



UNIVERSITETET  
I OSLO

## Rapport nr. 1/08

*Er Regnskapsloven et  
effektivt politisk  
virkemiddel for å fremme  
miljørapportering i norsk  
næringsliv?*

Audun Ruud, Karoline Ehrenclou og Camilla  
Skjelsbæk Gramstad

Rapport



Program for forskning og utredning  
for et bærekraftig samfunn

Senter for utvilding og miljø

ProSus 2008  
Program for forskning og utredning  
for et bærekraftig samfunn (ProSus)  
Senter for utvikling og miljø  
Universitetet i Oslo  
Postboks 1116 Blindern  
0317 Oslo  
Tlf: 22 85 89 00  
Faks: 22 85 87 90  
[www.sum.uio.no/prosus](http://www.sum.uio.no/prosus)  
Besøksadresse: Sognsveien 68, 4. etg

ISBN: 82-90391-59-5

ISSN: 0806-8992

## FORORD

Siden 2000 har ProSus vært et anvendt ”Strategisk universitetsprogram” ved Senter for utvikling og miljø (SUM), Universitetet i Oslo. Med grunnbevilgning fra Norges Forskningsråd, har ProSus hatt som sitt hovedmål å produsere og formidle kunnskap for en bedre realisering av nasjonale mål for bærekraftig utvikling. Programmets mandat har vært fokusert på tre oppgaver:

- Foreta systematiske evalueringer av Norges oppfølging av internasjonale forpliktelser for bærekraftig utvikling. Disse evalueringene er basert på tre typer standarder: eksterne kriterier (mål og verdier fra internasjonale avtaler og programmer); interne kriterier (nasjonale mål og handlingsplaner); og komparative kriterier (oppfølging og gjennomføring i andre land innenfor relevante politikkområder). Herunder blir forholdet mellom kravene om bærekraftighet og eksisterende demokratiske beslutningsprosedyrer vurdert særskilt.
- Dokumentasjon og evaluering av implementering av relevant politikk som et grunnlag for strategisk forskning om hindringer og muligheter. ProSus har tradisjonelt benyttet seg av en integrert forskningsmodell (SusLink) som fokuserte på forholdet mellom og innenfor ulike områder for styring. Forskningen fokuserer på overnasjonale, nasjonale og lokale styringsnivå, i tillegg til industri og næringsliv slik denne rapporten reflekterer.
- En informasjonsstrategi basert på åpne og interaktive kommunikasjonsmåter for raskest og mest mulig effektivt å spre forskningsresultater til sentrale aktører med betydning innenfor feltet bærekraftig utvikling. Målet er å belyse alternative styringsstrategier og virkemidler for å realisere mer bærekraftige samfunn lokalt, nasjonalt og globalt.

I tillegg til publisering av bøker på anerkjente internasjonale forlag og artikler i vitenskapelige tidsskrifter, produserer ProSus løpende rapporter og arbeidsnotater for å formidle forskningsresultater på en hurtig og direkte måte til nøkkelaktører og beslutningstakere. Denne rapporten er den femte i rekken av studier om næringslivets miljørapportering.

ProSus driver nettstedet *SusNordic Gateway* i samarbeide med Stiftelsen Idébanken. SusNordic Gateway er en portal for dokumentasjon og evaluering av ulike styringstiltak for bærekraftig utvikling i de nordiske land, med spesielt fokus på energi og klimapolitikk. Portalen er fortsatt i utvikling spesielt med tanke på sammenlignende vurderinger.

For tilgang til *SusNordic Gateway*, og en oversikt over programmets prosjekter og samtlige publikasjoner, se SUM/ProSus’ nettside: [www.sum.uio.no/prosus](http://www.sum.uio.no/prosus).

William M. Lafferty  
Professor i statsvitenskap  
Programdirektør, ProSus



---

# INNHOLDSFORTEGNELSE

FORORD .....	3
INNHOLDSFORTEGNELSE .....	5
<b>1 INNLEDNING .....</b>	<b>7</b>
1.1 FOKUSET FOR ÅRETS STUDIE.....	8
<b>2 BAKGRUNN FOR MILJØRAPPORTERING .....</b>	<b>11</b>
2.1 REGNSKAPSLOVEN – OMFATTENDE KRAV TIL MILJØRAPPORTERING.....	12
2.2 FREMVEKSTEN AV FRIVILLIG RAPPORTERING .....	16
2.3 Å BYGGE BRO: LOVPÅLAGT VERSUS FRIVILLIG RAPPORTERING .....	18
<b>3 METODISKE BETRAKTNINGER .....</b>	<b>21</b>
3.1 DELSTUDIE A: EVALUERING AV LOVPÅLAGT RAPPORTERING.....	21
3.2 DELSTUDIE B: SAMMENLIGNING AV DATA OVER FLERE ÅR .....	24
3.3 DELSTUDIE C: SPØRREUNDERSØKELSE.....	25
3.4 STUDIENS VALIDITET OG RELIABILITET .....	26
<b>4 LOVPÅLAGT MILJØRAPPORTERING I 2006 .....</b>	<b>29</b>
4.1 HVOR MANGE ER LOVLYDIGE? .....	30
4.2 MER DETALJERTE RESULTATER PÅ DE ULIKE KATEGORIER .....	31
4.2.1 Kategori 1 "Nevnt" .....	31
4.2.2 Kategori 2: "Mangelfullt" .....	32
4.2.3 Kategori 3: "Tilfredsstillende" .....	33
4.2.4 Kategori 4: "svært tilfredsstillende" .....	34
4.3 HAR BEDRIFTENS STØRRELSE NOEN BETYDNING?.....	35
4.4 HVA MED DE MEST FORURENSNINGSINTENSIVE? .....	36
4.5 ANNEN MILJØRAPPORTERING I 2006 UAVHENGIG AV LOVKRAV .....	37
4.6 OPPSUMMERING .....	39
<b>5 HVA HAR SKJEDD SIDEN REGNSKAPSÅRET 2000? .....</b>	<b>41</b>
5.1 HOVEDUTVIKLINGEN SIDEN 2003 .....	41
5.2 REGNSKAPSÅRENE 2000 OG 2001 .....	43
5.3 HVORDAN HAR UTVIKLINGEN VÆRT SIDEN 2000? .....	45
<b>6 ER LOVPÅLEGG I REGNSKAPSLOVEN ET HENSIKTMESSIG VIRKEMIDDEL? .....</b>	<b>47</b>
6.1 ER DET BEHOV FOR LOVPÅLAGT MILJØRAPPORTERING I NORGE? .....	47
6.2 REGNSKAPSLOVEN SOM DRIVER FOR MILJØRAPPORTERING? .....	49
6.3 REGNSKAPSLOVENS UTFORDRINGER .....	52
6.3.1 En utydelig lovttekst – behov for veiledning?.....	53
6.3.2 Lovens fleksibilitet.....	55
6.3.3 Manglende håndhevelse av loven.....	58
6.4 HAR MYNDIGHETENE EN ROLLE UTOVER LOVKRAV? .....	59
<b>7 KONKLUSJON .....</b>	<b>63</b>
REFERANSELISTE.....	65
VEDLEGG 1: OM UTVALGET AV FORETAK.....	69
VEDLEGG 2: UTVALGET AV INTERESSENER.....	71



---

# 1 INNLEDNING

I løpet av de siste tiårene har miljø og samfunnsansvarsrapportering i næringslivet fått et økt fokus (Kolk 2004). Miljørapportering blir i dag sett på som et nødvendig element dersom en bedrift skal kunne kalle seg bærekraftig, samfunnsansvarlig eller miljøbevisst. Rapportering om miljøpåvirkning og andre sosiale tiltak, blir sett på som et sentralt element i det som kalles "the business case for sustainable development" og i samfunnsansvarsdebatten (KPMG 2005a). Dette viser til kravet om at næringslivet må ta et kollektivt ansvar, ved siden av myndigheter og forbrukere, for at verdenssamfunnet skal oppnå mål om bærekraftig utvikling.

Argumentene for miljørapportering er flerdelte slik det er reflektert i tabell 1.1. På den ene siden er argumenter knyttet til interne forhold. Her hevdes det blant annet at "what gets measured, gets managed". Således blir rapportering et grunnleggende premiss for at bedrifter effektivt skal kunne ta tak i sentrale miljøutfordringer samt måle fremgang i miljøarbeidet (SustainAbility/UNEP 1998). Rapportering står også sentralt som grunnlag for kontroll og styring av miljøtiltak internt i bedriften (ibid.). Ikke-finansiell rapportering kan således knyttes til ønsker internt i bedriften om å drive etisk og miljøvennlig virksomhet (KPMG 2005a).

På den andre siden blir miljørapportering ansett som en sentral informasjonskilde for forbrukere, investorer, myndigheter og andre eksterne interessenter (ibid.). Slik informasjon gjør det mulig for eksterne aktører å bruke sin markeds- og forbrukermakt til å gi støtte til bærekraftige selskaper (Slater and Gilbert 2004). Miljørapportering kan også være ledd i å oppfylle ulike myndighetskrav, noe som er tilfelle i Norge.

	<b>Informasjon</b>	<b>Kontroll/Styring</b>
<b>Eksterne forhold</b>	Rapportering som kilde til informasjon for eksterne interessenter, deriblant kunder, forbrukere, investorer, myndigheter etc.	Rapportering som grunnlag for at eksterne interessenter kan ta miljøforhold med i sine beslutninger. Rapportering som ledd i å oppfylle myndighetskrav
<b>Interne forhold</b>	Informasjon for interne formål. Kommunikasjon til egne ansatte, ulike styringsnivåer etc.	Rapportering som grunnlag for kontroll/styring av miljøtiltak i virksomheten

## 1.1 Ulike argumenter for styrket miljørapportering i næringslivet

De siste årene har debatten rundt miljørapportering vært dominert av en sterk frivillighetstankegang. Rapportering blir sett på som noe bedriften kan gjennomføre dersom de ser det som hensiktsmessig. Incentivet hevdes å ligge i at det er et

---

konkurransefortrinn å være miljøvennlig og at det gir et positiv omdømme – noe miljørapportering kan synliggjøre (Kolk 2003, KPMG 2005a). Videre hevdes det at rapportering er noe investorer og forbrukere i større grad etterspør, og derfor noe som på mange måter ”kreves” av bedrifter i dag. Denne frivillighetsdimensjonen er i overensstemmelse med fokuset i den generelle debatten om bedrifters samfunnsansvar.

I den senere tid har likevel flere kritiske røster hevdet at frivillighet ikke er nok for å oppnå god miljørapportering (Aftenposten 2007). Dersom man skal sikre en jevnt over god miljørapportering som forbrukere og investorer kan benytte seg av, må også myndighetene spille en rolle gjennom å stille lovkrav. I Norge er retten til miljøinformasjon lovfestet (Miljøinformasjonsloven). I tillegg stiller myndighetene krav til miljørapportering gjennom Regnskapslovens § 3-3, ellefte ledd. Her står det at alle bedrifter er pålagt å rapportere i styrets årsberetning om forhold som medfører ”*ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø*”.

Gjennom mange år har ProSus dokumentert effekten av dette lovkravet. Resultatene viser at loven i liten grad blir fulgt opp fra næringslivets side, men samtidig har vi observert stadig flere foretak som styrker sin miljøkommunikasjon både overfor egne ansatte og eksternt. I tidligere studier har vi dokumentert en gjennomgående manglende håndhevelse av loven fra myndighetenes side. Dessuten har vi ikke dokumentert noen forsøk på sanksjonering overfor de selskap som ikke følger pålegget.

## **1.1 Fokuset for årets studie**

Med dette som kontekst presenterer denne rapporten en oppfølgende evaluering av lovpålagt miljørapportering i norske bedrifter. I tråd med ProSus sitt overordnede fokus på styring og ledelse, stiller vi spørsmålet om *lovpålegget i Regnskapsloven er et effektivt politisk virkemiddel for å fremme miljørapportering i norsk næringsliv*. Effektivitet viser i dette henseendet både til hvordan selskaper responderer på miljøutfordringer i form av rapportering og kommunikasjonspraksis, samt hvordan myndighetene har lagt til rette for miljørapportering. Årets studie vil slik sett utvide vårt tradisjonelle fokus som har vært begrenset til en evaluering av lovkravet, til å reise en mer grunnleggende diskusjon rundt hvorvidt lovpålegg er en god måte å styrke miljørapportering i næringslivet. Er da Regnskapslovens lovpålegg hensiktsmessige i sin nåværende form?

Studien søker å besvare dette spørsmålet basert på et variert empirisk grunnlag. Det er således tre undermålsettinger med studien. Det første målet er å foreta en evaluering, på lik linje med tidligere år, for å tallfeste status for lovpålagt miljørapportering for regnskapsåret 2006. Her blir de 100 største norske foretakene evaluert i henhold til kravene i Regnskapsloven (se vedlegg 1).

Det andre målet er å vurdere hvorvidt det har vært noen utvikling hos Norges 100 største selskaper når det gjelder å imøtekomme lovkravene om miljørapportering. Siden dette er femte året ProSus dokumenterer norske bedrifters prestasjoner, gir dette et unikt



---

grunnlag for å vurdere utviklingen. Til tross for at man kanskje kunne forvente positiv utvikling – gitt at Regnskapslovens pålegg nå har vært gjeldende i åtte år, i tillegg til at oppmerksomheten rundt miljø og klima har eskalert kraftig i denne perioden – viser resultatene at det har vært liten fremgang.

I lys av dette nedslående funnet, er det tredje målet med studien å prøve å kartlegge hvorfor loven står så svakt. I den forbindelse kontaktet ProSus en rekke relevante interessenter for å få deres synspunkter (se vedlegg 2). Spørsmål som ble belyst var hvorvidt norske myndigheter fungerer som en pådriver for miljørapportering i norske selskaper; om lovpålegg er den beste måten å fremme miljørapportering på; og hva som er årsaken til at Regnskapslovens krav i så liten grad følges.

Sammen med funnene fra ProSus sine fem ulike rapporteringsstudier, gir svarene fra disse interessentene et grunnlag for avslutningsvis å drøfte Regnskapslovens hensiktsmessighet. Her argumenteres det for at Regnskapsloven har et stort potensial, men at myndighetenes manglende oppfølging og håndheving av loven, supplert med en utydelig lovtekst, skaper et lite effektivt lovpålegg. Studien gir et tydelig signal til norske myndigheter om hvilke grep som må gjøres for at Regnskapsloven skal kunne fungere som et effektivt politisk virkemiddel for å styrke miljørapportering i næringslivet.



---

## 2 BAKGRUNN FOR MILJØRAPPORTERING

Parallelt med at miljø i økende grad blir sett på som en fundamental samfunnsutfordring, har informasjon som ressurs og virkemiddel fått en stadig større rolle i samfunnet. Allerede i 1972 understreket FN viktigheten av koblingen mellom informasjon og miljø, og vektla betydningen av at befolkningen fikk tilgang på informasjon om miljøet. Dette prinsippet har senere blitt behandlet av Brundtland-kommisjonens "Vår felles framtid", Agenda 21, Rio Deklarasjonen og senere i Århuskonvensjonen, som omhandler retten til miljøinformasjon (NOU 2 2001: Kap 3). Offentlige og private aktørers kunnskap om egne og andres miljøpåvirkning blir sett på som en forutsetning for å finne frem til nødvendige tiltak for å redusere og/eller eliminere de negative sidene ved disse virkningene (NOU 2 2001: Kap 4, Ruud 2005). Retten til miljøinformasjon tilskriver næringslivet en implisitt plikt til å gi opplysninger om miljøforhold ved sin virksomhet.

Denne plikten vektlegges også av EU. I 2001 anbefalte EU-kommisjonen at miljøspørsmål burde inkorporeres i årsregnskap og årsrapporter for europeiske selskaper. De oppfordret i denne anbefalingen medlemslandene til å fremme tiltak for integrering av miljøinformasjon i bedrifters årsrapporter, finansielle balanser og regnskapsnoter (EU-kommisjonen 2001). I 2003 integrerte EU dette i "Moderniseringsdirektivet" som var en endring av tidligere direktiv om årsregnskap (EU Direktiv 2003). Her sies det at selskaper skal rapportere på ikke-finansielle indikatorer blant annet knyttet til miljø der dette er relevant for å forstå selskapets utvikling, ytelse og posisjon. Imidlertid understrekes det i lovteksten at det mer eller mindre er opp til selskapene selv å vurdere om ikke-finansiell informasjon er relevant og påkrevd (Ruud et al. 2005).

I Norge er retten til miljøopplysninger generelt lovfestet i Grunnlovens § 110b. Århuskonvensjonens mål er videre nedfelt i Miljøinformasjonsloven fra 2003. Loven gir "alle borgere rett til opplysninger både fra offentlige myndigheter og private virksomheter om forhold som har betydning for miljøet".<sup>1</sup> Miljøinformasjonsloven går med dette noe lenger enn selve konvensjonen ved også å omfatte ikke-offentlig virksomhet i Norge. Lovens § 9 og 16 pålegger alle selskaper å ha kunnskap om forhold ved virksomheten som medfører en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. I tillegg må bedriften kunne utlevere denne informasjonen på forespørsel. Det vektlegges at en forutsetning for at Miljøinformasjonsloven skal fungere optimalt er at publikum bruker den aktivt. Det er i den forbindelse også opprettet en klagenemnd der publikum kan rette klager over avslag på innsyn hos private virksomheter.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Se Miljøverndepartementet sine hjemmesider:

[http://www.regjeringen.no/nb/dep/md/dok/lover\\_regler/Rett-til-miljoinformasjon.html?id=445355](http://www.regjeringen.no/nb/dep/md/dok/lover_regler/Rett-til-miljoinformasjon.html?id=445355)

<sup>2</sup> Se: <http://www.klagenemnd.no/>

---

Regnskapslovens krav om miljørapportering fra næringslivet er med å sikre at næringslivet offentliggjør informasjon om miljøaspekter ved virksomheten. Dette er derfor en sentral lov som bidrar til å sikre retten til miljøinformasjon.

## **2.1 Regnskapsloven – omfattende krav til miljørapportering**

Dagens regnskapslov ble vedtatt av Stortinget i 1998 (revidert i 2004), og erstattet dermed Regnskapsloven fra 1977. Finansdepartementet (FIN) er ansvarlig for håndhevelse av lovkravene spesifisert i Regnskapsloven. Den nye loven pålegger foretak radikalt skjerpede krav til rapportering om det ytre miljø, og krever at alle regnskapspliktige selskaper skal gi konkret informasjon om dette i styrets årsberetning. Gjennom lovens § 3-3, ellefte ledd, pålegges disse selskapene å gi:

... 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.

I forarbeidene til den nåværende Regnskapsloven (Ot. Prp nr 42 (1997-1998): Kap. 11.5) heter det at: ”kravet om særskilt miljørapportering skal sikre at det i årsberetningen gis miljøinformasjon også ut over det som er direkte relevant for virksomhetens finansielle stilling...”. Dette viser at lovkravet omfatter flere enn de tradisjonelt forurensende bedriftene. I motsetning til den gamle Regnskapsloven favner den nye loven også tjeneste sektoren. I denne sektoren er dog ikke miljørapportering relevant for å vurdere finansiell stilling på samme måte som for forurensende bedrifter som må forholde seg til miljøavgifter, utslippstillatelser fra SFT (Statens Forurensningstilsyn), m.m. Mens det påkreves rapportering fra forurensende bedrifter fra flere hold, blant annet til SFT som følge av konsesjonsvilkår<sup>3</sup>, finnes ikke lignende selskapsmessige rapporteringskrav til ikke-forurensende sektorer utenom Regnskapsloven.

I den nye loven er termen ”forurensning” erstattet med formuleringen ”... *en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø*”. Denne formuleringen favner langt bredere og vil igjen ramme flere bedrifter. I forarbeidene til loven forklares påvirkning som: ”virksomhetens energi- og råvareforbruk, generering og besittelse av avfall, produksjon og produkter som inneholder helse og miljøfarlige kjemikalier m.v.” (ibid.). Det gis derimot ingen tydelig forklaring av hva *ikke ubetydelig* påvirkning betyr, og det vises til at dette må vurderes konkret i forhold til det enkelte foretak. Forarbeidene til Miljøinformasjonsloven, som også bruker ordlyden ”ikke ubetydelig påvirkning”, sier at dette viser til ”mer enn ubetydelig skade, men mindre enn ’vesentlig’ miljøpåvirkning”. Samtidig sier den at ”hvor den eksakte grensen går kan ikke uttømmende angis på

---

<sup>3</sup> Se. [www.sft.no/bmi](http://www.sft.no/bmi)

---

forhånd” og at ”hva som skal anses som en ikke ubetydelig påvirkning av miljøet må vurderes for det enkelte forhold ved virksomheten, ikke virksomhetens miljøpåvirkning som helhet” (Ot.prp. nr 116 (2001-2002): 245).

I tillegg krever loven en utvidelse fra rapportering om prosess-spesifikke utslipp, til rapportering om forhold ved hele produktets livssyklus. Ved at lovteksten sier at bedriften skal rapportere om forhold som ”... gir eller kan gi...” miljøvirkninger, henvises det til nettopp ”føre var prinsippet” og ”fra vugge til grav prinsippet”. Dette blir ytterligere styrket når loven pålegger selskaper å informere om hvilke tiltak som planlegges iverksatt for å redusere virkningene. For selskaper som produserer materielle produkter vil dette innebære at de ikke bare må rapportere om produksjonen og innsatsfaktorer, men også om miljøbelastning ved bruk og ved avhending av produktet (Ruud og Mosvold Larsen 2003).

Norsk Regnskapsstiftelse (NRS) har utarbeidet en RegnskapsStandard for årsberetningen som gir informasjon om hva det *skal* rapporteres om (minimumskrav) og hva som *bør* rapporteres om (anbefalinger) i henhold til kravene i Regnskapsloven. Frem til september 2007 var dette en Foreløpig RegnskapsStandard, som innebar at den kun ble anbefalt fulgt. Det er altså først i år at den endelige regnskapsstandard vil gjelde (for regnskapsåret 2007) og at denne standarden absolutt skal følges. Likevel var selv den Foreløpige RegnskapsStandard et grunnlag for såkalt ”god regnskapskikk” som regnskapsførere, og til dels revisorer, pliktet å følge (Ruud og Mosvold Larsen 2003: 22). Etter standarden ble publisert i 1999 ble den også revidert i 2006, før den ble endelig i 2007. Vi kan imidlertid ikke se at det har blitt gjort vesentlige endringer i standarden vedrørende rapportering om miljøforhold i denne perioden. Standarden sier i tråd med Regnskapsloven at:

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 (NRS 2007: 12)

Standarden sier videre at følgende forhold vil kunne være sentrale å rapportere om:

- 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
- 4) åpne og lukkede deponier, avsetninger i vassdrag eller sjø osv.
- 5) aktivitetens ulykkesrisiko
- 6) 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.

