



UNIVERSITETET
I OSLO

Rapport nr. 8/02

Miljørapportering i årsberetningen: Følger norske bedrifter Regnskapslovens pålegg?

Audun Ruud og Olav Mosvold Larsen

Rapport



Program for forskning og utredning
for et bærekraftig samfunn

Senter for utvikling og miljø

ProSus 2002

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

informasjon@prosus.uio.no

www.prosus.uio.no

Besøksadresse: Sognsveien 68, 4. etg.

INNHold

SAMMENDRAG	5
1. NY REGNSKAPSLOV KREVER STYRKET MILJØRAPPORTERING	7
1.1 KORT OM UTVALGET	7
1.2 OPPTAKT OG HØRINGSRUNDE	8
1.3 FORSKJELLER I KRAV OM MILJØRAPPORTERING FRA REGNSKAPSLOVEN AV 1977	9
2. FØLGER NORSKE BEDRIFTER REGNSKAPSLOVENS NYE PÅLEGG?	11
2.1 "LOVBRYTERNE" – ALL DEN TID DE IKKE ETTERKOMMER LOVENS PÅLEGG	12
2.1.1 <i>Kategori 0: "Manglende rapportering" = 22 selskaper</i>	12
2.1.2 <i>Kategori 1: "Svært lite tilfredsstillende" = 11 selskaper</i>	13
2.1.3 <i>Kategori 2: "Lite tilfredsstillende" = 29 selskaper</i>	14
2.1.4 <i>Kategori 3 "Brukbar, men feil avsender" = 5 selskaper</i>	14
2.2 "DE LOVLYDIGE" – ALL DEN TID DE ETTERKOMMER LOVENS PÅLEGG	15
2.2.1 <i>Kategori 4: "Tilfredsstillende" = 26 selskaper</i>	15
2.2.2 <i>Kategori 5: "Eksempler til etterfølgelse" = 10 selskaper</i>	16
3. "ALLE SEKTORER ER LIKE, MEN NOEN SEKTORER ER LIKERE ENN ANDRE ..."	19
3.1 SFTS KONTROLLKLASSE 1 = 25 SELSKAPER	19
3.2 SERVICESEKTOREN = 52 SELSKAPER	20
3.3 REVISORENE = 5 SELSKAPER	22
3.4 FINANSSEKTOREN = 12 SELSKAPER	23
4. OPPSUMMERING AV MILJØRAPPORTERINGSPRAKSIS	25
5. HVORDAN KAN MILJØRAPPORTERINGSPRAKSISEN STYRKES – NOEN INNSPILL TIL DEN PÅGÅENDE EVALUERINGEN AV REGNSKAPSLOVEN	27
5.1 BEDRE INFORMASJON OG RETNINGSLINJER?	27
5.1.1 <i>Hvor skal det rapporteres?</i>	27
5.1.2 <i>Hva skal det rapporteres om?</i>	28
5.2 FORHOLDET MELLOM REGNSKAPSLOVEN OG REVISORLOVEN	30
6. HVORFOR BØR MILJØRAPPORTERING STYRKES I STYRETS ÅRSBERETNING?	33
LITTERATUR	35
VEDLEGG: OM UNDERSØKELSEN	37
DATAGRUNNLAG	37
UNDERSØKELSENS UNIVERS OG UTVALG	37
FRAFALL / "MISSING"	38
VALIDITET OG STATISTISK REPRESENTATIVITET	38
RELIABILITET OG OPERASJONALISERING AV KATEGORIENE	39
ALFABETISK LISTE OVER DE 103 FORETAKENE SOM ER EVALUERT	43

SAMMENDRAG

Den nye Regnskapsloven av 1998 pålegger selskaper med regnskapsplikt å gi " ... opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø". Dette medfører en betydelig skjerping av den gamle Regnskapsloven av 1977, der selskapene skulle gi opplysninger om forhold som forurenset det ytre miljø. Endringen i ordlyd fører til at de fleste selskaper, blant annet innen service-sektoren, i langt større grad enn tidligere plikter å legge frem opplysninger om sin påvirkning av det ytre miljø. Det juridiske ansvarsforholdet ligger som før hos styret, men kravene til hva det rapporteres om er betydelig utvidet. Vi spør i denne artikkelen: *Har norske selskaper etterkommet de nye, strengere kravene til miljørapportering?*

Vi har evaluert over 100 norske selskapers årsberetninger for regnskapsåret 2000, og kategorisert dem i seks kategorier som spenner fra "Manglende rapportering" til "Eksempler til etterfølgelse". Bare 35 prosent kan sies å oppfylle den nye Regnskapslovens pålegg. Dette tyder på at loven per i dag ikke fungerer etter intensjonen. Kommentarer vi har mottatt under arbeidet med undersøkelsen tyder også på at selskapene har problemer med å se hvordan loven har innvirkning på deres rapporteringsrutiner. Det vises til at det ikke finnes kontrollrutiner for verifisering og revidering av miljørapporteringen.

Finansdepartementet, som er lovansvarlig, skal høsten 2002 vurdere hvorvidt loven fungerer etter hensikten. Vår undersøkelse indikerer at bedre informasjon om de nye lovparene er tiltrengt og at mer spesifikke krav til hvilke opplysninger som faktisk kreves, bør utarbeides. En revurdering av Revisorloven, slik at også dette lovpålegget i større grad omfatter revidering av miljøopplysninger i styrets årsberetning, kan være et annet virkemiddel for å styrke miljøinformasjonen knyttet til bedrifters årsrapportering.

1. NY REGNSKAPSLOV KREVER STYRKET MILJØRAPPORTERING

I 1998 vedtok Stortinget ny regnskapslov¹. I lovens § 3-3, fjerde ledd, heter det at styrets beretning skal inneholde opplysninger om forhold ved virksomheten som ” ... *kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø.*” Denne formuleringen medførte en radikal skjerping av Regnskapsloven av 1977 der styret var pålagt å redegjøre ” ... *for om virksomheten forurensar det ytre miljø*” (Ot. prp. nr. 42 1997-98: kapittel 11).

