Den kvalitative metoden er i utgangspunktet induktiv, det vil si at en trenger en mer åpen tilnærming til datamaterialet (Jacobsen, 2005). En ønsker å åpne opp for det ukjente og heller definere kategorier og variabler i etterkant av datainnsamlingen. En slik tilnærming vil ikke være den beste for å svare på vår problemstilling. Årsaken til det er at vi ønsker å fastsette variablene i forkant og sjekke disse for endring over tid. Vi ønsker ikke å ha en åpen tilnærming, men heller en fast ramme rundt undersøkelsen.

Den kvantitative metoden vil vanligvis åpne opp for at en kan ha mange respondenter og et representativt utvalg (Jacobsen, 2005). Dette er ønskelig for best kunne besvare vårt forskningsspørsmål. Vi har tidligere diskutert positivismen. Den kvantitative metoden har en positivistisk karakter ved at den muliggjør målinger av verden i den tro at det er mulig å avdekke klare kvantifiserte sannheter ved den. En forestilling om en stabil og presis verden. Vi er allikevel ydmyke i forhold til Poppers syn på lovmessigheter i menneskevitenskapen, og tar dette i betraktning når vi svarer på våre hypoteser. Ringdal (2009) nevner at kvantitative metode vil ha ett bredere fokus. Vi ønsker ikke å gå i dybden på rapporteringspraksis, målet er heller å kunne si noe om hvordan normen eller rapporteringspraksisen har endret seg for en populasjon.

En svakhet ved kvantitativ metode vil være at det er forskeren som definerer spørsmålene. Dermed vil en i en slik undersøkelse ikke få noen svar utenom det en på spør om. I vår undersøkelse er dette en styrke. Vi vil nemlig få svar på de kravene som stilles i NRS16 nettopp ved å bruke standarden som grunnlag for de forhåndsdefinerte spørsmål i undersøkelsen. Operasjonaliseringen i form av en undersøkelsesmal blir diskutert i kapittel 3.3.2. Her har vi også diskutert hvordan vi har motvirket undersøkelseeffekter.

3.3 Datainnsamling

Vi har redegjort for hvordan vi ønsker å fremskaffe data. I dette delkapittelet vil vi ta for oss hvilke karakteristika dataene våre vil ha, samt hvordan vi har skaffet disse til veie. I tillegg vil vi redegjøre for hvordan vi har kommet frem til utvalget vårt.

NRS16 legger føringer for hvordan årsberetningen skal se ut. For å teste om den endelige innføringen av NRS16 har hatt noen innvirkning på rapporteringspraksis er det selvfølgelig at vi må lese årsberetninger. Styrets årsberetning er en del av årsrapporten som utarbeides av hvert enkelt selskap en gang i året for å vise hvordan ett regnskapsår har artet seg. Denne årsrapporten vil karakteriseres som bokholderidata med lav grad av statistisk strukturering (Jacobsen, 2005). Denne typen data vil ikke være ordnet på samme måte som andre registre eller tellinger; for å lese noe ut av årsberetningen må en selv foreta struktureringen. Dette gjør at datamaterialet i undersøkelsen er primærdata basert på sekundære kilder.

Primærdata samles inn av forskeren selv (Ringdal, 2009). En undersøkelse sin validitet avhenger av hvor godt undersøkelsen klarer å knytte empiri og teori. Datainnsamlingen i denne oppgaven

blir dermed viktig for oppgavens validitet. Det er viktig å være bevisst på forskerens rolle i datainnsamlingen. Graden av nærhet og standardisering varierer med ulike datainnsamlingsteknikker (Ringdal, 2009). Denne undersøkelsen har en lav grad av nærhet til det som studeres siden det som studeres ikke kan reagere på forskerens tilstedeværelse. Samtidig vil den ha en høy grad av standardisering. Det samles inn informasjon om akkurat det samme for hver enkelt observasjon.

Sekundærkilder kan komme fra tidligere forskning eller store registre som kan være både offentlige og private. Det er viktig å være klar over hvilken kontekst informasjonen er gitt, kanskje med spesielt fokus på tiltenkt bruksområde. For vår del vil bruksområdet og forskningsspørsmål gå hånd i hånd. Vår undersøkelse går ut på å undersøke om årsrapportene har endret seg over tid. En kan gjerne si at vi undersøker sekundærkilder for så å kunne si noe om utvikling i rapportering innenfor våre rammer. Våre primærdata vil gi informasjon om hvordan sekundærkilder benyttes.

3.3.1 Utvalg

Vi har nevnt at vi vil lese styrets årsberetning for å kunne svare på problemstillingen. I dette delkapittelet vil vi redegjøre for hvordan vi har kommet frem til vårt utvalg; altså hvilke selskap vi ønsker å studere årsrapportene til.

3.3.1.1 Tilfeldig utvalg

For å kunne foreta en generalisering fra utvalg til populasjon er et tilfeldig utvalg å foretrekke (Jacobsen, 2005). Et tilfeldig utvalg vil være den utvelgelsen som sikrer det mest representative utvalget. Med tilfeldig menes at det ikke spiller noen rolle hvilken rekkefølge eller nummer en er i listen. Dersom det trekkes ut fem enheter fra populasjonen kan disse like gjerne være de fem første på listen over populasjonen som fem vilkårlige på listen.

Vår populasjon vil være selskap registrert på Oslo Børs i årene 2006 og 2009. Ut ifra denne populasjon har vi foretatt et utvalg. Det første steget var å sortere ut selskap som ikke var tilknyttet Oslo Børs på våre to tidspunkt. Alle selskap som ikke var notert på Oslo Børs i både 2006 og 2009 ble derfor sortert ut. For å kunne kvalitetssikre dette benyttet vi Oslo Børs sin statistikk på listeendringer (OsloBørs, 2012). Her fikk vi informasjon om hvilke selskap som hadde endret navn, samt hvilket selskap som var tatt av børs i perioden. Denne seleksjonen sikret

oss en populasjon på 183 selskap. Vi foretok en tilfeldig trekning av 100 enheter blant disse 183 selskapene. Grunnet begrensede ressurser mente vi at en undersøkelse av 100 selskap ville være tilstrekkelig for å kunne si noe om populasjonens rapporteringspraksis. I tillegg gir dette en bonus i form av at vi kan omtale utvalget direkte på prosentform. Jacobsen (2005) presiserer at det er liten sammenheng mellom størrelse på populasjon og utvalg i form av feilmarginer. Det viktige er at en dekker inn den variansen som finnes i populasjonen i utvalget. En stor populasjon kan gjerne ha større varians enn en liten populasjon. Det er dette forholdet som må tas i betraktning når en beslutter størrelse på utvalget fra populasjonen. Stor varians i populasjonen taler for ett større utvalg.

3.3.2 Operasjonalisering

Vi har tidligere redegjort for hva vi ønsker å undersøke. I dette delkapittelet vil vi presentere hvordan vi ønsker å gå frem. Vi har utformet en sjekklister som vi har brukt for å innhente relevant data for å belyse forskningsspørsmålet, en undersøkelsesmal. Ved utforming av undersøkelsesmalen har vi fått inspirasjon og veiledning fra undersøkelsene til Fallan (2007) og Vormedal & Ruud (2009). Vi har allikevel foretatt vår egen inndeling og selv analysert NRS16 ned på setning- og ordlydnivå for å konstruere vår egen undersøkelsesmal. Dette gjør undersøkelsen uavhengig av de sjekklister som allerede eksisterer hos ulike revisjonsselskap som reviderer innholdet i årsberetningen. Undersøkelsesmalen er lagt ved i sin helhet i vedlegg A.

NRS16 omhandler standarder for hele årsberetningens utforming. Vi har valgt å begrense omfanget av forskningen vår til NRS16 sine krav til indre (arbeidsmiljø) og ytre miljø. Disse kravene kan igjen deles inn i ”skal”-krav og ”bør”-krav. Lov om årsregnskap av 1998 §3-3a er tatt direkte inn under avsnitt 2.10 i NRS16 og er derfor definert som ”skal”-krav, hvilket alle selskap må opplyse om i sin årsberetning. Utover hva som er tatt direkte fra lovverket, har en i NRS16 valgt å utfylle disse med ordlyden ”skal” og ”bør” i kravene. Et annet eksempel på et ”skal”-krav er der loven sier at: ”Regnskapspliktige som i regnskapsåret har sysselsatt minst 5 årsverk, skal gi særskilte opplysninger om sykefraværet” (Regnskapsloven, 1998). Her har en i NRS16 valgt å tilføye en ekstra setning som sier at ”Opplysningene skal omfatte det totale sykefraværet i regnskapsåret og hvor stor andel sykefraværet har utgjort av den totale arbeidstiden i regnskapsåret” (RegnskapsStiftelsen, 2010).

For indre miljø vil den pålagte rapporteringens omfang avhenge av om selskapet rapporterer om mer enn null skader eller ulykker. Dersom selskapet rapporterer null skader eller ulykker vil selskapet rapportere tilfredsstillende om skader og ulykker. I motsatt fall vil selskapet måtte utdype om skaden eller ulykkens art og spesifikt om personskader/materielle skader. For ytre miljø er det en større grad av frivillighet i rapporteringen og kun tre variabler regnes som “skal”-krav.

Et eksempel på et “bør”-krav som er tatt med i NRS16 under ytre miljø er følgende: “Det bør fremgå av redegjørelsen hvilke ambisjoner og mål foretaket har på miljøområdet, og hvilke miljøkrav som foretaket venter seg fra myndigheter, kunder og leverandører.”

(RegnskapsStiftelsen, 2010). I tillegg er det nedfelt formuleringer på setninger som kan tolkes som “bør”-krav; eksempelvis “kan”, “vil kunne være sentrale”, “oppfordres” osv.

Ingen av selskapene på Oslo Børs er helt like og noen rapporteringsområder er mer sentrale for enkelte enn for andre. Det er derfor nødvendig med en pekepinn/veiledning for hva som bør være med i årsberetningen. “Bør-kravene” legger en viss føring på hvordan en ønsker at organisasjoner skal rapportere, uten at en kan tvinge noen til å gjøre akkurat slik. Til tross for dette er det fortsatt en del punkter som åpner for fortolkninger, spesielt under ytre miljø. I siste avsnitt av NRS16 kapittel 2.10 står det blant annet at “rapporteringen av miljøforhold er fortsatt i en utviklingsfase, og det oppfordres til å utvikle nye måter å formidle slik informasjon på” (RegnskapsStiftelsen, 2010). Dette illustrerer muligheten til alternativ rapportering.

Pålagte krav har en befalende ordlyd og inneholder typisk ordet ”skal”. Ett ”skal”-krav er senere omtalt som pålagt rapportering. ”Bør”-kravene er ikke like skarpe i ordlyden og tolkes som anbefalinger eller rettleddinger uten at disse kravene må tilfredsstilles i årsberetningen. Dette omtales også som frivillig rapportering. Det relevante utdraget fra NRS16 finnes i vedlegg C.

I et kvantitativt forskningsopplegg vil kategorisering og presiseringer komme i forkant av selve datainnsamlingen (Jacobsen, 2005). Dette innebærer at det kreves en del forarbeid før en går i gang med selve undersøkelsen. For å få informasjonen fra styrets årsberetning ned på standardisert form, må vi analysere regnskapsstandarden grundig. For å redusere den subjektiviteten som ligger latent i rapporteringspraksis, vil vi bruke dikotome variabler for å analysere styrets årsberetning. Dette gjør arbeidet med undersøkelsesmalen ekstra viktig. Vi

ønsker at vi skulle kunne krysse av “ja” eller “nei” på de ulike spørsmålene i malen ut i fra hva som ble rapportert om i årsberetningen.

De ulike spørsmålene omtales heretter som variabler. Innenfor like områder/kategorier av rapportering vil det være flere variabler. Dette omtales som samlevariabel/område eller kategori. Ett eksempel på dette er kategori 12: ”miljømessige krav fra myndigheter, kunder og leverandører”. Denne kategorien består av to variabler (12a og 12b) der den ene omhandler myndigheter, mens den andre omhandler kunder og leverandører.

Denne datainnsamlingsmetoden vil gi oss data på nominalt nivå (Jacobsen, 2005). Disse dataene gir et enten/eller-perspektiv. Det vil ikke være mulig å gradere oppfyllelsen av de ulike spørsmålene i NRS16; vi kan kun si om spørsmålet blir besvart eller ikke. I tillegg til å hente inn data på kravene i NRS16 hentet vi inn data for å kunne sortere selskapene i ulike grupper. Disse var bransjetilhørighet og selskapsstørrelse. Bransjetilhørighet ble hentet fra Oslo Børs sin kategorisering av selskapene (MSCI, 2012). Størrelse på selskapene ble hentet fra årsrapporten, enten i form av antall ansatte eller antall årsverk. Her ble det senere gjort en forenkling ved at en ansatt ble antatt å være lik ett årsverk. Årsaken til denne forenklingen var at det var ulik rapporteringspraksis mellom selskapene. Noen rapporterte kun antall ansatte, mens andre rapporterte kun antall årsverk. Det var også noen selskap som rapporterte om både antall ansatte og årsverk. I disse tilfellene har antall ansatte blitt brukt i videre analyse. Denne variabelen ble kun brukt til å dele selskapene inn i to størrelseskategorier: små og store.

Bransjeinndelingen ble senere brukt til å kategorisere selskapene inn i selskap som forurensere og selskap som ikke forurensere. Selskapene innen bransjene energi, materialer og industri er vurdert til å være de bransjene som forurensere. De resterende syv bransjene er vurdert som ikke-forurensende. Tidligere forskning på miljørapportering har benyttet Klimatilsynet sine utslippstillatelser for å skille forurensende selskap og ikke-forurensende selskap. Problemet med denne inndelingen er at den kun gjelder for landbasert virksomhet. Dermed vil vi miste selskap som opererer innen oljeutvinning og shipping. Oljeselskap og rederi utgjør brorparten av bransjene energi og industri. Innenfor bransjekategorien materialer er selskapene avhengige av råvarer som deretter videreføres. Disse selskaperes drift vil påvirke miljøet, enten gjennom underleverandører som fremskaffer råvarene eller direkte i egen drift. Når det gjelder ikke-forurensende selskap vil dette være typiske ”kontor”-selskap. Spesielt bransjene bank, it,

telekom, helsevern og finans antas å ha lav forurensing av det ytre miljøet. Innenfor forsyning, konsumvarer og forbruksvarer vil graden av forurensing være mer diskutabel. Etter en gjennomgang av selskapene har vi vurdert disse bransjene til å være ikke-forurensende. Fordelingen av selskap i utvalget er oppsummert i følgende tabell:

Fordeling selskap	Forurensende selskap	Ikke-forurensende selskap	SUM
Stort selskap	25	25	50
Lite selskap	21	29	50
SUM	46	54	100

Tabell 3-1: Fordeling av selskapene (størrelse og forurensing)

Skillet mellom ja/nei-svar i forhold til NRS16 måtte defineres. Dersom dette skillet ikke er klart vil det være en signifikant fare for validiteten i oppgaven. Vi definerte minimumskrav på samtlige krav i undersøkelsesmalen, altså hva er minimum av rapportering for å kunne oppnå ett ja-svar i undersøkelsen. Hele undersøkelsesmalen ligger i sin helhet som vedlegg A.