(NRS 2007:13)

I tillegg sies det at ”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” (ibid.: 12, egen kursiv).

Standarden gjenspeiler de omfattende kravene både Finans- og Miljøverndepartementet mener faller innenfor begrepet ”påvirkning” (Ruud og Mosvold Larsen 2003: 24). Likevel er det noen forvirringsmomenter. Forholdene som trekkes frem som relevante (gjengitt over) omtales som forhold som ”vil *kunne* være sentrale”. Dette gir altså rom for selskaper å utdefinere enkelte elementer. Dette er berettiget i den grad at ikke alle forholdene som er listet er relevante for alle virksomheter. Likevel kan man spørre seg om denne formuleringen gir belegg for å utdefinere også relevante forhold. Samtidig sier standarden, med referanse til formuleringen ”ikke ubetydelig påvirkning”, at:

Forurensningslovens § 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 (NRS 2007: 13).

Ruud og Mosvold Larsen (2003) viste at denne formuleringen skaper betydelig grad av usikkerhet rundt hva som faktisk skal rapporteres om. Særlig servicebedrifter henviste til denne formuleringen for å begrunne manglende rapportering, eller uttalelser som at ”selskapet forurenses ikke det ytre miljø”. Formuleringen kan anses som uheldig, gitt at Finansdepartementets eksplisitt understreker at de skjerpede kravene til miljøinformasjon i årsberetningen, skal gå utover rapportering om forurensning, slik selskaper var pålagt i henhold til gammel regnskapslov (ibid.). Derimot innebærer ikke henvisningen til Forurensningslovens § 8 i Norsk RegnskapsStandard at selskaper *ikke* skal foreta miljørapportering i henhold til Regnskapslovens pålegg. Forurensning er bare et av flere punkt standarden viser til. Eksempelvis viser de til at rapportering omkring *transportvirksomhet* kan være relevant. Det er opplagt at selv med en endelig Regnskaps Standard råder det fortsatt usikkerhet om *hva* og *hvor mye*, det skal rapporteres om (ibid.).

I 2002 ble Regnskapsloven evaluert, etter tre år i praksis. Evalueringsutvalget ble bedt om å vurdere behovet for endringer som følge av utviklingen i EØS rammeverket (FIN 2002). Hensikten var å evaluere behovet for å tilpasse Regnskapsloven til resolusjoner i EU og EØS rettet mot modernisering av de europeiske regnskapsdirektivene. I sin rapport til Finansdepartementet foreslo utvalget at

---

rapportering om ikke-finansielle aspekter skulle ”begrenses til de tilfeller hvor slik informasjon er nødvendig for å forstå foretakets utvikling, resultat og finansielle stilling” (NOU 23 2003: 23, 262). Dette er linket til EUs Moderniseringsdirektiv, som har en lignende ordlyd. Imidlertid innebærer dette at det er mer eller mindre opp til selskapet selv om de mener ikke-finansiell informasjon er relevant å rapportere om, og igjen kan det tolkes som en lov rettet mot tradisjonelt forurensende bedrifter. Finansdepartementet gikk imot dette forslaget under begrunnelsen om at:

ikke-finansiell informasjon bør underlegges objektive krav, slik at det ikke blir opp til hvert enkelt foretak å vurdere i hvilken utstrekning slik informasjon skal gis. En slik begrensning kan åpne for at enkelte foretak vil legge listen høyt i forhold til hvilken informasjon som skal gis. Dette vil svekke begrunnelsen for å ha krav om ikke-finansiell informasjon i årsberetningen, som nettopp er å bevisstgjøre selskapets administrasjon og styre om denne typen forhold ved foretaket. Videre legger departementet til grunn at også slik ikke-finansiell informasjon vil kunne være av betydning for investorer og andre regnskapsbrukere ved vurderingen av foretaket (Ot.prp. 89 2003-2004: 64-65).

Departementet presiserer at opplysningskravet om ikke finansielle forhold ikke skal begrenses til det som er nødvendig for å forstå foretakets utvikling, finansielle stilling og resultat (ibid.).

Finansdepartementet fikk gjennomslag for dette av et flertall i finanskomiteen, og den reviderte Regnskapsloven som ble vedtatt i november 2004 inneholdt ingen vesentlige endringer i forhold til kravet om miljøinformasjon eller annen ikke-finansiell informasjon<sup>4</sup> i styrets beretning (jmf. Besl. O. nr. 19 2004-2005).

Begrunnelsen for den omfattende lovteksten omkring miljørapportering er flerdelt. Den knyttes både til ønske om et sterkere fokus på miljøetsatsing i bedriftene og til tilgjengelighet av miljøinformasjon for offentligheten. Ved å legge miljørapportering til styrets beretning, mener man at dette kan bidra til å ”skjerpe styrets oppmerksomhet og ansvarsbevissthet om miljøforhold” og ”bevisstgjøre selskapets administrasjon om de forhold som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø”. Samtidig sies det at slik informasjon ”kan være av betydelig interesse for aksjeeiere, investorer, kredittgivere, ansatte i virksomheten, myndigheter og allmennheten” (Ot.prp nr 42 (1997-1998): Kap 11.5).

At opplysningene gis i styrets beretning er videre svært viktig for offentlighetens rett til miljøinformasjon. Årsberetning, årsregnskap og revisjonsberetningen er offentlig tilgjengelige for allmennheten gjennom Regnskapsregisteret i Brønnøysund. Regnskapsloven skal dermed sikre allmennheten et minimum med miljøinformasjon fra regnskapspliktige selskaper. Knyttet til dette understreker Finansdepartementet i et brev

---

<sup>4</sup> I 2003 kom derimot et nytt krav om rapportering på likestilling. Dette utgjorde det tredje ikke-finansielle kravet til rapportering i styrets beretning, ved siden av krav til rapportering om det ytre og indre miljø (se Jelstad og Gjølberg 2005).

---

til NHO og Norsk Regnskapsstiftelse (NRS) at: ”opplysningsplikten kan ikke oppfylles ved at selskapet i stedet gir opplysningene i en egen miljørapport” (FIN 2000). Likevel antyder NRS i sin RegnskapsStandard (2007) at detaljeringsgraden av miljøinformasjon (spesielt i store selskaper) kan gjøre det hensiktsmessig å ha en overordnet fremstilling av miljøforholdene i styrets beretning, med konkret henvisning til eksterne rapporter/andre kapitler i årsrapporten, for detaljinformasjon. Finansdepartementet har vist forståelse for dette, men krever likevel at det gis en overordnet oversikt i styrets beretning (FIN 2000).

Kravene til miljørapportering i styrets beretning forblir de samme i dag som da den nye Regnskapsloven ble vedtatt for snart 10 år siden. Loven omfatter alle regnskapspliktige selskaper og viser til omfattende krav til miljørapportering. Virksomhetene plikter å rapportere om ”forhold ved virksomheten som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø”. Det skal i tillegg gis informasjon om ”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”. Konkret veiledning og operasjonalisering av loven gis i Norsk RegnskapsStandard 16 (NRS 2007).<sup>5</sup>

## **2.2 Fremveksten av frivillig rapportering**

Regnskapsloven er et sentralt virkemiddel for å sikre et minimum med miljøinformasjon fra norske selskaper til offentligheten. Svært få land har lignende lovpålegg, men Danmark og Sverige stiller enkelte krav til miljørapportering i forbindelse med årsberetningen. Australia er etter vår forståelse det eneste landet utenfor Norden som stiller lignende krav til miljøinformasjon gjennom årsrapport (se Bubna-Litic 2007). Internasjonalt har miljørapportering dermed i stor grad vært overlatt til bedriftene selv, og vært nært knyttet til debatten om bedrifters samfunnsansvar (Corporate Social Responsibility - CSR). Økt grad av ikke-finansiell rapportering i næringslivet, sies å være et av de mest signifikante utfallene av det stigende CSR fokuset internasjonalt (se Vormedal og Ruud 2006). Miljørapportering har dermed blitt sentralt for mange virksomheter uavhengig av lovkrav, og man har som resultat sett en klar vekst i både mengden av, og kvalitet på, miljørapportering i næringslivet de siste årene.

Fremveksten av frivillig rapportering knyttes til en rekke faktorer. Press fra samfunnet om offentliggjøring av miljø og samfunnspåvirkning, i tillegg til ønske fra bedriftene selv om å opprettholde et godt omdømme, er her relevant (KPMG 2005a, Kolk 2003). I så hensende utgjør sosialt press en type ”soft law” som gjør at selskaper føler seg forpliktet til å rapportere for å sikre konkurranseevne og legitimitet i et globalt marked.

---

<sup>5</sup> For flere detaljer se: [http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/\\_img/9368196.pdf](http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9368196.pdf)



---

Det er også en rekke politiske drivere som kan knyttes til fremveksten av ikke-finansiell rapportering (Kolk 2004). Til tross for at få land har et konkret lovverk for å fremme ikke-finansiell rapportering, har det i den senere tid vært et viktig tema på den internasjonale politiske dagsordenen. Selv om EU foreløpig ikke har fått på plass lovpålegg knyttet til miljørapportering, har de gjentatte ganger understreket forventninger til næringslivet om å være transparente og å gjøre informasjon om miljø- og sosiale forhold offentlig tilgjengelig. Gjennom Moderniseringsdirektivet fra 2003 sier de også konkret at selskaper skal gi informasjon om ikke finansielle forhold som miljø i årsberetningen, dersom det er hensiktsmessig i forhold til å forstå selskapets posisjon. I Storbritannia har ikke-finansiell rapportering hele tiden vært et sentralt tema i forhold til CSR, og myndighetene har tatt en fremtredende rolle. De har aktivt fremmet rapportering ved å offentliggjøre konkrete retningslinjer for miljørapportering (Vormedal og Ruud 2006).

Det har også vokst frem en rekke organisasjoner som jobber med å sette standarder for god ikke-finansiell rapportering. "The Global Reporting Initiative" (GRI) har etablert seg som en sentral og anerkjent institusjon, som jobber mot et universelt akseptert rammeverk for ikke-finansiell rapportering. Rammeverket fremsetter konkrete standarder og indikatorer som gjør det lettere for bedrifter å systematisere sin miljørapportering, og dekke relevante punkter.<sup>6</sup> Også medlemsorganisasjoner som "Eco-Management and Audit Scheme" (EMAS)<sup>7</sup> og FN's "Global Compact"<sup>8</sup> setter krav til rapportering ("fremdriftskommunikasjon") fra sine medlemmer.

En annen driver for miljørapportering kan være markedskrefter. Det kan virke som investorer i økende grad er opptatt av informasjon om bedrifters miljø- og samfunnsansvarsarbeid før investeringer foretas. Her blir rapportering et sentralt medium for å innhente informasjon om slike forhold. Flere investorer og fondsforvaltere (eksempelvis Statens pensjonsfond - Utland) legger etiske retningslinjer, der miljø inngår, til grunn for sine investeringer. "Carbon Disclosure Project"<sup>9</sup>, er eksempel på et tiltak der det er finansnæringen selv som ber selskaper rapportere om karbonutslipp og tiltak for å redusere dette. Det har i tillegg vokst frem en rekke indekser som "FTSE4Good"<sup>10</sup> og "Dow Jones Sustainability Index"<sup>11</sup>, som rangerer de mest bærekraftige selskapene, og kan fungere som et verktøy for interesserte investorer. Flere norske selskaper figurerer høyt på disse indeksene.

Forskning viser at det kan være sammenheng mellom rapportering om ikke-finansiell informasjon på den ene siden, og nasjonalitet, størrelsen på selskapet, industriell sektor, og grad av internasjonalt virksomhet på den andre (Gray et al.

---

<sup>6</sup> Se: [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)

<sup>7</sup> Se: [www.brreg.no/registre/emas/](http://www.brreg.no/registre/emas/)

<sup>8</sup> Se: [www.unglobalcompact.org](http://www.unglobalcompact.org)

<sup>9</sup> Se: [www.cdproject.net](http://www.cdproject.net)

<sup>10</sup> Se: [www.ftse.com/Indices/FTSE4Good\\_Index\\_Series/index.jsp](http://www.ftse.com/Indices/FTSE4Good_Index_Series/index.jsp)

<sup>11</sup> Se: [www.sustainability-indexes.com](http://www.sustainability-indexes.com)

---

2001). Selv om frivillig rapportering har hatt sterk fremvekst, kan man stille spørsmål ved om denne trenden favner det brede lag med selskaper. Derfor bør man bedre forsøke å bygge bro mellom lovpålagt og frivillig rapportering.

### **2.3 Å bygge bro: Lovpålagt versus frivillig rapportering**

Fokuset på miljø- og samfunnsansvarsrapportering har økt kraftig i de årene som det norske lovkravet har virket. I lys av ulike drivere for miljørapportering befinner norske selskaper seg i en særstilling. Samtidig som de opererer i et globalisert marked der frivillig miljørapportering har fått økende betydning, må de også forholde seg til konkrete lovkrav om rapportering fra norske myndigheter. Lovpålegget om miljørapportering i Regnskapsloven har den fordel at det favner det brede lag med selskaper og dermed har potensial til å sikre et minimum av ikke-finansiell rapportering uavhengig av virksomhetens art. Likevel er lovteksten utydelig, og for mange forblir det uklart hva som skal rapporteres om og hvor. Dette kan gjøre at selskaper som allerede publiserer omfattende miljø- og samfunnsrapporter, *ikke* føler seg truffet av lovpålegget. For disse kan Regnskapslovens krav om miljøinformasjon føles som et unødvendig supplement til allerede eksisterende miljørapportering.

Regnskapsloven er dog tydelig på at alle regnskapspliktige selskaper skal følge Regnskapslovens krav til offentliggjøring av ikke-finansiell informasjon, og at dette skal gjøres i styrets beretning. Ved å kreve rapportering om *ikke ubetydelig* miljøpåvirkning har vi å gjøre med en lov som rammer langt flere enn tradisjonelt forurensende bedrifter. Dette anses som et sentralt ledd i å sikre forbrukere og investorer retten til miljøinformasjon, samtidig som man mener dette vil gjøre selskapenes styrevermer mer oppmerksomme på miljøforhold rundt virksomheten. Dette er ikke ment som en bremsekloss for de som i tillegg ønsker å presentere omfattende miljø og samfunnsrapporter. Spørsmålet er om dette likevel er tilfellet?

I tråd med EUs argumentasjon er det også klare fordeler ved å knytte miljørapportering til årsberetningen. Ved å knytte miljø- og samfunnsrapportering til finansiell informasjon gir dette forbrukere og investorer nyttig informasjon for å vurdere selskapet som helhet. Det argumenteres blant annet for at de selskaper som har bærekraftighet som en integrert del av sin virksomhet, er bedre posisjonert for å bevare sin konkurransedyktighet i fremtiden enn de som ikke har det (Slater and Gilbert 2004). Det er også tegn på at markedet i økende grad tror på dette ved at en rekke banker, finansinstitusjoner og investorer i økende grad tar informasjon om bærekraftighet med i sine investeringsbeslutninger.

Det er mange gode argumenter for miljørapportering, og tilsynelatende en rekke faktorer som driver slik rapportering fremover. Den økte fokusering på klimautfordringene det siste året vil ikke svekke dette. Uansett er det relevant å drøfte hvordan staten kan fungere som en pådriver for miljørapportering. Sentrale spørsmål for

---

denne studien er hvordan miljørapportering i næringslivet foretas i praksis, og spesifikt om loven oppnår sitt mål om å fremme styrket rapportering i norske virksomheter. .



---

## 3 METODISKE BETRAKTNINGER

Årets studie diskuterer spesielt om Regnskapsloven er et effektivt politisk virkemiddel for å styrke miljørapportering i næringslivet. Dette gjennomføres med referanse til et tredelt empirisk grunnlag. Det empiriske grunnlaget for årets studie består av:

- a) *Evaluering av lovpålagt rapportering i Norges 100 største selskaper.* Denne delen representerer i stor grad en oppfølging av tidligere ProSus studier og benytter dermed tidligere utviklede metoder.
- b) *Sammenligning av data fra flere år.* ProSus har evaluert hvorvidt Regnskapslovens krav overholdes i Norges største selskaper over en rekke år. Disse resultatene sammenlignes for å se om det har vært noen utvikling.
- c) *Innhenting av synspunkter vedrørende miljørapportering generelt, og Regnskapsloven lovkrav spesielt.* Hva mener relevante interessenter fra næringslivet, finansnæringen og myndigheter om Regnskapslovens pålegg?

Det metodiske rammeverket og avveininger gjort i forhold til de ulike delene av studien, er med å påvirke studien som helhet, og legger således premissene for analysen og konklusjonen. Både årets studie og tidligere års studier, er basert på evalueringer av Norges største selskaper. Selskaper er dermed ikke valgt tilfeldig (se vedlegg 1).

De informanter vi har vært i kontakt med er heller ikke tilfeldig valgt. Det må dermed vektlegges at statistisk signifikans ikke er noe mål i seg selv for denne studien. Likevel mener vi at ved å snakke med aktører som har kjennskap til lovpålegget og som også har konkret erfaring med miljørapportering, kan vi bedre påpeke relevante utfordringer knyttet til lovens pålegg. Vi vil argumentere for at dette gir et solid empirisk grunnlag for å formidle relevante betraktninger rundt Regnskapslovens hensiktsmessighet og hvorvidt den fungerer som et effektivt virkemiddel for å fremme miljørapportering i norsk næringsliv.

### 3.1 Delstudie A: Evaluering av lovpålagt rapportering

100 selskaper er evaluert på hvorvidt de etterkommer kravene i Regnskapslovens § 3-3, ellefte ledd om miljørapportering i styrets beretning for regnskapsåret 2006. Utvalget er hentet fra en oversikt over Norges 100 største selskaper for 2006 etter driftsinntekter.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Se: [www.norgesstorstebedrifter.no](http://www.norgesstorstebedrifter.no)

---

For å evaluere selskapene har vi tatt utgangspunkt i indikatorer som samsvarer med Norsk RegnskapsStandard for årsberetningen som Norsk Regnskapsstiftelse har utarbeidet (NRS 2007). Dette indikatorsettet ble brukt ved lignende evalueringsstudier gjort av ProSus for regnskapsårene 2000 og 2001. Begrunnelsen er at disse indikatorene i stor grad samsvarer med essensen i forarbeidene til Regnskapsloven (Ruud og Møsvold Larsen 2002, 2003). I tillegg samsvarer standarden med Miljøverndepartementets forslag til standard utarbeidet på oppdrag fra Finansdepartementet da lovteksten ble utformet (Ruud 2005).

Selskapenes rapportering er således vurdert på følgende indikatorer:

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

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

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

(NRS 2007:13)

Selskapene blir i tillegg vurdert på grunnlag av hvordan de rapporterer om eventuelle tiltak som er iverksatt for å redusere påvirkningen av det ytre miljø.

I evalueringen må rapporteringen i de enkelte selskap sees i forhold til virksomhetens art og omfang. Likevel mener vi at for å kunne si at selskapene møter minimumskravene i loven, må kvantitativ informasjon om ressursforvaltning (eksempelvis energiforbruk, utslipp, avfall, gjenvinning og transport) i tillegg til identifisering av tiltak fremkomme. Ved en streng fortolkning av loven ville dette derimot ikke være tilstrekkelig, da det også er en rekke andre forhold ved bedrifter som forårsaker miljømessig påvirkning. For selskaper som produserer materielle produkter krever vi i tillegg rapportering om forhold knyttet til produksjonen. Heller ikke dette er tilstrekkelig ved en streng fortolkning av loven, fordi loven i prinsippet krever rapportering om hele produktets livssyklus. Men plassen til disposisjon i styrets beretning er begrenset, og referanse til livssyklus har i vår evaluering kun blitt brukt som et pluss.

På grunnlag av vurderingen blir selskapene klassifisert i henhold til følgende fem ulike kategorier:

<b>Kategori 0: Ikke nevnt</b>	Miljø er ikke nevnt.
<b>Kategori 1: Nevnt</b>	Miljø er nevnt, men ingen rapportering i forhold til egen virksomhet. Temaet avvises eventuelt som irrelevant, for eksempel ved å skrive: "Bedriften påvirker ikke det ytre miljø".
<b>Kategori 2: Mangelfullt</b>	Rapporterer på egen virksomhet, men mangler en eller flere påkrevde punkter (tiltak, tall).
<b>Kategori 3: Tilfredsstillende</b>	Rapporterer på alle relevante punkter, spesifiserer påvirkning og tiltak, og oppfyller de juridiske kravene.
<b>Kategori 4: Svært tilfredsstillende</b>	Omfattende og dekkende rapportering utover de juridiske kravene. (Tallfester miljøforhold og konkretiserer tiltak i detalj. Rapporterer om hele produktets livssyklus).

Disse kategoriene kan deles i to grupper. Den første gruppen (kategori 0, 1 og 2) representerer "lovbrytere" da de etter vårt skjønn ikke etterkommer kravene i loven. Den andre gruppen (kategori 3 og 4) representerer "lovlydige" selskaper. Det er ikke vår mening å henge ut "miljøsyndere" blant norske selskaper. Det er derfor viktig å påpeke at termene "lovlydig" og "lovbryter" er brukt for å gi en tydelig indikasjon på om Regnskapslovens pålegg om miljørapportering er et effektivt politisk virkemiddel. Av et "lovlydig" selskap forventes både kvantitativ informasjon om relevante miljøforhold knyttet til NRS sine identifiserte indikatorer, samt redegjørelse for konkrete tiltak knyttet til disse forholdene.