Den nye Regnskapsloven innebærer at alle regnskapspliktige selskaper i Norge, uavhengig av eventuell utslippstillatelse fra Statens Forurensingstilsyn (SFT), plikter å opplyse om sin påvirkning av det ytre miljø. Det understrekes at opplysningsplikten er lagt til styret og deres årlige beretning. Dermed skjerpes også det juridiske ansvarsforholdet ved loven. Norge er det første landet i verden som innfører et så omfattende krav til miljørapportering i sin finansielle lovgivning (Ruud 2002a).

Den reviderte regnskapsloven trådte i kraft 1. januar 1999. I samarbeid med GRIP² (Stiftelsen for bærekraftig produksjon og forbruk) har ProSus evaluert et utvalg foretaks årsrapporter for 2000. Vi spør: *Har norske selskaper etterkommet de nye, strengere kravene om miljørapportering nedfelt i regnskapsloven av 1998?*

Av totalt 133 selskaper i vår undersøkelsesutvalg ble det innhentet opplysninger fra 103 virksomheter. Disse ble kategorisert i seks kategorier. Selskapene i de fire laveste av disse kategoriene kan betraktes som ”lovbrytere” all den tid de ikke etterkommer lovens pålegg. Disse utgjør hele 65 prosent av utvalget.

1.1 Kort om utvalget

103 selskaper er evaluert. Disse er i hovedsak hentet fra en oversikt over de hundre største selskapene i Norge etter omsetning.³ I tillegg er alle selskaper i SFTs kontrollklasse 1⁴, samt utvalgte selskaper innen bank, finans og revisjon inkludert. Vi vil presisere at utvalget av selskaper vi har vurdert ikke er *statistisk* representativt for alle norske bedrifter. Vi mener likevel at vårt utvalg antas å ha tilstrekkelig tilgang på ressurser, både økonomiske og organisasjonsmessige, slik at de burde ha fanget opp endringene i Regnskapsloven. På denne bakgrunn er det vår mening at utvalget skal kunne gi et godt uttrykk for status i norske selskapers oppfølging av Regnskapsloven av 1998. Det er imidlertid *ikke* tatt hensyn til for eksempel mengde og volum av selskapenes påvirkning av det ytre miljø. Det er lagt klar vekt

¹ Lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m. v (Regnskapsloven).

Tilgjengelig på URL <http://www.lovdatabank.no/all/nl-19980717-056.html>

² Ved Sigve Aasebø. (For mer om GRIP se URL: <http://www.grip.no/>)

³ I henhold til Dagens Næringsliv 13. sept 2000

⁴ De 310 selskapene som har utslippstillatelse fra SFT i Norge blir delt inn i fire kontrollklasser. Bedriftene med størst forurensningspotensial blir plassert i kontrollklasse 1. I vurderingen blir det blant annet tatt hensyn til omfanget av produksjonen, utslippene, beliggenhet i forhold til resipient, helse- og miljøfarlige kjemikalier, naboforhold og nærmiljø. Det gis konsesjoner til hvert produksjonssted. Dette medfører et betydelig større antall utslippskonsesjoner enn antallet selskaper med slike utslippstillatelser. For flere detaljer se: <http://www.sft.no/bmi/>

på *hva og hvorledes* de rapporterer og undersøkelsen er ikke et forsøk på identifisere "miljøsyndere" og "-vinnere"

Selskapene er fordelt på seks kategorier:

0. "Manglende rapportering". Denne gruppen rapporterer ikke i det hele tatt, eller bare med en linje der de hevder at de ikke forurenses.
1. "Svært lite tilfredsstillende". Selskaper i denne gruppen innrømmer at virksomheten medfører en påvirkning av det ytre miljø, men rapporterer i svært liten grad om det.
2. "Lite tilfredsstillende". Disse selskapene innrømmer, i likhet med selskaper i kategori 1, at de har en miljøpåvirkning, men utelater viktige aspekter for foretaket i sin miljørapportering.
3. "Brukbar, men feil avsender". Kategorien omfatter de selskapene som har bra eller brukbar miljørapportering, men unnlater å rapportere om dette i styrets beretning, slik loven krever.
4. "Tilfredsstillende". Her er de selskaper kategorisert som i styrets beretning tilfredsstillende spesifiserer påvirkning av ytre miljø eller som eksplisitt stiller seg bak en god separat miljørapport.
5. "Eksempler til etterfølgelse". Selskapene i denne kategorien tallfester miljøforhold og konkretiserer tiltak i detalj. Disse fremstår som gode eksempler til etterfølgelse for sine respektive bransjer.

Kategoriene kommenteres nærmere i kapittel 2, men kan i hovedsak deles i to grupper. Den ene gruppen representerer de selskapene som etter vår vurdering er "lovbrytere" all den tid de etter vårt skjønn ikke etterkommer lovens pålegg om hva som skal inkluderes i styrets årsberetning. Denne karakteristikken gjelder selskapene i kategoriene fra 0 til og med 3. Den andre gruppen (kategori 4 og 5) representerer de selskapene som overholder loven. Loven er imidlertid ikke klar og det er problematisk å gjøre et slikt skille. Praksis hos selskapene er også svært forskjellig. Dette gjelder både mellom og innad i sektorene. Kategoriseringen av selskapene er derfor utført med en viss grad av skjønn. Styrelederne i alle selskapene vi har evaluert har imidlertid fått anledning til å uttale seg om kategoriseringen av sitt selskap. På bakgrunn av tilbakemeldingene ble bare ett selskap flyttet; fra kategori 0 til kategori 1. For flere detaljer rundt metode, klassifisering og selskap inkludert i utvalget, se avsluttende seksjon 8.

1.2 Opptakt og høringsrunde

På bakgrunn av utredningen "Ny regnskapslov" (NOU 30 1995) foreslo regjeringen å endre Regnskapsloven av 1977. Både i utredningen og lovforslaget (Ot. prp. nr. 42 1997-1998: kapittel 11) gikk det frem at det ikke var " ... vurdert om den konkrete utformingen av gjeldende regler om miljøinformasjon i årsberetningen bør endres." I forbindelse med høringsrunden til lovforslaget kom det imidlertid inn to innspill som angikk miljørapporteringen i styrets beretning⁵. Lovavdelingen⁶ i Justisdepartementet, under ledelse av tidligere professor i miljørett, Inge Lorange Backer, tok til orde for et utvidet fokus der alle kommersielle selskaper måtte rapportere blant annet om miljøbelastningene både ved bruk av

⁵ Ingen andre høringsinstanser hadde merknader til utvalgets forslag når det gjaldt miljørapportering (Ot prp nr 42 1997-98: kap 11.4).