3.3.3 Arbeidsmetode

Etter at utvalget og undersøkelsesmalen var på plass, leste vi årsrapportene. Her delte vi utvalget mellom oss og samlet inn data for begge årene for de selskapene vi hadde ansvar for. Vi registrerte de 10 første selskapene (de 20 første observasjonene) i fellesskap fra starten av. Dette ble gjort for å sikre at vi hadde tolket undersøkelsesmalens minimumskrav på samme måte. Deretter registrerte vi data for hver våre selskap. I hele denne perioden satt vi ved samme bord og avklarte eventuelle uklarheter i fellesskap etterhvert som de oppsto. Etter relativt kort tid ble antall diskusjoner redusert, noe som tyder på at vi klarte å skape en felles forståelse av kravene fra undersøkelsesmalen.

Etter at vi var ferdig med innsamlingen av data, valgte vi å se over de første selskapene vi hadde samlet inn data fra. Dette ble gjort for å se om erfaringen vi etterhvert hadde gjort oss hadde gitt noe utslag i tolkningen av minimumskravene i undersøkelsesmalen. Deretter reviderte vi

hverandres registreringer. Vi trakk ut fem tilfeldige selskap hos hverandre og registrerte nye data på disse. Deretter sammenlignet vi innsamlingen med den som ble foretatt i utgangspunktet.

3.4 Dataanalyse

Datasettet består av dikotome variabler som igjen er sortert på to ulike tidspunkt. For å kunne undersøke om det har vært noen endring mellom tidspunktene, må vi ta hensyn til at responsen til ett selskap i 2009 er farget av responsen i 2006. Observasjonen i 2006 påvirker observasjonen i 2009. Dette har vi tatt hensyn til ved å kjøre en ”paired sample t-test” ved sammenligning av data fra 2006 og 2009. For å fange opp om det har vært endring i rapporteringspraksis, har vi sammenlignet gjennomsnittlig antall rapporterte variabler for de to årene. Dette vil kunne gi grunnlag for å sette våre data i sammenheng med hypotese 1.

Det er ikke noe klart skille mellom pålagt og frivillig rapportering innenfor indre miljø i NRS16. Som vi har nevnt i kapittel 3.3.3 vil mengden rapportering avhenge av om selskapet har hatt skader eller ulykker. For å teste hypotese 2 har vi konstruert en betingelse om at dersom det rapporteres mer enn null skader eller ulykker kreves det rapportering på ytterligere punkt. For ytre miljø vil det samme gjelde problematikken rundt ”ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljøet”. I analysen rundt oppfyllelse av NRS16 for ytre miljø har vi gitt alle selskap som har rapportert at de ikke påvirker det ytre miljøet godkjent. Foruten kravet til å rapportere om påvirkning på ytre miljø, kreves det at selskapene utdypet dette i påvirkning fra produkter, prosesser og/eller innsatsfaktorer knyttet til selskapet. Det siste pålagte rapporteringskravet om ytre miljø krever at selskapene opplyser om spesifikke tiltak som er planlagt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger.

Oppsummert er pålagt rapportering om ytre miljø delt inn på denne måten:

- Kategori 7: påvirkning av det ytre miljø (2 gjensidig utelukkende variabler)
- Kategori 8: påvirkning fra produkter, prosesser, innsatsfaktorer (3 variabler)
- Kategori 10: tiltak for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger

For hypotese 3 som omhandler frivillig rapportering om ytre miljø har vi følgende inndeling:

- Kategori 9: type og mengde miljøpåvirkning (15 variabler)
- Kategori 11: ambisjoner og tallfestede mål på miljøområdet (2 variabler)
- Kategori 12: miljømessige krav fra myndigheter, kunder og leverandører (2 variabler)
- Kategori 13: spesifisering av det viktigste miljøforholdet for selskapet
- Kategori 14: henvises det til annen rapportering (3 variabler)

For frivillig rapportering har vi brukt samme fremgangsmåte som for hypotese 1. I stedet for å se på alle variablene, har vi her kun vurdert variablene tilhørende frivillig rapportering. Hypotese 4 og 5 vil ha samme analyse som hypotese 1, med unntak av at utvalget er sortert ut i fra egenskaper ved selskapene. I tillegg har vi foretatt en variansanalyse mellom de ulike egenskapene ved selskapene for å se etter signifikante forskjeller i rapportering mellom selskap med ulike egenskaper. Her kan vi fremskaffe informasjon om hvor en eventuell rapporteringsendring ligger.

3.5 Validitet

Vi har hittil presentert hvordan vi har utført undersøkelsen og hvilke valg vi har foretatt underveis. I dette kapitlet vil vi ta for oss ett av de viktigste aspektene med forskning; gyldigheten eller validiteten til undersøkelsen. Det avgjørende for validiteten er å få til en kobling mellom teori og empiri, eller i hvor stor grad en klarer å operasjonalisere de teoretiske begrepene. Ringdal (2009) definerer validitet som et mål på om det vi faktisk måler samsvarer med det vi ønsker å måle. En høy gyldighet kjennetegnes ved at en har klart å koble de operasjonelle begrepene til de teoretiske begrepene i tilfredsstillende grad (Johannessen et al., 2011). Mye av utfordringen ved å benytte en kvantitativ metode ligger i denne koblingen. For å få gjennomført en undersøkelse av vår karakter, er det nødvendig å forenkle teorier og redusere antall justeringsvariabler ned på et håndterlig nivå (Ringdal, 2009). Dermed havner vi i en situasjon der de dataene vi innhenter er en representasjon og ikke en speiling av virkeligheten (Johannessen et al., 2011).

Det er ønskelig å få en så høy validitet som mulig. Dette er ett svært viktig mål på forskningens verdi (Nyeng, 2008). Validitetsbegrepet er mer omfattende enn reliabilitetsbegrepet (Grønmo, 2004). Kompleksiteten i validitetsbegrepet blir mer synlig når vi skiller mellom ulike typer av

validitet. Det er i denne sammenhengen viktig å være klar over at ulike typer validitet varierer i viktighet for ulike undersøkelsesopplegg. I den videre diskusjonen rundt validitet vil vi ta utgangspunkt i Reve (1985) sin inndeling av fire typer validitet.

3.5.1 Begrepsvaliditet

Denne typen validitet henviser til forholdet mellom de begrepene en teoretisk ønsker å undersøke og de begrepene en faktisk undersøker (Grønmo, 2004). Høy begrepsvaliditet kommer av et godt samsvar mellom de teoretiske begrepene og de praktiske eller operasjonelle begrepene. Et kritisk og gjennomgående spørsmål i konkretiseringsprosessen blir; ”Måler de indikatorene vi velger ut, egentlig det vi er interessert i?” (Jacobsen, 2005:345).

Begrepsvaliditet er en nødvendighet for at resultatene skal være meningsfulle og generaliserbare (Reve, 1985). Dermed er dette det viktigste begrepet innenfor validitet. Reve (1985) velger ytterligere å dekomponere begrepet i overflatevaliditet, nomologisk validitet, konvergent og divergent validitet. Overflatevaliditet spiller på om det er en intuitiv sammenheng mellom teoretisk og operasjonell definisjon av variabler. Dette kan støttes av andre undersøkelser, men kanskje aller helst gjennom å måle ett begrep i flere dimensjoner.

Hovedbegrepet i vår undersøkelse vil være rapporteringspraksis. Dette begrepet har vi avgrenset i innledningskapittel 1.2. En slik begrensing vil gjøre begrepet mer håndterlig i undersøkelsen og bidrar til at det ikke skal være noen misforståelser rundt begrepet videre i undersøkelsen. Den intuitive forståelsen av rapporteringspraksis som begrep vil være den gjeldende rapporteringen som ett selskap praktiserer. Ved bruk av dikotome variabler vil vi kunne avgjøre om det rapporteres eller ikke rapporteres innenfor ett område. Vi sier dermed ingenting om hvor god eller dårlig rapporteringen er, men bare konstaterer hvorvidt rapportering eksisterer eller ikke. Dette styrker sammenhengen mellom teoretiske og operasjonelle variabler siden vi vil ha liten grad av tolkning i datainnsamlingen.

Operasjonaliseringen av NRS16 til en undersøkelsesmal er gjort manuelt. Dette har blitt understøttet av annen forskning på området. I masteroppgaven til Even Fallan er det skissert en fremgangsmåte for å operasjonalisere NRS16 (Fallan, 2007). Ser en denne i sammenheng med rapporten fra Vormedal og Ruud (2009) vil vi påstå at vår operasjonalisering av NRS16 har støtte i annen forskning på området. Vår undersøkelsesmal finnes i vedlegg A.

Reve (2005) omtaler videre konvergent og divergent validitet. Konvergent validitet vil gi ett mål på samsvar mellom to maksimalt forskjellige metoder på å måle samme begrep. Divergent validitet måler i hvor stor grad et begrep skiller seg fra andre begrep. Vårt undersøkelsesdesign og begrensede datamateriale gjør at vi ikke opererer med et stort antall variabler som forklarer ulike begrep.

Den siste bestanddelen av begrepsvaliditet er nomologisk validitet (Reve, 1985). Dette er et uttrykk for i hvilken grad prediksjoner fra teoretiske bidrag kan bekreftes. Høy nomologisk validitet oppnås dersom andre studier av de samme begrepene gir de samme resultatene. Oppfører et teoretisk begrep seg tilsvarende i vår undersøkelse som tilsvarende begrep gjør i andre undersøkelser, styrker dette nomologisk validitet.

3.5.2 Intern validitet

Intern og ekstern validitet er gjerne sentral når det dreier seg om eksperimentelle studier (Grønmo, 2004). Vår oppgave har en eksperimentell karakter i den form at det er lite eller ingen forskning på akkurat det spesifikke temaet vi undersøker. Intern validitet er ett uttrykk for om en sammenheng i datasettet er en kausal sammenheng (Reve, 1985). Selve korrelasjonen sier ikke noe om denne sammenhengen kan skyldes en bakenforliggende faktor. Undersøkelsens interne validitet vil styrkes dersom annen empiri eller teori støtter opp om de funnene en får (Jacobsen, 2005). Samtidig er det viktig å være klar over at det kan være svakheter i teorien. Teorien gir i utgangspunktet kun en indikasjon på intern validitet. I slike tilfeller kan det være bedre å støtte seg til andre undersøkelser av samme fenomen. For å teste intern validitet må det vært benyttet en annen metodologisk tilnærming i de andre undersøkelsene, det er metodens validitet vi ønsker å verifisere.

Grønmo (2004) definerer intern validitet etter hvor stor grad undersøkelsen er utført og gjennomført på en tilfredsstillende måte. Dersom en har et eksperimentelt preg vil det være ekstra viktig å redegjøre for hvordan undersøkelsen ble foretatt, nettopp for å styrke intern validitet. Grunnen til dette er at plausible årsakssammenhenger skal være gyldige under de rammene de har vært vurdert under.

Denne undersøkelsen har forsøkt så godt det lar seg gjøre å belyse de valg som er foretatt i undersøkelsen. Vi mener selv at undersøkelsen er meget gjennomiktig. Problemstillingen er

konkretisert og avgrenset, samtidig som vi har beskrevet de valgene som er tatt under både datainnsamling og dataanalyse. Vi har redegjort for tidligere forskning på området, og våre resultater får støtte hos Vormedal og Ruud (2009), samt andre ProSus-rapporter når det gjelder selskaps rapportering innenfor pålagte krav. Fallan og Fallan (2009) sin undersøkelse gir støtte til våre resultater innen endring i rapportering over tid.

3.5.3 Ekstern validitet

Ekstern validitet angir i hvor stor grad en kan si at resultatene fra en undersøkelse er gyldige utenfor de rammene undersøkelsen hadde (Grønmo, 2004). For å kunne vurdere å generalisere fra ett utvalg til en populasjon er det essensielt at den eksterne validiteten er ivaretatt. Denne typen generalisering er den mest vanlige i kvantitativ metode (Jacobsen, 2005). Det sentrale spørsmålet innenfor validitet blir da hvorvidt utvalget er foretatt på en god nok måte. Det er alltid vanskelig å vite hvor mye av variasjonen i populasjon en har mistet i utvalget sitt. Frafall av enheter med spesielle data er et problem når en ønsker å generalisere. Jacobsen (2005) trekker i tillegg frem tilfeldige feil som ett problem.

Frafall er vanskelig å kontrollere men det er mulig å utføre noen enkle analyser på dette (Jacobsen, 2005). Disse frafallsanalysene kan typisk være geografisk tilhørighet, kjønn eller lignende kategoriseringsvariabler som kan si noe om forholdet populasjon og utvalg. Begrensningene på slike analyser er åpenbare: det er ikke mulig å uttale seg om hvorfor noen enheter faller fra. I vår oppgave styrer vi selv utvelgelsen, det eksisterer ingen valgmulighet hos våre respondenter. For å justere for eventuell bransjeskjevhet, har vi foretatt en sjekk av bransjetilhørighet i både populasjon og utvalg og sammenlignet disse. Det er liten forskjell mellom utvalg og populasjon, noe som tilsier at det ikke er noen åpenbare skjevheter med tanke på bransje. I så fall ville dette ha vært tilfeldig, da det ikke er rom for å la være og ”svare”. Det er heller ingen åpenbare skjevheter når det gjelder størrelse på selskapene mellom utvalg og populasjon. Tilfeldig uoverensstemmelse mellom populasjon og utvalg er vanskelig å gardere seg mot (Jacobsen, 2005).

I eksperimentelle forskningsdesign vil det være vanskelig å kombinere høy ekstern validitet med høy intern validitet (Grønmo, 2004). Dersom den interne validiteten ønskes høy vil kriteriene for

undersøkelsen heves. Rigide kriterier vil svekke resultatenes gyldighet utover rammene for undersøkelsen. I denne sammenhengen er det viktig å finne en riktig balansegang.

3.5.4 Statistisk konklusjonsvaliditet

Statistisk konklusjonsvaliditet omhandler sammenhengen mellom uavhengige og avhengige variabler (Reve, 1985). Trekker vi de riktige slutningene ut i fra kovariansen fra statistiske analyser? Forskningsdesignet vårt med dikotome variabler vil redusere faren for å gå i statistiske fallgruver. Denne oppgaven har fokus mot å teste for signifikante forskjeller før og etter stimulus. Det er derfor en risiko for at det kan være andre faktorer enn NRS16 som forklarer eventuell endring i rapporteringspraksis. Oppgaven tar utgangspunkt i at det er endelig innføring av NRS16 som avgjør hvorvidt rapporteringspraksis endrer seg eller ikke. Det er ikke kontrollert spesifikt etter andre forklaringsvariabler.

Årsaken til at vi kan påstå at NRS16 er en viktig stimulus i vår undersøkelse, er at våre undersøkelsesvariabler er hentet direkte fra NRS16. Dermed tester undersøkelsen meget spesifikt hvordan innholdet i standarden endrer seg fra 2006 til 2009. Intensjonen med NRS16 vil være å gi selskap en standardisert måte å rapportere på. I den sammenhengen er det ikke like viktig hvor påvirkningen kommer fra, så lenge NRS16 fungerer som en god standardsetter for rapportering hos alle selskap. Det er også viktig å være klar over at en generalisering fra utvalg til populasjon vil måtte begrenses i tid og rom (Jacobsen, 2005). Dette er tatt høyde for i kapittel 3.3.2 som omhandler utvalg av selskap.