Erfaring fra tidligere ProSus evalueringer har vist at svært få selskaper berører alle forhold NRS omtaler som relevante. Av den grunn har vi åpnet for å vurdere rapportering som tilfredsstillende dersom de mest sentrale utfordringene er grundig redegjort for. For å oppnå denne kategoriseringen må i tillegg tiltak redegjøres for. Dette er i samsvar med NRS sine anbefalinger og viser på hvilken måte selskapene tar tak i sentrale utfordringer. Det som skiller tilfredsstillende rapportering fra svært tilfredsstillende rapportering er at de fleste av NRS sine indikatorer (som er relevant for virksomheten) berøres og redegjøres grundig for, da også med konkret tallmateriale. Her holder det ikke at det kun er hovedutfordringer som redegjøres for. Eksempler på dette synliggjøres av typiske produksjonsselskaper. Deres største miljøutfordring vil ofte være knyttet til fremstilling av produktene der klimagassutslipp og energiforbruk utgjør negative miljøeffekter. Likevel vil også forhold som kjemikaliebruk, avfall, forhold knyttet til kontordrift og transport, samt livssykluseffekter være relevante. For å oppnå kategori 4 kreves en helhetlig presentasjon der også slike forhold tas høyde for. Tiltak forblir sentralt for å oppnå kategori 4.

---

Årets studie tar *ikke* hensyn til selskapenes rapportering om det indre miljø, sykefravær og likestilling, som Regnskapsloven også stiller krav om. En utfordring har også vært å definere hva som skal med i evalueringen. Siden Regnskapsloven eksplisitt stiller krav til miljørapportering i styrets beretning, er dette det naturlige utgangspunkt. Som vi har diskutert i seksjon 2.1 skal det gis miljørapportering i styrets beretning selv om det foretas detaljert miljørapportering andre steder i rapporten, eller i eksterne miljørapporter (FIN 2000, NRS 2007). Fordi styrets beretning er av begrenset lengde, åpner vi derimot for å vurdere ekstern rapportering dersom det gjøres eksplisitt referanse til dette i styrets beretning. Dette vil presenteres i separate figurer der vi skiller mellom en mild og streng fortolkning av loven.

Med bakgrunn i at miljørapportering skal gis i styrets beretning blant annet for å øke tilgjengelighet til allmennheten (Ot.prp nr 42 (1997-1998)), er det dermed bare informasjon som nøye henvises til og som er lett tilgjengelig for allmennheten som vurderes i dette henseendet. En henvisning til en generell nettside der leseren selv må lete seg frem til relevant informasjon vurderes derfor ikke. Fordi selskapsstrukturer ofte er kompliserte, og utvalget vårt består av både holdingselskaper og datterselskaper, åpner vi også for å vurdere morselskapet eller datterselskapets rapport. For at rapportering av morselskapet derimot skal kunne sies å oppfylle lovkravet for datterselskapet, må det inneholde informasjon som kan knyttes eksplisitt til denne delen av virksomheten. Det er kun informasjon som er tydelig avgrenset til regnskapsåret 2006 som vurderes.

Vi har i tillegg inkludert en figur over hvordan resultatet hadde sett ut dersom alle med separat rapportering faktisk hadde henvist til dette – noe som ikke er tilfelle. Dette gjør vi for å gi en bedre illustrasjon av status for miljørapportering i norske bedrifter. Samtidig viser vi her at mange foretak ikke følger lovens krav om å henvise til separat rapportering.

Årsrapportene ble lastet ned via internett i den grad mulig. Der årsrapportene ikke var tilgjengelig ble selskapet kontaktet direkte. Hva gjelder de selskapene som ikke var villig til å sende ut årsrapportene, eller som det var vanskelige å komme i kontakt med, ble årsberetninger bestilt via Brønnøysundregistrene.

### **3.2 Delstudie B: Sammenligning av data over flere år**

ProSus har tilgjengelig data fra evalueringer av miljørapportering etter Regnskapslovens krav for regnskapsårene 2000, 2001, 2003 og 2004. Denne studien blir dermed den femte i rekken, noe som gir et unikt grunnlag for å studere hvorvidt det har vært noen utvikling av rapportering i henhold til kravene i Regnskapsloven.

Nøyaktig sammenligning vanskelig gjøres derimot av at metodene brukt, og avgrensningene gjort, har utviklet seg noe over tid:

- Utvalgssammensetningen har vært noe ulik fra år til år. Mens utvalget i de senere år er begrenset til de 100 største norske selskapene, ble blant annet selskaper med



---

utslippskonsesjon supplert til utvalget for regnskapsårene 2000 og 2001. I 2000 og 2001 ble også selskaper man ikke kom i kontakt med ekskludert fra utvalget. I de senere år har rapportene til slike selskaper blitt innhentet fra Brønnøysundregistrene.

- Vurderingskriterier har tidvis vært basert på NHO sin sjekkliste (2003 og 2004), og tidvis på Norsk RegnskapsStandard for årsberetningen (2001 og 2006).
- Det har vært ulik praksis vedrørende i hvilken grad rapportering utenom styrets beretning blir tatt høyde for.
- Kategoriseringskriterier ("svært tilfredsstillende", "tilfredsstillende" etc.) har endret seg over tid og har hatt ulik betydning i de forskjellige studiene.

Mens de to første evalueringene (2000 og 2001) og de tre siste evalueringene (2003, 2004 og 2006) er direkte sammenlignbare, er sammenligning mellom disse to gruppene mer utfordrende. Til tross for dette mener vi det er mulig å identifisere noen trender. Ved å trekke ut de viktigste funnene hvert år, samt de mest sentrale konklusjonene, mener vi dette gir et relevant sammenligningsgrunnlag. Ved å vurdere materiale for hvert år mot hverandre mener vi dermed å kunne si noe om utviklingen av rapporteringen.

### **3.3 Delstudie C: Spørreundersøkelse**

Funn fra tidligere år viser at mange norske selskaper ikke aktivt følger opp kravene til miljørapportering i Regnskapsloven. Med dette som bakgrunn ønsket ProSus å supplere årets evaluering med en drøfting rundt hvorvidt Regnskapsloven er et effektivt styringsverktøy for å fremme miljørapportering i norske selskaper. For å oppnå et empirisk grunnlag for en bredere og bedre diskusjon, ble en e-post med fire spørsmål sendt til et utvalg relevante aktører. Hensikten var å få deres betraktninger rundt drivere for miljørapportering generelt, myndighetenes rolle i å fremme miljørapportering, og konkrete betraktninger rundt Regnskapslovens pålegg. Det ble gitt mulighet for å svare per e-post, eller å diskutere spørsmålene over telefon. Følgende spørsmål ble stilt:

1. Hva tror du er hoveddrivere for miljørapportering i norske bedrifter?
2. Hva mener du norske myndigheter kan gjøre for å stimulere til bedre miljørapportering i selskaper?
3. Mener du Regnskapslovens krav om miljørapportering er hensiktsmessig?
4. ProSus' studier viser at svært få bedrifter overholder kravet om miljørapportering i Regnskapsloven. Hva tror du er årsaken til dette?

Undersøkelsen ble sendt til totalt 31 personer, der 9 var fra finans/revisor miljøer, 17 var bedriftsrepresentanter med kjennskap til miljørapportering, 3 var myndighetsrepresentanter og 2 var fra øvrige miljøer. Spørsmålene ble sendt til relativt

---

mange respondenter, med tanke på at responsraten for slike typer undersøkelser alltid vil være forholdsvis lav. Responsraten for utvalget som helhet var på 52 %. Mens ingen av de myndighetsrepresentantene vi kontaktet svarte, var responsraten for finansrepresentanter og bedriftsrepresentanter henholdsvis 56 og 65 %. En liste over aktørene som ble kontaktet gis i vedlegg 2. Det er imidlertid verd å merke seg at flere av respondentene presiserte at de svarte som enkeltpersoner og ikke som representanter for selskapene de jobber for. Av anonymitetshensyn vil ikke respondentenes navn fremkomme i analysen og spesielt kapittel 6.

### **3.4 Studiens validitet og reliabilitet**

I denne typen studie vil alltid metodiske valg og avgrensninger påvirke utfallet. Validitet viser til om studien måler det den har til hensikt å måle (Yin 2003). I dette tilfellet er dette hensiktsmessigheten av lovpålagte miljørapporteringskrav. For å besvare denne problemstillingen på en best mulig måte er det vektlagt å innhente informasjon på ulike måter, for å gi grunnlag for en nyansert drøfting.

Vurdering av hvordan Regnskapslovens krav følges i praksis, er en nødvendig forutsetning for å kunne si noe om hvordan norske selskaper i dag forholder seg til Regnskapsloven. Dette er utgangspunktet for den konkrete evalueringen av Norges 100 største bedrifter. Dette utvalget er ikke valgt med tanke på statistisk signifikans, men med tanke på at disse bedriftene forventes å være best rustet til å ta tak i kravene i Regnskapsloven. Samtidig som disse har en særstilling hva gjelder "miljøansvar", vil deres rapportering gi en viktig indikator om hvordan Regnskapslovens krav til miljørapportering fungerer i praksis. Utvalget vil ikke tegne et "riktig" bilde av rapportering i norske bedrifter som helhet, men heller vise hvordan selskaper som man kan forvente vil være "frontrunners", forholder seg til myndighetskravet.

Hovedutfordringer med utvalget med tanke på validitet er at listen inneholder selskapsenheter som ofte er deler av større selskapsstrukturer. Både holdingselskaper uten ansatte, samt datterselskaper av større internasjonale enheter er med i utvalget. Også flere enheter fra samme konsern er med i utvalget, men ofte gis da en nøyaktig miljørapportering bare et sted. Det kan diskuteres hvorvidt man skal forvente at alle deler av et konsern rapporterer om miljøutfordringer som er felles for konsernet, og hvor eventuelt en del av konsernet har et eksplisitt ansvar. I NRS' RegnskapsStandard heter det at "årsberetning for morselskap kan ha en lavere detaljeringsgrad for konsernets forhold". Vi mener derimot ikke at dette fratår morselskap ansvar for rapportering. I henhold til kravene i Regnskapsloven er hvert regnskapspliktig selskap pliktig til å rapportere om det ytre miljø. Rapportering i disse selskapene er derfor eksempler på tilfeller der henvisning til andre rapporter kan være hensiktsmessig. I tråd med NRS sin anbefaling har vi åpnet for å godta henvisninger til andre rapporter/kapitler der man kan finne miljørapportering (NRS 2007). På dette grunnlag mener vi også disse selskapene

---

blir rettmessig vurdert. For ytterligere redegjørelse og diskusjon om utvalget, se vedlegg 1.

For å få et riktig bilde av om lovkravene følges er vurderingskriteriene blitt nøye avveid i forhold til deres relevans. Å bruke indikatorene fra Norsk RegnskapsStandard ble ansett som det mest valide utgangspunktet da dette i størst grad vurderes kan knyttes til loven og dens forarbeider. Videre har denne metoden blitt brukt tidligere av ProSus forskere, med gode erfaringer.

Sammenligning av årets studie mot tidligere studier gir også et godt bilde av om det har vært noen utvikling i bedrifters evne/vilje til å følge Regnskapslovens pålegg. Mens regnskapsårene 2000 og 2001 er sammenlignbare, og regnskapsårene 2003, 2004 og 2006 er sammenlignbare, er sammenligning på tvers av disse to periodene mer utfordrende. Tallmateriale kan derimot gi et viktig bilde på utvikling innenfor hver av periodene. På tvers av periodene kan en sammenligning foretas ved å trekke ut hovedfunn/trender, og vurdere disse opp mot hverandre. I så henseendet oppfattes en sammenligning som både mulig og valid.

Ved å supplere en tallmessig vurdering av status og utvikling med intervjuer/spørreundersøkelser, gir dette et utgangspunkt til å få frem mer substansiell informasjon om *hvorfor* vi får de resultatene vi får, og hvorvidt ulike interessegrupper anser lovpålegget som hensiktsmessig. Heller ikke disse funnene må anses som statistisk signifikante, da utvalget i stor grad representerer mennesker man antar har en formening om lovpålegget. Dette vil likevel gi en økt innsikt i hva som ansees som kritiske forhold rundt loven.

Ved å basere studien på et tredelt empirisk grunnlag, mener vi dette gir et godt utgangspunkt for å gjennomføre en vurdering av hvorvidt Regnskapslovens krav om miljørapportering er hensiktsmessig.

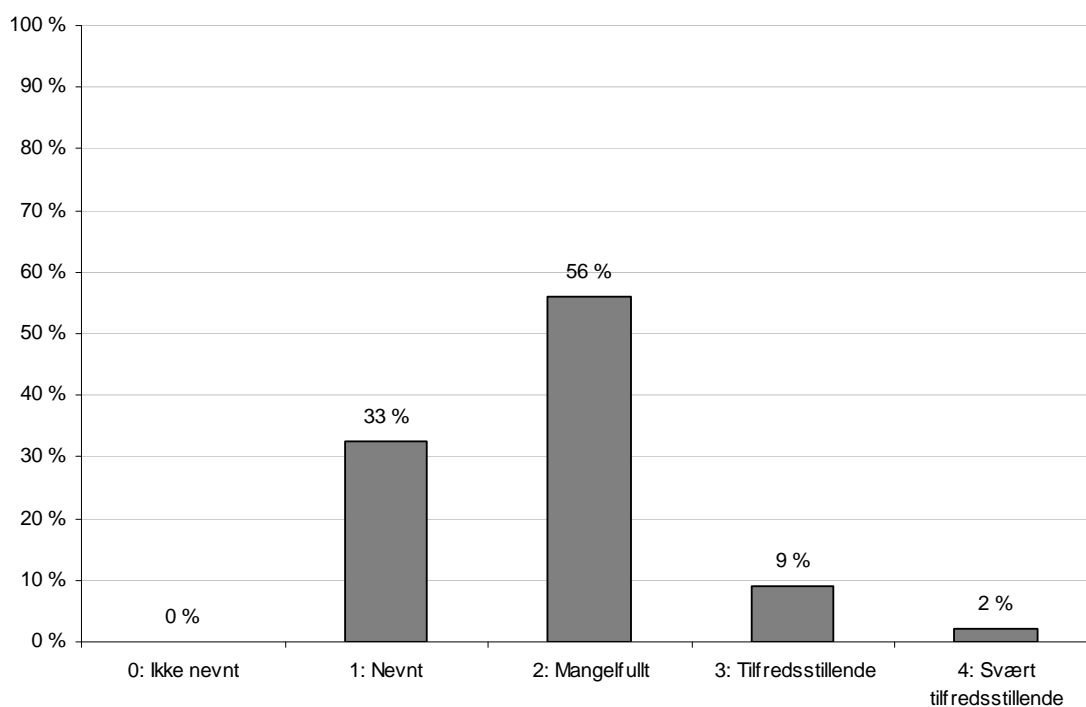
Reliabilitet er knyttet til målesikkerhet, og hvorvidt den samme metoden vil gi likt svar hver gang den brukes. Reliabilitet er i denne studien mest relevant i forhold til evalueringen av de 100 største selskapene. Det ligger alltid en grad av normativ vurdering i slike evalueringer. For å sikre en mest mulig konsistent evaluering, ble hver rapport vurdert av to forskere uavhengig av hverandre. Resultatene ble deretter sammenlignet. I de tilfeller der resultatene ikke var samstemte, ble de nøye diskutert for å komme til enighet. I de tilfeller som var spesielt vanskelige ble en tredje forsker, prosjektleder, trukket inn i diskusjonen.



## 4 LOVPÅLAGT MILJØRAPPORTERING I 2006

Miljørapportering i Norges 100 største selskaper for regnskapsåret 2006 er evaluert etter kravene i Regnskapsloven. I denne seksjonen presenteres resultatene. Resultatene presenteres i to versjoner. I den første ligger en streng fortolkning av Regnskapsloven til grunn. Dette innebærer at det utelukkende er styrets beretning som er vurdert og at henvisninger til andre kilder ikke har blitt vurdert. I den andre ligger en mild fortolkning av regnskapsloven til grunn. Dette åpner for å vurdere eksterne kapitler/rapporter i de tilfeller dette tydelig henvises til.

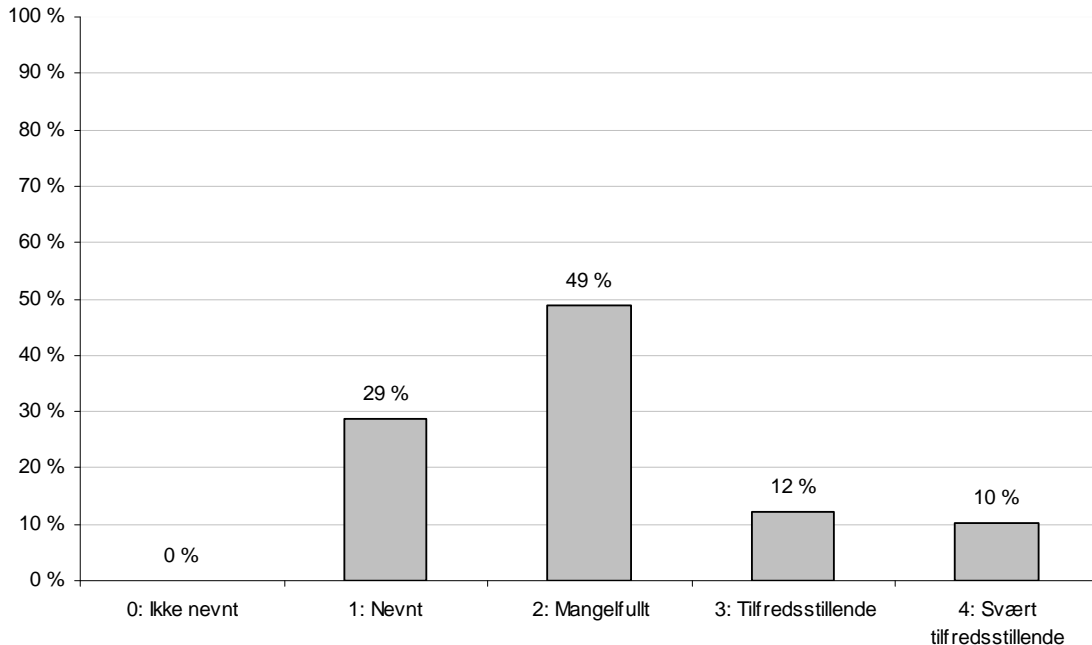
Regnskapsloven spesifiserer helt klart at det juridiske ansvarsforholdet ligger hos foretakets styre, og opplysningsplikten skal vises i styrets beretning. Ved en streng fortolkning av lovteksten, har vi derfor vurdert om kravene til miljørapportering oppfylles kun gjennom informasjon i styrets beretning. Da får vi følgende resultat:



**Figur 4.1: Streng fortolkning av miljørapportering i styrets beretning (uten henvisning)**

Resultatene av årets undersøkelse viser at ved en vurdering av miljørapportering foretatt utelukkende i styrets beretning, er det kun 11 % som kan sies å oppfylle lovkravet, ved å presentere "tilfredsstillende" og "svært tilfredsstillende" rapportering. Selv om samtlige bedrifter nevner miljø, er det hele 33 % som avskriver dette som irrelevant for virksomheten, eller som i svært begrenset grad gir substansiell informasjon knyttet til virksomheten.

I en mer ”fleksibel” og mild tolkning av loven, og i samsvar med NRS sin RegnskapsStandard (NRS 2007), åpner vi for også å vurdere informasjon gitt utenfor styrets beretning. Her forutsetter vi at det henvises klart til slik rapportering i styrets beretning. Ved en slik vurdering får vi følgende resultat:

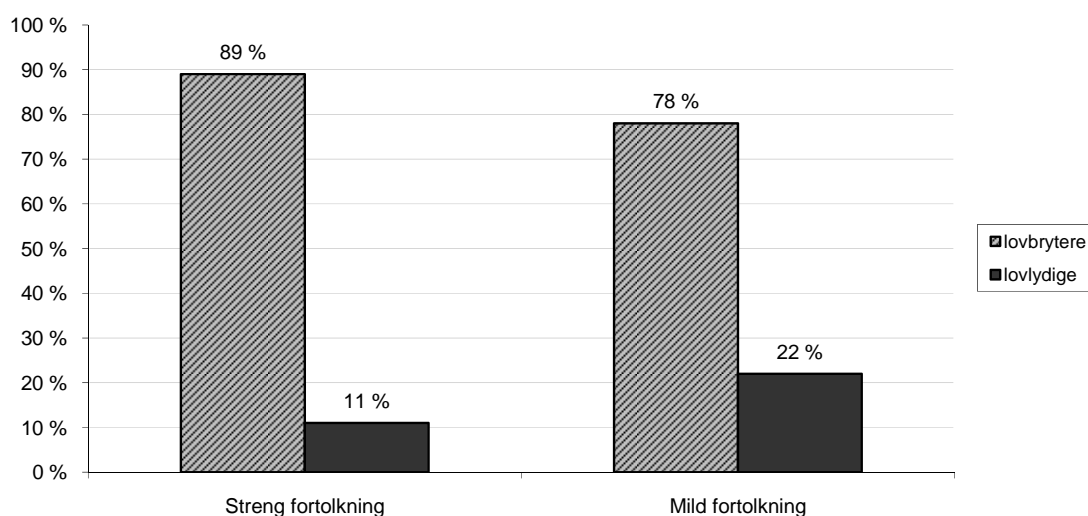


**Figur 4.2: Mild fortolkning av miljørapportering med henvist separat rapportering**

I denne vurderingen anses hele 22 % å fremvise ”tilfredsstillende” og ”svært tilfredsstillende” rapportering. Dette illustrerer klart at flere selskaper foretrekker å gi detaljert miljøinformasjon utenfor styrets beretning. Vi vil se senere at resultatene ville blitt ytterligere styrket, dersom alle foretakene med ekstern rapportering tydelig hadde henvist til dette i styrets beretning.

#### **4.1 Hvor mange er lovlydige?**

Våre to ulike vurderinger tegner et noe ulikt bilde av hvor stor andel av de evaluerte selskapene som kan sies å være ”lovlydige”.



**Figur 4.3: Andel "lovlydige selskaper" vs. andel "lovbrytere" etter streng eller mild fortolkning av regnskapsloven**

Basert på det som står utelukkende i styrets beretning, fremstår kun 11 % av selskapene som "lovlydige", mens hele 89 % ikke kan sies å følge loven. Tar man høyde for henvisning til ekstern rapportering ser man dog en økning til 22 % "lovlydige" foretak. Selv i denne mer fleksible tilnærming blir hele 78 % av selskapene vurdert av oss som "lovbrytere".