⁶ Justisdepartementets lovavdeling er et juridisk ekspertorgan for regjeringen og sentralforvaltningen. Lovavdelingens hovedoppgaver er å forberede ny lovgivning og å gi juridiske råd til regjeringen og departementene. (Kilde: http://www.odin.dep.no/jd/norsk/dep/om_dep/index-b-n-a.html)

innsatsfaktorer, produkter og ved selskapets faktiske produksjon. Dette ble gjort under henvisning til offentlighetens behov for å få et korrekt bilde av selskapets totale virksomhet, ikke bare den finansielle, men også den miljømessige. Også Norske Siviløkonomers Forening (NSF) foreslo en utvidelse av kravet til rapportering på miljøsidene og viser til noen av de samme poengene som Lovavdelingen i Justisdepartementet. Ved å pålegge styret å fokusere på produktenes *livssyklus* skulle miljørisiko og -kostnader lettere komme til syne i selskapenes beslutningsprosesser⁷.

Finansdepartementet stilte seg positiv til innspillene, overprøvde utvalget og henvendte seg til Miljøverndepartementet (MD) med en forespørsel om de kunne utforme et forslag til ny lovtekst samt en rapporteringsstandard. MDs forslag ble innarbeidet i loven og senere vedtatt i Stortinget uten politisk debatt.⁸ Fra 1. januar 1999 plikter alle selskaper i styrets beretning i henhold til Lov om årsregnskap m. v (Regnskapsloven) §3-3, fjerde ledd, 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.”

1.3 Forskjeller i krav om miljørapportering fra Regnskapsloven av 1977

I den nye loven er termen ”forurensing” erstattet med formuleringen ” ... en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø.” Dette skiftet er bevisst og understreker at også andre forhold enn det som dekkes av Forurensingslovens konsesjonspliktige utslippsregulering skal rapporteres. Slike forhold kan være miljøbelastninger vedrørende innsatsfaktorer og produkter, men det kan også knytte seg til forbruk av energi og papir samt miljøbelastning ved transport og tjenestereiser. Hva som menes med ”ikke ubetydelig” er imidlertid ikke klart. NHO legger til grunn at ”ikke ubetydelig” kan likestilles med ”betydelig” eller ”vesentlig” (NHO 2000). Dog er verken loven eller lovens forarbeider klare på dette punktet (Deloitte & Touche 2001:7).

Generelt vil det være få selskaper som kan hevde at de har en ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Opplysningsplikten omfatter forhold ved hele produktets og tjenestens livssyklus (Deloitte & Touche 2001:7). ”Føre var prinsippet” og ”krybbe til grav prinsippet” blir derfor viktige referanser ved at bedriften skal rapportere om forhold ved virksomheten som ” ... gir eller kan gi ... ” miljøvirkninger. Dessuten skal de rapportere om hvilke tiltak som planlegges iverksatt for å redusere virkningene. Pålegget om miljørapportering i den nye Regnskapsloven er omfattende og gjenspeiles i ”Foreløpig Norsk RegnskapsStandard for årsberetningen”⁹.

⁷ Alle høringsuttalelsene er gjengitt i Ot prp nr 42 (1997-98): kap 11.4.

⁸ For flere detaljer om prosessen forut for lovens vedtak i Stortinget, se Ruud (2002a)

⁹ Den foreløpige regnskapsstandard er tilgjengelig på <http://www.regnskapsstiftelsen.no/pdf/nrfsaarsb.pdf>. Se avsnitt 5.1.2 ”Hva skal det rapporteres om?” under for hvilke krav standarden setter.

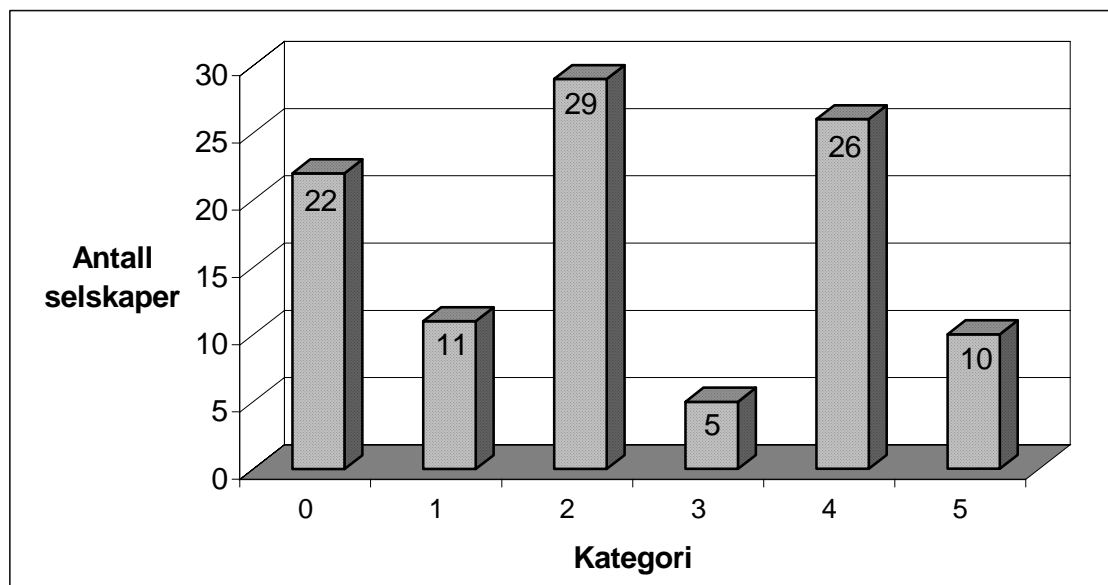
2. FØLGER NORSKE BEDRIFTER REGNSKAPSLOVENS NYE PÅLEGG?