3.6 Reliabilitet

Vi har nå redegjort for gyldigheten eller validiteten i oppgaven. For å bruke Ringdal (2009) sin analogi til blinkskyting har vi kun redegjort for hvor godt sentrert de avfyrte skuddene er. Reliabiliteten vil gi en indikasjon på hvor godt samlet de ulike skuddene vil være. Dersom en klarer å få til mål i undersøkelsen som er både reliable og valide vil en ende opp med en skuddserie som er sentrert og samlet midt i blinken.

Reliabilitet i metodologisk sammenheng går ut på om gjentatte målinger med samme metode vil gi samme resultat (Ringdal, 2009). Vi søker derfor å utelukke målefeil (Jacobsen, 2005). Slike målefeil kan forekomme rundt hvilke data som brukes, hvordan de er hentet og hvordan de

bearbeides (Johannessen et al., 2011). For å oppnå høy reliabilitet må målefeilene reduseres til det minimale. Dette er knyttet til dataenes pålitelighet, stabilitet og reproduserbarhet (Reve, 1985). Operasjonalisering av variabler er naturlig nok det som avgjør reliabiliteten til undersøkelsen. Vi har gjort følgende grep for å øke reliabiliteten til vårt datasett:

- Undersøkelsesmalen er bygget ut i fra NRS16. Denne operasjonaliseringen støttes av tidligere forskning på tilsvarende problemstillinger
- Dataregistreringen ble foretatt av to personer. For å sikre oss mot subjektive registreringer har vi sjekket hverandres registreringer i etterkant i tillegg til at vi har registrert 10% av selskapene sammen. Registreringen av selskap fra to ulike årstall ble tatt rett etter hverandre, noe som gir en bedre oversikt over endringen i rapporteringen i det aktuelle selskapet. Aktuelle problemer med registreringen ble løpende tatt hånd om grunnet umiddelbar nærhet mellom datainnsamlerne under hele prosessen.
- Dikotome variabler gjør at registreringen blir så lite subjektiv som mulig. I tillegg ble det lagt ned en vesentlig innsats på å definere minimumskrav for skille mellom ”ja” og ”nei” i variablene.

4 Resultater

I dette kapittelet vil vi presentere de resultatene vi har kommet frem til på bakgrunn av innsamlede data. Resultatene presenteres i sammenheng med de fem hypotesene vi har tatt utgangspunkt i tidligere i oppgaven.

4.1 H₁: Rapporteringens omfang og innhold i årsberetningen øker fra 2006 til 2009

Datasettet vårt vil kunne gi oss svar på hvilke miljøområder selskapene rapporterer om og hvilke områder rapporteringen er fraværende. Dataene er hentet på to forskjellige tidspunkt der årsberetningene fra 2006 og 2009 er lagt til grunn. Dette gir grunnlag for å undersøke om det har vært endring i rapporteringspraksis om indre og ytre miljø.

4.1.1 Indre miljø

Tabell 4-1 viser at den totale mengden rapportering om indre miljø ikke har endret seg signifikant fra 2006 til 2009.

Område	Gjennomsnitt 2006	Gjennomsnitt 2009	Endring	Standardavvik	t-verdi	Frihetsgrader	sig. (p-verdi)
Totalt antall rapporterte variabler indre miljø	3.91	4.23	-.32	.172	-1.864	99	.065

Tabell 4-1: Endring i rapporteringens omfang og innhold indre miljø

4.1.2 Ytre miljø

Tabell 4-2 viser at den totale mengden rapportering om ytre miljø har endret seg signifikant fra 2006 til 2009.

Område	Gjennomsnitt 2006	Gjennomsnitt 2009	Endring	Standardavvik	t-verdi	Frihetsgrader	sig. (p-verdi)
Totalt antall rapporterte variabler ytre miljø	4.61	5.58	-.97	.284	-3.410	99	.001

Tabell 4-2: Endring i rapporteringens omfang og innhold ytre miljø

Kolonne 2 og 3 inneholder gjennomsnittlig sum for antall variabler rapportert. Endringskolonnen tilsvarer endringen i gjennomsnittlige rapporterte variabler. Negativt fortegn i endringskolonnen tilsvarer en økning i rapporterte kategorier fra 2006 til 2009. Standardavviket gjelder variasjonen til antall variabler rapportert i de ulike selskapene. En negativ t-verdi tilsvarer at det har vært en økning i rapporteringen fra 2006 til 2009, størrelsen på t-verdien må deretter sammenlignes med en t-fordeling ut i fra ønsket signifikansnivå og respektiv frihetsgrad. Den siste kolonnen inneholder p-verdien eller signifikansnivået. P-verdien angir hvorvidt området har endret seg signifikant ut i fra ett valgt signifikansnivå. Vi har diskutert resultatene i lys av ett signifikansnivå på 5%. En p-verdi under .05 vil bety at man med 95% sikkerhet kan påstå at gjennomsnittet har endret seg fra 2006 til 2009.

4.2 H₂: Den pålagte rapporteringen i årsberetningen øker fra 2006 til 2009

Denne hypotesen testes separat for indre og ytre miljø. Først testes det om det har vært en endring i antall selskap som oppfyller alle de pålagte kravene. Deretter gis det en oversikt over endringen i rapportering innenfor de ulike rapporteringsvariablene. Gjennomsnittene forstås som prosentvis rapportering på det gjeldende området, men grunnet vårt utvalg på 100 selskap kan det også forstås som antall selskap som rapporterer på det gjeldende området..

4.2.1 Indre miljø

Tabell 4-3 viser den pålagte rapporteringen om indre miljø. I utgangspunktet er variablene 1-4 pålagt rapportering. Dersom man har hatt mer enn én skade/ulykke (variabel 5a eller 5b), vil også variablene 6a-6d være pålagte krav.

Område	Gjennom- snitt 2006	Gjennom- snitt 2009	Endring	Standard- avvik	t-verdi	Frihets- grader	sig. (p-verdi)
<i>INDRE MILJØ</i>							
Antall selskap som rapporterer alle pålagte krav indre miljø i NRS16	.12	.16	-.04	.032	-1.269	99	.208
1. Opplyses det om arbeidsmiljø	.65	.63	.02	.03	.58	99	.566
2. Gis det en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet	.39	.49	-.10	.04	-2.57	99	.012
3. Opplyses det om andel sykefravær	.82	.90	-.08	.03	-2.36	99	.020
4. Opplyser bedriften om skader og/eller ulykker	.87	.88	-.01	.04	-.28	99	.783
5a. Opplyser bedriften om MER enn 0 skader	.36	.37	-.01	.03	-.33	99	.741
5b. Opplyser bedriften om MER enn 0 ulykker	.23	.26	-.03	.03	-.90	99	.368
6a. Opplyser det spesifikt om skadens art	.11	.12	-.01	.04	-.28	99	.783
6b. Opplyser det spesifikt om ulykkens art	.06	.14	-.08	.03	-2.36	99	.020
6c. Opplyses det om personskader/materielle skader	.32	.32	.00	.04	.00	99	1.000
6d. Opplyses det spesifikt om personskade/materielle skader	.10	.12	-.02	.04	-.53	99	.596

Tabell 4-3: Pålagte rapportering indre miljø

4.2.2 Ytre miljø

Tabell 4-4 viser statistikk for pålagt rapportering om ytre miljø. Innenfor ytre miljø er det bare 3 av 27 variabler som anses som pålagte krav. Variablene 7a og 7b er gjensidige utelukkende slik at man ikke kan få 1 (ja-svar) på begge variablene.

Område	Gjennomsnitt 2006	Gjennomsnitt 2009	Endring	Standardavvik	t-verdi	Frihetsgrader	sig. (p-verdi)
<i>YTRE MILJØ (Pålagt rapportering)</i>							
Antall selskap som rapporterer alle pålagte krav ytre miljø i NRS16	.67	.64	.03	.039	.773	99	.441
7a. Opplyses det om at bedriften påvirker det ytre miljø	.64	.69	-.05	.02	-2.28	99	.025
7b. Opplyses det om at bedriften ikke påvirker det ytre miljø	.28	.26	.02	.02	1.00	99	.320
8. Opplyses det om selskapets produkter, prosesser eller innsatsfaktorer påvirker det ytre miljø	.53	.55	-.02	.03	-.63	99	.530
10. Opplyses det om det er eller planlegges TILTAK for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger	.45	.47	-.02	.04	-.50	99	.620

Tabell 4-4: Pålagte rapportering ytre miljø

4.3 H₃: Den frivillige rapporteringen om ytre miljø i årsberetningen øker fra 2006 til 2009

Rapportering om ytre miljø består i stor grad av frivillige variabler. Tabell 4-5 viser endringen i frivillig rapportering fra 2006 til 2009. Det som testes er hvorvidt det har vært en endring i gjennomsnittlig rapportering av frivillige variabler hos selskapene i utvalget. Den øverste raden viser den totale utviklingen i rapporteringen, mens de påfølgende radene viser utviklingen på kategori og variabelnivå. To av områdene innenfor frivillig rapportering er samlevariabler. Kategori 9 består av 15 variabler, kategori 14 består av 3 variabler. Dette er ytterligere forklart i kapittel 3.4, samt i vedlegg A.

Område	Gjennom- snitt 2006	Gjennom- snitt 2009	Endring	Standard- avvik	t-verdi	Frihets- grader	sig. (p-verdi)
<i>YTRE MILJØ (Frivillig rapportering)</i>							
Totalt antall rapporterte variabler ytre miljø frivillig rapportering	2.72	3.62	-0.90	.253	-3.554	99	.001
9. Opplyses det om type og mengde forurensing (15 variabler)	1.47	2.07	-.60	.21	-2.83	99	.006
11a. Opplyser bedriften om AMBISJONER på miljøområdet	.43	.50	-.07	.04	-1.71	99	.090
11b. Opplyser bedriften om MÅL på miljøområdet	.01	.07	-.06	.02	-2.51	99	.014
12a. Omtales miljømessige krav fra MYNDIGHETER	.50	.57	-.07	.03	-2.39	99	.019
12b. Omtales miljømessige krav fra KUNDER og LEVERANDØRER	.11	.15	-.04	.02	-1.65	99	.103
13. Opplyses det om hvilke miljøforhold som er viktigst for foretaket	.04	.08	-.04	.02	-1.65	99	.103
14. Henvises det til miljørapportering andre steder og stiller styret seg bak (3 variabler)	.16	.18	-.02	.03	-.71	99	.482

Tabell 4-5: Frivillig rapportering ytre miljø

4.4 H₄: Endring i rapporteringens omfang og innhold i årsberetningen er ulik for store og små selskap

For å belyse hypotese 4 har vi undersøkt om det er signifikante forskjeller på endringen i rapportering mellom store og små selskap. Her tas det utgangspunkt i totalt antall rapporterte variabler fra Tabell 4-1 og Tabell 4-2. Tabell 4-6 og Tabell 4-7 viser at det ikke er signifikante forskjeller mellom store og små selskaps endring i rapportering. Dette gjelder både om indre og

ytre miljø. Derimot er det signifikante forskjeller mellom store og små selskap når det gjelder rapporteringen om både indre og ytre miljø i 2009 i forhold til rapporteringen i 2006.

4.4.1 Indre miljø

Område	Gjennomsnitt store selskap	Gjennomsnitt små selskap	Forskjell	Frihetsgrader	F-verdi	sig. (p-verdi)
Endring indre miljø (2006-2009)	-.240	-.400	.160	1	.215	.644
Antall variabler indre miljø 2006	4.92	2.90	2.02	1	25.36	.000
Antall variabler indre miljø 2009	5.16	3.30	1.86	1	21.02	.000

Tabell 4-6: Endring i rapporteringens omfang og innhold indre miljø, sortert på størrelse

4.4.2 Ytre miljø

Område	Gjennomsnitt store selskap	Gjennomsnitt små selskap	Forskjell	Frihetsgrader	F-verdi	sig. (p-verdi)
Endring ytre miljø (2006-2009)	-1.42	-.520	-.900	1	2.54	.114
Antall variabler ytre miljø 2006	6.02	3.20	2.82	1	16.67	.000
Antall variabler ytre miljø 2009	7.44	3.72	3.72	1	18.28	.000

Tabell 4-7: Endring i rapporteringens omfang og innhold ytre miljø, sortert på størrelse

4.5 H₅: Endring i rapporteringens omfang og innhold om ytre miljø i årsberetningen er ulik for forurensende og ikke-forurensende selskap

Tabell 4-2 viser at den totale rapporteringen om ytre miljø har endret seg fra 2006 til 2009. Vi vil nå undersøke om denne endringen er ulik mellom forurensende selskap og ikke-forurensende selskap. Tabell 4-8 viser at det ikke er signifikante forskjeller mellom forurensende og ikke-forurensende selskaps endring i rapportering fra 2006 til 2009. Tabellen viser videre at det er signifikante forskjeller mellom forurensende og ikke-forurensende selskaps rapportering om ytre miljø i både 2006 og 2009.

Område	Gjennomsnitt forurensende selskap	Gjennomsnitt ikke-forurensende selskap	Forskjell	Frihetsgrader	F-verdi	sig. (p-verdi)
Endring ytre miljø forurensing (2006-2009)	-1.07	-.889	-.176	1	.095	.759
Antall variabler ytre miljø 2006	5.74	3.65	2.09	1	8.45	.005
Antall variabler ytre miljø 2009	6.80	4.54	2.26	1	6.04	.016

Tabell 4-8: Endring i rapporteringens omfang og innhold ytre miljø, sortert på forurensing

5 Analyse

I dette kapittelet vil vi analysere resultatene vi fant i forrige kapittel. Analysens utgangspunkt er forankret i vår teori gjennom de fem hypotesene som er beskrevet i teorikapittelet. Vi vil derfor ha disse som utgangspunkt når vi skal analysere de funnene som er gjort. Resultatene blir underveis problematisert og diskutert opp mot de avveininger og problemstillinger som er gjort i metodekapittelet. Det kan også være andre faktorer enn innføringen av NRS16 som har påvirket rapporteringen i perioden. Disse faktorene trekkes her frem og diskuteres. Diskusjonsdelen er lagt opp slik at vi har listet opp noen punkter under hver hypotese som vi mener best belyser våre funn.

5.1 H₁: Rapporteringens omfang og innhold i årsberetningen øker fra 2006 til 2009

Tabell 4-1 og Tabell 4-2 viser at det er ulike konklusjoner på hypotesen for indre og ytre miljø. Rapporteringens omfang og innhold om indre miljø har en positiv tendens, men hypotesen sanker ikke nødvendig empirisk støtte til at en kan påstå at endringen har vært signifikant. Derimot har rapporteringen om ytre miljø hatt en mer positiv utvikling i den forstand at rapporteringens omfang og innhold har økt signifikant fra 2006 til 2009. Konklusjonen på hypotesen er dermed todelt. Empirien gir støtte til hypotesen for ytre miljø, mens støtten ikke er tilstrekkelig for indre miljø.