## 4.2 Mer detaljerte resultater på de ulike kategorier

Hovedfunnet for regnskapsåret 2006 – reflektert i figurene 4.1 og 4.2 – viser klart at flertallet av norske selskaper ikke følger Regnskapslovens pålegg om miljørapportering på en tilfredsstillende måte. Selv om det går frem at samtlige av de 100 selskapene nevner miljø i styrets beretning, er rapporteringen av svært varierende kvalitet. Ingen foretak havner i kategori 0, men la oss se litt nærmere på hva som havnet i de andre fire kategoriene.

### 4.2.1 Kategori 1 "Nevnt"

Det er henholdsvis 33 og 29 % av selskapene som bare så vidt nevner miljø i sin rapportering (avhengig om man tar høyde for ekstern henvist rapportering eller ikke). Dette skjer enten ved å avvise miljøaspekter som irrelevant for virksomheten, eller ved å knytte minimalt med substansiell informasjon fra virksomheten til slik miljørapportering.

Rundt 10 bedrifter fraskriver seg alt ansvar og skriver at aktivitetene ikke forurensrer det ytre miljø, eller at bedriften ikke har en signifikant påvirkning på det ytre miljø. Et par fraskriver seg også ansvar da de er lisenspartnere på ulike prosjekter og

---

dermed ikke har ansvar for rapportering. De resterende selskapene påtar seg *noe* ansvar. To sier de ikke har mer påvirkning på det ytre miljø enn det som er vanlig for kontorvirksomheter. Fem viser til at de har begrenset påvirkning på det ytre miljø. Flere av disse oppgir noe mer informasjon, men den er svært generell og lite knyttet til den spesifikke virksomheten. Det er også et selskap som sier at deler av virksomheten påvirker det ytre miljø, men utelater å utdype dette i noen som helst form. Til slutt er det en gruppe på omkring fem selskaper, som hevder å ha et miljøansvar og forsøker å rapportere om dette. Imidlertid blir informasjonen så generell og overordnet at det sier lite om den konkrete virksomheten.

Selskapene i denne gruppen er i stor grad holding selskaper, handel/salg selskaper, finansielle selskaper, eller bedrifter som yter ulike tjenester. Disse er selskaper som ikke har en direkte påvirkning på miljø, og hvor miljøaspekter hovedsakelig er knyttet til kontordrift. Likevel er det flere selskap involvert i handel som gjennom sin import har en klar innvirkning på miljøet. Også tjenesteytende selskaper som er involvert i norsk sokkel, installasjoner etc. vil man kunne anta har mulighet for å si noe mer substansielt om miljø. Noen av selskapene er involvert i utvinning/bearbeiding av ressurser og bør kunne si mer om sin miljøpåvirkning.

Det er også verd å merke seg at flere av selskapene, deriblant holding selskapene, er deler av større konsern, som generelt er gode på miljørapportering. Mange overlater dermed kanskje miljørapportering til andre deler av virksomheten. Likevel henviser de ikke tydelig til denne miljørapporteringen noe vi tolker som problematisk i forhold til loven.

#### **4.2.2 Kategori 2: "Mangelfullt"**

Majoriteten av selskapene, både ved en streng og mild fortolkning av loven havner i kategori 2: "mangelfull" rapportering (hhv. 56 % og 49 % i figurene 4.1 og 4.2). Selskapene som havner i denne kategorien representerer alle typer sektorer, inkludert noen av Norges største og mest velkjente produksjonsselskaper.

Kategori 2 har imidlertid vist seg å være en stor kategori, som omfatter svært varierende grad av rapportering. Kategorien omfatter både selskaper som så vidt knytter rapportering til egen virksomhet, i tillegg til foretak som rapporterer relativt bra, men mangler enkelte momenter for å kunne kategoriseres som tilfredsstillende og "lovlydige". Felles for kategori 2 er at virksomheten i stor grad anerkjenner et miljøansvar og samtidig klarer å knytte informasjonen de oppgir til virksomheten sin. Dette kan de ha løst ved å skissere hovedutfordringer i forhold til miljø, nevne tiltak som er på plass etc. Enkelte selskaper kan rapportere veldig bra på noen momenter, men helt utelate andre. For eksempel er det et oljeselskap som rapporterer godt på energibruk og totale CO<sub>2</sub> utslipp, men som utelukker såpass mange andre momenter ved deres kjernevirksomhet, at rapporteringen ikke kan klassifiseres som tilfredsstillende. I henhold til kravene i NRS



---

(2007) blir det verken gitt substansiell eller kvantitativ informasjon knyttet til forurensning utover CO<sub>2</sub> utslipp, avfallsgenerering, miljøbelastning knyttet til transport, kjemikalier i produktene, miljøbelastning ved bruk av produktene etc. Redegjørelsen for tiltak er også begrenset. En interessant observasjon er at en betydelig andel selskaper i kategori 2 begynner rapporteringen med å si ”vi forurenser ikke det ytre miljø”, for deretter å redegjøre for sentrale miljøforhold. Dette tyder på at gammel lovttekst og praksis kan henge igjen hos enkelte bedrifter, der forurensning var et sentralt rapporteringskriterium. I disse tilfellene ser man likevel tydelig at selskapene skjønner at den nye Regnskapsloven krever noe utover rapportering om forurensning, da disse selskapene faktisk gir en del relevant miljøinformasjon.

Som nevnt er det en rekke selskaper som er helt på nippet til å nå kategori 3 ”tilfredsstillende rapportering”. Hovedgrunnen for at disse ikke når opp er todelt. Én gruppe med selskaper oppgir flere relevante tall, men gir en begrenset presentasjon av miljøforholdene og redegjør i liten grad for tiltak. Den andre gruppen gir en fin innsikt i relevante utfordringer og miljøarbeidet generelt, men tallfester i liten grad miljøforholdene ved virksomhetene. Mangel på tallfestet materiale gjør det vanskelig for forbrukere og investorer å vurdere selskapets reelle miljøpåvirkning, og man kan ikke vurdere rapporteringen som tilfredsstillende.

### **4.2.3 Kategori 3: ”Tilfredsstillende”**

Bedriftene som kategoriseres som kategori 3: ”tilfredsstillende” har en rapportering som i stor grad er knyttet til egen virksomhet, der sentrale utfordringer er identifisert, flere miljøforhold er tallfestet og det gjøres godt rede for planlagte, eller igangsatte tiltak. Det er et klart mindretall av de evaluerte selskapene som oppnår denne plasseringen (hhv 9 og 12 % i figurene 4.1 og 4.2).

Når en kun tar høyde for styrets beretning er det kun 2 foretak (en bank og et driftsselskap uten egen produksjon) som oppnår denne klassifiseringen. De premieres for å redegjøre for energibruk, papirforbruk og resirkuleringsgrad, i tillegg til at de supplerer med målsettinger og tiltak, til tross for at de ikke forurenser i konvensjonell forstand. Tar man høyde for henvisning til separat rapportering oppnår to øvrige servicebedrifter, i tillegg til en varehandelsbedrift, tilfredsstillende rapportering. Imidlertid er kategori 3 dominert av produksjonsvirksomheter innenfor olje, skogbruk, fiske samt bygg- og anlegg. I tillegg til å gi god og tallfestet informasjon knyttet til miljøforhold samt å redegjøre for tiltak, viser også flere av disse bedriftene henvisning til livssyklustankegang.

Enkelte selskaper i kategori 3 er nær grensen til å oppnå 4, ”svært tilfredsstillende” rapportering. Grunnen til at de ikke når helt opp handler i stor grad om detaljeringsgrad og antall indikatorer det rapporteres på. Et eksempel er et produksjonsselskap av aluminium. Selskapet gir svært detaljert informasjon om type og

---

mengde utslipp, teknologiutvikling og andre tiltak for å redusere utslipp. De rapporterer godt om det som kan anses å være deres hovedutfordringer. De når imidlertid ikke opp til kategori 4 fordi flere elementer fra NRS sin standard er utelatt, deriblant avfall og transport. Et annet eksempel er et oljeselskap som leverer svært detaljert tallmateriale knyttet til en rekke relevante indikatorer. Derimot redegjør de i svært liten grad for tiltak for å løse disse miljøutfordringene. Et tredje eksempel er en virksomhet som gir en god presentasjon av sine miljøutfordringer og enkelte tiltak knyttet til disse. De presenterer forhold knyttet til transport, støy, kjemikalieforbruk, energiforbruk, avfall og utslipp. Imidlertid gis kun konkrete tall for energiforbruk og avfall. Da virksomheten krever konsesjonsplikt etter Forurensningsloven, skulle man dog forvente at tallmateriale også knyttet til andre miljøutfordringer.

#### **4.4.4 Kategori 4: ”svært tilfredsstillende”**

Når en ser utelukkende på styrets beretning er det kun to selskaper som oppnår ”svært tilfredsstillende” rapportering. Dette er Total E&P og Eni Norge. Dette oppnår de på grunnlag av en grundig rapportering på en rekke indikatorer, supplert med tiltak.

Begge foretak har svært omfattende miljørapportering. De presenterer leseren for sine hovedprosjekter og miljødimensjoner knyttet til disse. Her tallfester de utslipp fordelt på type, oljesøl, avfall fordelt på type, kjemikaliebruk fordelt på type etc. I tillegg rapporteres det om miljøaspekter knyttet til kontordriften. Dette omfatter totale mengder energibruk, samt avfall fordelt på type. Dette presenteres på en forståelig måte og suppleres med ulike tiltak, samt en presentasjon av HMS (helse, miljø, sikkerhet) forskningsprosjekter.

Både Eni Norge og Total E&P utgjør norske filialer av store internasjonale oljeselskaper. Inntrykket er at hoveddelen av deres rapportering gjøres nettopp i styrets beretning og at det er liten ekstern rapportering (i hvert fall papirbasert). Dette kan forklare hvorfor de har en detaljeringsgrad andre selskaper, som gjerne supplerer med separat rapportering, mangler (inkludert norske oljeselskaper). Når det er sagt er det mange selskaper som ikke har tilsvarende detaljeringsgrad noe som helst sted i årsrapporten eller i eksterne rapporter. Eni Norge og Total E&P kjennetegnes dog av at de har mer begrenset rapporteringspliktig virksomhet enn de norske oljeselskapene, med operativ virksomhet kun på et par områder. Man kan spekulere i om dette gjør det mer overkommelig å gi detaljert informasjon i styrets beretning.

Ved inkludering av henvisning til ekstern rapportering, øker andelen ”svært tilfredsstillende” rapportering til 10 %. Alle selskapene som oppnår denne skåren har omfattende rapportering som inkluderer en helhetlig fremstilling av miljøaspekter ved virksomheten samt tallfestede miljøforhold supplert med tiltak. Her finner vi representanter for et større spekter av sektorer, selv om tjenestebedrifter forblir noe underrepresentert.

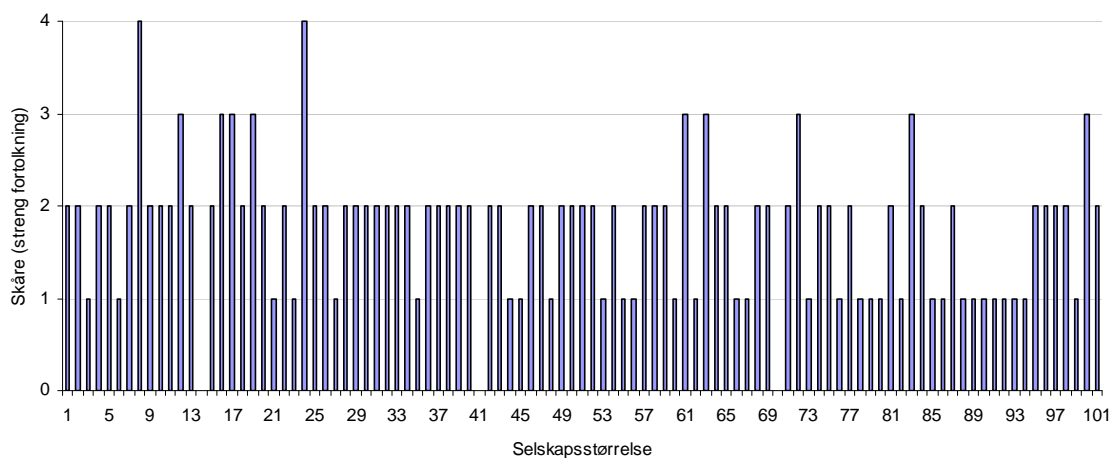
Orkla fremgår som et positivt eksempel på hvordan et morselskap kan rapportere om miljøaspekter i datterselskap. De rapporterer detaljert i forhold til sine ulike datterselskap i sin miljørapport. Også Posten og Kongsberg Gruppen, som ikke har eksplisitt produksjonsvirksomhet, oppnår kategori 4 ved å gi detaljert statistikk om energibruk, CO<sub>2</sub> utslipp, avfallsmengder og avfallshåndtering. Will. Wilhelmsen fremstår som et svært godt eksempel for skipsfartsbransjen, og er det eneste selskapet i sin sektor som utmerker seg. Tine, Mesta og Veidekke representerer andre selskaper som rapporterer svært tilfredsstillende.

Det er verd å merke seg at flere selskaper som er med i utvalget foretar omfattende rapportering utenom styrets beretning, men som de heller ikke henviser eksplisitt til her. Dette har vi sett mange konkrete tilfeller på. Dersom en slik enkel henvisning hadde vært foretatt, ville en rekke flere selskaper nådd opp. Således representerer ikke disse tallene et godt bilde av hvordan helhetlig miljørapportering "egentlig" ser ut i norske bedrifter. Det fremsetter derimot et bilde av i hvilken grad Regnskapsloven blir fulgt.

### 4.3 Har bedriftens størrelse noen betydning?

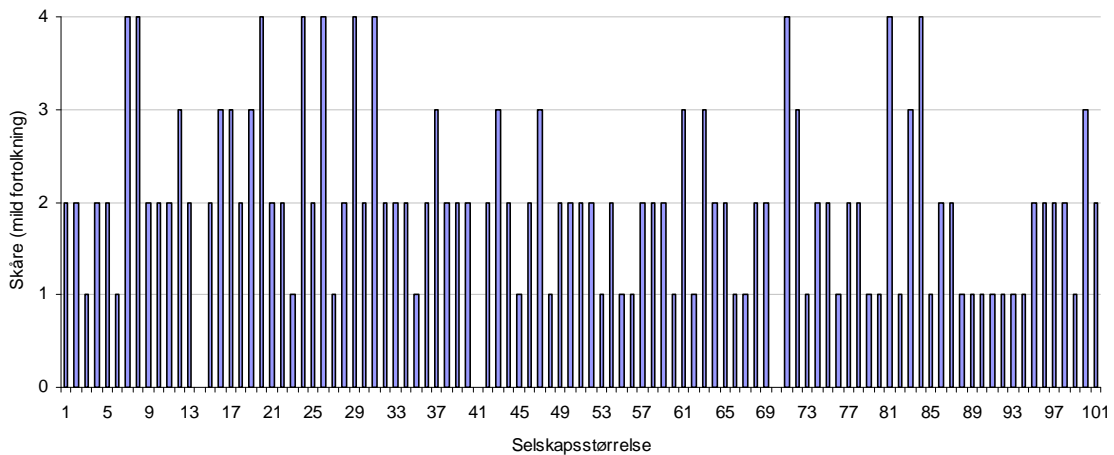
Basert på funnene skissert over er det interessant å se om rapportering varierer etter størrelse på selskapet. Her har vi både reflektert vår strenge og milde fortolkning

Figur 4.4 viser rapporteringsskåre ved en streng fortolkning av Regnskapsloven – utelukkende basert på styrets beretning. Figur 4.5 (på neste side) viser en tilsvarende fordeling ved en mild fortolkning av Regnskapsloven – der henvisning til eksternt rapportering er tatt høyde for. Det er ikke foretatt noe statistiske tester for å vurdere signifikans. Likevel ser vi at ved begge vurderingene er de høyeste skårene relativt jevnt fordelt og synes dermed uavhengig av selskapsstørrelse.



#### 4.4 Korrelasjon mellom selskapsstørrelse og skåre (streng fortolkning av Regnskapsloven)

Dog vil vi peke på at det er en høyere konsentrasjon av selskaper som kun nevner miljø i sin rapportering (kategori 1) blant de minste selskapene i utvalget (selskapene med minst omsetning). I begge vurderingene befinner over 70 % av de som får skåre 1 seg i nedre halvdel av utvalget. Dette kan tyde på at rapportering generelt er noe sterkere hos de største bedriftene, men at de som rapporterer virkelig godt ikke er begrenset til de største bedriftene.



#### 4:5 Korrelasjon mellom selskapsstørrelse og skåre (mild fortolkning av Regnskapsloven).

### 4.4 Hva med de mest forurensningsintensive?

Selskaper med produksjonssteder som har utslippstillatelser fra Statens Forurensningstilsyn (SFT) er delt inn i 4 kontrollklasser, og de produksjonssteder med størst miljøpåvirkning blir plassert i kontrollklasse 1. Dette er derfor de meste forurensningsintensive foretakene. Dette blir blant annet basert på omfanget av produksjonen, type og mengde utslipp, og beliggenhet. Opplysninger om alle forhold blir lagt ut på SFTs nettsider om bedriftsspesifikk miljøinformasjon.<sup>13</sup> Brudd på bestemmelsene forvaltet av miljømyndighetene og spesielt SFT, kan medføre bøter og inndragelse av utslippstillatelsene.

Blant de 100 største norske bedriftene i vårt utvalg finner vi 17 foretak som er plassert i SFTs kontrollklasse 1 og 2. Disse selskapene er pliktig til å rapportere om miljøforhold til SFT. De har dermed tilgjengelig miljøinformasjon samt fastsatte rutiner for å rapportere, noe som vi mener kunne gjøre det lettere også å følge Regnskapslovens pålegg om miljørapportering. Det er nærliggende å tro at slike bedrifter også er de som har størst oppmerksomhet og press fra samfunnet for å formidle relevant miljøinformasjon.

<sup>13</sup> For flere detaljer se: [www.sft.no/bmi](http://www.sft.no/bmi)

---

Vi finner at 5 av de 17 mest forurensningsintensive selskapene blir vurdert som "lovlydige" ved at de har oppnådd kategori 3 eller 4 i følge en streng fortolkning av Regnskapsloven. Ved en mildere fortolkning oppfyller 8 kravene i loven. Hvis vi inkluderer all separat rapportering, også uten henvisning, øker dette tallet til 12. Fortsatt er det 5 av Norges mest forurensningsintensive foretak som ikke gir noen tilfredsstillende miljørapportering. Av disse selskapene er flere av Norges største og mest kjente produksjonsselskaper. Selv om disse har alle forutsetninger til å produsere gode miljørapporter, er det tydelig at Regnskapslovens pålegg blir lite vektlagt. Til sammenligning kan vi nevne at hele 13 av de selskapene som ble karakterisert som "lovlydige" ved en mild fortolkning av Regnskapsloven *ikke* er underlagt slik rapportering til SFT.

Det råder et stort forbedringspotensial blant de meste forurensningsintensive. Et eksempel er et selskap som driver leveranse til den globale skipsindustrien. Selskapet har konsesjonsplikt og rapporteringskrav til SFT om deler av virksomheten som involverer støping av jern. I styrets årsberetning står det at produksjonsanleggene påvirker det ytre miljø i begrenset grad, samt at virksomheten arbeider kontinuerlig med å minimalisere forhold ved produksjonen som påvirker det ytre miljø. Selv om dette er et utenlandsk selskap burde man kunne forvente noe mer av en produksjonsvirksomhet med mer enn 2000 ansatte i Norge.

Det synes tydelig at det råder dårlig samordning mellom den rapportering som er pålagt overfor miljømyndighetene og finansiell miljørapportering slik den er spesifisert i henhold til Regnskapsloven. Samtidig vil det for stadig flere bedrifter bli viktig å rapportere på klimagassutslipp i forbindelse med den nye praksisen med handel med utslippskvoter. Blant de forurensningsintensive foretakene, kan man derfor anta at styrket miljø og klimarapportering kan bli en stadig viktigere faktor i bedriftens videre forretningsutvikling.

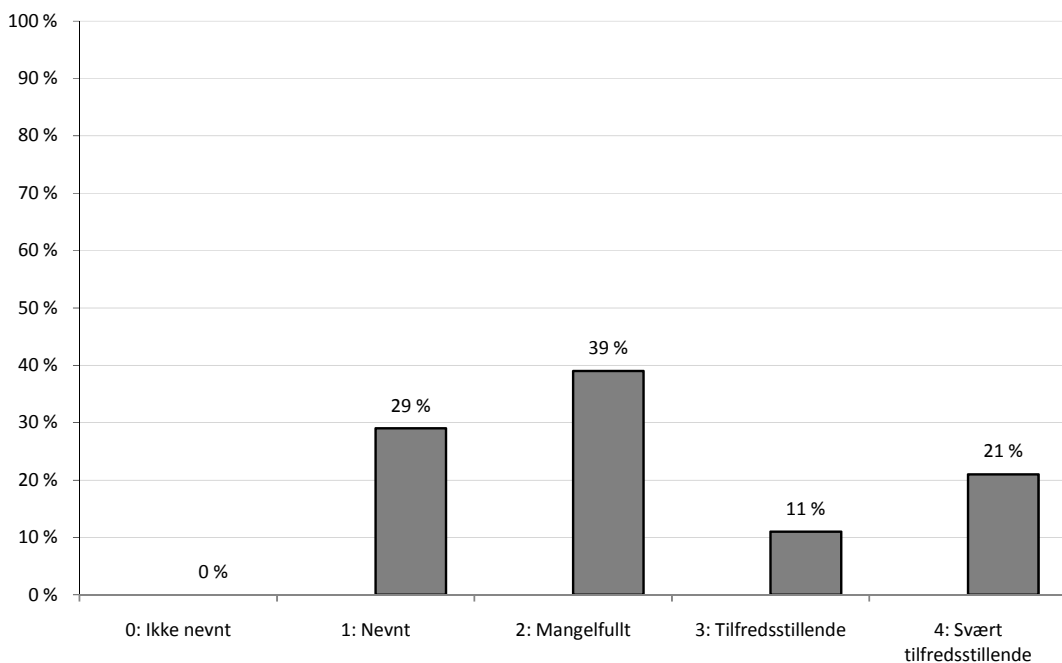
Den nye portalen [www.altinn.no](http://www.altinn.no) skal gjøre det enklere å finne, fylle ut og levere offentlig skjemaer. Dette er et samarbeid mellom ulike etater, med Brønnøysundregistrene som ansvarlig etat. Også SFT er involvert i altinn.no. Den nye portalen altinn.no skal ikke påvirke hva det offentlige krever av rapportering, men gjøre det lettere for bedrifter å tilfredsstille lovkravene. Årsregnskap samt årsberetning kan nå leveres gjennom portalen. Dette gjelder også bedrifter som har utslippstillatelser, klimakvoter etc. Dermed kan det etableres et mer helhetlig register for bedrifters miljørapportering.