Vår undersøkelse viser generelt en stor spennvidde i hvordan norske selskaper rapporterer på ytre miljø. Det er ingen klare sammenhenger for selskapene i hver enkelt bransje. Det er heller ikke klare sammenhenger mellom selskapets størrelse og kvaliteten på miljørapporteringen. Flertallet av industriselskapene i SFTs kontrollklasse 1 – altså de selskaper som er potensielt mest forurensende – er generelt gode til å rapportere, og noen av disse selskapene gjør en rapportering utover ”tradisjonelle” prosess-spesifikke utslipp. Disse selskapene kan imidlertid sies å være i en særstilling da de i henhold til Forurensingsloven¹⁰ og den spesifikke utslippstillatelse som er tildelt, skal rapportere til SFT. Derfor er det svært foruroligende at så mange som 10 av disse 25 selskapene – etter vår mening – bryter loven.

Som vist i figur 1 fordeler vårt utvalg seg ujevnt over de seks definerte kategoriene. Hele 22 selskaper er plassert i kategori 0; manglende rapportering. 11 selskaper kategoriseres som svært lite tilfredsstillende, men 29 selskaper klassifiseres som lite tilfredsstillende. Blant ”lovbryterne” har vi også inkludert en fjerde kategori vi har gitt navnet ”brukbart, men feil avsender”. Her finner vi fem selskaper som alle har utarbeidet omfattende miljørapporter, men styret i disse foretakene har ikke gitt noen henvisning til rapportene i sin årsberetning.

36 selskaper er klassifisert som lovlydige. Av disse har 26 foretak foretatt en tilfredsstillende rapportering, men 10 selskaper er valgt ut som eksempler til etterfølgelse. Vi vil understreke at disse 10 selskaper er valgt ut på en noe mer selektiv måte enn hva som har styrt klassifiseringen for øvrig. Strengt tatt reflekterer ikke denne topprangeringen utelukkende de beste selskaper i utvalget. Vi har også lagt vekt på å inkludere selskaper fra ulike sektorer og bransjer. Slikt sett er ”kategorien eksempler til etterfølgelse” å betrakte som en klassifisering av ulike bedrifter fra ulike bransjer som har foretatt den beste rapportering innen sin vare- og/eller tjenesteproduserende virksomhet.

¹⁰ Lov av 13. mars 1981 om vern mot forurensninger og om avfall (Forurensningsloven). Tilgjengelig på URL: <http://www.lovdatab.no/all/tl-19810313-006-0.html>



Figur 1: Antall selskaper fordelt på kategoriene (N=103)

2.1 "Lovbryterne" – all den tid de ikke etterkommer lovens pålegg

Kategoriene 0 til og med 3 er vurdert som "lovbrytere" all den tid foretakenes styrer ikke tilfredstiller lovens krav om miljørapportering.

2.1.1 Kategori 0: "Manglende rapportering" = 22 selskaper

De selskapene som er plassert i denne kategorien beskriver enten foretakets påvirkning på det ytre miljø i styrets beretning kun med en linje, der de (eksempelvis) melder at " ... foretaket ikke *forurens*er det ytre miljø", eller de nevner ikke miljøforhold i det hele tatt. Disse 22 selskapene kommer dårligst ut i vår evaluering. I sine årsrapporter for 2000 er det 3 av de 100 største selskapene i Norge etter omsetning som ikke nevner forurensing- eller påvirkning av ytre miljø i det hele tatt.

13 selskaper i kategorien rapporterer helt klart på ytre miljø i henhold til gammel regnskapslov i det de henviser med en linje til at foretaket ikke *forurens*er det ytre miljø. 12 av disse selskapene er servicebedrifter. To selskaper i kategorien er gitt utslippstillatelse av SFT i kontrollklasse 1. Disse hevder henholdsvis at de "ikke forurens"er eller at "Selskapet ikke har virksomhet med effekt på det ytre miljø i dag." Som formildende omstendighet kan det nevnes at disse to foreløpig ikke har startet opp produksjon. I følge ny regnskapslov skal man imidlertid også rapportere på sider ved virksomheten som *gir eller kan gi* miljøvirkninger, samt hvilke tiltak som planlegges iverksatt for å redusere miljøbelastningen. Et av selskapene er engasjert i planleggingen av gasskraftverk. Det burde ikke herske tvil om at et gasskraftverk i det minste *kan gi* miljøvirkninger.

To selskaper kan sies å ha fanget opp endringen i ordlyd i ny Regnskapslov ved at de i styrets beretning rapporterer at de ikke *påvirker* ytre miljø i vesentlig grad. Utover dette er påvirkningen av miljøet ikke kommentert. Det ene av disse selskapene er importør av et av Norges mest solgte bilmerker. Det er vanskelig å tenke seg at virksomheten til dette selskapet ikke *kan gi* miljøvirkninger. Det andre driver med omfattende distribusjon av varer til dagligvarehandelen og har dermed mer enn en "begrenset påvirkning på det ytre miljø",

slik de selv rapporterer. For disse to selskapene er det altså antakelig innholdet i loven og lovens intensjon som er misforstått. Ordlyden i ny regnskapslov er fanget opp, men de rapporterer etter gammel lov og praksis.

De tre siste selskapene i kategorien bruker forskjellige formuleringer, men unndrar seg alle å rapportere på miljøforhold. Et selskap hevder at det " ... driver innenfor rammen av gjeldende miljøforskrifter". Et annet at det har " ... no adverse effect" på det ytre miljø. Det siste av disse tre er et shippingsselskap og hevder at "The company makes continuous efforts in maintaining a highly motivated workforce in a safe environment". Det er vanskelig å vurdere om dette angår ytre og/eller indre miljø og det er uansett for knapt til å tilfredstille kravene i ny regnskapslov, spesielt for en virksomhet som skaper betydelige utslipp til luft av blant annet CO₂ og NO_x. Rapporteringen står således i sterk kontrast til rapporteringen til Wilh. Wilhelmsen, av oss fremhevet som "eksempel til etterfølgelse", som blant mye annet systematisk rapporterer om og tallfester utslipp av CO₂ og NO_x.