Videre har vi her forsøkt å belyse våre funn gjennom å diskutere noen faktorer som vi tror kan ha hatt en innvirkning på resultatene.

Rapportering i forhold til praksis. En mulig årsak til at rapportering om indre miljø ikke har endret seg signifikant, er at de mest aktuelle interessentene til selskapene ikke har stort nok fokus på feltet. Det er naturlig å anta at de ansatte er opptatt av det indre miljøet i selskapet en jobber i. Årsrapporten er kanskje ikke like viktig for de ansatte som det som faktisk blir gjort og sagt på andre nivå i selskapene. En produksjonsleders håndtering av HMS kan være viktigere for de ansatte enn hva som rapporteres om temaet fra ett styrever. De ansatte kan sees som en sentral aktør innenfor Driscoll & Starik (2004) sin nærhetsdimensjon, da de har en umiddelbar interesse

av HMS. Likevel virker det som de ansatte ikke utøver nok press på selskaps rapportering utad om indre miljø.

Interessentperspektivet. Innenfor interessentteorien argumenterer Clarkson (1995) for at en bør i størst mulig grad ta hensyn til de primære interessentene. Myndighetene som interessent har en klar interesse for at sikkerheten i forhold til skader og ulykker ivaretas. Dersom denne sikkerheten er svak vil det kunne koste samfunnet i form av sykmeldinger, tapt tilgjengelig arbeidskraft osv. Samtidig vil kanskje andre interessenter til selskapet ikke sette like store krav til rapportering om indre miljø som de direkte berørte. Ett annet perspektiv innen rapportering om skader og ulykker vil være media sitt fokus. Dersom media har fokus på rutiner og oppfølging av sikkerhetsarbeidet er dette gjerne i sammenheng med at det har forekommet svikt på området, slik som Petroleumstilsynet (2011) konkluderte med i etterkant av Deepwater Horizon-ulykken i 2010. Alvorlige arbeidsulykker fører til økt allmenn interesse som igjen øker presset på selskapene om å ta sikkerhetsarbeidet på alvor. Dette presset vil komme fra både primære og sekundære interessenter og fra selskapet selv.

Legitimitetsperspektivet. Werther & Chandler (2006) argumenterer for at selskap vil ha både økonomiske og juridiske motiv for å forsikre omverden om at de tar sikkerhet på alvor. Skader og ulykker kan påvirke økonomien negativt gjennom for eksempel bøter og sykmeldinger. Det er kanskje enda viktigere å ha ett bevisst forhold til at negativ publisitet på sikt vil redusere lønnsomhet i form av tapt anseelse og legitimitet i samfunnet. Juridiske motiv vil være å opprettholde den standarden som settes legalt og normativt av rettslige myndigheter, interessenter og andre selskap man sammenligner seg med. Dersom de rettslige og normative reglene brytes vil det kunne føre til tap av legitimitet i samfunnet.

Konkretisering av frivillig rapportering. En av årsakene til at rapporteringen har økt innenfor ytre miljø, kan være at den frivillige rapporteringen er satt mer i system. Med det menes at det har blitt klarere retningslinjer for hva det kan rapporteres om. Fallan (2007) peker på at rapporteringen har blitt mer konsentrert etter 1996; mer variert informasjon på mindre plass. I denne undersøkelsen vil det faktum at selskapene har skader og ulykker å rapportere om, ha en positiv effekt på omfanget av rapporteringen om indre miljø. Selskap som ikke har skader og ulykker vil ikke ha mulighet til å rapportere utfyllende om disse, noe som igjen fører til mindre

omfang på rapporteringen om indre miljø. NRS16 omtaler slitasjeskader som en type skade som skal nevnes under dette området av rapporteringen. Ingen av selskapene i vårt utvalg rapporterte om slitasjeskader. Vi mener det er direkte usannsynlig at denne typen skader overhodet ikke forekommer. En mulig rapporteringsform kunne vært å se slitasjeskader opp mot sykefravær. Et alternativ her kunne vært og sett dette opp mot årsaker til sykmeldinger. Vi mener dermed at det er fullt mulig å ha en utfyllende rapportering om skader og ulykker også for selskap som har ansatte som har ett stillesittende og statisk arbeid.

Ulik rapporteringspraksis fra selskap til selskap. Gjennomsnittsrapporteringen for 2006 på indre miljø ligger på 3,91 kategorier rapportert. Endringen er på 8,2% til 4,23 i 2009. Hvorvidt denne mengden er tilfredsstillende eller ikke, er vanskelig å vurdere. Vårt inntrykk av rapporteringen om indre miljø, er at skader og ulykker rapporteres meget ulikt fra selskap til selskap. Noen ignorerer rapporteringen fullstendig, andre rapporterer at skader og ulykker ikke har forekommet, mens noen rapporterer utfyllende om skader og ulykker. Det virker ikke som om det er etablert en konsensus innenfor rapportering om skader og ulykker. Våre data bekrefter at det ikke har vært noen signifikant endring i rapporteringen om skader og ulykker (Tabell 4-3). I hypotese 4 og 5 kommer vi tilbake til forskjeller mellom selskap med ulike egenskaper.

Heterogene selskap i utvalget. Ved innføring av NRS16 forsøkte en å etablere en felles plattform for alle selskapene som en kan rapportere innenfor. Dette er imidlertid vanskelig med tanke på at selskapene kan være totalt ulike. En standard kan være med å kvele den mest praktiske og beste måten å rapportere på for ett selskap. Det er vanskelig å finne en rapporteringsmal som tilfredsstillende ønsket praksis fra en liten sparebank i Trøndelag og ett stort konsern som Statoil. Store selskap har antagelig etablert gode og effektive rutiner for hvordan beslutninger skal tas i organisasjonen (Child, 1972 gjengitt etter Donaldson, 2001). Naturlig nok er rapporteringen mellom Statoil og Melhus Sparebank meget forskjellig om ytre miljø. Statoil rapporterer 16 kategorier innenfor ytre miljø, mens Melhus Sparebank rapporterer to kategorier. Begge selskapene rapporterer derimot tilfredsstillende i forhold til pålagt rapportering. Melhus Sparebank rapporterer at de ikke påvirker det ytre miljø nevneverdig, noe som frikjenner selskapet fra ytterligere rapportering om ytre miljø. Likevel rapporterer de tiltak for å begrense miljøpåvirkningen fra selskapet. Den siste rapporteringen er i utgangspunktet et område som er pålagt, men som likevel blir frivillig for Melhus Sparebank når de påstår at de ikke påvirker

miljøet. Denne typen rapportering vil vi anta har rot i ønske om å fremstå som miljølegitim. Tankegangen er av typen ”vi påvirker ikke miljøet, men likevel har vi igangsatt tiltak som kan dra oss samlet i riktig retning”. Melhus Sparebank tar ansvar for miljøet selv om de ikke påvirker det. Den slags rapportering forekommer hos flere av selskapene i utvalget. Legitimitet og ønsket om å fremstå som samfunnsansvarlige er sannsynlige drivkrefter bak denne type rapportering.

Økning av alternative rapporteringsformer. En undersøkelse av miljørapportering fra Fallan (2007) understøtter at rapporteringspraksis endres over tid. Fallan (2007) viser til at mengden informasjon økte jevnt og trutt fra 1989 til 1995. Deretter fulgte noen år med nedgang før den stabiliserte seg på ett jevnt høy nivå fra 2001 og frem til 2005. Undersøkelsen trekker frem andre rapporteringsmetoder enn årsrapporten som en mulig kilde til stabiliseringen i rapporteringsmengde. Egne miljørapporter, informasjon på selskapenes hjemmesider og løpende rapporter publisert via børsmeldinger er andre mulige rapporteringsformer for miljøpåvirkning. Vår undersøkelse fokuserer utelukkende på rapportering i årsberetningen og fanger ikke opp mengden av rapportering i andre forum. Kategori 14, som består av 3 variabler, vil fange opp om det henvises til andre rapporter i årsberetningen. Tabell 4-5 viser at denne kategorien ikke har endret seg signifikant. Noe av problemet med andre rapporteringsformer er at styret ikke må stille seg bak informasjonen slik tilfelle er i årsberetningen. Styret blir dermed ikke stilt til ansvar for annen miljørapportering. Vi antar at dette er noe av grunnen til at det vies oppmerksomhet til frivillig rapportering i NRS16.

5.2 H₂: Den pålagte rapporteringen i årsberetningen øker fra 2006 til 2009

Tabell 4-3 viser at det ikke er tilstrekkelig empirisk støtte for at den pålagte rapporteringen om indre miljø øker fra 2006 til 2009. 16% av selskapene oppfylder alle de pålagte kravene til rapportering om indre miljø i 2009. Rapporteringen fra selskapene øker signifikant i kun tre av variablene. Den samme tendensen finner vi i den pålagte rapporteringen om ytre miljø. Tabell 4-4 gir ikke noen støtte til hypotesen; det er ingen økning i den pålagte rapporteringen om ytre miljø fra 2006 til 2009. Faktisk går antall selskap som oppfylder alle de pålagte kravene ned fra 67% i 2006 til 64% i 2009. Tabell 4-4 viser videre at det kun er variabel 7a (antall selskap som rapporterer at de påvirker det ytre miljø) som øker signifikant. Flere selskap rapporterer at de

påvirker det ytre miljø, men det er ingen endring i antall selskap som rapporterer alle de pålagte kravene. Hypotesen sanker ingen empirisk støtte, hverken for indre miljø eller ytre miljø.

Legitimitetsteorien argumenterer for at selskapene, ved ikke å rette seg etter gjeldende lover og regler, mister legitimitet i samfunnet. Dette tilsier at selskapene burde ha rapportert slik at alle pålagte krav var oppfylt. Denne undersøkelsen viser at dette ikke er tilfelle. Det store spørsmålet her blir da hvorfor selskapene ikke retter seg etter hva som er pålagt av rapportering. Det kan være flere årsaker til at resultatene er slik de er. Vi har forsøkt å komme med noen forklaringer som vi mener kan være årsaker til at resultatene er såpass svake når det gjelder den pålagte rapporteringen.

Manglende oppfølging og kontroll fra myndighetenes side. Denne påstanden samsvarer med en av konklusjonene hos Fallan & Fallan (2009). De argumenterer for at en ikke trenger mer lovregulering, men heller mer håndheving av reglene samt kontroll av informasjonsinnholdet. Vi vil derfor argumentere for at myndighetene i større grad må følge opp selskapene i forhold til miljørapporteringen. Slik det er i dag virker det som temaet blir nedprioritert siden så mange av selskapene rapporterer lite tilfredsstillende på området. Siden det blant annet er myndighetene som setter rammene for hvordan rapporteringen skal se ut gjennom gjeldende lovverk, vil en anta at det også var i deres interesse å følge opp dette i praksis. Et virkemiddel en kunne benytte er å gi bøter til selskap som ikke overholdt kravene. Et annet kunne være å inndra lisenser og lignende. Vi mener at dersom det hadde vært (flere) kontroller og stadig oppfølging, ville også kravene til pålagt rapportering blitt overholdt i større grad enn tilfelle er i dag.

Manglende oppfølging og kontroll fra revisors side. Revisorenes rolle bør også kunne diskuteres. Deres oppgave er først og fremst å kontrollere regnskapene hos selskapene. De er likevel pålagt å lese hele årsberetningen å kontrollere hva slags informasjon som rapporteres i forhold til regelverket. Siden revisorene godkjenner rapporteringen, til tross for manglende rapportering innenfor miljø, vil disse kunne tilskrives en del av ansvaret. De er også pålagt å holde seg oppdatert på regelverket, slik at de skal ha kunnskap om innføringen av NRS16 og dens betydning. Samtidig skal en her være klar over at revisorene kan ha en annen tolkning av kravene som NRS16 stiller i forhold til rapporteringen enn oss. Det er en mulighet for at en del av disse har lagt seg på en mildere linje enn forfatterne. Et eksempel er når noen selskap henviser

til utfyllende eksterne miljørapporter. Her vil de muligens få godkjent hos revisorer, men ikke i denne undersøkelsen. Vi mener likevel at slike opplysninger bør være med i årsberetningen siden denne skal kunne gjøres ansvarlige av styret i selskapene.

Manglende fokus fra interessenter. Manglende interesse om temaet fra andre interessenter enn myndigheter kan også være en faktor. Media har for eksempel ofte en tendens til å fokusere på saker som har negative konsekvenser for miljøet. Utslipp av giftstoffer eller uverdige arbeidsforhold er eksempler som trekkes frem i søkelyset. Når det gjelder selskapenes rapporteringspraksis har ikke media vært spesielt frempå. Det er mulig at dette ikke er av stor nok nyhetsverdi, og dermed lite interessant for den øvrige befolkningen. En årsak er nok også at så lenge selskapene ikke blir straffet av myndighetene, vil heller ikke media, investorer, kunder, leverandører og andre bry seg i vesentlig grad om selskapet opptre innenfor regelverket. Dersom media hadde rettet fokus på problemet, ville også kanskje myndighetene prioritert dette høyere. Samtidig ville kanskje også de øvrige interessentene bli mer interessert. Negative medieoppslag ville da sannsynligvis ført til lavere legitimitet hos selskapene i samfunnet. Media kan dermed sees på som en sekundær interessent i denne sammenhengen. Clarkson (1995) argumenterer for at slike interessenter ikke er sentral for organisasjonens overlevelse. Media blir dermed i denne sammenhengen ansett som en interessent som ikke trenger å tilfredsstilles på samme nivå som andre interessenter. Dersom media hadde hatt et større fokus på miljørapporteringen ville de muligens gå fra å være en sekundær til primær interessent, og dermed blitt viktigere for selskapene å tilfredsstille.

NRS16 fungerer ikke etter intensjonen. Det siste argumentet for at den pålagte rapporteringen ikke er tilfredsstillt i 2009 er at standarden ikke har fått den status den var tiltenkt. Man kan muligens argumentere for at det ikke er lenge siden standarden ble innført og at selskapene trenger noe mer tid for å rette seg etter de kravene som blir stilt. Vi mener likevel at dette ikke er noe godt argument. Årsakene til det er blant annet at standarden allerede fikk status som en foreløpig standard i 1999, og at selskapene har hatt godt tid til å tilpasse seg standarden også før den endelig ble vedtatt i 2007. Fallan & Fallan (2009) fant dessuten at lovkravene som ble innført fra og med regnskapsårene 1989 og 1999 førte til en signifikant vekst innen den pålagte rapporteringen, noe også tilfelle burde vært etter endelig innføring av NRS16 i 2007. En annet vesentlig motargument er at utformingen av NRS16 innenfor indre miljø inneholder nøyaktig

samme ordtekst som Regnskapsloven av 1998. Ifølge det juridiske perspektivet hos Werther & Chandler (2006) vil dette tilsa at disse opplysningene burde være oppfylt allerede fra regnskapsåret 1999. Et tredje argument er at NRS16 ikke inneholder særlig strenge krav til hva den pålagte rapporteringen skal inneholde. De pålagte kravene er heller ikke veldig vanskelig å tolke. Dette tilsier at alle selskapene burde ha nok ressurser til å rapportere innenfor de pålagte kravene.