#### **4.5 Annen miljørapportering i 2006 uavhengig av lovkrav**

For å skape et mer helhetlig bilde av miljørapportering i norske bedrifter har vi avslutningsvis utarbeidet en grov oversikt selskaper med miljørapportering, men som ikke henviser til dette i styrets beretning (se figur 4.6 på neste side). Dette vil kunne

fange opp praksis selv om de ikke oppfyller regnskapslovens krav. Informasjonen kan være plassert andre steder i årsrapporten, i separate miljø/samfunnsansvarsrapporter, eller på internett, hvis informasjonen er klart avgrenset til å gjelde for år 2006.<sup>14</sup>

Samtidig vil vi vise til at mer og mer informasjon fins tilgjengelig på internett. Mye av dette tar form som svært generell og ofte udatert informasjon, som i varierende grad knyttes opp til bedriftens konkrete virksomhet. Materiale tilgjengelig på internett er ofte overordnet, og tar som regel form som ”informasjon” i stedet for rapportering om relevante faktorer. Et typisk eksempel er bedrifter som skriver: ”Vi jobber for å minimere vår miljøpåvirkning, og tenker miljø i alle ledd.” eller ” Vi er opptatt av bærekraftig utvikling”. Dette gjør det vanskelig for både forbrukere og investorer å kontrollere informasjonen, og danne et reelt bilde av selskapets miljøpåvirkning. Imidlertid er internett et medium som kan oppdateres ofte, og som kan nå større grupper interessenter.



**Figur 4.6: Status for total miljørapportering blant Norges 100 største foretak**

Av bedriftene som har ekstern rapportering uten å hen vise til denne, finner vi noen av Norges største selskaper. Som vi ser i figur 4.6 er det en klar forbedring av resultatet når alle selskaper med miljørapporter inkluderes. Til sammen 32 % blir da kategorisert som ”lovlydige” i forhold til 22 % ved en mild fortolkning av loven (se figur 4.2). Av undersøkelsens utvalg finner vi videre 19 selskap med separat rapportering som ikke hen viser til denne og som dermed karakteriseres som ”lovbrytere” i henhold til

<sup>14</sup> Utover de selskap som har skriftlig informasjon, finner vi at kun to selskap har rapportering på sine internettsider som klart er avgrenset til å gjelde for 2006. Disse er derfor inkludert.

---

Regnskapsloven. Av disse 19 har 6 selskaper denne informasjonen plassert i årsrapporten, for 2 selskaper er informasjon tilgjengelig kun på internett, mens 10 utgir separate rapporter. Denne informasjonen er som oftest svært god. Disse selskapene presenterer rapportering med tall og tiltak knyttet til konkrete miljøpåvirkninger ved virksomhetene. Med en enkel henvisning ville hele 15 av disse 19 blitt kategorisert som "lovlydige" i henhold til våre evalueringskriterier.

Da forskjellene ved denne figuren er såpass tydelig fra tidligere, gir dette et bilde av at norske selskaper har mye og god rapportering, men at denne rett og slett blir presentert på feil sted. Den viser også at langt flere selskaper hadde fått en tilfredsstillende vurdering i henhold til Regnskapslovens pålegg hvis de hadde skrevet et kort sammendrag av informasjonen i styrets beretning og henvist til den videre rapporteringen. Dog er det fortsatt 4 selskaper som har separat miljøinformasjon som ikke blir kategorisert som "lovlydige". Grunnen til dette er manglende henvisning til tiltak og at det mangler tall på flere av indikatorene i Norsk RegnskapsStandard (NRS 2007).

I alt har 34 av bedriftene i utvalget miljørapportering utenfor styrets beretning, dvs 35 %. Det er store forskjeller i hvordan de separate rapportene ser ut. Noen av de største selskapene har egne rapporter på over 60 sider, mens andre har et par sider i årsrapporten. Noe av poenget med Regnskapslovens pålegg om at miljørapportering skal inkluderes i styrets beretning er at styret formelt skal stille seg bak denne informasjonen. Foretakets høyeste beslutningsorgan vil da ha bedre forutsetninger for å ta inn over seg, og gjøre noe med, virksomhetens miljøproblem. Utfordringen med separate rapporter er nemlig at styret ikke nødvendigvis er oppmerksomme på hva som rapporteres. Vi kan ikke finne noen eksempler på at styret undertegner slike separate miljørapporter. Hvem som da står ansvarlig for denne informasjon er derfor uklart. Ofte er et forord av direktør eller konsernsjef inkludert, i to tilfeller har også styreleder undertegnet forordet. Noen rapporter er også revidert. For eksempel er Statoils rapport om bærekraftig utvikling revidert av Ernst & Young, Hydros er revidert av Deloitte, og DnbNors er revidert av PricewaterhouseCoopers. Imidlertid er langt fra alle separate rapporter underlagt ekstern miljørevisjon.

## **4.6 Oppsummering**

Funnene i denne seksjonen viser at et klart mindretall av Norges 100 største selskaper rapporterer tilfredsstillende om miljøforhold i henhold til kravene i Regnskapsloven. Ved en streng fortolkning av lovens pålegg er det kun 11 % av selskapene som kan anses som "lovlydige". Kun to av disse kan sies å rapportere svært tilfredsstillende. Bildet endrer seg noe når man åpner for å vurdere ekstern rapportering der dette henvises til i styrets beretning – hva vi kaller en mild fortolkning av Regnskapsloven. I dette tilfellet kan 22 % av selskapene sies å være lovlydige og hele ti selskaper kan sies å rapportere svært

---

tilfredsstillende. Uavhengig av fortolkning, er det kun et mindretall av norske selskaper som vi mener rapporterer tilfredsstillende i forhold til Regnskapslovens pålegg.

Interessant nok nevner samtlige selskaper miljø i styrets beretning. Det er likevel en betydelig andel av disse som simpelthen avskriver miljø som irrelevant for virksomheten. Til tross for dette klarer et flertall av selskapene på en eller annet måte å knytte miljøaspektet til virksomheten. I de fleste tilfeller blir rapporteringen likevel for ufullstendig til at selskapet skal kunne klassifiseres som ”lovlydig”. Dette skriver seg som regel til at rapporteringen blir svært overordnet og ikke redegjør for sentralt tallmateriale og tiltak, eller at det rapporteres på for få dimensjoner. Også blant de som er best på rapportering, er det svært få som gir like omfattende informasjon som lovteksten, og NRS sin RegnskapsStandard (NRS 2007), legger opp til.

Undersøkelsen viser at kvaliteten på rapportering i liten grad er avhengig av selskapsstørrelse. Mens de beste på rapportering er jevnt fordelt i utvalget, ser vi derimot at de svakeste på rapportering i større grad befinner seg blant de mindre selskapene i utvalget. Det virker derimot som det er noe variasjon i kvaliteten på rapportering etter bransje. Evalueringen viser at typiske kontor/service bedrifter samt holdingsselskaper er overrepresentert blant de som skårer dårligst. Likevel er det flere av disse som også skårer relativt bra. På samme måte er bedrifter involvert i ulike vareproduserende virksomheter overrepresentert blant de som skårer høyest.

Ved å se på selskapene plassert i SFTs kontrollklasse 1 og 2 – de mest forurensningsintensive, får vi inntrykk av at heller ikke de selskapene som i teorien burde ha god kjennskap til miljørapportering, viser dette i særlig grad. Riktignok er andelen lovlydige selskaper noe høyere i dette utvalget enn for de 100 bedriftene som sådan, men allikevel er det interessant å finne at kun 8 av de 17 selskapene med utslippskonsesjoner følger Regnskapslovens pålegg om miljørapportering.

Når vi inkluderer samtlige selskaper med ekstern miljørapportering ser det bedre ut. Dette viser tydelig at selskapene besitter mye miljøinformasjon, men det kan virke som de enten ikke vet, eller ikke ser det som hensiktsmessig at denne skal reflekteres i styrets beretning.

Det synes klart at selskapene ser verdien i rapportene og miljørapportene da de i de fleste tilfeller er lett tilgjengelige på bedriftenes internettsider. Allikevel oppfyller ikke alle selskapene med separat rapportering Regnskapslovens krav om miljørapportering i styrets beretning.



## 5 HVA HAR SKJEDD SIDEN REGNSKAPSÅRET 2000?

ProSus har foretatt evaluering av lovpålagt rapportering for fem ulike regnskapsår siden 2000. Som vi påpekte i kapittel 3 har vi valgt ulike metodiske opplegg. Dette er også årsaken til at vi i årets studie opererer med både en streng og mild lovforklning. Det er elementer knyttet til utvalget som gjør en direkte sammenligning problematisk, men vi mener at vi like fullt kan gjøre relevante sammenligninger. Tabell 5.1 viser at det er svært stor variasjon i andel lovlydige selskaper fra år til år, men tabellen viser samtidig en hovedsakelig negativ utvikling.

År	"Lovlydige selskaper"		"Lovbrytere"	
	Streng fortolkning	Mild fortolkning	Streng fortolkning	Mild fortolkning
2000	-	35 %	-	65 %
2001	-	30 %	-	70 %
2003	16 %	-	84 %	-
2004	10 %	-	90 %	-
2006	11 %	22 %	89 %	78 %

Tabell 5.1: Andel "lovlydige"/"lovbrytende" selskaper fra 2000-2006

Studiene er basert på ulikt utvalg og ulike fortolkninger av loven. Det er dermed hovedsakelig to "grupper" med studier som er sammenlignbare. Både for regnskapsårene 2000 og 2001, og for årene 2003, 2004 og 2006 er tallmateriale i stor grad sammenlignbart. For begge gruppene ser vi en hovedsakelig negativ trend. Årets studie foretar evaluering både etter en mild og en streng fortolkning av Regnskapsloven. Dette gjør 2006 studien delvis sammenlignbar med 2000 og 2001 studiene. Denne seksjonen vil prøve å trekke noen linjer mellom de ulike års studier, og diskutere i hvilken grad vi ser en utvikling i rapporteringspraksis.

### 5.1 Hovedutviklingen siden 2003

Selv om antall lovlydige selskaper varierer fra år til år, ser vi en jevn økning av selskaper som flytter seg fra kategori 1 til kategori 2. Forskjellen mellom kategori 1 og 2 er at selskapene i stor grad oppgir informasjon som er relevant og knyttet opp til den konkrete virksomheten, fremfor å avvise det som irrelevant, evt. gi svært vag og lite konkret informasjon. Det blir altså stadig flere som utvider sin miljørapportering og som evner å

---

knytte miljøinformasjon eksplisitt til virksomheten. Siden 2003 ser man i tillegg mange selskaper som er på nippet til å nå kategori 3. Dette er selskaper som oppgir mye relevant informasjon, men utelater noen sentrale aspekter, tall eller tiltak slik at rapporteringen ikke blir tilfredsstillende.

Når det gjelder andelen lovlydige selskaper er det her noe variasjon fra år til år. Det som forblir stabilt er den lave andelen som oppnår den høyeste skåren; svært tilfredsstillende rapportering. Dette omfattet i 2003 kun et selskap, Eni Norge, mens det i 2004 og 2006 i tillegg omfattet Total E&P.

Andelen selskaper som rapporterer tilfredsstillende eller svært tilfredsstillende har variert noe fra år til år. Tallene viser en negativ utvikling i andel "lovlydige" selskaper fra 2003 til 2004 (fra 16 % til 10 %) og så en svak positiv utvikling i 2006 (til 11 %). Dette gjenspeiler trolig reelle endringer, og kan skyldes både at Norges 100 største selskaper består av en ulik sammensetning fra år til år, og at selskaper faktisk endrer rapporteringspraksis fra år til år. Dette ser vi tydelig mellom 2004 og 2006, der en rekke selskaper har utvidet sin rapportering, samtidig som andre reduserer sin rapportering. Vi ser flere nye selskaper som oppnår kategori 3, mens flere av de som før har nådd kategori 3, havner på kategori 2.

Det er generelt vanskelig å se konkret sammenheng mellom selskapsstørrelse og ikke-finansiell rapportering i styrets beretning. Det er ikke gjort grundige vurderinger av rapportering i forhold til bransje, og heller ikke i forhold til selskaper som har konsesjonsplikt i henhold til Forurensningsloven. Det som imidlertid går frem er at det kun er oljeselskaper som når kategori 4. I tillegg fremgår det at andelen lovlydige selskaper domineres av selskaper som driver ulik type produksjon/ industrivirksomhet – altså selskaper med tradisjonelle miljøutfordringer.

At såpass få oppnår tilfredsstillende og svært tilfredsstillende rapportering må sees i sammenheng med at disse studiene legger en streng fortolkning av Regnskapsloven til grunn. Dette ble gjort fordi studiene fra 2003 og 2004, i tillegg til å evaluere lovpålagt rapportering, også vurderte frivillig miljø- og samfunnsansvars rapportering utenom årsberetningen. Da så man liten grunn til å legge en mild fortolkning av Regnskapsloven til grunn, da separat rapportering ville fanges opp av den øvrige evalueringen. Resultatene av den øvrige rapporteringen kaster ikke nevneverdig lys over hvorvidt loven følges etter en mild fortolkning av Regnskapsloven. Dette fordi evalueringskriteriene som ble brukt ikke samstemmer med Regnskapsloven i dette tilfelle. Interessant nok viser likevel resultatene fra 2004 at 26 % av selskapene i utvalget hadde relevant miljøinformasjon et eller annet sted i årsrapporten. Dette var utenom de 14 separate miljørapporter som fantes for utvalget, som også gav svært relevant informasjon. Selv om disse resultatene ikke er underlagt like spesifikke vurderingskriterier som ved evaluering av lovpålagt rapportering, gjenspeiler dette nokså tydelig at mange selskaper har relevant miljøinformasjon også utenom styrets beretning. Dette oppgis da både som

---

separate kapitler/artikler i årsrapporten, eller i egne miljø- og/eller samfunnsansvarsrapporter.

I 2003 og 2004 ble i tillegg Regnskapslovens krav til rapportering på arbeidsmiljø og likestilling vurdert. I motsetning til kravene om miljøinformasjon, blir disse kravene i større grad etterfulgt. Når det gjelder arbeidsmiljø rapporterte henholdsvis 66 og 53 % tilfredsstillende og når det gjelder likestilling rapporterte henholdsvis 48 og 49 % tilfredsstillende. Dette er markant bedre enn informasjonen som gis på miljøområdet, og er også utelukkende vurdert etter informasjonen som fremkommer i styrets beretning. Ser man til lovteksten er den langt tydeligere og mindre omfattende hva gjelder arbeidsmiljø og likestilling. Dette gir nok et signal om at lovteksten knyttet til miljørapportering kan være ekstra utfordrende å tolke. Likevel er det om lag halvparten av selskapene som heller ikke rapporterer på arbeidsmiljø og likestilling. Hvorvidt dette gjenspeiler manglende kunnskap eller manglende vilje er uvisst.

Hovedkonklusjonene av evalueringene i 2003, 2004 og 2006 er at Regnskapslovens krav til miljørapportering i liten grad følges og dermed ikke fungerer etter intensjonen. I 2004 trådte Miljøinformasjonsloven i kraft, noe som styrket kravet om offentliggjøring av miljøinformasjon fra næringslivet ytterligere. Det er imidlertid lite ved vårt tallmateriale som signaliserer at dette hadde nevneverdig innvirkning på miljørapportering i årsberetningen. Hovedsakelig var utviklingen fra 2003 til 2004 negativ med en reduksjon i andelen lovlydige selskaper.

## **5.2 Regnskapsårene 2000 og 2001**

Regnskapsårene 2000 og 2001 viste de beste resultatene av undersøkelsene ProSus har gjennomført på dette temaet. Til tross for at dette kan gjenspeile en reel negativ trend, er det metodiske forhold som gjør at resultatene for disse to årene ikke egner seg til direkte sammenligning med resultatene fra de øvrige årene.

Tre sentrale forhold gjør at resultatene for 2000 og 2001 avviker såpass mye fra resultatene de senere årene. For det første ble en mild fortolkning av Regnskapsloven lagt til grunn, og henvisninger til ekstern rapportering ble tatt høyde for.

Evalueringsgrunnlaget er dermed langt bredere enn hva det var i 2003 og 2004. I 2006 har ekstern rapportering også blitt vurdert dersom dette henvises til i styrets beretning. Selv om det bekreftes at resultatene blir bedre ved slik metodisk praksis, gjør forhold knyttet til utvalget av foretak at resultatene fortsatt ikke er direkte sammenlignbare.

Både i 2000 og 2001 var utvalget større og henholdsvis 133 og 150 selskaper var med i vurderingen. I tillegg til de 100 største bedriftene etter omsetting, ble selskaper i SFT sin kontrollklasse 1, som ikke var på listen over de 100 største, inkludert i utvalget. Slik vi viste til i forrige kapittel er disse selskapene pliktig til å rapportere om konsesjonspliktige miljøforhold til SFT. De har dermed tilgjengelig miljøinformasjon samt fastsatte rutiner for å rapportere, noe som kan gjøre det lettere å følge

---

Regnskapslovens pålegg. Selv om våre funn fra 2006 ikke gir noen signifikante utslag, kan en økt andel av slike selskaper i utvalget være med å trekke resultatet opp. Utvalgene ble i tillegg supplert med flere konsulent-, regnskaps- og revisjonsselskaper.

I både 2000 og 2001 ble mellom 30 og 40 selskaper strøket fra utvalget. Dette var hovedsaklig fordi; ikke alle i utvalget hadde regnskapsplikt; noen rapporterte i årsrapport for morsselskapet; noen selskaper nektet å gi informasjon; noen selskaper svarte ikke på henvendelser eller sendte feil rapport. Slike selskaper har blitt inkludert i de senere års evalueringer ved å innhente årsberetningen fra Brønnøysundregistrene. Erfaring viser at disse selskapene som regel har svært dårlig miljørapportering. Altså kan en tenke seg at ekskluderingen av disse bedriftene er med på å trekke resultatene opp i 2000 og 2001.

Til tross for opplagte metodiske avvik, går det likevel an å trekke frem noen interessante momenter observert i 2000 og 2001. I 2000 var det 3 selskaper som ikke nevner miljø i årsberetningen i det hele tatt – altså kategori 0. Dette har ikke forekommet de senere årene, der samtlige selskaper nevner miljø i styrets beretning. Dette kan være et tegn på at endringer i Regnskapsloven med årene har blitt fanget opp av samtlige selskaper, selv om rapportering generelt fortsatt står svakt. Det er derimot klare tegn på at endringene i loven i all hovedsak var fanget opp av bedriftene allerede i 2000 og 2001. Studiene viser nemlig at serviceselskapene allerede da rapporterte noe mer enn at de ikke forurenses, og dermed hadde fått med seg endringen i lovteksten. Disse selskapene var imidlertid da som nå, overrepresentert blant de selskapene som oppnådde lavest skåre. Vi mente likevel den gang at vi kunne se en indikasjon på at en endring i praksis var på gang blant disse selskapene. I lys av resultatene fra de siste årene er det imidlertid lite som tyder på at praksisen har blitt vesentlig endret eller videre forbedret, siden den gang. Selv om serviceselskapene fortsetter å erkjenne et større ansvar, forblir rapportering i all hovedsak svært begrenset og lite tilfredsstillende.

Miljørapportering blant selskapene i SFT sin kontroll klasse 1, viste seg å være noe bedre i 2000 og 2001. Grunnet deres plikt til å rapportere årlig om miljøforhold til SFT, forventet vi at disse konsesjonspliktige foretak kunne levere rapportering av god kvalitet. I 2000 ble 15 av 25 av disse selskapene klassifisert som lovlydige. De utgjorde dermed en betydelig fraksjon av den totale andelen lovlydige selskaper. Imidlertid uttykte vi også overraskelse over at hele 10 av de 25 av selskapene ikke kunne sies å oppfylle lovkravet, til tross for at relevant informasjon opplagt forelå.

Både 2000 og 2001 studien viste alt i alt en stor spennvidde i rapportering. Konklusjonene for begge årene blir i all hovedsak at lovpålegget ikke fungerer etter intensjonen. Selv om endringer i lovteksten synes å ha bli fanget opp, er kjennskapen til kravene begrenset, eller ikke fullt ut forstått.

---

### **5.3 Hvordan har utviklingen vært siden 2000?**

Det synes som om utviklingen av miljørapportering blant Norges 100 største selskaper i henhold til kravene i Regnskapsloven siden 2000, har vært lite positiv. ProSus' tallmateriale viser snarere en hovedsakelig negativ trend i andelen selskaper som kan karakteriseres som "lovlydige".

Vi ser samtidig en positiv trend i forhold til at samtlige selskaper nå nevner miljø i styrets beretning, og at flere gir noe relevant miljøinformasjon her. Med årene virker det som at mange selskaper har forstått at den nye Regnskapsloven av 1998 stiller strengere krav til miljørapportering enn tidligere. Dette synliggjøres ved at stadig flere selskaper, inkludert typiske kontorbedrifter og serviceselskaper, i økende grad forsøker å rapportere om miljøutfordringer ved egen virksomhet. Imidlertid er det svært få selskaper som synes å forstå rekkevidden av lovpålegget, og rapporteringen blir som oftest svært overordnet og lite spesifikk.

Andelen "lovlydige" selskaper har variert fra år til år. Til tross for ulike metodiske utfordringer synes trenden hovedsaklig å være negativ. Svært få selskaper oppnår topp klassifisering. Dette skyldes som regel manglende detaljeringsgrad, eller at sentrale elementer er utelatt. Vi ser helt klare eksempler på at selskaper endrer rapporteringspraksis både i positiv og negativ retning fra år til år. Det er altså ikke opplagt at dersom man følger lovpålegget ett år, gjør man nødvendigvis det samme neste år. Det er i denne sammenhengen uklart om miljørapportering har blitt svakere generelt sett, eller om rapporteringen i økende grad har blitt flyttet til andre steder i årsrapporten. Dette kan dermed være et uttrykk for problematikken rundt å kreve miljørapportering i styrets beretning. Man kan mistenke at enkelte som rapporterer detaljert i styrets beretning et år, synes detaljeringsgraden gjør den bedre egnet som et separat kapittel/rapport i senere år.