2.1.2 Kategori 1: "Svært lite tilfredsstillende" = 11 selskaper

I denne kategorien er de selskaper plassert som sier svært lite om selskapets påvirkning av ytre miljø, men som innrømmer at selskapets virksomhet faktisk har en slik effekt. Generelt sier disse 11 selskapene noe mer enn de selskaper som er klassifisert i dårligste kategori 0, men fortsatt mangler de rapportering på de fleste sider ved virksomheten. Selskapene i denne kategorien har vidt forskjellige virkeområder. Blant annet er to av dem engasjert på norsk sokkel. Disse to har riktignok ikke driftsansvar for egne felt, men er lisenspartnere, driver med utstrakt letevirksomhet og har til enhver tid oljelaster under transport. Likevel er det i svært liten grad rapportert om miljøpåvirkning fra disse forholdene.

Formuleringene i styrets beretning om forhold vedrørende det ytre miljø er svært varierende. Et eksempel er et selskap som blant annet er engasjert i import av næringsmidler og distribusjon av disse til varehandelen og næringsmiddelindustrien. I styrets beretning står det at "Konsernet driver en aktiv miljøpolitikk, og arbeider for å redusere forbruket av ikke fornybare ressurser. Konsernets virksomhet medfører ingen betydelig påvirkning av det ytre miljø." Selskapet unnlater imidlertid å rapportere på alt som har med transport, emballasje- og energibruk å gjøre. Konsernregnskapssjefen uttaler i en e-post vi mottok¹¹ at de "ikke er uenige" i kategoriseringen av selskapet. Videre fremholdes det i e-posten at selskapet arbeider bevisst på mange områder innen miljø og at dette arbeidet kommer til å bli viet større plass i årsberetningen for 2001, men så langt har selskapet et meget stort forbedringspotensiale.

Ett prosessindustrielskap i SFTs kontrollklasse 1 finnes også i denne kategorien og kan stå som et annet eksempel. Dette selskapet nevner nye utslippskrav fra SFT i sin årsberetning, samt at det er arbeidet med å installere "kontinuerlig overvåkingsutstyr av utslippene fra alle ovnshusene". Selskapet sier imidlertid ingenting om hva og hvor mye de faktisk slipper ut til luft og vann - slik loven krever, eller hvilke tiltak som er iverksatt for å forhindre dette.

¹¹ E-post til GRIP datert 8. mars 2002

2.1.3 Kategori 2: "Lite tilfredsstillende" = 29 selskaper

Den største kategorien i utvalget omfatter de 29 selskapene som er kategorisert med "lite tilfredsstillende". Dette fordi de sier for lite i henhold til loven, men likevel har rapportert på *noen* av de viktigste aspekter som er relevant for foretaket. Her finnes det tilsynelatende vilje og evne hos styret til å rapportere, men rapporteringen kan ikke sies å være utfyllende nok. Det er stort forbedringspotensiale, og håpet er at disse selskapene etter litt mer erfaring med miljørapportering, vil være i stand til å følge regnskapslovens pålegg.

Variasjonene i denne gruppen er imidlertid også store og vi finner her flere selskaper fra SFTs kontrollklasse 1, inkludert noen av de største industribedriftene i landet og flere selskaper engasjert på norsk sokkel. Svært mange av selskapene i denne kategorien har høyt forbruk av energi og betydelig transportvirksomhet, men opplysninger om dette er utelatt i styrets beretning. Få av selskapene inkludert er rene servicebedrifter.

Et representativt selskap for denne gruppen er engasjert i shipping og viser til at det arbeider aktivt for å unngå miljøskader. Det rapporteres at utslipp til luft og vann er målt og at det skal installeres permanente overvåkingssystemer på skipene. Målet er å redusere utslipp av blant annet CO₂ og NO_x. I motsetning til shippingselskapet vi inkluderte i kategori 0, er dette selskapet mer bevisst på hva som slippes ut til luft. Det vises også kort til utslipp til vann ved at et arbeid for å utfase tinnbaserte bunnstoffer er iverksatt. Opplysninger om hvor mye som faktisk slippes ut og hvilke reduksjonsmål som er satt, er imidlertid ikke nevnt. Selv om selskapet altså rapporterer på noen viktige aspekter, er forhold som energiforbruk og øvrige utslipp til vann og luft utelatt.

2.1.4 Kategori 3 "Brukbar, men feil avsender" = 5 selskaper

I kategorien "brukbar, men feil avsender" finner vi fem av selskapene i utvalget. Felles for disse er at de har nettopp brukbar eller meget bra miljørapportering, enten separat eller integrert i årsrapporten. Men de er fortsatt lovbrøtere fordi dette ikke er nevnt eller vist til i styrets beretning. Styret markerer ikke det ansvar som er definert i §3-3, fjerde ledd i Regnskapsloven.¹² Disse selskapene ser ut til å ha den informasjonen tilgjengelig som er nødvendig for å følge lovens pålegg, men da må styret faktisk stille seg bak miljørapporteringen ved å ta inn noen av de viktigste opplysningene fra miljørapporten i sin beretning og/eller spesifikt henvise til den separate miljørapporten.

Et godt eksempel på dette er et selskap innen bygg og anlegg, som i styrets beretning blant annet skriver at " ... miljøhensyn er en utfordring gjennom hele produktets livssyklus fra planlegging og prosjektering, via produksjon, forvaltning, drift og vedlikehold, til riving sortering og gjenvinning. [Selskapet] arbeider ut fra en miljøvisjon som tilsier at bedriften skal bidra til en bærekraftig utvikling ... " Selv om disse formuleringene tyder på at selskapet har fanget opp endringen i ny Regnskapslov, er ingenting spesifisert og konkrete opplysninger om selskapets faktiske miljøpåvirkning er utelatt i den trykte versjonen av årsrapporten. I internettversjonen av årsrapporten er det tatt inn et utfyllende kapittel om miljø. Her går selskapet systematisk til verks og det er lagt fokus på miljøledelse, avfall, energi og materialvalg. Tiltak er konkretisert, forbruk av energi, utslipp til luft og mengden resirkulert avfall er tallfestet og det ser i det hele tatt ut til at selskapet har et akseptabelt miljøarbeide

¹² Det kan ikke utelukkes at flere selskaper fra de lavere kategoriene i undersøkelsen produserer separate miljørapporter som vi ikke har fanget opp og dermed kunne vært plassert i denne kategorien. Vi har imidlertid ikke fått tilbakemeldinger som tyder på dette. Selskapene som faktisk er plassert i denne kategorien hadde sin separate miljørapportering relativt lett tilgjengelig.

gående for hele produktets livssyklus. Blant mye god tallfesting vises det til ENØK-tiltak som kan gi energibesparelser på inntil 15 prosent og at en ytterligere reduksjon på 15 prosent kan oppnås ved tiltak som krever investeringer. Styret har imidlertid ikke stilt seg bak disse opplysningene og lesere uten internetttilgang, samt de som henter styrets beretning fra Regnskapsregisteret ved Brønnøysundregistrene¹³, får ikke tilgang til de opplysningene loven krever.