Det er uansett liten tvil om at de pålagte kravene innenfor NRS16 ikke fungerer etter intensjonen da såpass få selskap får godkjent på denne rapporteringen. Siden det heller ikke har vært noen særlig endring (til og med negativ endring innenfor ytre miljø!) kan en argumentere for at standardens formål ikke har fungert etter intensjonen.

Vi vil hevde at kontroll og oppfølging av standarden er den mest sentrale forklaringen på manglende pålagt rapportering. Dersom myndighetene hadde hatt større fokus og kontrollrutiner på problemet ville også den pålagte rapporteringen vært mer utfyllende. De som da ikke hadde overholdt kravene ville risikere sanksjoner. Det juridiske motiv for rapportering vil da også kunne predikere atferden på en bedre måte, siden selskapene dermed har noe å tape på og ikke rapportere innenfor regelverket.

5.3 H₃: Den frivillige rapporteringen om ytre miljø i årsberetningen øker fra 2006 til 2009

Tabell 4-5 viser utvikling innenfor frivillig rapportering. Hypotese 3 finner støtte i tabellen. Den totale frivillige rapporteringen har hatt en signifikant positiv økning i omfang og innhold fra 2006 til 2009. Videre viser tabellen at kategori 9 (opplysninger om type og mengde forurensing), variabel 11b (opplysninger om konkrete mål på miljøområdet) og variabel 12a (opplysninger om miljømessige krav fra myndigheter) er de områdene som har endret seg signifikant innenfor frivillig rapportering.

Resultatene gir støtte til hypotesen. Den frivillige rapporteringen har økt fra 2006 til 2009. Videre vil resultatene om frivillige rapportering drøftes i sammenheng med det teoretiske perspektivet i oppgaven med fokus på å forklare hvorfor den frivillige rapporteringen har hatt en økning fra 2006 til 2009.

Økt konkurranse gjennom økt globalisering. Dette er i tråd med argumentasjon til Røvik (2007) der han trekker frem at økonomien har blitt mer globalisert. Den sentrale faktoren her er at konkurransen har blitt mer intensiv da selskap i større grad må forholde seg til aktører også utenfor Norges grenser. Den økte konkurransen har blant annet ført til at kunder og leverandører har større valgmuligheter når de skal velge sine produkter og tjenester. Internett kan også trekkes frem som en sentral faktor i denne sammenhengen. I de siste årene har stadig flere benyttet seg av shopping online, deriblant fra utenlandske aktører. Dette har steget i takt med bedre teknologi og økt sikkerhet på området. Tall fra Statistisk Sentralbyrå (SSB) bekrefter også den økende globaliseringen i årene fra 2006 til 2009 ved økt import og eksport fra Norge (SSB, 2011). Den økte konkurranse er en sterk medvirkende faktor til at selskap ønsker å skille seg ut og fremstå som attraktive i forhold til kundene. Broberg et al. (2009) argumenterer for at transparens av organisasjonen vil føre til bedre resultat, lavere kapitalkostnader og økt tilbøyelighet til å investere i selskapet. En kan derfor argumentere for at selskapene, gjennom økt frivillig rapportering, ønsker å gjøre seg mer attraktive overfor disse aktørene. Frivillig rapportering blir dermed et virkemiddel og fungerer som “branding” av selskapet. Viktigheten av å ha et merkenavn som gir positive assosiasjoner hos kunder og andre må ikke undervurderes. Dette kan føre til at en oppnår høy legitimitet som gir bedre resultat for selskapene. Dette er i tråd med det økonomiske synet til Werther & Chandler (2006).

Konkretisering av frivillig rapportering. En annen mulig årsak til den positive økningen i frivillig rapportering om ytre miljø, kan være at innføringen av NRS16 ga selskapene klarere retningslinjer for hva de kan rapportere om. Dette er det samme argument som ble anvendt under hypotese 1. Standarden kan ha vært med på å veilede enkelte selskap som før har vært usikre på hva de skulle rapportere om. Ved at de får klarere og mer konkrete tips om hva som bør inngå av frivillig rapportering, blir det dermed enklere for selskapene å følge opp rapporteringen. NRS16 fungerer i denne argumentasjonen som en direkte stimulus som har påvirket rapporteringspraksisen (Figur 1-1).

En grønnere hverdag. Selv om fokuset på problemene knyttet til klima og miljø har avtatt noe de siste par årene, spredte det seg en “grønn bølge” over Norge og resten av verden under perioden vi spesifikt ser på. Klimautfordringene ble tatt opp på både nasjonalt og internasjonalt nivå gjennom ulike konferanser og møter. Sentrale faktorer var problemer knyttet til smelting av

polarisen, forurensing og CO2-utslipp. Mange konsumenter av varer og tjenester fikk en holdningsendring i forhold til klimaspørsmålet, noe som gjorde at også selskapene i større grad måtte ta dette på alvor. Den økte frivillige rapporteringen kan dermed bunne i at selskapene ønsker å legitimere sin virksomhet, både ovenfor de miljøbevisste kundene og leverandørene, men også overfor myndighetene. Det kan også være tilfelle at selskapene selv, i større grad, ville bidra til et mer miljøvennlig klima i samfunnet. Ifølge det moralsk rettede argumentet for motiv bak CSR og rapportering, vil en her argumentere for at selskapet er pliktig til å ta vare på miljøet og samfunnet for øvrig. Dette fordi man ikke kan leve i full isolasjon fra samfunnet. Både potensiell arbeidskraft og kundemasse kan stille visse krav til selskapenes arbeid på miljøspørsmål. Interne interessenter i form av selskapets egne ansatte, kan også ha blitt mer opptatt av klimautfordringene og dermed lagt et større press på selskapet internt. Medarbeidere har blant annet lettere tilgang på informasjon som kan avdekke usannheter. Dersom en eller flere ledende personer i selskapet er personlig opptatt av miljøet, vil også dette kunne ha en potensiell positiv effekt på hva som blir gjort og rapportert av selskapet.

Investorenes betydning må heller ikke undervurderes. Alle våre selskap er hentet fra Oslo Børs og både nåværende og potensielle investorer er sentrale interessenter hos selskapene. En del av disse kan ha en policy om at de kun investerer penger i selskap som bryr seg om og tar vare på miljøet. Interessentteori argumenterer for at de primære interessentene kan ha stor makt i forhold til en organisasjon (Clarkson, 1995). Det er derfor naturlig å tro at særlig kunder, investorer/eiere, selskapets ansatte og myndigheter ofte regnes som slike typer interessenter og derfor har stor makt i forhold til hvordan selskapene opptrer og dermed hva som rapporteres. Fallan & Fallan (2009) argumenterer også i sin undersøkelse for at veksten i frivillig rapportering ikke skyldtes innføringen av lovmessige krav, men at drivkreftene sannsynligvis er å tilfredsstille informasjonsbehovet fra interessentene og å legitimere sin samfunnsmessige oppgave. En kan derfor argumentere for at økningen i frivillig rapportering ut ifra at interessentene ønsker mer utfyllende informasjon om selskapets virksomhet, og at det er det som er den avgjørende faktoren for den økte rapportering - og ikke nye lovkrav.

Negative hendelser på miljøet. Oljeutslippet etter grunnstøtingen av lasteskipet Full City ved Langesund (Eriksen et al., 2009) og giftutslippet ved Vest Tank-ulykken i Sløvåg (Olsen & Westrheim, 2007) er begge eksempler på hendelser som kan ha påvirket den frivillige

rapportering i denne perioden. Disse ulykkene fikk mye oppmerksomhet i media da de førte til skader på miljøet. Slike hendelser kan ha vært med på å bevisstgjøre selskapene i større grad og dermed påvirket selskapenes rapportering i positiv retning. Dette er selvfølgelig vanskelig å påvise uten å høre med selskapene direkte.

Oppsummert vil vi argumentere for at NRS16 kan ha vært en medvirkende faktor til den positive endringen. Det kan likevel også ha vært andre faktorer som for eksempel økt globalisering eller mer fokus på forurensing og klima.

5.4 H₄: Endring i rapporteringens omfang og innhold i årsberetningen er ulik for store og små selskap

Tabell 4-6 viser rapporteringsutviklingen om indre miljø for store og små selskap. Datamaterialet gir hypotesen medhold i at store selskap rapporterer mer i omfang og innhold om indre miljø enn små selskap. Når det gjelder rapporteringsendringen for store og små selskap er det derimot ingen signifikante forskjeller. Empirien gir ingen støtte til hypotesen. Vi kan ikke påstå at store og små selskap har ulik endring i rapporteringspraksis fra 2006 til 2009.

Tabell 4-7 illustrerer tilsvarende for ytre miljø. Det gis ingen empirisk støtte til hypotesen for ytre miljø. Konklusjonen blir dermed at rapporteringen både om indre og ytre miljø ikke endrer seg ulikt når man sammenligner små og store selskap, selv om store selskap rapporterer signifikant mer i omfang og innhold både i 2006 og 2009. Det kan være flere årsaker til dette og videre presenteres noen punkter som antas å kunne påvirke resultatene:

Store selskap rapporterer allerede signifikant mer utfyllende enn små selskap i 2006. Selv om både små og store selskap har en positiv økning frem til 2009, rapporterer fortsatt store selskap signifikant mer utfyllende enn små selskap. Dette tyder på at store selskaps rapportering var på et høyere nivå allerede i 2006, og at de derfor ikke har noe motiv for å rapportere mer utfyllende enn det de allerede gjorde. Store selskap hadde muligens allerede gode rutiner på hvordan og hva som skulle rapporteres før NRS16 ble innført (Child, 1972 gjengitt etter Donaldson, 2001). Tidligere forskning viser også at store selskap rapporterte signifikant bedre enn små selskap i tidsrommet før innføringen av NRS16 (Brammer & Pavelin, 2008). Gray et al. (2001) fant derimot ingen stabil sammenheng mellom størrelse på selskap og rapportering. Mange selskap

opplever verken skader eller ulykker, noe som betyr at de heller ikke trenger å rapportere mer utfyllende om dette. Dette vil i så fall svekke mengden rapportering. Det samme gjelder for selskap som ikke påvirker det ytre miljøet i form av forurensing og utslipp.

Lavt ytre press fra media og interessenter. Van Dongen (2006) argumenterer for at små selskap ikke mottar like mye press fra ytre interessenter og at de små selskapene ikke er like mye i medias søkelys som de store selskapene. Resultatene kan tyde på at media ikke fokuserer på temaet i særlig stor grad. En antakelse her er at media ofte fokuserer på enkelthendelser reaktivt, som dermed påvirker selskapene negativt. Eksempler på dette kan være arbeidsulykker eller utslipp av giftig avfall og oljeforurensning. Det er sjelden vi hører fra media at et spesifikt selskap opptrer i henhold til regelverket og har alt på stell. Den andre argumentasjonen er at de primære interessentene kanskje ikke er så opptatt av dette som først antatt. Det kan være at disse har for lite kunnskap om hvilke lover, regler og retningslinjer som gjelder, men det kan også være at de lar være å bry seg.

Store selskap bruker ressursene på andre områder. Simerly & Li (2000) argumenterer for at de store selskapene har flere ressurser å bruke på CSR-arbeid. Dette tilsier med andre ord at disse bør ha mer tid og penger å bruke på selve rapporteringen. Det kan imidlertid være at de store selskapene velger å bruke ressursene på andre områder, for eksempel anleggsinvesteringer, forskning/utvikling, salg og markedsføring osv.

Små selskap er mer fleksible. Store selskap er ofte mer byråkratiske og endringsprosesser tar lengre tid enn hos små selskap. Simerly & Li (2000) trekker her frem fleksibiliteten hos små selskap. Små selskap har ofte en høyere fleksibilitet med tanke på å innrette seg etter nye lover og standarder, deriblant NRS16. Siden små selskap består av en mindre organisasjon er den ofte mer transparent og det er enklere å få gjennomført tiltak for å innrette seg etter gjeldende regelverk. Små selskap kan, ved små justeringer, tilpasse seg nye standarder på en mer problemfri måte enn hos store selskap. Ofte må man inkludere flere personer hos store selskap i denne prosessen. Et annet punkt teorien trekker frem her er at enkeltpersoners meninger og holdninger ofte spiller en viktigere rolle i små selskap (Hemingway & Maclagan, 2004). Dersom sentrale personer i små selskap har en genuin interesse for samfunnsansvar vil selskapet bli

påvirket i større grad av dette. I store selskap vil en CSR-strategi behøve bekreftelser fra større deler av organisasjonen og inkludere mer enn bare toppleders synspunkter.

Isomorfisme i populasjonen. Ifølge institusjonell teori og isomorfistisk tankegang vil en etter en viss tid, gradvis tilpasse seg de normene som finnes innen rapportering hos selskap på Oslo Børs. De selskapene som er gode på rapportering vil derfor kunne bli imitert av de andre, da disse anser dette som et akseptabelt nivå på rapportering. Dette gjelder også på tvers av selskapsstørrelse, selv om de store selskapene ofte har mer å rapportere om. Siden NRS16 har eksistert siden 1999, har den lagt føringer på selskapene for hva som regnes som god rapportering. Ofte er det de største og mest innflytelsesrike selskapene som setter standarden. Dette vil ifølge isomorfistisk tankegang føre til at andre selskap følger etter og tilpasser seg disse selskapenes praksis. Det gjør at selskapene etter hvert blir mer like hverandre innenfor rapporteringspraksis, og vi får mindre forskjeller mellom selskapene (DiMaggio & Powell, 1983).

Klipp-og-lim tilnærming. Med dette menes at selskapene (både store og små) til en viss grad velger å se på hva som er skrevet om samfunnsansvar i tidligere årsberetninger. Da vi leste gjennom årsberetningene, så vi ved mange anledninger identiske setninger i 2009-rapportene som i 2006-rapportene. Med andre ord tyder dette på at en del selskap har en enkel tilnærming til rapporteringen. Ved å anta at en ikke har forandret seg stort på området, bruker selskap informasjonen som er gitt tidligere og viderefører den i den nye årsrapporten. Årsaken til dette ligger naturligvis i at det er ressursbesparende. En kan derfor argumentere for at selskapene opererer med en “cost-benefit”- tankegang, hvor de fokuserer på kostnadene knyttet til rapportering opp mot den gevinsten man oppnår. Kostnaden med å fremskaffe oppdatert og detaljert informasjon tilsvare ikke den potensielle gevinsten denne informasjonen kan gi. Dette fungerer dersom tilstanden er uforandret fra tidligere år, men er selvfølgelig mindre bra hvis det har skjedd endringer. Ofte kan en glemme nye faktorer som har betydning for selskapets miljøpåvirkning.

Oppsummert kan vi si at teorien støtter opp om at de store selskapene rapporterer mer utfyllende enn de små selskapene for begge årene. Endringen har derimot ikke vært signifikant høyere hos de store enn hos de små selskapene. Vi tror årsaken først og fremst er at de store selskapene

allerede i 2006 rapporterte tilfredsstillende, og at de i tillegg benytter seg av en “klipp-og-lim-strategi” for å minske ressursbruken på rapporteringen.