Dette argumentet styrkes av at andelen lovlydige selskaper øker drastisk når man tar høyde for ekstern miljørapportering som er eksplisitt henvist til i styrets beretning. Ved en slik vurdering tegner det seg et helt annet bilde av miljørapportering, og også en rekke serviceselskaper rapporterer svært tilfredsstillende. Det er i denne sammenheng verd å merke seg at ved en helhetlig vurdering av selskapenes miljørapportering blir resultatene ytterligere styrket. Man kan da spørre seg hvorfor selskaper som har grundig separat rapportering, ikke gjør en sterkere henvisning til dette i styrets beretning. Er dette et tegn på at loven ikke forstås fullt ut, eller at man rett og slett ikke bryr seg nevneverdig om den?

De ulike rapporteringsstudiene viser også at rapportering etter Regnskapslovens krav varierer noe etter sektor. I 2000 og 2001 studiene ble det satt eksplisitt lys på hvorvidt konsesjonspliktige selskaper, med rapporteringsplikt til SFT, rapporterte bedre enn øvrige selskaper. Begge studiene konkluderer med at selskaper som er underlagt denne plikten er relativt gode til å rapportere rundt forurensning. I 2000 ble flertallet av

---

selskaper med konsesjonsplikt vurdert som lovlydige. Likevel er vi overrasket over at selv enkelte av disse, hvor informasjonen opplagt foreligger, ikke kan sies å oppfylle lovkravet. Årets studie viser også at kun 8 av 17 bedrifter med rapporteringsplikt til SFT oppfyller lovkravene. Imidlertid er det tydelig at produserende virksomhet av ulik art, dominerer i blant de ”lovlydige” selskapene. Samtidig finner vi mange slike selskaper også blant ”lovbryterne” og det er opplagte forbedringsmuligheter selv blant de mest forurensningsintensive foretakene.

Hovedkonklusjonen fra samtlige av ProSus sine evalueringer er at Regnskapslovens pålegg om miljørapportering ikke følges av flertallet av Norges største selskaper. Det er vesentlige aspekter som utelates fra virksomheters rapportering. Så å si ingen selskaper gir en så omfattende rapportering som loven krever og som NRS sin RegnskapsStandard (NRS 2007) anbefaler. Dette gjelder i spesielt stor grad ved en streng fortolkning av loven. Mens forhold som innsatsfaktorer, energiforbruk, utslipp og avfall ofte rapporteres av de ”flinkeste”, forblir ”føre var prinsippet” og spesielt ”fra vugge til grav prinsippet” lite reflektert i norske bedrifters miljørapportering.

Heller ikke etter Miljøinformasjonsloven trådte i kraft i 2004 ser vi vesentlige forbedringer i næringslivets miljørapportering i henhold til Regnskapslovens krav. Spørsmålet vi da vil stille oss er om det er hensiktsmessig med et slikt lovpålegg?

---

## 6 ER LOVPÅLEGG I REGNSKAPSLOVEN ET HENSIKTSMESSIG VIRKEMIDDEL?

Denne studien viser at svært få norske selskaper oppfyller Regnskapslovens krav om miljørapportering på en tilfredsstillende måte. Dette har vært tilfellet siden loven ble iverksatt og det er få tegn på endringer i retning av en positiv utvikling. Snarere tvert mot. Forrige kapittel viste en negativ utvikling! I lys av disse funnene drøfter dette kapitlet *hvorvidt lovpålagt miljørapportering i henhold til Regnskapsloven er et effektivt politisk virkemiddel for å fremme miljørapportering i norsk næringsliv*. Sentrale spørsmål er hvorvidt norske myndigheter klarer å være en pådriver for miljørapportering i norske selskaper; om lovpålegg er den beste måten å fremme miljørapportering på; og hva som er årsaken til at Regnskapslovens krav i så liten grad følges. På et helt grunnleggende plan må det diskuteres hvorvidt myndighetene har en rolle å spille i forhold til å fremme miljørapportering i norske selskaper. Deretter er spørsmålet om lovpålegg er veien å gå? Når norske selskaper yter så dårlig i forhold til Regnskapslovens miljørapporteringskrav, blir det helt sentralt å spørre seg hvorfor. Er det Regnskapslovens karakter? Er det mangel på kunnskap hos bedrifter/styrer? Eller er det mangel på håndhevelse av loven som gir slike dårlige resultater?

For å kaste lys over disse problemstillingene ble en rekke aktører kontaktet for innspill. Disse representerer aktører innen finansnæringen og næringslivet med kjennskap til lovpålegget (se kapittel 3 og vedlegg 2 for mer detaljer). Funnene i denne seksjonen er basert på deres uttalelser, og supplert med funn fra tidligere års studier. Hovedbudskapet synes å være at til tross for at loven har potensial, er den uklar og mangler fleksibilitet, samtidig som den befinner seg i et regulativt vakuum der den i liten grad håndheves.

### **6.1 Er det behov for lovpålagt miljørapportering i Norge?**

Det er ingen tvil om at miljørapportering har fått økende oppmerksomhet de siste årene. Lovpålegget om miljørapportering i Regnskapsloven er unikt i internasjonal forstand, da få land har konkrete finansielle lovkrav knyttet til miljørapportering. Likevel befinner lovkravet seg midt i en kompleks globalisert virkelighet der mange forhold er med på å påvirke miljørapportering, og der man ikke lenger kan ta for gitt at loven er den sentrale driver.

Dette synliggjøres av årets studie. Samtidig som flertallet av selskaper rapporterer svært dårlig på miljø i styrets årsberetning, ser vi at en rekke selskaper har svært omfattende miljørapportering i andre deler av årsrapporten, eller i egne miljø-

---

/samfunnsansvarsrapporter. Dette tydeliggjør at myndighetskrav bare er én, blant flere drivere, som er med på å fremme miljørapportering hos norske virksomheter. Dette bekreftes også av den tilbakemelding vi har fått fra bedriftene. For mange er markedskrav, bevisste forbrukere og omdømmeeffekter sentrale drivere for miljørapportering. Miljørapportering foretas da for å gi forbrukere og investorer den informasjonen de søker. Med den mengden informasjon bedrifter ønsker å gi, antyder flere at styrets lovpålagte årsberetning ikke er spesielt godt egnet for å dekke dette behovet.

Vormedal og Ruud (2006) har vist at mange norske bedrifter ikke rammes nevneverdig av eksterne drivere for rapportering, som internasjonal forskning har identifisert som sentrale. De hevder at det i Norge er begrenset NGO (ikke-statlige organisasjoner) aktivitet rettet mot næringsliv og rapportering, liten media oppmerksomhet rundt miljørapportering, liten interesse i etiske og ”grønne” produkter fra norske konsumenter, og en mangel på organisasjoner som jobber for å holde bedrifter ansvarlige for sin miljøpåvirkning. KPMG (2005b) bekrefter i stor grad at norske bedrifter tilsynelatende er under mindre press fra investorer, NGOer, media, konsumenter, leverandører etc. enn i andre land. NOU 2 (Norsk Offentlig Utredning) (2001) som ble utarbeidet i forbindelse med Miljøinformasjonsloven påpeker at det har vært liten interesse for miljørapportering i det politiske miljøet og i riksdekkende media i Norge. I tillegg viser de til liten interesse for slik informasjon i det norske finansmiljøet. I 2006 ble da også *Prisen for beste miljørapportering* besluttet nedlagt grunnet manglende interesse hos bedrifter og i offentligheten (Fredriksen 2006). Dette skjedde etter ti års virksomhet. Spørsmålet er om dette nå kan være under endring gitt det siste årets drastisk økte fokus på miljø generelt, og energi- og klima utfordringen mer konkret?

Det er en rekke selskaper blant Norges 100 største som opererer i internasjonale miljøer. For disse er kilder til ytre press ikke begrenset til Norge, og også sosiopolitiske drivere i internasjonale kontekster vil være av betydning. Tidligere ProSus studier viser at de som har omfattende ekstern miljørapportering ofte er store selskaper med et kjent navn, en betydelig grad av produksjon, eller annen tjenestevirksomhet med en internasjonal orientering. Eksempler er Statoil, Hydro, Norske Skog, Orkla, Kongsberg Gruppen, Mesta, Elkem osv. (se Ruud et al. 2005; Jelstad og Gjølberg 2005).

Flere av intervjuobjektene som ble kontaktet i forbindelse med denne undersøkelsen (se vedlegg 2) bekrefter at det er stor forskjell på i hvilken grad bedrifter berøres. Det antydes at særlig mindre selskaper, uten nevneverdig produksjon, i liten grad påvirkes av eksterne drivere for miljørapportering. Mange selskaper antas i den forbindelse ikke å føle at miljørapportering er noe som gjelder dem. Her vises det også til en klar sektordimensjon. Flere av respondentene viser til at rapporteringsdrivere for bedrifter som har forurensende virksomhet er svært ulike de bedrifter som ikke er involvert i slik virksomhet. Selskaper som ikke anser virksomheten som noen belastning for miljøet, ser ikke nødvendigvis miljørapportering som noe relevant tema. Samtidig ser



---

vi at det også er kontorbedrifter som finansinstitusjoner som rapporter godt på miljø. Dette må tolkes som et ledd i et helhetlig forsøk på å fremstå som ansvarlige aktører som tar ansvar for alle deler av sin virksomhet.

Forurensende virksomhet krever konsesjonstillatelse fra SFT etter Forurensningsloven. For disse selskapene innebærer dette årlig rapportering om miljøforhold til SFT. Dette medfører at slike bedrifter har helt andre rutiner knyttet til måling og avrapportering på miljøindikatorer, enn hva mange ”vanlige” selskaper har. Som vist er det bare 8 av de 17 selskapene i utvalget som er underlagt kontrollklasse 1 og 2 som oppfyller Regnskapslovens krav ved en mild fortolkning. Dette må sies å være overraskende, selv om dette er betydelig bedre enn de 22 % som er ”lovlydige” av undersøkelsens utvalg som helhet.

I Norge, med relativt svake eksterne sosiopolitiske drivere, kan lovkrav knyttet til miljørapportering ansees som svært viktig for å sikre rapportering fra det brede lag med bedrifter. I lys av dette hevder Vormedal og Ruud (2006) at den antatt mest sentrale driver for miljørapportering i Norge er Regnskapsloven. Denne er unik i internasjonal forstand, og det finnes få lignende eksempler på lovpålagt miljørapportering i andre land. Flere av våre respondenter bekrefter i denne sammenheng at lovkrav er en viktig driver for miljørapportering (uten å spesifisere at dette er Regnskapsloven). To av respondentene fra revisormiljøene går så langt som å si at lovkrav er helt nødvendig, og ”det som må til” for å oppnå tilfredsstillende miljørapportering fra næringslivet som helhet. Bedriftene vektlegger også i stor grad lovkrav, men da gjerne parallelt med andre drivere. Mens noen anser lovkrav som den sentrale måten myndigheter kan bidra til økt miljørapportering, er andre mer skeptiske fordi bedrifter allerede har mange krav å forholde seg til.

Gitt at man ønsker en generell heving av miljørapportering blant det brede lag med norske selskaper, samtidig som man tar den norske konteksten i betraktning, er det mange ting som tyder på at det å ha lovkrav knyttet til miljørapportering kan være hensiktsmessig. Dette vil imidlertid kunne forbli et område det hersker uenighet om. Mange vil understreke frivillighetsdimensjonen som da også står sentralt i debatten om bedrifters samfunnsansvar og CSR. Tatt i betraktning at lovkrav vil forbli kun én av flere drivere for miljørapportering, og at mange bedrifter opererer i internasjonale miljøer, er det samtidig viktig at loven fremstår som klar, og ikke kun blir et av mange diffuse krav som stilles til bedriftene.

## **6.2 Regnskapsloven som driver for miljørapportering?**

Som vi har sett synes det å være rom for å stille lovkrav til miljørapportering i Norge. Til tross for at våre respondenter bekrefter at lovpålegg anses som viktig, er det ikke like stor enighet om at Regnskapsloven er en hensiktsmessig måte å gjøre dette på. Svake resultater fra de 5 årene ProSus har foretatt evalueringer, viser at kravene til

---

miljørapportering i Regnskapsloven i liten grad etterleves. Dette kan bygge opp under dette argumentet.

Gjennom Regnskapslovens § 3-3, ellefte ledd, skal alle regnskapspliktige selskaper gi ”opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø”. Dette anses også som et viktig ledd i å oppfylle Miljøinformasjonsloven krav om å gjøre miljøinformasjon offentlig tilgjengelig. Med den nye Regnskapsloven av 1998 er kravene til miljørapportering betydelig skjerpet. Loven har beveget seg fra å kreve rapportering om forurensning i tradisjonelle industribedrifter, til å kreve informasjon om *ikke ubetydelig påvirkning* av det ytre miljø. Rapporteringskravet er lagt til styrets beretning som er offentlig, med den hensikt at styrene skal øke sin bevissthet om miljøaspekter ved virksomheten, samtidig som dette vil sikre retten til miljøinformasjon hos kunder og forbrukere.

Gjennom Norsk RegnskapsStandard (NRS 2007) gjøres det klart hvilke forhold det kan være relevant for bedrifter å rapportere på. Her anses energi og råvareforbruk, forurensning, avfallsgenerering og behandling, miljøbelastning knyttet til transport samt miljø- og livssyklusinformasjon knyttet til eventuelle produkter, som relevant. Rapportering vil være av ulikt omfang etter hvilken type bedrift som rapporterer. Samtidig skal Regnskapsloven sikre forbrukere og investorer et minimum av miljøinformasjon fra samtlige selskaper uavhengig av bransje, størrelse og internasjonaliseringsgrad.

Imidlertid viser årets studie at et klart mindretall blant Norges 100 største bedrifter oppfyller Regnskapslovens krav. Legger man en streng fortolkning av Regnskapsloven til grunn, og ser utelukkende på styrets beretning, oppfyller kun 11 % av selskapene lovkravene. Til tross for at samtlige selskaper nevner miljø i styrets beretning, rapporterer hele 89 % så svakt, at man ikke kan si de oppfyller Regnskapslovens krav. Fordi styrets beretning er av begrenset karakter har vi åpnet for å vurdere miljørapportering også utenfor styrets beretning, *dersom* dette er grundig henvist til. Dette representerer en mild fortolkning av Regnskapslovens krav. Her øker andelen selskaper som oppfyller lovkravet til 22 %. Dette tegner et mer positivt bilde, men viser fortsatt at et klart flertall, 78 % av norske selskaper, ikke oppfyller lovkravet.

Det som også er bekymringsverdig, er at det synes å ha vært en liten positiv utvikling siden Regnskapslovens skjerpede krav ble introdusert. ProSus har evaluert lovpålagt miljørapportering siden 2000, og som vi påpekte i forrige kapittel er utviklingen negativ. Selv om ikke alle resultatene for de fem årene er direkte sammenlignbare, er det stadig flere selskaper som vurderes som ”lovbrytere”, i den forstand at de ikke rapporterer tilfredsstillende i henhold til lovkravet og tilhørende regnskapsstandarder (NRS 2007). Dette gjelder også i de tilfellene man legger en mild fortolkning av Regnskapsloven til grunn for evalueringen.

---

Vi ser likevel helt klare tegn på at endringen av loven i 1998 har blitt fanget opp, fordi også typiske kontorbedrifter og serviceselskaper nå nevner miljø i styrets beretning. Likevel forblir rapporteringen blant flertallet av bedrifter svært overordnet og generell, lite tilknyttet den faktiske virksomheten og med lite konkret og substansiell miljøinformasjon. Svært få selskaper gir miljø den plassen det etter loven krever.

Det lille vi ser av positiv utvikling er at de aller svakeste på rapportering blir noe bedre. Gjennom ProSus sine mangeårige evalueringer, ser vi at det i dag er stadig færre som avskriver miljø som irrelevant for virksomheten. Flere synes altså å ha blitt bevisst sitt miljøansvar. Vi ser også tydelig at enkelte selskaper forsøker å bli bedre, og at mange selskaper har utvidet sin miljørapportering noe. I flertallet av tilfellene forblir rapporteringen likevel for svak til at man kan si at lovpålegget oppfylles. Vi er usikre på om dette skyldes manglende kunnskap/informasjon, eller om det oppfattes som for omfattende å rapportere mer detaljert i styrets beretning. ProSus sin tidligere forskning antyder imidlertid at miljørapportering ligger foran sosial rapportering i mange tilfeller. Dette skriver seg til evalueringer der samfunnsansvarsrapportering evalueres som helhet. Selv om ikke evalueringen knytter seg eksplisitt til lovkravet for miljørapportering og at vurderingen strekker seg utover styrets beretning, viser studiene at miljørapportering står sterkere i bedrifters årsrapporter og eksterne rapporter, enn hva som er tilfellet for sosiale forhold (se Gjølberg og Meling 2004; Jelstad og Gjølberg 2005; Ruud et al. 2005). Dette kan antyde at den juridiske forankringen kan ha hatt en positiv effekt på miljørapportering, men at miljøinformasjonen av og til gis på feil sted i forhold til loven.

Samtidig som vi ser at enkelte forbedrer sin rapportering, ser vi også klare eksempler på bedrifter som reduserer sin miljørapportering i styrets beretning fra et år til det neste. Her er det også usikkerhet rundt hvorvidt denne rapporteringen faktisk nedskaleres, eller om den flyttes til et annet sted. Som vist er det også en rekke bedrifter med omfattende rapportering utenom styrets beretning, som ikke henviser til dette i beretningen. Det er usikkert om de er uvitende om at ekstern rapportering ikke er tilstrekkelig for å oppfylle loven, eller om de ikke bryr seg nevneverdig om lovkravet.

Generelt ser vi også at typiske service- og kontorbedrifter er overrepresenterte blant gruppen som er svakest på rapportering. De flinkeste på rapportering er ofte, men ikke alltid, bedrifter som har ulik form for produserende virksomhet.

Det er altså vanskelig å se klare trender i utviklingen. Samtidig som noen selskaper utvikler rapportering i positiv retning, ser vi en negativ utvikling hos andre. Det at lovkravet tidvis oppfylles og tidvis brytes i en og samme bedrift, kan tolkes som et negativt signal om at loven ikke tas spesielt alvorlig. ProSus sine fem ulike rapporteringsstudier gjør det helt klart at vesentlig fremgang knyttet til lovpålagt miljørapportering er fraværende. Etter åtte år med ny Regnskapslov er det liten forbedring av miljørapportering i styrets beretning, og det er også lite som tyder på at lovkravet i nær fremtid kommer til å bli innfridd i større grad. Heller ikke etter Miljøinformasjonsloven trådte i kraft, ser vi vesentlige forbedringer.

---

Til tross for at det synes å være rom for lovkrav knyttet til miljørapportering i Norge, kan man stille store spørsmålstegn til hvorvidt Regnskapsloven kan sees som noen sentral driver for miljørapportering i norske selskaper. At mange selskaper rapporterer om miljø, uten å følge Regnskapslovens pålegg, støtter dette synet. Våre resultater fra undersøkelser gjort for fem ulike år, viser at Regnskapslovens krav til miljørapportering i liten grad fungerer etter intensjon. Loven kan sies å sikre et minimum med informasjon fra det brede lag med selskaper, men resulterer i liten grad i offentliggjøring av substansiell miljøinformasjon til kunder, forbrukere og investorer.

Svarene fra flere av våre informanter i bedrifts- og revisormiljøer synes å bekrefte at Regnskapsloven i dagens form i begrenset grad fungerer som en driver for miljørapportering i norske selskaper. Dette er samtidig som flere fremhever at lovpålegg knyttet til miljørapportering er viktig. Det er få av respondentene som eksplisitt uttaler at Regnskapslovens krav til miljøinformasjon i seg selv *ikke* er hensiktsmessig. Derimot er det mange som hevder at denne delen av loven har så store svakheter i dagens form, at man kan diskutere hvorvidt den har noen verdi. Dette knyttes til uklar lovtekst og manglende håndhevelse. I dagens form, og med dagens manglende håndhevingsmekanismer, møter loven betydelige problemer og fungerer bare i begrenset grad som en driver for miljørapportering.

Det er svært klare tegn og indisier på at myndighetene må følge opp lovkravet nærmere, dersom de ønsker at Regnskapsloven skal være en sentral driver som stimulerer til miljørapportering i norsk næringsliv. Enkelte antyder også at loven bør suppleres med andre mer stimulerende tiltak. Bl.a. nevner flere at det i en slik situasjon med svakt fokus var svært uheldig at man i 2006 besluttet å avvikle den 10 år gamle *Prisen for beste miljørapportering*. Den siste tids styrkede fokus på miljø og spesielt klimautfordringene kan imidlertid kanskje få ulike interessenter i privat og offentlig sektor til igjen å øke interessen for stimulerende tiltak som kan styrke miljørapporteringen i næringslivet.

### **6.3 Regnskapslovens utfordringer**

Empiri fra fem ulike år tydeliggjør at Regnskapsloven står ovenfor betydelige utfordringer. Det er opplagt at norske myndigheter må gjøre noen grep dersom loven skal kunne ha mulighet til å fungere etter intensjonen og resultere i offentliggjøring av god miljøinformasjon. Det hersker noe uenighet om hvorvidt Regnskapsloven noen gang vil være et godt verktøy for å fremme miljørapportering. Likevel har vi i denne studien argumentert for at det finnes rom for å ha lovkrav knyttet til miljørapportering i Norge. ProSus vil videre argumentere for at det finnes klare fordeler ved å ha lovkrav for miljørapportering knyttet til finansiell lovgivning slik som i Regnskapsloven. Dette knytter seg til følgende forhold:

- 
- Kravet om at informasjonen skal inngå i styrets årsberetning skaper en bevissthet i bedriftens sentrale beslutningsorgan både om forretningsmuligheter og kostnadsbesparelser tilknyttet miljø, samt at det kan gjøre eksisterende virksomhet mer miljøvennlig.
  - Informasjon gitt i styrets beretning er offentlig tilgjengelig.
  - I tråd med prinsipper for bærekraftig utvikling og den tredelte bunnlinje, bør finansiell og ikke-finansiell informasjon presenteres samlet og ikke separat.
  - ProSus' forskning viser at miljørapportering ligger langt foran sosial rapportering [*merk: på et generelt nivå*], hvilket kan indikere at den juridiske forankringen har hatt en positiv effekt på miljørapportering [jf Kap 6.2].
  - Loven om Rett til Miljøinformasjon bygger direkte på Regnskapslovens formulering. (ProSus 2003: 1)

Også innenfor akademia har flere hevet stemmen til fordel for å integrere finansiell-, sosial, og miljømessig rapportering (Slater and Gilbert 2004). Dette er også i tråd med EUs moderniseringsdirektiv. Med dette som forankring vil vi derfor videre fokusere på hvordan loven kan forbedres og styrkes, fremfor og ytterligere diskutere dens legitimitet. En slik diskusjon gir klare antydninger om hvor grep må gjøres for at loven skal kunne fungere mer optimalt og fremmer dermed et tydelig budskap til norske myndigheter. Utfordringene er identifisert gjennom ProSus sitt arbeid med lovpålagt miljørapportering siden 2000, og i stor grad bekreftet gjennom kontakt med norske bedriftsrepresentanter og finans- og revisormiljøer. Sentrale utfordringer knyttes til:

- **lovteksten og dens formuleringer – behov for veiledning?**
- **lovens fleksibilitet**
- **manglende håndhevelse av loven.**

La oss se litt nærmere på disse utfordringene.