Storebrand, et selskap innen finanssektoren, ser ut til å ha et svært godt og gjennomarbeidet forhold til sin påvirkning av det ytre miljø. Selskapets styre nevner en "10 point action plan" i sin beretning og viser til at det har " ... expanded its environmental focus into a broader commitment to Corporate Social Responsibility (CSR)", men videre at " ... [selskapet] does not pollute the external environment beyond the normal level for the activities in which the group is engaged." Denne siste formuleringen er helt sikkert korrekt, men fremstår som noe merkelig all den tid miljøavsnittene i en CSR-rapport for 2000-2002 er svært gode, og energiforbruk og avfallsmengder for hovedkontoret er tallfestet. Tallfestingen er riktignok med 1999-tall, men man får inntrykk av at dette måles hvert år. Videre fremheves blant annet fond for grønn investering og status for disse. Denne rapporten er altså *nevnt* i styrets beretning, men etter vårt skjønn kan ikke styret sies å stille seg eksplisitt bak den og den inneholder heller ikke spesifikke opplysninger for 2000, slik loven krever. Konsekvensen er at et selskap med vidtfavnende miljøvisjoner og et viktig miljøarbeid, likevel fremstår som lovbrøyer, til tross for at det arbeides aktivt med miljørapportering i organisasjonen.

2.2 "De lovlydige" – all den tid de etterkommer lovens pålegg

Kategoriene 4 og 5 inkluderer selskap der foretakenes styret, etter vårt skjønn, tilfredsstillende lovens krav til miljørapportering.

2.2.1 Kategori 4: "Tilfredsstillende" = 26 selskaper

Blant selskapene i kategori 4 er også variasjonene store når det gjelder omfanget av miljørapporteringen i styrets beretning. Likevel mener vi at disse kan sies å følge lovens krav da de rapporterer på det som er mest vesentlig for virksomheten. Åtte av de 26 selskapene i denne kategorien er tjenesteytende bedrifter, og man får et inntrykk av at de har et bevisst forhold til blant annet kildesortering. Dessuten gjøres det en solid innsats for å redusere blant annet transport- og tjenestereiser samt papirforbruk.

Et selskap innen forsikring og eiendomsforvaltning skriver at det er " ... en kontorbedrift og påvirker det ytre miljø i beskjeden grad. Det er likevel gjennomført tiltak som reduserer selskapets påvirkning av det ytre miljø." Blant annet er det etablert gjenvinningsystem for matavfall og resirkulering av papir. Tiltakene omfatter alle datterselskapene i konsernet. Det legges også vekt på at vedlikeholdsprogram for eiendommene gjennomføres med sikte på å skape så liten negativ innvirkning på det ytre miljø som mulig, og at konsernets kontorlokaler er oppvarmet av fjernvarme¹⁴.

¹³ Årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen er i henhold til Regnskapsloven §8-1 og §8-2 offentlige og samles i Regnskapsregisteret ved Brønnøysundregistrene. For mer informasjon se: <http://www.brreg.no/attester/regnskap.html>

¹⁴ Halvparten av all fjernvarme i Oslo kommer fra forbrenning av restavfall og reduserer forbrenning av fyringsolje med 350.000 tonn hvert år. Dette tilsvarer en reduksjon i CO₂-utslipp fra årsbruken av 35.000 biler i bytrafikken som hver kjører 10.000 km. (kilde: <http://www.viken.no/fjernvarme/anlegg/oslo.asp>)

Blant industriselskapene i denne kategorien gjøres det også en god og vellykket innsats for å rapportere i henhold til de nye kravene i regnskapslovens §3-3, fjerde ledd. Selv om mye av rapporteringen her er knyttet til tradisjonell forurensing fra produksjonsprosessen, er alle bedriftene opptatt av at virksomheten medfører en betydelig påvirkning av det ytre miljø. Et godt eksempel på et slikt selskap, og en sterk kandidat til kategori 5, "eksempler til etterfølgelse", gir en god oversikt i styrets beretning og henviser til en særdeles god og detaljert miljørapport på hele 44 sider. Blant mye annet er det et betydelig fokus på produktenes livssyklus med detaljert tallfesting. Det er vist til utslipp og belastninger ved transport. Tiltak er konkretisert og det er ikke lagt skjul på at enkelte anlegg har betydelig forbedringspotensiale. Det er etter vårt skjønn svært positivt at bedriftene innrømmer sine miljøutfordringer. Samtidig er det ikke, så vidt vi kan se, nevnt ett ord om miljøbelastninger fra for eksempel kontordrift eller tjenestereiser. Man kan selvsagt spørre seg om hva som er de viktigste opplysningene man trenger fra store prosessindustribedrifter. Utslippene fra tjenestereisene er antakelig forsvinnende små i forhold til selskapets totale utslipp, men de bør likevel spesifiseres. Det er i hvert fall det som er foreslått i den relevante regnskapsstandard.

2.2.2 Kategori 5: "Eksempler til etterfølgelse" = 10 selskaper

Ti selskaper er etter vår mening eksempler til etterfølgelse og fremstår som særdeles gode representanter for sin bransje. Som nevnt tidligere, gjenspeiler ikke denne topp-rangeringen de beste selskaper i utvalget. Vi har også lagt vekt på å inkludere selskaper fra ulike sektorer og bransjer. Slikt sett er kategorien "eksempler til etterfølgelse" å betrakte som en klassifisering av ulike bedrifter fra ulike bransjer som har foretatt den beste rapporteringen innen sin vare- og/eller tjenesteproduserende virksomhet.¹⁵

Følgende selskaper kan betraktes som eksempler til etterfølgelse for sin bransje:

- Braathens,
- COOP (Norges Kooperative Forening)
- Møllerguppen
- NOAH (Norsk Avfallshåndtering AS)
- NSB (Norges Statsbaner)
- Statoil
- Sør-Norge Aluminium AS
- Telenor
- Tine/Meierisamvirket
- Wilh. Wilhelmsen

Disse selskapene har spesifikt tallfestet miljøforhold i detalj, der også tiltak er konkretisert. I utgangspunktet har de ti selskapene som er rangert i denne kategorien vidt forskjellige virksomhetsområder. Felles for dem er at de har rapportert på en særdeles tilfredsstillende måte, også sammenliknet med andre representanter for sin bransje i undersøkelsens utvalg.