5.5 H₅: Endring i rapporteringens omfang og innhold om ytre miljø i årsberetningen er ulik for forurensende og ikke-forurensende selskap

Tabell 4-8 viser at hypotesen ikke sanker empirisk støtte. Endringen kan ikke antas å være ulik for forurensende og ikke-forurensende selskap. Vi ser at de som er kategorisert som forurensende selskap rapporterer signifikant flere variabler enn de ikke-forurensende selskapene.

Denne hypotesen er forankret i både interessentteori og legitimitetsteori. Ifølge legitimitetsteori vil de forurensende selskapene ha et større motiv for å legitimere sin virksomhet i samfunnet enn selskap som ikke forurenser. Interessenttilnærming er blant annet basert på Røvik (2000) sin argumentasjon om stadig økende fokus på CSR fra myndigheter, samt den påvirkningskraften miljøvernorganisasjoner besitter. Forurensende selskap antas å ha et større press på å fortelle omverdenen hva de driver med i sin operasjonelle virksomhet. Uten støtte fra disse sentrale aktørene antar en her at selskapene vil miste legitimiteten og i verste fall eksistensgrunnlaget. Ifølge interessentmodellen (se Figur 2-1) vil selskapet derfor forsøke å ivareta sine interesser slik at de befinner seg i harmonifeltet og ikke i konfliktfeltet. Et av hovedpoengene i interessentteorien er at selskapene ikke kan ta like mye hensyn til alle interesser. Mitchell et al. (1997) argumenter for at en må skille ut de interessentene som er viktigst for organisasjonen; for eksempel ut i fra interessentenes makt overfor selskapet og deres legitimitet i samfunnet. Selskap som forurenser vil derfor i større grad ha myndigheter og miljøvernorganisasjoner som sine viktigste interesser i motsetning til ikke-forurensende selskap. De er avhengige av å ha tillitt fra disse for å få legitimitet for sin virksomhet. Ikke-forurensende selskap kan i større grad for ha eiere/investorer, kunder og leverandører som sine viktigste interesser. Skillet er likevel ikke svart-hvitt da også små selskap er avhengig av å forholde seg til gjeldende lover og regler.

Denne hypotesen har også vært gjenstand for en del tidligere forskning (Fallan & Fallan, 2009, Brammer & Pavelin, 2008, Campbell, 2003, Halme & Huse, 1997). Felles for resultatene de fant, var at det stort sett er en entydig sammenheng mellom forurensende selskap og omfang på miljørapporteringen; de forurensende selskapene er de som rapporterer mest utfyllende og kvalitetsmessig best. Vi fant at forurensende selskap rapporterer mer i omfang og innhold enn

ikke-forurensende selskap for begge årene. Vår hypotese dreier seg imidlertid om at de store selskapene og små selskap har hatt en ulik endring i rapporteringen i perioden. Våre resultater viser ikke noen signifikante forskjeller her. Vi vil derfor forsøke å komme med noen synspunkter om hvorfor resultatet ble slik som det ble.

Forurensende selskap rapporterte tilfredsstillende i 2006. Dette punktet ligner veldig på det samme argumentet som i hypotesen 4, og den bygger også på de samme faktorene. De forurensende selskapene rapporterte signifikant bedre enn ikke-forurensende selskap allerede i 2006, noe som tilsier at rapporteringen var mer utfyllende på denne tiden. De forurensende selskapene viser også en tendens til en høyere positiv endring. Vi har imidlertid ikke empirisk støtte for denne påstanden. Et sentralt poeng her er at de forurensende selskapene må forholde seg til flere lover og reguleringer enn ikke-forurensende selskap. Eksempler på slike begrensninger er blant annet Forurensingsloven av 1981, Forurensingsforskriften av 2004 (nr.931), og Klimakvoteloven av 2004. De kom alle før 2006, og de forurensende selskapene måtte derfor i større grad legitimere sin virksomhet utad allerede på den tiden. Det er også viktig å være klar over at forurensende selskap har større forutsetninger for å ha en stor rapporteringsmengde i den sammenheng at ikke-forurensende selskap ”gjemmer” seg bak forurensningsloven §8 om ”ikke påvirkbar påvirkning av ytre miljø”. Dersom selskapet ikke forurenses, vil ikke NRS16 kreve at det rapporteres ytterligere. Det er da viktig å få med at variabel 7a, som omhandler antall selskap som rapporterer at de faktisk påvirker det ytre miljø, øker signifikant i perioden. En av årsakene til dette kan være at flere selskap har revurdert sin miljøpåvirkning.

Forurensende selskap benytter i større grad eksterne miljørapporter. I de siste årene har det blitt mer vanlig å utforme egne miljørapporter som ofte kan være svært utfyllende. Det kan føre til at en velger å bortprioritere rapporteringen i årsberetningen. Eksempler på forurensende selskap som oppgir at de opererer med slike rapporter er Songa Offshore (Songa, 2010), Reservoir Exploration Technology (RXT, 2010), Farstad Shipping (Farstad, 2010), Wilhelm Wilhelmsen (Wilhelmsen, 2010), Byggma (Byggma, 2010) og Yara International (Yara, 2010). Det er positivt at disse selskapene opererer med slike rapporter. Rapporteringsmengden i årsberetningen kan derimot påvirkes negativt. Samtidig opererer også noen få av de ikke-forurensende selskapene med slike rapporter som gjør at skillet mellom forurensende og ikke-forurensende

selskap ikke blir veldig stort. Det generelle inntrykket er likevel at det er de største og mest forurensende selskapene som har slike eksterne miljørapporter.

Manglende kontroll av rapporteringen fra myndigheter og revisorer. Dette punktet er også brukt under hypotese 2. Myndigheter har generelt vært for dårlige til å følge opp selskapenes rapporteringspraksis, også etter at NRS16 ble endelig innført i 2007. Hadde de brukt sterkere virkemidler for å få selskapene til å følge standarden, er det trolig at flere selskap hadde rapportert mer utfyllende enn de gjør. Det samme gjelder for revisorene som er pliktig til å lese gjennom årsberetningen hos selskapene. En antakelse her er at revisorene delvis støtter seg på selskapenes eksterne rapporter og gir selskapene godkjent, til tross for at det klart og tydelig står at rapporteringen også skal stå i årsberetningen. Vi synes det er noe merkelig at spesielt myndighetene ikke ser ut til å ha noen form for konkret kontrollfunksjon over hva som rapporteres. I henhold til legitimitetsteori vil forurensende selskap dermed ha større behov for å legitimere sin operasjonelle virksomhet utad, enn ikke-forurensende selskap. Som nevnt tidligere bør derfor myndigheter og revisorer komme sterkere på banen og være mer synlige i forhold til hva som forventes rapportert av selskapene.

6 Avslutning

Her vil vi presentere undersøkelsens viktigste funn. Avslutningsvis reflekteres det over videre forskning på området.

6.1 Konklusjon

Undersøkelsen har slått fast at rapporteringspraksis innenfor indre miljø ikke har endret seg mellom 2006 og 2009 hos selskap notert på Oslo Børs. Den pålagte rapporteringen har ikke endret seg fra 2006 til 2009 og er lav for begge årene. 12% av selskapene rapporterer alle de pålagte rapporteringskravene i 2006 mot 16% i 2009. Dette er i tråd med funnene som Vormedal og Ruud (2009) gjorde for regnskapsåret 2004. En lignende undersøkelse for svenske selskap støtter opp om at innførte standarder ikke adopteres i rapporteringen til flere selskap (Öster et al., 2006). Den svake rapporteringen om indre miljø tyder på at rapporteringspraksisen ikke har endret seg like mye som organisasjonene (se kapittel 1.4.1) bak innføringen av NRS16 hadde håpet på. Sviktene innen rapportering er på alle områder; rapportering om sykefravær, tiltak for forbedring av arbeidsmiljøet og skader/ulykker. NRS16 ble innført for å utfylle Regnskapsloven av 1998. De områdene som er nevnt her er også tatt med i Regnskapsloven §3.3. Hele rapporteringsområdet om indre miljø er svakt for selskap notert på Oslo Børs i 2006 og 2009.

Når det gjelder det ytre miljø har det vært en økning i mengden rapportering fra 2006 til 2009. Denne endringen kommer hovedsakelig fra frivillig rapportering siden antall selskap som følger den pålagte rapportering ikke har endret seg; 67% av selskapene følger alle pålagte krav i 2006 mot 64% i 2009. Den frivillige rapporteringen handler for det meste om at selskapene skal konkretisere påvirkningen av det ytre miljø. Ifølge NRS16 vil selskap som påstår ”en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø” i henhold til forurensingsloven §8 ikke ha noen grunn til å rapportere utfyllende om ytre miljø. Dette ”smutthullet” utnyttet i noe mindre grad i 2009 enn i 2006 siden vi har en økning i antall selskap som rapporterer at de faktisk påvirker det ytre miljø. Inntrykket av rapportering om ytre miljø er at den har blitt mer omfattende og følger standarden i større grad.

6.2 Videre forskning

Våre funn vedrørende pålagt rapportering innenfor både indre og ytre miljø støtter opp om det ProSus-rapportene allerede viste; pålagt miljørapporteringen følges ikke godt nok opp i næringslivet. Selskapene rapporterer ikke godt nok i forhold til gjeldende lovverk. Vi har diskutert noen mulige årsaker til at rapportering er på det nivået den er, men vårt datasett vil ikke kunne si noe om hvilke holdninger det er til gjeldende lovverk ute blant selskapene. Dette aspektet vil være en naturlig oppfølging av vår undersøkelse. Hvorfor rapporterer selskapene slik de faktisk gjør? En kvalitativ tilnærming til rapporteringspraksis vil kunne gi svar på hvorfor rapporteringen er slik den er. Svaret på en slik undersøkelse vil i tillegg være med på å bedre utformingen av fremtidige regnskapsstandarder og tette gapet mellom ønsket rapportering og hvordan rapporteringen utføres i praksis.

Vår undersøkelse baserer seg på to tidspunkt, før og etter endelig innføring av NRS16. For bedre å forstå endringen innenfor rapporteringspraksis vil det være naturlig å se på endringen allerede fra NRS16 hadde status som midlertidig standard i 1999. Siden vi påviser liten endring i regnskapsrapporteringen, spesielt innenfor indre miljø, kunne det vært interessant å se om det hadde vært noen endring fra standarden først kom på banen til den ble endelig innført. Svaret på dette vil ytterligere belyse selskaps bruk av NRS16.

Ett viktig område som mer eller mindre er neglisjert i vår oppgave, er miljørapportering utenom det som står i årsberetningen. Eksterne rapporter eller rapportering i egne kapitler i årsrapporten har blitt mer og mer populært. Slike rapporter kan i mange tilfeller være mer utfyllende og dekkende for gjeldende lovverk og standarder enn informasjonen i årsberetningen. Ulike rapporteringsformer for miljøinformasjon er tema for Stellander og Jørgensen sin avhandling fra 2010 (Stellander & Jørgensen, 2010). Problemet med rapportering utenom årsberetningen er at styret ikke stilles til ansvar i samme grad. Likevel kan det være andre fordeler ved bruk av andre informasjonskanaler enn årsberetningen. Kanaler som Twitter og Facebook vil kunne gi en raskere responstid på miljøhendelser i nåtid. Om det er slik at trenden innenfor miljørapportering går i retning av websider eller ulike sosiale medier, bør i så fall den slags rapportering underlegges krav for å sikre mottager informasjon av en viss standard? På dette området kan forskning bidra til økt kunnskap om rapportering i ulike informasjonskanaler for både selskapene og brukerne.

Referanseliste

- Andersson, U. & Bergquist, F. (2003). *IAS/IFRS ur ett användarperspektiv*. Masteravhandling, Göteborgs Universitet.
- Brammer, S. & Pavelin, S. (2008). "Factors Influencing the Quality of Corporate Environmental Disclosure". *Business Strategy and the Environment*, 17, 120-136.
- Broberg, P., Tagesson, T. & Collin, S. O. (2009). "What explains variation in voluntary disclosure? A study of the annual report of corporations listed on the Stockholm Stock Exchange". *Journal of Management and Governance*, 14, 351-377.
- Brown, N. & Deegan, C. (1999). "The public disclosure of environmental performance information: a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory". *Accounting and Business Research*, 29, 21-41.
- BusinessDictionary. (2012). *Stakeholder* [Online]. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.businessdictionary.com/definition/stakeholder.html> [Lest 30.03.20 2012].
- Byggma. (2010). *Årsrapport 2009* [Online]. Byggma Group. Tilgjengelig elektronisk fra: http://www.byggma.no/dm_documents/%C3%A5rsrapport_byggma__for_2009_lett_mp_EME.pdf [Lest 24.01 2012].
- Børsforskriften (2007). Børsforskriften. Forskrift av 29. juni 2007 om regulerte markeder. Oslo: Finansdepartementet.
- Campbell, D. (2003). "Intra- and intersectoral effects in environmental disclosures: evidence for legitimacy theory?". *Business Strategy and the Environment*, 12, 357-371.
- Carroll, A. B. (1991). "The Pyramide of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Oranizational Stakeholders". *Business Horizons*, 5.
- Carroll, A. B. (1999). "Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct". *Business Society*, 38:268.
- Castells, M. (2000). *Rise of The Network Sociey*, Oxford, Blackwell Publishing.

- Chenhall, R. (2003). "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future". *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Clarkson, M. B. E. (1995). "A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance". *The Academy of Management Review*, 20(1), 92-117.
- Cochran, P. L. & Wood, R. A. (1984). "Corporate Social Responsibility and Financial Performance". *The Academy of Management Journal*, 27, 42-56.
- DagensNæringsliv. (2002). *Ny Finansskandale ryster Wall Street* [Online]. dn.no. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.dn.no/arkiv/article31505.ece> [Lest 25.02 2012].
- Dahl, R. A. (1957). "The Concept of Power". *Behavioral Science*, 2, 201-215.
- Deegan, C. & Blomquist, C. (2006). "Stakeholder influence on corporate reporting: An exploration of the interaction between WWF-Australia and the Australian minerals industry". *Accounting, Organizations and Society*, 31, 343-372.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields". *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organizations*, London, Sage Publications
- Douma, S. W. & Schreuder, H. (2008). *Economic approaches to organizations*, Financial Times/Prentice Hall.
- Dowling, J. & Pfeffer, J. (1975). "Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behaviour". *The Pacific Sociological Review*, 18(1), 122-136.
- Driscoll, C. & Starik, M. (2004). "The Primordial Stakeholder: Advancing the Conceptual Consideration of Stakeholder Status for the Natural Environment". *Journal of Business Ethics*, 49, 55-73.