### **6.3.1 En utydelig lovtekst – behov for veiledning?**

Det synes å herske forvirring, både i næringslivet og hos enkelte revisorer, rundt hvilken type miljøinformasjon Regnskapsloven faktisk krever, samt omfanget av denne informasjonen. Lovteksten er formulert på en slik måte at det kan være vanskelig for selskaper å forstå hva de skal rapportere om. Termen *ikke ubetydelig påvirkning*, er her en sentral kilde til forvirring. Hva regnes som *påvirkning* og hvor mye er egentlig *ikke ubetydelig*?

I NRS' RegnskapsStandard gis noen svar på disse spørsmålene (NRS 2007). Her skisseres konkrete forhold foretakene kan rapportere på. Disse er relativt omfattende og ProSus sine evalueringer viser at selv blant de mest forurensende foretakene er det så å si ingen som rapporterer på samtlige av de forholdene som er skissert. Rapporteringen

---

forblir som regel svært overordnet, og de som rapporterer detaljert gjør som oftest dette kun på noen relevante indikatorer.

Noe av problemet med Regnskapsstandarden er at den i årene siden Regnskapsloven ble endret, har forblitt foreløpig. Standarden ble først gjort endelig i 2007. En slik foreløpig standard innebærer at den kun *anbefales* fulgt. Dette gir kanskje rom for å utdefinere sentrale momenter. I tillegg er det noen formuleringer i standarden som skaper ytterligere forvirring. Ved å henvise til Forurensningsloven § 8, karakteriserer standarden ”vanlig” forurensning fra blant annet kontorer som en ubetydelig påvirkning på det ytre miljø. Ruud og Mosvold Larsen (2003) har vist at dette skaper betydelig forvirring hos selskapene, spesielt hos en del kontor- og service virksomheter. Når deres eneste miljørapportering er formulert som ”vi forurenser ikke det ytre miljø”, er det denne formuleringen det vises til.

Ubetydelig påvirkning har bare i begrenset grad blitt definert av norske myndigheter. Først med den vedtatte Miljøinformasjonsloven av 2003, kom en form for avklaring på hva ubetydelig påvirkning betydde. Dette var fire år etter den nye Regnskapsloven trådte i kraft. Selv om denne formuleringen kan sies å gi en form for oppklaring, forblir begrepet overordnet og lite knyttet til konkrete miljøutfordringer slik de oppleves ute i de enkelte foretak. Gitt den uklare ordlyden i Regnskapsloven, supplert med manglende/ uklare retningslinjer for rapportering viser undersøkelsen at flertallet av de norske selskapene ikke ser konsekvensen av dette i sin konkrete rapportering. Det er dog fortsatt noe uklart om foretakene ikke forstår kravene fullt ut, eller om de ikke bryr seg nevneverdig om å følge lovpålegget.

Svarene fra våre respondenter tyder imidlertid på at det hersker forvirring rundt hva loven egentlig krever. Ordlyden gjør en rekke fortolkninger mulig, og for mange er det rett og slett ikke tydelig hva det skal gis informasjon om. Dette går frem både ved respondentenes eksplisitte uttalelser, og fordi manglende forståelse av lovteksten kan tolkes ut av enkelte av respondentenes svar. Problemet synes i stor grad å være knyttet til å forstå hvem lovkravet omfatter og på hvilken måte. Svarene tyder på at mange rett og slett ikke føler seg truffet av lovpålegget i nevneverdig grad. Særlig i forhold til kontor- og servicebedrifter, der miljø ikke har direkte betydning for finansiell situasjon, hersker det usikkerhet rundt hva loven egentlig krever.

I denne sammenheng ser vi helt klare eksempler på bedrifter som mener de gir fullverdig miljøinformasjon etter loven, til tross for å bli klassifisert som ”lovbrytere” i vår undersøkelse. Et eksempel er et selskap som på to setninger sier at de ikke har signifikant innvirkning på det ytre miljø, og at prosedyrer for avhending av avfall og energi besparelser er del av deres miljøledelsessystem. Da de er en tjenestebedrift opplever de ikke at loven rammer dem nevneverdig, og anser den oppgitte informasjonen som tilfredsstillende i henhold til lovens krav. Et annet tjenesteselskap gir svært overordnet informasjon om miljøforhold og hva som gjøres, men oppgir i liten grad konkret tallmateriale for miljøforhold. Også disse opplever dette som tilfredsstillende i

---

henhold til loven og får støtte fra sine revisorer på dette. Ruud og Mosvold Larsen (2003) viser til lignende erfaringer for regnskapsåret 2001.

En uttalelse fra en respondent i revisormiljøet viser at også her er det usikkerhet rundt hva loven egentlig krever. Vedkommende poengterer også at det er en svakhet at NRS sin RegnskapsStandard har vært foreløpig så lenge, og setter spørsmålsteget rundt hvorvidt man egentlig kan kreve at en Foreløpig RegnskapsStandard følges. Slik sett vil det først fra regnskapsåret 2007 råde en fullverdig og endelig RegnskapsStandard.

Det er helt klart behov for å klargjøre termen ”ikke ubetydelig påvirkning”. Dette forblir et uklart begrep som bidrar til forvirring. Mye tyder på at selskapene ikke fullt ut forstår implikasjonene av lovpålegget. Dette kan bøtes på ved å stille mer spesifikke krav til hvilke miljøopplysninger som faktisk kreves. Det kan også utarbeides veiledninger eller manualer som gjøres tilgjengelig for alle regnskapspliktige bedrifter, eventuelt supplert med gode eksempler og ”best case practice”. Her er det også sentralt å spesifisere hva som kreves i henhold til ulike bransjer. Dette er noe enkelte bedriftsrepresentanter har etterspurt i forberedelsen til denne studien. Dette vil også kunne hjelpe bedrifter som har manglende rutiner for rapportering og der styrer/bedrifter har manglende kompetanse og kunnskap i forhold til tema.

Generelt kan det virke som det er et behov for bedre veiledning fra myndighetenes side på hva man forventer skal publiseres hvor i den konkrete miljørapporteringen som Regnskapsloven pålegger det enkelte foretak

### **6.3.2 Lovens fleksibilitet**

Flere vi har vært i kontakt med i forbindelse med årets studie har påpekt at loven til tider oppfattes som noe ufleksibel. Dette knytter seg til flere forhold.

For det første påpeker flere at det føles unaturlig med omfattende rapportering i styrets beretning, gitt dens begrensede omfang. En representant for industriell virksomhet, hevder at for forurensende bedrifter oppfattes kravene som svært omfattende og detaljerte i forhold til andre viktige opplysninger som skal gis i en årsberetning. Flere påpeker at Regnskapsloven må gi rom for å presentere denne viktige informasjonen i andre fora, som egne kapitler i årsrapporten, eksterne miljørapporter/samfunnsrapporter etc. Behovet for å gi slik informasjon andre steder bekreftes i stor grad av resultatene fra selve evalueringen. Resultatene fra årets studie viser at dersom en tar høyde for rapportering som gjøres utelukkende i styrets beretning, er det bare to selskaper som vurderes å ha svært tilfredsstillende rapportering (11 oppfyller lovkravet). Når man åpner for å vurdere henvisninger til eksterne kapitler/rapporter tegner det seg dermed et helt annet bilde av miljørapportering. I dette tilfellet øker antall bedrifter med ”svært tilfredsstillende” rapportering til 10 (22 oppfyller lovkravet). Dersom vi i tillegg inkluderer alle med separat rapportering, også de uten henvisning, øker dette tallet til 21 (32 ”oppfyller” lovkravet).

---

I denne sammenheng er det verd å merke seg at de eneste to selskapene som går helt til topps når en utelukkende vurderer styrets beretning, er norske filialer av store internasjonale oljeselskaper (Total E&P og Eni Norge). De rapporterer utelukkende på sin aktivitet i Norge, som er begrenset til færre felt enn hva som for eksempel er tilfellet for de norske oljeselskapene. Selv i deres tilfelle tar miljørapporteringen en vesentlig del av styrets beretning. Når en ser på de store norske bedriftene, er det ingen med like omfattende miljørapportering i styrets beretning. Med enda større virksomhetsråde er det ikke vanskelig å forstå at det kan være problematisk å gi all relevant lovpåkrevd informasjon i styrets beretning, og at dette kan kreve uforholdsmessig mye plass. Dette er nok et signal om at fleksibilitet i henhold til hvor man gir informasjonen er viktig.

I forhold til lovpålegget er det likevel til en viss grad problematisk å foreta rapporteringen i eksterne rapporter/kapitler. Lovkravet sier nemlig eksplisitt at rapportering skal foretas i styrets beretning. Dette må sees i sammenheng med hensikten med loven, nemlig at styret skal stille seg bak rapportering på miljøområde. Dette sikres ikke på samme måte når slik rapportering foretas eksternt. Da stiller ikke styret seg nødvendigvis bak denne informasjonen på samme måte, og det er fare for at ansvaret for miljøinformasjon delegeres nedover, og i liten grad blir tatt opp i virksomhetens sentrale beslutningsorganer. Vi har ikke funnet noen eksempler på at styret som helhet signerer eksterne miljørapporter.

At rapporteringen gis i styrets beretning er også viktig for å sikre allmennhetens tilgang til informasjonen, da styrets beretning er offentlig tilgjengelig gjennom Brønnøysundregistrene. Miljørapportering andre steder vil således ikke være offentlig tilgjengelig gjennom registrene. Selv om Regnskapsloven er klar på at styrets beretning er offentlig informasjon og at bedrifter plikter å gi ut denne ved forespørsel, har vi opplevd eksempler på at bedrifter nekter å gi fra seg denne informasjonen slik at vi har måttet gå til Brønnøysundregistrene. Disse selskapene har i stor grad skåret svært dårlig i undersøkelsen.

En annen kritikk mot å foreta miljørapportering eksternt, er at rapporteringen ikke vil være underlagt revisjonsplikt. Spørsmålet er derimot hvor problematisk dette er, gitt at revisorer i dag heller ikke plikter å kontrollere miljøopplysninger som gis i styrets beretning (mer om dette i neste seksjon om oppfølging og håndhevelse av loven).

Det er et helt klart behov for at norske selskaper kan gi omfattende miljøinformasjon også utenfor styrets beretning som ledd i å oppfylle lovkrauet. Dette behøver heller ikke bryte med dagens Regnskapslov dersom vi forstår anbefalingen i Norsk RegnskapsStandard rett. Her står det eksplisitt at detaljert informasjon kan gis andre steder i årsrapporten, men at et sammendrag av denne informasjonen må gis i styrets beretning (NRS 2007:4). Det synes likevel å være behov for en presisjon fra norske myndigheter vedrørende grensedragningen mellom hva som må stå i styrets beretning, hva som kan stå utenfor, og hvordan eksternt miljøinformasjon skal henvises til. Sentrale spørsmål er da: Må tilleggsinformasjon gis i årsrapporten, eller kan også



---

informasjon som gis i eksterne miljørapporter bidra til å oppfylle lovkravet? I hvilken grad må styret stille seg bak den miljøinformasjonen som utgis utenom styrets beretning? Er en henvisning i styrets beretning tilstrekkelig, eller må styret også skrive under på miljøopplysningene som publiseres i eksterne miljørapporter?

Et annet kritisk punkt vedrørende lovens fleksibilitet knytter seg til rapportering fra enheter som inngår i komplekse selskapsstrukturer. I vårt utvalg ser vi flere eksempler på store konsern som er representert i utvalget gjennom flere underselskaper. Det er ofte bare den operative delen av virksomheten som da rapporterer om miljø, mens de øvrige selskapene avskriver det som irrelevant for virksomheten. Vi har også eksempler der enheten i utvalget er holdingselskap knyttet til en større virksomhet. Utfordringen er at holdingselskapet i seg selv ikke har vesentlig produksjon, men at selskapet/selskapene den er knyttet til, ofte har det. Holdingselskapene avskriver svært ofte miljø som irrelevant, og i beste fall henviser de til selskapene de representerer for omfattende miljøinformasjon. Vi ser også tilfeller der enheter i utvalget er datterselskap av store internasjonale konserner, men likevel med en tydelig tilstedeværelse i Norge. Flere av disse henviser til moderselskaper for rapportering, men i de fleste tilfeller er rapportering i moderkonsernet svært overordnet og lite knyttet til den norske delen av virksomheten.

Gitt svake resultater for disse gruppene i denne undersøkelsen, synes det å herske noe forvirring omkring hva loven egentlig krever av miljøinformasjon fra slike selskaper. Det er helt tydelig at Regnskapslovens krav til miljøinformasjon rammer alle regnskapspliktige selskaper. Således er alle enheter som inngår på listen blant Norges største selskaper pliktige til å gi miljøinformasjon. Det som imidlertid er mindre tydelig er hvilket ansvar for eksempel holdingselskap/morselskap har i forhold til å rapportere på miljøaspekter knyttet til selskapene de representerer. I NRS' RegnskapsStandard står det at: "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" (NRS 2007:11). Er det i den konteksten tilstrekkelig for holdingselskaper uten ansatte å si "vi forurenser ikke det ytre miljø"? Kan man egentlig kreve noe mer av dem? Videre er et viktig spørsmål i hvilken grad henvisning til miljørapportering i moderkonsern, eller andre deler av konsernet, kan gjøres som et ledd i å oppfylle loven? Dette vil innebære at et styre henviser til informasjon gitt av et annet styre, noe som kan sees på som problematisk. Alt i alt kan man igjen mistenke at de svake resultatene i vår undersøkelse har sammenheng med at det hersker uklarhet rundt hva det faktisk skal rapporteres om og at det er behov for en fleksibilitet rundt hvor miljøinformasjon gis slik at man unngår "dobbel rapportering". Det synes at konkrete henvisninger relativt enkelt burde kunne oppgis, noe som vil kunne lede investorer, kunder og andre forbrukere til relevant miljøinformasjon for konsernet.

Til slutt påpeker et par selskaper/revisorer vi har vært i kontakt med, at det er problematisk at mange selskaper rammes av et spekter med lovkrav som de mener fører

---

til ”dobbel rapportering”. Dette gjelder tilsynelatende i særlig grad selskaper som må rapportere til SFT som resultat av å ha konsesjonsplikt etter Forurensningsloven. De påpeker at det er et behov for samkjøring av de lovkrav som gjelder miljørapportering. Det er imidlertid vanskelig å se konkret hvordan dette skal kunne løses så lenge man ønsker å ha et felles krav som skal ramme alle typer virksomheter. Gitt at slik informasjon finnes burde det dessuten være relativt enkelt å inkorporere dette i styrets beretning, eller gi en tydelig henvisning til publikum om hvor de kan finne denne informasjonen. En annen respondent peker på viktigheten av å samkjøre rapporteringskrav med de kravene som stilles innenfor EU.

ProSus ser verdien i at miljørapporteringskravene forblir knyttet til finansiell lovgivning slik som i Regnskapsloven. Derimot synes det å være et tydelig behov for bedre å avklare hva slags henvisning som kreves og hva som kan tillates av miljøinformasjon andre steder enn i styrets årsberetning.

### **6.3.3 Manglende håndhevelse av loven**

En av de mest kritiske faktorene som kan forklare de svake resultatene, er manglende oppfølging og håndhevelse av loven. Dette påpekes også av flere av informantene vi har vært i kontakt med.

Så vidt vi kan forstå befinner Regnskapslovens pålegg om miljørapportering seg i et regulativt vakuum. Det er ingen formelle kontrollrutiner for verifisering og revidering av miljøinformasjonen i styrets beretning. Det er dermed ikke krav om at ytre instanser påser at loven følges, eller at opplysningene som gis er korrekte. I så måte er det bare styret selv som er pålagt å kontrollere at årsberetningen oppfyller miljøinformasjonskravet, og at informasjonen som gis er korrekt.

Selv om Finansdepartementet er ansvarlig for håndheving av loven, har de ikke uttrykt bekymring over dette. I og med at Miljøinformasjonsloven har en klagemnd, dog underbenyttet, kan det vurderes som merkelig at det ikke fins noen mekanismer ved brudd på regelverket om miljøinformasjon i Regnskapsloven, selv om brudd på Regnskapsloven kvalifiserer til bøter og fengsel på inntil 3 år. Imidlertid er miljørapportering unntatt fra disse reglene, og revisorer er ikke pliktig til å kontrollere informasjonen gitt.

Interessant nok viser det seg at det eneste andre landet i verden med lovpålagt miljørapportering, Australia, har lignende problem med loven som Norge, og ny forskning viser at myndighetene har inntatt en passiv rolle mht veiledning og håndhevelse av loven (Bubna-Litic 2007). I Australia viser forskningen eksempler på tildels grov feilinformasjon om miljøpåvirkning i bedriftenes årsberetninger. Noe slikt har vi ikke sett i de norske rapportene, men her må vi understreke at vi da heller ikke har gjennomført noen kvalitetsvurdering av den informasjonen som framkommer i de ulike

---

miljørapportene.<sup>15</sup> Begge land har uansett vage lover, med uklare formuleringer. Ruud og Mosvold Larsen (2003) har vist at flere revisorer mener de ikke har nødvendig kompetanse til å foreta kontroll av miljørapporteringen. En revisor vi har snakket med uttrykker da også usikkerhet rundt hvordan slik informasjon skal kunne verifiseres. Dette gjelder særlig i de tilfeller der man snakker om kontorbedrifter uten tradisjonell forurensning.

I forarbeidene til Regnskapsloven begrunnes manglende krav til revisjon av miljøopplysninger med at revisorer ikke har tilstrekkelig fagkunnskap til å uttale seg om slike opplysninger. Det hevdes dermed at kontroll av slik informasjon ikke faller naturlig inn under en revisors arbeidsområde (ProSus 2002). Likevel vil man kunne tro at revisor kan ha en rolle i å påpeke at miljørapporteringen er såpass mangelfull at den ikke fyller Regnskapslovens krav. En av respondentene vi har vært i kontakt med foreslår at revisorerklæringen kan bemerke eventuelle mangler. Han argumenterer for at dette kan ha effekt da de færreste bedrifter ønsker bemerkninger fra revisor i revisorerklæringen. Likevel presiserer han at for at dette skal være mulig må revisorkravet konkretiseres. En annen respondent foreslår at Brønnøysundregistrene kan pålegges en rolle i å påse at miljøinformasjonen er oppgitt før de godkjenner regnskapet. Det foreslås også at det kan gis en form for anmerkning til de som ikke oppfyller kravet. Problematikken rundt revisjon kan igjen knyttes til den uklare ordlyden i lovteksten. Det synes rimelig å mistenke at dersom lovformuleringen var mer spesifikk på det ytre miljø, ville det være lettere for revisorer å kunne påpeke tilfeller der selskaper ikke rapporterer i henhold til lovkravene.

Det er klart at en lov som mangler konsekvenser dersom den brytes, gir få incentiver for bedrifter å følge den. Som en respondent sier ”skal man først lage en lov så må det være mulig for myndighetene å håndheve loven, samt at de faktisk må sette av ressurser til å utføre denne håndhevingen. Det må være klart definerte og allment kjente sanksjoner som kjøres i forbindelse med brudd på regelverket”. Når loven samtidig kan tolkes ulikt gir dette et grunnlag for ikke å prioritere denne type miljørapportering. Hvis derimot kontrollen styrkes og lovteksten blir avklart og tydelig formidlet, tror vi dette kan bli omsatt i reelle resultater i form av styrket miljørapportering i næringslivet.

#### **6.4 Har myndighetene en rolle utover lovkrav?**

Noen av våre respondenter påpeker at myndighetene kan ha en pådriverrolle for å stimulere til miljørapportering utover det å stille lovkrav. Her påpekes det at myndighetene bør ta i bruk virkemidler både i form av ”pisk” og ”gulrot”. Mens

---

<sup>15</sup> Undersøkelser fra SSB viser at flertallet av norske bedrifter med utslippstillatelse bryter miljøreguleringene, men at SFT sjelden bruker andre sanksjoner enn advarsler (SSB 2003). (<http://www.ssb.no/emner/08/05/10/oa/200302/telle.pdf>)

---

lovverket stiller konkrete krav, kan det parallelt utvikles andre tiltak som gir bedrifter ytterligere incentiver/motivasjon til å styrke sin miljørapportering.

Flere forslag nevnes av våre respondenter. For eksempel kan myndighetene kreve etterfølging av visse rapporteringskrav for at selskaper skal kunne kvalifisere som kunder til offentlige innkjøp. Et annet alternativ er å gi selskaper som er gode på rapportering en anerkjennelse eller oppmerksomhet. Et typisk eksempel på dette ville være en pris. Som nevnt ble Prisen for beste miljørapportering, som var opprettet for å stimulere og premiere god miljø og samfunnsrapportering, nedlagt grunnet liten effekt og interesse. Det var ikke lenger noe ”marked” i Norge for å ha en slik pris. Initiativtakerne<sup>16</sup> ville vurdere andre tiltak for å styrke miljørapportering. Men noe slikt tiltak i offentligheten har vi så langt ikke sett noe til.