Ukritisk forbrenning av avfall er imidlertid noe omdiskutert da det kan hindre satsing på det mest bærekraftige alternativet: gjenbruk og resirkulering (Se f. eks: <http://www.naturvern.no/meny/avfa>).

¹⁵ Skillet mellom kategori 4 og 5 er noe svakere enn mellom de andre kategoriene. Det er flere selskaper fra kategori 4 som kunne vært kategorisert som eksempler til etterfølgelse. Når vi likevel har fremhevet disse ti, er det fordi de nettopp er eksempler til etterfølgelse for sine respektive bransjer.

For selskaper som i stor grad er tjenesteytende og ikke tradisjonelt forurensende, kan Telenor stå som et eksempel til etterfølgelse. Selskapet innrømmer i første linje i miljørapporten at det har stor påvirkning på det ytre miljø. Videre er miljøbelastningen tallfestet for en lang rekke indikatorer både totalt og for hver ansatt. Det er også lagt stor vekt på utslipp fra den omfattende bygningsmassen selskapet disponerer, samt fra transport og tjenestereiser. Miljørapporteringen i styrets beretning kan kanskje fremstå som noe knapp, men de momenter loven krever kommentert er etter vårt skjønn inkludert og tallfestet på en forbillidlig og konsis måte. I tillegg er altså det utarbeidet en svært god og omfattende miljørapport styret stiller seg bak og henviser til.

Braathens, NSB og Wilh. Wilhelmsen er tjenesteytende selskap i transportsektoren som scorer høyt i vår undersøkelse. De ser alle ut til å være svært opptatt av miljøforhold og presenterer på en god måte de mest relevante saksområdene for sine respektive virksomheter. Braathens er det selskapet som er mest detaljert i den miljørapport som styret henviser til. Selskapet er et av de desidert beste på miljørapportering i hele utvalget. Dog har også NSB og Wilh. Wilhelmsen meget gode gjennomganger i sine rapporter. NSB ønsker å bidra til en "bærekraftig transportutvikling". De har en veldig interessant og detaljert presentasjon av sitt miljøarbeid der de i likhet med Telenor også har et omfattende miljøregnskap. Wilh. Wilhelmsen er det eneste shippingselskapet i utvalget som overholder loven. Det legges stor vekt på utslipp til luft og vann fra selskapets flåte og etter vårt skjønn er de viktigste aspektene nevnt. Generelt kommenterer mange selskaper kun tradisjonell forurensing i styrets beretning. Det er derfor interessant at Wilh. Wilhelmsen også nevner og tallfester flere tiltak og målene med disse relativt inngående i styrets beretning og ikke bare i miljørapporten. Dette gir et forsterket inntrykk av at styret tar ansvar, og er således i tråd med intensjonen bak miljørapporteringskravet i den nye Regnskapsloven.

Statoil, Sør-Norge Aluminium (Søral) og NOAH (Norsk Avfallshåndtering AS) forurenser i utgangspunktet langt mer enn mange andre norske selskaper. De er også gitt utslipps-tillatelse i SFTs kontrollklasse 1 i henhold til Forurensingsloven. I sine årsberetninger er selskapene noe knappe, men i miljørapportene går de detaljert inn på utslipp til luft og sjø og det er i tillegg viet mye plass til avfallshåndtering og gjenvinning, transportbelastninger og ENØK i kontor- og produksjonslokalene. Selv om disse selskapene har fått høy rangering, og rapporterer meget bra på miljø generelt, hadde det vært ønskelig med en noe mer omfattende redegjørelse også i styrets beretning. Dette er imidlertid en vanskelig avveining for selskaper av denne størrelsen. En overordnet fremstilling av miljøforholdene er antakelig mest hensiktsmessig i styrets beretning. Detaljene er godt presentert i separate miljørapporter som det eksplisitt henvises til.

De tre siste selskapene som har fått topp rangering i vårt undersøkelse er COOP, Møllergruppen og Tine. Disse selskapene er ikke lette å sammenlikne, men har alle rapportert på en meget tilfredsstillende måte. De er foregangseksempler for andre i sine respektive bransjer. Felles for dem er at de har tatt tak i sine kjerneaktiviteter og har utarbeidet gode miljøregnskap og tiltaksplaner. Samtidig har de bevart overblikket over virksomheten og rapportert på flere sider ved kontordriften og energiforbruket.

Det er svært interessant å registrere at alle de ti selskapene som har scoret høyest i vårt utvalg er norske. Vi kan ikke ut fra datamaterialet gi noen forklaring på dette, men det tyder på at det har foregått en vesentlig bevisstgjøring i hvert fall blant noen av de selskapene som har hovedsete i Norge.

3. ”ALLE SEKTORER ER LIKE, MEN NOEN SEKTORER ER LIKERE ENN ANDRE ... ”

Målsettingen bak den nye Regnskapsloven var at offentligheten skulle ha tilgang til et fullstendig bilde av selskapets situasjon, ikke bare den finansielle, men også den miljømessige. Fokuset skulle utvides fra tradisjonell forurensing til et livssyklusperspektiv. Selskapene ble pålagt å rapportere 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.” Rapporteringsplikten ble lagt til styrets beretning. Dette medfører en bevisst plassering av ansvar hos selskapets øverste besluttede organ for at slike opplysninger offentliggjøres. Videre kan en slik ansvarsplassering føre til at miljøhensyn og -risiki i større grad kommer til syne i selskapenes sentrale beslutningsprosesser.