- Eriksen, A. G., Figved, S. & Grutle, H. F. (2009). *-Alvorlig og uoversiktlig situasjon etter oljesølet ved Langesund* [Online]. tv2.no: TV2. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.tv2.no/nyheter/innenriks/-alvorlig-og-uoversiktlig-situasjon-etter-oljesolet-ved-langesund-2837590.html> [Lest 07.05 2012].
- European Commission (2002). *European SMEs and Social and Environmental Responsibility*. In: Commission, E. (ed.). Luxembourg: Enterprise Publications.
- Fallan, E. (2007). *Miljørapportering i norske selskaper: 1987-2005: en empirisk undersøkelse av rapporteringspraksis i et innovasjonsteoretisk perspektiv*. Masteravhandling, Norges Handelshøyskole.
- Fallan, L. & Fallan, E. (2009). "Voluntarism versus regulation: Lessons from public disclosure of environmental performance in Norwegian companies". *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5, 472-489.
- Fama, E. F. & Jensen, M. C. (1983). "Separation of Ownership and Control". *Journal of Law and Economics*, 26, 301-325.
- Farstad. (2010). *Annual Report 2009* [Online]. Farstad Shipping ASA. Tilgjengelig elektronisk fra: http://www.farstad.com/download.asp?object_id=AB0AEA8C6B7F48A9A8E0DBAD5A66D7A5 [Lest 22.01 2012].
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: a stakeholder approach*, Boston, Pitman.
- Freeman, R. E. (2004). "Stakeholder Theory of the Modern Corporation". *General Issues in Business Ethics*.
- Freeman, R. E. & McVea, J. (2001). "A stakeholder approach to strategic management". *Darden Business School Working Paper No. 01-02*.
- Friedman, M. (1962). *Capitalism & Freedom*, United States, University of Chicago Press.
- Friedman, M. (1970). *The Social Responsibility of Business is to Increase Its Profits* [Online]. The New York Times Magazine. Tilgjengelig elektronisk fra:

- <http://www.colorado.edu/studentgroups/libertarians/issues/friedman-soc-resp-business.html> [Lest 05.02 2012].
- Gibbins, M., Richardson, A. & Waterhouse, J. (1990). "The Management of Corporate Financial Disclosure: Opportunism, Ritualism, Policies, and Processes". *Journal of Accounting Research*, 28, 121-143.
- Gilje, N. & Grimen, H. (1993). *Samfunnsvitenskapenes forutsetninger, innføring i samfunnsvitenskapenes vitenskapsfilosofi*, Oslo, Universitetsforlaget.
- Gjølberg, M. & Jelstad, J. (2004). *Bærekraftsrapportering - En kartlegging av ikke-finansiell rapportering i Norges 100 største bedrifter*. Oslo: Universitetet i Oslo.
- GlobalReportingInitiative. (2012). *About GRI* [Online]. Tilgjengelig elektronisk fra: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/default.aspx> [Lest 20.04 2012].
- Gray, R., Javad, M., Power, D. M. & Donald, S. C. (2001). "Social and Environmental Disclosure and Corporate Characteristics: A Research Note and Extension". *Journal of Business Finance & Accounting*, 28, 327-356.
- Grønmo, S. (2004). *Samfunnsvitenskapelige Metoder*, Bergen, Fagbokforlaget.
- Halme, M. & Huse, M. (1997). "The influence of corporate governance, industry and country factors on environmental reporting". *Scandinavian Journal of Management*, 13, 137-157.
- Hellevik, O. (2002). *Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap*, Oslo, Universitetsforlaget.
- Hemingway, C. A. & Maclagan, P. W. (2004). "Managers` Personal Values as Drivers of Corporate Social Responsibility.". *Journal of Business Ethics*, 50(1), 33-44.
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*, Kristiansand, Høyskoleforlaget.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for Økonomisk-Administrative Fag*, Oslo, Abstrakt Forlag.

- Johnson, H. L. (1971). *Business in contemporary society: framework and issues*, Belmont, California, Wadsworth Publications Company.
- Kvaal, E. (2002). "Sammenbruddet i Enron - katastrofe eller økonomisk vanskjøtsel?". *MAGMA*.
- Lépineux, F. (2005). "Stakeholder theory, society and social cohesion". *Corporate Governance*, 5, 99-110.
- March, J. G. (1991). "Exploration and Exploitation in Organizational Learning". *Organization Science*, 2, 71-87.
- Meling, C. & Jenssen, S. A. (2002). *Fra veldedighet til nødvendighet: en introduksjon til begrepet bedrifters samfunnsansvar*, Trondheim, Norges teknisk naturvitenskapelige universitet, Institutt for tverrfaglige kulturstudier.
- Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). "Institutionalized Organization: Formal Structures as Myth and Ceremony". *The American Journal of Sociology*, 83, 340-363.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R. & Wood, D. J. (1997). "Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts". *The Academy of Management Review*, 22, 853-886.
- Morgan, G. (1996). *Images of Organization*, California, Sage Publications.
- MSCI. (2012). *Global Industry Classification Standard (GICS)* [Online]. Morgan Stanley Capital International. Tilgjengelig elektronisk fra:
<http://www.msci.com/resources/pdfs/GICSSectorDefinitions.pdf> [Lest 18.04 2012].
- NHO. (2011). *Samfunnsansvar* [Online]. Tilgjengelig elektronisk fra:
<http://www.nho.no/samfunnsansvar/> [Lest 06.03 2012].
- Nyeng, F. (2008). *Vitenskapsteori for økonomer*, Oslo, Abstrakt Forlag.
- O'Donovan, G. (2000). *Legitimacy Theory As An Explanation For Corporate Environmental Disclosures*. Ph.D., Victoria University of Technology.

- OECD. (2004). *OECD Principles of Corporate Governance* [Online]. Paris, France. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf> [Lest 05.03 2012].
- Olsen, B. T. & Westrheim, L. (2007). *Oljetank eksploderte i Sløvåg* [Online]. ba.no: Bergensavisen. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.ba.no/nyheter/gulen-eksplosjonen/article2787588.ece> [Lest 07.05 2012].
- OsloBørs. (2012). *Listeendringer* [Online]. Oslo Børs. Tilgjengelig elektronisk fra: http://oslobors.no/obnewsletter/download/139ff1d27abab18e06a1e8c8371ea780/file/file/Listeendringer_Oslo_Bors_feb_12.xls [Lest 14.03 2012].
- Petroleumstilsynet (2011). *Deepwater Horizon-ulykken - vurderinger og anbefalinger for norsk petroleumsvirksomhet*. Stavanger: www.ptil.no.
- Regnskapsloven (1998). Regnskapsloven. Lov av 17.juli 1998 om årsregnskap. Oslo: Finansdepartementet.
- Regnskapsstandardstyret. (2011). *Statusrapport 2011* [Online]. Norsk Regnskapsstiftelse. Tilgjengelig elektronisk fra: http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9572158.pdf [Lest 29.02 2012].
- RegnskapsStiftelsen. (2010). *Norsk RegnskapsStandard 16 - Årsberetning* [Online]. Oslo: Norsk Regnskapsstiftelse. Tilgjengelig elektronisk fra: http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9495679.pdf [Lest 22.01 2012].
- RegnskapsStiftelsen. (2011a). *Endelige standarder* [Online]. Norsk Regnskapsstiftelse. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/a9018867/endelige-nrs> [Lest 29.02 2012].
- RegnskapsStiftelsen. (2011b). *Hva gjør NRS* [Online]. Norsk Regnskapsstiftelse. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/a9018877/hva-gjor-nrs> [Lest 28.02 2012].

- RegnskapsStiftelsen. (2011c). *Hvem står bak NRS* [Online]. Norsk RegnskapsStiftelse. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/a9018879/hvem-star-bak-nrs> [Lest 29.02 2012].
- RegnskapsStiftelsen. (2011d). *Veiledninger* [Online]. Norsk Regnskapsstiftelse. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/a9131411/veiledninger> [Lest 29.02 2012].
- Reve, T. (1985). "Validitet i økonomisk-administrativ forskning". i: Kinserdal, A. (ed.) *Metoder og perspektiver i økonomisk-administrativ forskning*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Ringdal, K. (2009). *Enhet og Mangfold*, Bergen, Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS.
- Ruud, A. & Larsen, O. M. (2002). *Miljørapportering i årsberetningen: Følger norske bedrifter Regnskapslovens pålegg?* Oslo: Universitetet i Oslo.
- Ruud, A. & Larsen, O. M. (2003). *Miljørapportering i større norske foretak: Fungerer Regnskapsloven etter intensjonen?* Oslo: Universitetet i Oslo.
- RXT. (2010). *Annual Report 2009* [Online]. Reservoir Exploration Technology. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.rxt.com/investor/documents/Annualreport2009.pdf> [Lest 23.01 2012].
- Røvik, K. A. (2007). *Trender og Translasjoner - Ideer som former det 21. århundrets organisasjon*, Oslo, Universitetsforlaget.
- Simerly, R. L. & Li, M. (2000). "Environmental dynamism, capital structure and performance: a theoretical integration and an empirical test". *Strategic Management Journal*, 21, 31-49.
- Solend, P. A. & Andersen, U. A. (2008). *13-åringer jobber for Telenor i Bangladesh*. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.dagbladet.no/nyheter/2008/05/14/535174.html> [Lest 07.03.2012].
- Songa. (2010). *Annual Report 2009* [Online]. Songa Offshore. Tilgjengelig elektronisk fra: <http://www.songaoffshore.no/reports/136777/R/1399134/354732.pdf> [Lest 22.01 2012].

- SSB (2011). *Utenrikshandel med varer i alt. 2005-2010. Milliarder kroner External trade, totals. 2005-2010. NOK billion.* ssb.no.
- Stellander, T. G. & Jørgensen, L. K. (2010). *Hvordan rapporterer norske selskaper på Oslo Børs miljøinformasjon?*, Høgskolen i Sør-Trøndelag, avd. Trondheim Økonomiske Høgskole.
- Suchman, M. C. (1995). "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches". *The Academy of Management Review*, 20, 571-610.
- Trevino, L. K. & Weaver, G. R. (1999). "The stakeholder research tradition: converging theorists - not convergent theory". *Academy of Management Review*, 24, 222-227.
- Van Dongen, M. G. (2006). *In search of the link between Corporate Responsibility and legitimacy.* Unpublished Graduation Thesis, Maastricht University.
- Van Marrewijk, M. & Werre, M. (2003). "Multiple Levels of Corporate Sustainability". *Journal of Business Ethics*, 44, 107-119.
- Verdipapirhandeloven (2007). Verdipapirhandeloven. Lov av 29. juni 2007 om verdipapirhandel. Oslo: Finansdepartementet.
- Vormedal, I. & Ruud, A. (2009). "Sustainability Reporting in Norway - an Assessment of Performance in the Context of Legal Demands and Socio-Political Drivers". *Business Strategy and the Environment*, 18, 207-222.
- Watson, A., Shrides, P. & Marston, C. (2002). "Voluntary disclosure of accounting ratios in the UK". *British Accounting Review*, 3, 289-313.
- WCED (1987). *Our Common Future.* Oxford; New York: World Commission on Environment and Development.
- Werther, W. B. & Chandler, D. (2006). *Strategic corporate social responsibility: stakeholders in a global environment,* Thousand Oaks, Calif, Sage.
- Wilhelmsen. (2010). *Annual Report 2009* [Online]. Wilhelm Wilhelmsen. Tilgjengelig elektronisk fra:

http://www.wilhelmsen.com/about/invest/reports/Documents/WW_annual_report_2009.pdf [Lest 24.01 2012].

Williamson, O. (1984). "Corporate Governance". *The Yale Law Journal*, 93, 1197-1230.

Woodward, D. G., Edwards, P. & Birkin, F. (1996). "Organizational Legitimacy and Stakeholder Information Provision". *British Journal of Management*, 7, 329-347.

Yara. (2010). *Annual Report 2009* [Online]. Yara International. Tilgjengelig elektronisk fra: http://www.yara.com/doc/28899_Yara_Financial_Report_2009.pdf [Lest 25.01 2012].

Öster, M., Sjöholm, M. & Möller, J. (2006). *Corporate Social Responsibility - vilken information lämnas i årsredovisningen av företagen på Stockholmsbörsens A-lista*. Masteravhandling, Göteborg Universitet.

Vedlegg

A. Undersøkelsesmal

2006 2009

Deskriptiv statistikk

Navn (kilde; Oslo Børs)		
Bransje (kilde; Oslo Børs)		
Antall ansatte 31.12 (kilde; årsrapport)		
Antall årsverk 31.12 (kilde; årsrapport)		

Indre miljø

JA = 1, NEI = 0

SKAL-krav

1. Opplyses det om arbeidsmiljø?

--	--

Minimumskrav; Så lenge det sies NOE om arbeidsmiljø gis det ett ja-svar.

Det må sies noe om hvordan det er å jobbe i bedriften, beskrivende ord, den faktiske tilstand.

2. Gis det en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet?

--	--

Minimumskrav; Så lenge det nevnes at tiltak er iverksatt gis det ett ja-svar

3. Opplyses det om hvor stor andel sykefraværet har utgjort av total arbeidstid?

--	--

Minimumskrav; opplyse om hvor stort sykefraværet har vært (totalt eller prosentvis)

4. Opplyser bedriften om skader og/eller ulykker?

--	--

Minimumskrav; opplyse om skader eller ulykker, skiller mellom disse i spm 5a og 5b.

5a. Opplyser bedriften om mer enn 0 skader?

--	--

Minimumskrav; må opplyse om at bedriften har hatt mer enn 0 skader

Dersom uklarhet i tekst angående skilnad mellom skade og ulykke: samme svar 5a og 5b!

5b. Opplyser bedriften om mer enn 0 ulykker?

--	--

Minimumskrav; må opplyse om at bedriften har hatt mer enn 0 ulykker

Dersom uklarhet i tekst angående skilnad mellom skade og ulykke: samme svar 5a og 5b!

6a. Opplyses det spesifikt om skadens art?

--	--

Minimumskrav; opplyser om hva som har skjedd. Kan oppfylles med en samlet oversikt over likeartede skader.

Dersom uklarhet i tekst angående skilnad mellom skade og ulykke: samme svar som 6b!

6b. Opplyses det spesifikt om ulykkens art?

--	--

Minimumskrav; opplyser om hva som har skjedd. Kan oppfylles med en samlet oversikt over likeartede ulykker.

Dersom uklarhet i tekst angående skilnad mellom skade og ulykke: samme svar som 6a!

6c. Opplyses det noe om personskader/materielle skader?

--	--

*Minimumskrav; Det holder å nevne at det har vært personskade(r) eller materiell skade
Nei-svar gis dersom bedriften opplyser at det ikke har vært noen skader eller unnlater å rapportere om det*

6d. Opplyses det spesifikt om personskader/materielle skader?

--	--

Minimumskrav; Her skal det spesifiseres hvilke typer skader (materielle eller person) det er snakk om.

Ytre miljø

JA = 1, NEI = 0

SKAL-krav

7a. Opplyses det om at bedriften påvirker det ytre miljø?

--	--

*Minimumskrav; JA-svar gis dersom bedriften sier eller gir eksempler på at de påvirker det ytre miljø.
NEI-svar gis ved "ikke påvirkning" eller "ikke nevnt"*

7b. Opplyses det om at bedriften ikke påvirker det ytre miljø?

--	--

*Minimumskrav; JA-svar gis dersom bedriften opplyser at de ikke har noen påvirkning på det ytre miljø.
NEI-svar gis dersom påvirkning ikke nevnes i årsberetningen eller JA på spm 7a.*

8a. Opplyses det om produkter i virksomheten som gir eller kan gi miljøvirkninger?

--	--

Minimumskrav; opplysning om konkrete produkter (må nevne minimum et produkt)

8b. Opplyses det om prosesser i virksomheten som gir eller kan gi miljøvirkninger?