Tiltak for å styrke miljørapportering trenger ikke bare begrense seg til bedrifter. Myndighetene kan også indirekte oppfordre til god miljørapportering ved å oppfordre kunder, investorer og andre interessenter til å stille konkrete krav til bedriftene og til å benytte seg aktivt av miljøinformasjon. Dette henspiller på noe av hensikten med Miljøinformasjonsloven. Denne har til og med en egen klagenemnd der forbrukere kan henvende seg dersom de ikke får den informasjonen de etterspør fra bedriftene. Kontakt med representanter for denne klagenemnda viser likevel at både loven og nemnda tilsynelatende er lite kjent og dermed lite brukt. Dette knyttes også i stor grad til at media har vist liten oppmerksomhet for loven, og at den derfor har fått begrenset oppmerksomhet.<sup>17</sup> Interessant nok ble laber media interesse også trukket frem som en sentral årsak til at den omtalte Prisen for beste rapportering rundt miljø og samfunnsansvar fungerte såpass dårlig.

Det påpekes at det er mindre press på selskaper i Norge enn i andre land (Vormedal og Ruud 2006). Media, NGOer og forbrukere legger mindre press på norske selskaper til å publisere gode miljørapporter. Høsten 2007 opplevde vi dog for første gang på veldig lenge en avisdebatt rundt manglende miljørapportering i norske selskaper (Aftenposten i september).<sup>18</sup>

Er det slik at den norske befolkningen tror at myndighetene tar ansvar og har kontroll? Hva gjelder miljørapportering i henhold til kravene i Regnskapsloven er vi redd dette ikke er tilfelle. Årets undersøkelse viser at selv om myndighetene bedre skulle

---

<sup>16</sup> Prisen var et samarbeid mellom GRIP, Den norske Revisorforening, Finansnæringens hovedorganisasjon, Norges Rederiforbund, Norske Finansanalytikerens Forening, Næringslivets Hovedorganisasjon, Siviløkonomene og Sparebankforeningen.

<sup>17</sup> Basert på korrespondanse med Kari Haugeland Buvik, sekretær for klagenemnda for miljøinformasjon, 29.06.2007.

<sup>18</sup> Frank Dahl, senior manager i konsultentselskapet Deloitte og gruppeleder for selskapets miljø og bærekraftstjenester, har i januar 2008 publisert en artikkel om miljørapportering. Her påstår han at miljørapportering vil få sin renessanse pga økt miljø og klimafokus og deres betydning for finansielle prestasjoner. Han mener dette ikke bare vil komme i form av separate miljørapporter, men i økende grad som en integrert del av selskapers samlede rapportering om finansielle og ikke-finansielle forhold (Dahl 2008).

---

håndheve lovkravet, vil effekten bli størst når slik informasjon også etterspørres og tas i bruk av ulike interessenter.

Miljøinformasjonsloven med virkning fra 2004 har gitt offentligheten en rett til miljøinformasjon. Krav til miljørapportering fra næringslivet har en likelydende lovtekst som hva vi finner i Regnskapslovens krav i styrets årsberetning. Men hva hjelper det når altfor få etterspør slik informasjon? Hvordan myndighetene så kan stimulere til etterspørselen av slik informasjon er noe uklart, men en start kunne kanskje være at man styrket håndhevelsen av de lovene som tross alt er vedtatt. Gitt den siste tids økte fokus på miljøspørsmål og spesielt klima gjenstår det å se om dette også vil styrke etterspørselen etter miljøinformasjon hos mer bevisste forbrukere, kunder og investorer.



---

## 7 KONKLUSJON

Per i dag er ikke Regnskapsloven et effektivt politisk virkemiddel for å fremme miljørapportering i norsk næringsliv. ProSus sine studier av lovpålagt rapportering siden 2000 viser nedslående resultater. En svært liten andel av Norges største bedrifter rapporterer tilfredsstillende i forhold til loven. Dette skjer til tross for at disse selskapene har de beste ressursene til å fremstå som positive eksempler. Det er også få tegn på at lovpålagt miljørapportering i norske bedrifter utvikler seg i positiv retning. Selv om lovpålegget har ført til at alle selskaper nevner miljø i styrets beretning, er det et betydelig mindretall som evner å gi tilfredsstillende informasjon knyttet til egen virksomhet. Mangelen på miljøinformasjon i styrets beretning følges av en utvikling om snarere å gi detaljert miljøinformasjon utenom styrets beretning. Det er klare tegn på at loven kun i begrenset grad fungerer som en driver for miljørapportering.

Disse funnene gir et alvorlig varselsignal til norske myndigheter om at Regnskapsloven pålegg om miljøinformasjon ikke fungerer etter intensjonen. Samtidig er det opplagt at myndighetene, og konkret Finansdepartementet, selv må ta en signifikant del av ansvaret for at loven ikke fungerer.

Miljø- og spesielt klimautfordringen øker. Finansdepartementet er i økende grad orientert mot disse utfordringene. Dette skjer fordi virkemidlene blir markedsbaserte og orientert mot finansielle tiltak. Denne studien har argumentert for at det er gode grunner for å ha et lovpålegg knyttet til miljørapportering i Norge. Begrunnelsen om å legge rapporteringen til styrets beretning for å sikre at den er offentlig tilgjengelig, og for å sikre at miljø behandles på et høyt nivå i bedriften, mener vi også har klare fordeler. Regnskapsloven kan altså sies å ha potensial for også å bringe miljøvurderinger mer sentralt i næringslivets beslutningshierarki. Våre resultater viser dog at de lovansvarlige og da konkret Finansdepartementet må styrke sin håndhevelse av lovpålegget dersom dette potensialet skal kunne nås.

Her er en tydeliggjøring av lovkravene essensielt. Ved at Regnskapsloven skal omfatte det brede lag med selskaper blir også lovteksten meget generell. Loven fremstår i dag som utydelig og vanskelig å forstå, noe som fører til at mange bedrifter ikke føler seg berørt av loven. Dette gjelder kanskje særlig tjenestebedrifter og tradisjonelle kontorbedrifter, som i utgangspunktet ofte er minst utsatt for ytre sosialt press på rapportering. Samtidig skaper spesielt klimautfordringen en økt bevissthet på dagens forbruksstrukturer. Transport representerer en økende andel av norske klimagassutslipp som i økende grad vil underlegges miljøregulering. En styrket miljørapportering kan bedre synliggjøre de finansielle utfordringer dette representerer.

---

I tråd med andre drivere for miljørapportering, er det en økende andel av bedrifter som nå utgir egne miljørapporter, eller har egne kapitler om miljøforhold i årsrapporten. Her er det et behov for å gjøre imøtekommelse av loven fleksibel nok til å kunne være forenelig med andre drivere/krav for miljørapportering. Samtidig som ikke-forurensende bedrifter i liten grad føler seg truffet av loven, opplever flere bedrifter innenfor industri at loven er for omfattende, og krever dobbelrapportering ettersom de allerede må rapportere til SFT. Behovet for å kunne publisere miljøinformasjon utenfor årsberetningen virker opplagt og betimelig. Utfordringen her er imidlertid hvordan man da bevarer styrets formelle rolle i å stå ansvarlig bak denne typen informasjon.

Til slutt er det helt sentralt at norske myndigheter i større grad håndhever loven. Per i dag er det manglende håndhevings- og sanksjonsmekanismer knyttet til loven. Det er så å si ingen konsekvenser for de selskapene som ikke rapporterer. Dette skaper lite incentiver for selskaper til å følge loven.

Samtidig som det mangler negative konsekvenser for ikke å rapportere, kan man mistenke at mange selskaper mangler positive incentiver for å oppfylle lovkravet. Som vist er miljørapportering noe som er viet relativt liten plass i den norske offentligheten og det er få gulrøtter for de som rapporterer godt. Prisen som en gang hedret god miljørapportering ble lagt ned som et resultat av mangel på interesse. Dette bør revurderes.

Myndighetene står dermed overfor betydelig utfordringer. Selv om vi argumenterer for at en klargjøring av lovteksten og en bedre oppfølging av loven vil kunne medbringe resultater, forblir det en utfordring at miljørapportering er viet så lite oppmerksomhet i det norske samfunnet. Her bør man tenke over hvordan man kan utnytte den nåværende sterke interessen for miljøspørsmål, til også å bringe miljørapportering inn i norsk offentlighet. Her er det essensielt også å informere norske forbrukere, investorer og selskaper om hvordan slik informasjon effektivt kan tas i bruk for å fremme mer bærekraftig utvikling.



---

## REFERANSELISTE

Aftenposten (2007): "Bedrifter tause om miljøet: dropper grønn rapportering", Tonje Lye 19.8.2007.

Besl. O. nr. 19 (2004-2005): Odelstingsbeslutning nr. 19. Tilgjengelig på URL: <http://www.stortinget.no/beso/2004/pdf/beso-200405-019.pdf> (lest desember 2007).

Bubna-Litic, K. (2007): "Environmental Reporting as a Communications Tool: A Question of Enforcement?" *Journal of Environmental Law Advance Access*. Publisert online November 2007 (doi:10.1093/jel/eqm038).

Dahl, Frank (2008) Miljørapporteringen er ikke død, *iFokus*, Deloitte, januar 2008

EU-kommisjonen (2001): "Commission Recommendation of 30 May 2001 on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies". 2001/453/EC. *Official Journal of the European Communities* 13.06.2001; L 156/33.

EU Direktiv (2003): EU Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003 amending Directives 78/660/EEC, 86/635/EEC and 91/674/EEC on the annual consolidated accounts of certain types of companies, banks and other financial institutions and insurance undertakings.

FIN (2000): *Miljørapportering i årsberetningen*. Brev av 26. april 2000 til NHO og NRS fra Finansdepartementet. Tilgjengelig på URL: [http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/utvalgte\\_brev/2000/Brev-til-NRS-og-NHO.html?id=90696](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/andre/brev/utvalgte_brev/2000/Brev-til-NRS-og-NHO.html?id=90696)

FIN (2002): *Utvalg for evaluering av rekneskapsloven*. Pressemelding nr 38/2002 fra Finansdepartementet, dater 07.06. 2002. Tilgjengelig på URL: [http://www.regjeringen.no/nb/dokumentarkiv/Regjeringen-Bondevik-II/Finansdepartementet/234231/233571/utval\\_for\\_evaluering\\_av\\_rekneskapsloven.html?id=247324](http://www.regjeringen.no/nb/dokumentarkiv/Regjeringen-Bondevik-II/Finansdepartementet/234231/233571/utval_for_evaluering_av_rekneskapsloven.html?id=247324)

Fredriksen, H. (2006): "Prisen for beste rapportering om miljø og samfunnsansvar avvikles". Brev til kontakter i forbindelse med beslutningen om å nedlegge Prisen. Tilgjengelig på URL: <http://www.grip.no/Miljorapportering/pris/nedleggelse.pdf>

Gjølberg M. og C. Meling (2004): *Ikke-finansiell rapportering- En kartlegging av praksis i Norges 100 største bedrifter*. ProSus rapport nr 1/04. Oslo: Prosus, SUM, Universitetet i Oslo.

Gray, R., Javad, M., Power, D. M., Sinclair, C. D. (2001): "Social and Environmental Disclosure and Corporate Characteristics: A Research Note and Extension". *Journal of Business Finance and Accounting*, 28(3) & (4): 327:356.

---

Jelstad, J. og Gjølberg, M. (2005): *Corporate Social Responsibility in Norway: An Assessment of Sustainability Reporting by Major Firms in 2003*. ProSus rapport nr. 5/05. Oslo: ProSus, SUM, Universitet i Oslo.

Kolk, A. (2003): "Trends in Reporting By Fortune Global 250". *Business Strategy and the Environment* 12:279-291.

Kolk, A (2004): "A decade of sustainability reporting: developments and significance". *International J. Environment and Sustainable Development* 3(1):51-63.

KPMG (2005a): *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005*. Amsterdam: University of Amsterdam and KPMG Global Sustainability Services.

KPMG (2005b): *KPMGs Undersøkelse av Selskapers Ikke- Finansielle Rapportering 2005*. Oslo: KPMG SustainAbility Services.

NRS (2007): *Norsk RegnskapsStandard 16: Årsberetning*. Oslo: Norsk RegnskapsStiftelse.

NOU 2 (2001): *Retten til miljøopplysninger. Allmennhetens rett til å få miljøopplysninger fra offentlige og private aktører og retten til å delta i offentlige beslutningsprosesser*. Miljøverndepartementet. Norges Offentlige Utredninger. Statens forvaltningstjeneste.

NOU 23 (2003): *Evaluering av Regnskapsloven*. Norges Offentlige Utredninger. Statens forvaltningstjeneste.

Ot. Prp. Nr. 42 (1997-98): *Om Lov om årsregnskap m. v (Regnskapsloven)*. Finansdepartementet.

Ot. Prp. Nr. 89 (2003-2004): *Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.)*. Finansdepartementet.

Ot. Prp. Nr. 116 (2001-2002): *Om lov om rett til miljøinformasjon og deltakelse i offentlige beslutningsprosesser av betydning for miljøet (miljøinformasjonsloven)*. Miljøverndepartementet.

ProSus (2002): "Innspill vedrørende evalueringen av Revisorloven". Høringsuttalelse sendt til Finansdepartementet 11.11.2002. Tilgjengelig på URL: [http://www.prosus.uio.no/industri/milrapp/Hringsinnspill\\_Revisorloven.pdf](http://www.prosus.uio.no/industri/milrapp/Hringsinnspill_Revisorloven.pdf) (november 2007).

ProSus (2003): "Høring – Evaluering av Regnskapsloven". Høringsuttalelse sendt til Finansdepartementet 27.11.2003. Tilgjengelig på URL: [http://www.prosus.uio.no/industri/milrapp/Brev\\_horingsutt.pdf](http://www.prosus.uio.no/industri/milrapp/Brev_horingsutt.pdf) (november 2007).

Ruud, A (2005): "Corporate Environmental Reporting in Norway: Beyond Emission Control?" i T. DeBruijn og V. Nordberg-Bohm (red.) 2005: *Industrial Transformation: Environmental Policy Innovation in the United States and Europe*. MIT Press.

---

Ruud, A., Jelstad, J., Ehrenclou, K., Vormedal, I. (2005): *Corporate Responsibility Reporting in Norway: An Assessment of the 100 Largest Firms*. ProSus rapport 9/2005. Oslo: ProSus, SUM, Universitetet i Oslo.

Ruud, A. og Mosvold Larsen, O. (2002): *Miljørapportering i årsberetningen: Følger norske bedrifter Regnskapslovens pålegg?* ProSus rapport 8/2002. Oslo: ProSus, SUM, Universitetet i Oslo.

Ruud, A. og Mosvold Larsen, O. (2003): *Miljørapportering i større norske foretak: Fungerer Regnskapsloven etter intensjonen?* ProSus rapport nr 5/03. Oslo: ProSus, SUM, Universitetet i Oslo.

Slater, A. and Gilbert, S. (2004): "The Evolution of business reporting: make room for sustainability disclosure. *Environmental Quality Management* October: 41-48.

Sustainability/UNEP (1998): *The Non-reporting Report*. Sustainability/UNEP.

Vormedal, I. og Ruud, A. (in press): "Sustainability Reporting in Norway – an Assessment of Performance in the Context of Legal Demands and Socio-Political Drivers". *Business Strategy and the Environment*. Publisert online 2006 (DOI: 10.1002/bse.560).

Yin, R.K. (2003): *Case Study Research: Design and Methods* (tredje utgave). Thousand Oaks: Sage Publications.



---

## VEDLEGG 1: OM UTVALGET AV FORETAK

Utvalget inkludert i årets vurdering er hentet fra nettstedet:

[www.norgesstorstebedrifter.no](http://www.norgesstorstebedrifter.no).

1. Statoil ASA Hovedkontor
2. Norsk Hydro ASA Konsern
3. Nord Pool Spot AS
4. Telenor ASA Hovedkontor
5. Aker ASA
6. Exxonmobil Holding Norway AS
7. Orkla ASA Hovedkontor
8. Total E&P Norge AS Contracts
9. Exxon Mobil Exploration and Production Norway AS
10. Yara International ASA
11. Norgesgruppen ASA Hovedkontor
12. Conoco Phillips Norge Konsern
13. Storebrand ASA Hovedkontor
14. Vattenfall Sales Nordic\*
15. Reitangruppen AS
16. Norske Skogindustrier Hovedkontor
17. DnB NOR ASA
18. Helse Øst RHF
19. A/S Norske Shell Hovedkontor
20. Posten Norge AS
21. Coop Norge AS Hovedkontor
22. Hafslund ASA Hovedkontor
23. Coop NKL BA Hovedkontor
24. Eni Norge AS
25. Helse Sør RHF
26. Tine BA Hovedkontor
27. Folketrygdfondet
28. Nordea Bank Norge ASA Konsern
29. Veidekke ASA Hovedkontor
30. Statkraft AS
31. Wilh. Wilhelmsen ASA
32. Kommunal Landspensjonskasse Hovedkontor
33. Statkraft SF Konsern
34. Nortura BA
35. Norske Conocophillips AS Hovedkontor
36. Helse Vest RHF
37. Gjensidige Forsikring
38. Exxonmobil Production Norway Inc
39. Schibsted ASA Konsern
40. MøllerGruppen AS
41. If Skadeforsikring Hovedkontor\*
42. Helse Midt-Norge RHF
43. Ica Norge AS Hovedkontor
44. Sas Scandinavian Airlines Norge AS
45. Aibel AS
46. BP Norge AS
47. Norsk Tipping AS
48. SpareBank 1 Gruppen AS
49. Helse Nord RHF
50. Norges Statsbaner AS
51. Aktieselskapet Vinmonopolet
52. Expert ASA
53. Ementor ASA Hovedkontor
54. Torvald Klaveness Rederiaksjeselskap
55. Petroleum Geoservices ASA
56. O.N. Sunde AS
57. Elkjøp Grossist AS
58. Skanska Norge Hovedkontor
59. Raget AS
60. Bravida AS
61. Jotun AS Hovedkontor
62. Varner-Gruppen AS Hovedkontor
63. Cermaq ASA
64. Vesta Forsikring AS Hovedkontor
65. Netcom AS
66. Det Norske Veritas Stiftelsen Hovedkontor
67. GE Money Bank
68. Odfjell Se
69. Statnett SF
70. Vesta Forsikring AS Hovedkontor\*
71. Kongsberg Gruppen ASA Hovedkontor
72. Moelven Industrier ASA Hovedkontor
73. Rolls-Royce Marine AS Head Office
74. Ferd Holding AS
75. Bama Gruppen AS
76. Scandinavian Bunkering AS
77. ABB Holding AS
78. Holta Invest AS
79. Star Shipping AS
80. Laco AS
81. Tinfos AS
82. FMC Technologies AS
83. Avinor AS

---

84. Mesta AS	94. Apokjeden AS
85. Norges Råfisklag Hovedkont	95. Thon Gruppen AS
86. Felleskjøpet Agri BA	96. Eksportfinans ASA
87. Kraft Foods AS	97. Siemens AS
88. Norsk Medisinaldepot AS	98. AF Gruppen ASA Konsern
89. Optimera AS	99. Umoe AS
90. Arrow Electronics Norwegian Holdings AS	100. Elkem Aluminium ANS Hovedkontor
91. Polygon AS	101. ISS Facility Services AS Hovedkontor
92. Marine Harvest ASA	
93. Lerøy Seafood Group ASA	

\* Selskaper med stjerne ble ekskludert fra utvalget. For Vattenfall Sales Nordic og If Hovedkontor fikk vi aldri tak i riktig rapport. Selv etter innhenting fra Brønnøysundregistrene, fikk vi etter vår forståelse moderselskapets årsrapport, og ikke rapporten til den spesifikke enheten vi var ute etter. Av den grunn ble selskapene ekskludert fra utvalget. Vesta Forsikring var oppgitt to ganger på listen. Derfor ble den ene strøket, og ISS som nummer 101 ble supplert til utvalget. Utvalget som helhet endte dermed på 98 selskaper.

Det var også noen øvrige utfordringer knyttet til innsamling av årsrapportene fra de 100 største selskapene. Fordi navnene på listen over de 100 største tidvis viser til svært konkrete enheter innenfor større selskapsstrukturer, var det av og til vanskelig å vite med sikkerhet at vi hadde fått rapport for riktig enhet i konsernet. Dette er spesielt i de tilfeller der navnene gitt på listen og navnene gitt i årsrapporten avviker noe fra hverandre. Selv i tilfeller der årsberetningene ble innhentet fra Brønnøysundsregistrene hendte det at det var avvik i navnet. Derimot anser vi ikke dette problemet som veldig stort da det gjelder et svært lite antall bedrifter. I tillegg vet vi at rapportene stammer fra riktig konsern.

## VEDLEGG 2: UTVALGET AV INTERESSENER

Følgende 31 interessenter ble kontaktet:

Kategori	Navn	Selskap
Finans- /Revisormiljøer	Frank Dahl	Deloitte
	Aage Scaanning	KLP
	Håvard Abrahamsen	PricewaterhouseCoopers
	Kai Roger Jensen	Ernst and Young
	Harald Brandsaas	Den Norske Revisorforening
	Per Hanstad	Den Norske Revisorforening
	Knut Ore	Tidligere Siviløkonomene
	Helge Fredriksen	NHO
	Stephen Braathen	Den Norske Revisorforening
Bedrifter	Helge Hafstad	SAS
	Eivind Lome	Telenor
	Knut Lutnæs	Coop
	Svante Svensson	Orkla Foods
	Tor Olaf Andersen	NSB
	Elin Myrmel Johansen	Storebrand
	Jan Torstensen	Hafslund
	Hege Hansesveen	Veidekke
	Paul Hegna	Møllergruppen
	Kjetil Staalesen	DNB Nor
	Mette Vågnes Eriksen	Statkraft
	May Inger L. Seippel	DNV
	Nils Molin	Kongsberg Gruppen
	Heather Bergsland	Mesta
	Olav Mosvold Larsen (sendt videre til ukjent)	Avinor
	Jon Bustnes	Tinfos
Annabelle Lefebure	Varner	
Myndigheter	Inge Lorange Backer	Finansdepartementet
	Solfrid Foss	Miljøverndepartementet
	Espen D. Knudsen	Finansdepartementet
Andre	Inge Aarhus	Lillehammer miljø
	Hans Christian Bugge	UiO

Av disse svarte 16 respondenter på vår henvendelse. Deres svar er innarbeidet i kapittel 6 uten at man kan identifisere de enkeltes meninger og konkrete forslag.