--	--

Minimumskrav; opplysning om konkrete prosesser (må nevne minimum en prosess)

8c. Opplyses det om innsatsfaktorer i virksomheten som gir eller kan gi miljøvirkninger?

--	--

Minimumskrav; opplysning om konkrete innsatsfaktorer (må nevne minimum en innsatsfaktor)

10. Opplyses det om det er eller planlegges tiltak for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger?

--	--

Minimumskrav; opplysninger om planlegging eller eksisterende forhold, må være ett spesifikt tiltak!

Holder IKKE å si at det fokuseres på miljø, ett spesifikt tiltak MÅ nevnes. HVORDAN!

BØR-krav

9a. Opplyses det om type energi som forbrukes?

--	--

9b. Opplyses det om mengde energi som forbrukes?

--	--

9c. Opplyses det om type råvarer som forbrukes?

--	--

9d. Opplyses det om mengde råvarer som forbrukes?

--	--

9e. Opplyses det om type forurensing som slippes ut?

--	--

9f. Opplyses det om mengde forurensing som slippes ut?

--	--

9g. Opplyses det om type avfall som genereres eller besittes?

--	--

9h. Opplyses det om mengde avfall som genereres eller besittes?

--	--

9i. Opplyses det om aktiviteters ulykkesrisiko?

--	--

9j. Opplyses det om miljøbelastning knyttet til transport?

--	--

9k. Opplyses det om type helse- og miljøfarlige kjemikalier som inngår i produktene?

--	--

9l. Opplyses det om mengde helse- og miljøfarlige kjemikalier som inngår i produktene?

--	--

9m. Opplyses det om type avfall som oppstår når produktene kasseres?

--	--

9n. Opplyses det om mengde avfall som oppstår når produktene kasseres?

--	--

9o. Opplyses det om miljøbelastning ved bruk av produktene?

--	--

Herunder: Nødvendig anvendelse av andre produkter som for eksempel bilers bruk av drivstoff

11a. Opplyser bedriften om ambisjoner på miljøområdet?

--	--

Minimumskrav; det må opplyses om at det finnes ambisjoner, her på policy-nivå (overordnet).

11b. Opplyser bedriften om mål på miljøområdet?

--	--

Minimumskrav; det må opplyses om at det finnes mål, tallfestet og konkrete mål.

12a. Omtales miljømessige krav fra myndigheter?

--	--

Minimumskrav; det må opplyses om miljøkrav fra myndigheter, trenger kun å nevnes (vagt)

Oppfylles så lenge en interessegruppe nevnes sammen med ett krav eller ønske

12b. Omtales miljømessige krav fra kunder og leverandører?

--	--

Minimumskrav; det må opplyses om miljøkrav fra "interessegrupper",

trenger kun å nevnes (vagt)

Oppfylles så lenge en interessegruppe nevnes sammen med ett krav eller ønske

13. Opplyses det om hvilke miljøforhold som er viktigst for foretaket?

--	--

Vurderingen må ta hensyn til interessenter (myndigheter,kunder,leverandører)

14a. Henvises det til annen miljørapportering i årsrapporten?

--	--

Minimumskrav; Det må henvises til annen miljørapportering

i årsrapporten i årsberetningen

14b. Henvises det til annen ekstern miljørapportering?

--	--

Minimumskrav; Det må henvises til annen ekstern rapport i årsberetningen

14c. Isåfall, stiller styret seg eksplisitt bak denne rapporten?

--	--

Minimumskrav; Styret må nevne at de stiller seg bak en slik rapport.

Det holder IKKE å kun signere årsberetningen.

B. Selskapsutvalg

Selskapsnavn	Bransje	Forurensende	Størrelse
ABG Sundal Collier Holding	finans	Ikke-forurensende	Lite selskap
Acta Holding	finans	Ikke-forurensende	Stort selskap
AF Gruppen	industri	Forurensende	Stort selskap
Aker Seafoods	konsumvarer	Ikke-forurensende	Stort selskap
Aktiv Kapital	finans	Ikke-forurensende	Stort selskap
AKVA Group	industri	Forurensende	Lite selskap
Apptix	it	Ikke-forurensende	Lite selskap
Belships	industri	Forurensende	Stort selskap
Biotec Pharmacon	helsevern	Ikke-forurensende	Lite selskap
Birdstep Technology	it	Ikke-forurensende	Lite selskap
Blom	it	Ikke-forurensende	Stort selskap
Borgestad	finans	Ikke-forurensende	Lite selskap
Byggma	materialer	Forurensende	Stort selskap
Clavis Pharma	helsevern	Ikke-forurensende	Lite selskap
Codfarmers	konsumvarer	Ikke-forurensende	Lite selskap
Data Respons	it	Ikke-forurensende	Lite selskap
Deep Sea Supply	energi	Forurensende	Lite selskap
Det Norske Oljeselskap (tidl. Pertra)	energi	Forurensende	Lite selskap
DiaGenic	helsevern	Ikke-forurensende	Lite selskap
DNB	finans	Ikke-forurensende	Stort selskap
DOF	energi	Forurensende	Stort selskap
Dolphin Interconnect Solutions	energi	Forurensende	Lite selskap
Domstein	konsumvarer	Ikke-forurensende	Stort selskap
Eidesvik Offshore	energi	Forurensende	Stort selskap
Eidsiva Rederi	industri	Forurensende	Lite selskap
Eitzen Chemical	industri	Forurensende	Lite selskap
Eitzen Maritime Services	industri	Forurensende	Stort selskap
Ekornes	forbruksvarer	Ikke-forurensende	Stort selskap
Eltek	it	Ikke-forurensende	Stort selskap
Fairstar Heavy Transport	energi	Forurensende	Lite selskap
Fara	it	Ikke-forurensende	Lite selskap
Farstad Shipping	energi	Forurensende	Stort selskap
Fred. Olsen Energy	energi	Forurensende	Stort selskap
Funcom	it	Ikke-forurensende	Lite selskap
Ganger Rolf	energi	Forurensende	Lite selskap
GC Rieber Shipping	energi	Forurensende	Lite selskap
Goodtech	industri	Forurensende	Lite selskap

Selskapsnavn	Bransje	Forurensende	Størrelse
Green Reefers	industri	Forurensende	Lite selskap
Gyldendal	forbruksvarer	Ikke-forurensende	Stort selskap
Hafslund	forsyning	Ikke-forurensende	Stort selskap
Havila Shipping	energi	Forurensende	Lite selskap
Hol Sparebank	bank	Ikke-forurensende	Lite selskap
Hurtigruten	forbruksvarer	Ikke-forurensende	Stort selskap
I.M. Skaugen	energi	Forurensende	Stort selskap
Indre Sogn Sparebank	bank	Ikke-forurensende	Lite selskap
InterOil Exploration and Production	energi	Forurensende	Lite selskap
Jinhui Shipping and Transport	industri	Forurensende	Lite selskap
Kitron	it	Ikke-forurensende	Stort selskap
Komplett	forbruksvarer	Ikke-forurensende	Lite selskap
Kongsberg Automotive Holding	forbruksvarer	Ikke-forurensende	Stort selskap
Kverneland	industri	Forurensende	Stort selskap
Lerøy Seafood Group	konsumvarer	Ikke-forurensende	Stort selskap
Mamut	it	Ikke-forurensende	Stort selskap
Melhus Sparebank	bank	Ikke-forurensende	Lite selskap
Navamedic	helsevern	Ikke-forurensende	Lite selskap
NorDiag	helsevern	Ikke-forurensende	Lite selskap
Nordic Semiconductor	it	Ikke-forurensende	Lite selskap
Norse Energy Corp.	energi	Forurensende	Lite selskap
Norsk Hydro	materialer	Forurensende	Stort selskap
Norske Skogindustrier	materialer	Forurensende	Stort selskap
Norwegian Air Shuttle	industri	Forurensende	Stort selskap
Norwegian Property	finans	Ikke-forurensende	Lite selskap
Nutri Pharma	helsevern	Ikke-forurensende	Lite selskap
Odfjell	industri	Forurensende	Stort selskap
Olav Thon Eiendomsselskap	finans	Ikke-forurensende	Lite selskap
Opera Software	it	Ikke-forurensende	Stort selskap
PA Resources	energi	Forurensende	Lite selskap
Petrolia	energi	Forurensende	Lite selskap
Photocure	helsevern	Ikke-forurensende	Lite selskap
Prosafe	energi	Forurensende	Stort selskap
PSI Group	it	Ikke-forurensende	Stort selskap
Q-Free	it	Ikke-forurensende	Lite selskap
Renewable Energy Corporation	it	Ikke-forurensende	Stort selskap
Reservoir Exploration Technology	energi	Forurensende	Lite selskap
Rieber & Søn	konsumvarer	Ikke-forurensende	Stort selskap

Selskapsnavn	Bransje	Forurensende	Størrelse
Sandnes Sparebank	bank	Ikke-forurensende	Lite selskap
SAS AB	industri	Forurensende	Stort selskap
Scana Industrier	materialer	Forurensende	Stort selskap
Schibsted	forbruksvarer	Ikke-forurensende	Stort selskap
Seabird Exploration	energi	Forurensende	Stort selskap
Sevan Marine	energi	Forurensende	Stort selskap
Siem Offshore	energi	Forurensende	Stort selskap
Simrad Optronics	industri	Forurensende	Lite selskap
Songa Offshore	energi	Forurensende	Lite selskap
SpareBank 1 Nord-Norge	bank	Ikke-forurensende	Stort selskap
SpareBank 1 Ringerike Hadeland	bank	Ikke-forurensende	Lite selskap
Sparebanken Møre	bank	Ikke-forurensende	Stort selskap
Sparebanken Pluss	bank	Ikke-forurensende	Lite selskap
Sparebanken Vest	bank	Ikke-forurensende	Stort selskap
Statoil	energi	Forurensende	Stort selskap
Storebrand	finans	Ikke-forurensende	Stort selskap
Teco Maritime	industri	Forurensende	Lite selskap
Telenor	telekom	Ikke-forurensende	Stort selskap
Telio Holding	telekom	Ikke-forurensende	Lite selskap
TGS-NOPEC Geophysical Company	energi	Forurensende	Stort selskap
Tomra Systems	industri	Forurensende	Stort selskap
Totens Sparebank	bank	Ikke-forurensende	Lite selskap
Voss Veksel- og Landmandsbank	finans	Ikke-forurensende	Lite selskap
Wilh. Wilhelmsen	industri	Forurensende	Stort selskap
Yara International	materialer	Forurensende	Stort selskap

C. NRS16 (utdrag)

2.10 Opplysninger om miljø

Det er fastsatt detaljerte krav til informasjon om miljøforhold som i utgangspunktet skal inngå i årsberetningen. En rekke foretak utarbeider egne miljørapporter som enten publiseres i egen trykksak eller som en særskilt del av årsrapporten. Det er ingen lovkrav om at slike miljørapporter skal utarbeides. Detaljeringsgraden av miljøinformasjon i årsberetningen kan innenfor regnskapslovens minimumskrav likevel kunne ses i sammenheng med informasjon som gis i miljørapportene. Særlig for større foretak kan det være hensiktsmessig at årsberetningen gir en overordnet fremstilling av miljøforholdene, mens det gis konkrete henvisninger til miljørapporten for detaljinformasjon.

Årsberetningen for morselskap kan ha en lavere detaljeringsgrad for konsernets forhold. Det forutsettes at de spesifiserte opplysningskravene er tilfredsstillt i årsberetningene for de enkelte selskap som konsernet omfatter.

Arbeidsmiljø

Det skal gis opplysninger om arbeidsmiljøet og en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. Det skal opplyses særskilt om skader og ulykker.

Regnskapspliktige som i regnskapsåret har sysselsatt minst 5 årsverk, skal gi særskilte opplysninger om sykefravær. Opplysningene skal omfatte det totale sykefraværet i regnskapsåret og hvor stor andel sykefraværet har utgjort av den totale arbeidstiden i regnskapsåret.

Opplysninger om skader vil omfatte personskader og materielle skader. Det skal opplyses om skader som skyldes ulykker og skader som skyldes andre forhold med tilknytning til virksomheten, typisk slitasje- og belastningsskader. Opplysninger om ulykker skal minst omfatte ulykkens art og hvilke personskader eller materielle skader ulykken eventuelt har medført. I utgangspunktet skal det gis opplysninger om skader og ulykker spesifisert på enkelttilfeller. Etter forholdene kan det være mest oversiktlig å gi opplysninger om flere likeartede skader eller ulykker samlet. Bestemmelsen kan da oppfylles ved å gi en samlet oversikt.

Ytre miljø

Formålet med redegjørelsen er å gi et grunnlag for å vurdere den virksomhet foretaket driver i en miljømessig sammenheng, og å gi et bilde av selskapets miljømessige forpliktelser og utviklingsmuligheter. Det bør fremgå av redegjørelsen hvilke ambisjoner og mål foretaket har på miljøområdet, og hvilke miljøkrav som foretaket venter seg fra myndigheter, kunder og leverandører.

Det skal gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Det skal opplyses hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger.

Generelt vil følgende forhold kunne være sentrale med hensyn til påvirkning av det ytre miljø:

- 1) type og mengde energi og råvarer som forbrukes
- 2) type og mengde forurensning som slippes ut, herunder støy, støv og vibrasjoner
- 3) type og mengde avfall som genereres eller besittes, for eksempel nedgravde masser, åpne og lukkede deponier, avsetninger i vassdrag eller sjø osv.
- 4) aktivitetens ulykkesrisiko
- 5) miljøbelastning knyttet til transport

For foretak som tilvirker materielle produkter, er i tillegg følgende forhold sentrale:

- a) type og mengde helse- og miljøfarlige kjemikalier som inngår i produktene
- b) type og mengde avfall som oppstår når produktene kasseres
- c) miljøbelastning ved bruk av produktene, herunder nødvendig anvendelse av andre produkter som for eksempel bilers bruk av drivstoff.

Hvorvidt forhold kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø, vil måtte vurderes konkret i forhold til det enkelte foretak. Forurensningsloven § 8 tillater vanlig forurensning fra blant annet boliger, fritidshus og kontorer. Forurensning som omfattes av denne bestemmelsen, vil vanligvis representere en ubetydelig påvirkning av det ytre miljø som det ikke kreves redegjørelse for i årsberetningen. Derimot kan for eksempel fremstilling av produkter som

inneholder miljøgifter, medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. På samme måte kan transportvirksomhet gi utslipp av gasser som bidrar til lokale luftforurensningsproblemer, forsurening eller klimaendringer og medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø.

Rapportering av miljøforhold er fortsatt i en utviklingsfase, og det oppfordres til å utvikle nye måter å formidle slik informasjon på. En mulig rapporteringsform kan være å vise forholdet mellom verdiskapning / produksjon og miljøbelastninger. Dette omtales gjerne som måling av miljøeffektivitet. Ved rapportering av miljøeffektivitet bør også størrelsene for verdiskapning / produksjon og miljøbelastninger fremgå. Foretaket oppfordres til å angi hvilke miljøforhold som er viktigst for foretaket. Denne vurderingen må ta hensyn til de miljømessige prioriteringer som myndigheter, kunder og leverandører gir uttrykk for. Det kan også være relevant å omtale relasjoner foretaket har med myndigheter og interessegrupper på miljøområdet.