Vi har konkludert med at hele 2 av 3 norske selskaper ikke overholder den nye Regnskapslovens pålegg. Dette er det generelle inntrykket. Av forskjellige grunner kan det være interessant å se litt nærmere på enkelte sektorer. For det første er selskapene i SFTs kontrollklasse 1 av interesse. Disse er de mest utslippsintensive bedriftene i Norge og har i større grad enn de andre selskapene i utvalget erfaring med miljørapportering. Man burde derfor kunne forvente at disse var relativt gode til å rapportere. Servicesektoren står også i en særstilling. Denne har tidligere i svært begrenset grad vært nødt til å rapportere om sin påvirkning på miljøet, og har dermed stått overfor en større omstilling enn selskaper med egen produksjon. Dersom servicebedrifter foretar en akseptabel rapportering, kan det være et tegn på at den nye Regnskapsloven gir ønsket effekt. To undergrupper i servicesektoren, revisorene og finans, er også av stor interesse. Det kan forutsettes at revisorene har inngående kjennskap til lovverket og videre at de kan tenkes å inneha et betydelig påvirkningspotensiale overfor selskapene de reviderer. Finanssektoren står i stor grad for finansieringen av andre virksomheter og det er derfor interessant om de har et bevisst forhold til miljø i sin prosjektvurdering og rapporterer om dette, og sin egen påvirkning, i styrets beretning. Slik kan også disse fremstå som pådrivere for økt miljøbevissthet i næringslivet.

3.1 SFTs kontrollklasse 1 = 25 selskaper

Selskapene i SFTs kontrollklasse 1 er i en særstilling da de er de mest utslippsintensive bedriftene i Norge. Siden 1992 har de, i henhold til Forurensingsloven, blitt pålagt å levere årlige egenrapporter til SFT om blant annet utslipp til luft og vann, forbruk av energi og produksjonsmengde, mengde avfall og spesialavfall og status på utslippstillatelser og kontroller. I tillegg har SFT hjemmel til å komme på uanmeldte inspeksjoner og gjennomføre revisjoner og utrykninger. Opplysninger fra alle de nevnte forhold blir offentliggjort av SFT på en egen nettside¹⁶. Brudd på konsesjonene kan straffes med bøter og i siste instans med inndragelse av utslippstillatelse som i praksis betyr produksjonsstans.

¹⁶ Se URL: <http://www.sft.no/bmi/>

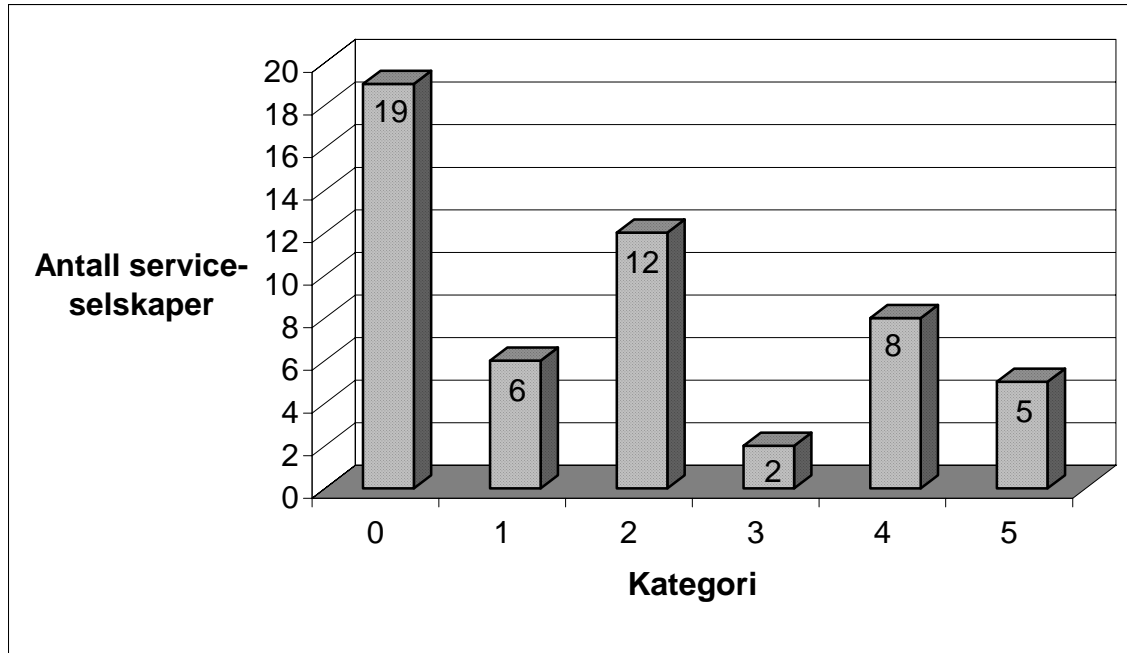
Hovedinntrykket er at en overvekt av selskapene i kontrollklasse 1 rapporterer innenfor lovens pålegg. 15 av totalt 25 selskaper er klassifisert på riktig side av loven. Dette er bedre enn for undersøkelsens utvalg samlet. Den store andelen har sannsynligvis sammenheng med at selskapene allerede har utarbeidet miljørapportering. Det viser seg også at de 15 selskapene som overholder loven generelt er flinke til å videreformidle informasjonen som allerede er sendt til SFT. Ett selskap gjør dette både i styrets beretning og i en separat miljørapport, mens de fleste andre utgir separate miljørapporter. Det er imidlertid overraskende at så mange som 10 selskaper i kontrollklasse 1 ikke følger Regnskapslovens pålegg. De fleste selskapene i denne klassen er både relativt store og de har bred erfaring med miljørapportering. De burde derfor i større grad enn mange av de andre selskapene i vårt utvalg ha fanget opp og etterfulgt det nye lovkravet.

Generelt kunne man for de fleste selskapenes vedkommende ønske at de var flinkere til å vurdere "ikke-tradisjonelle" forurensingskilder. Med andre ord gå noe utover det de er pålagt å rapportere av SFT, og i større grad følge opp intensjonen i ny regnskapslov ved å rapportere på det livssyklusperspektiv som Justisdepartementet la vekt på i høringsrunden (Ruud 2002a). Selskapene er flinke til å rapportere på direkte utslipp fra produksjonen, men sjelden for hele livssyklusen til produktet.

3.2 Servicesektoren = 52 selskaper¹⁷

For servicesektoren, her grovt definert som selskaper uten egen produksjon, medførte den nye Regnskapsloven store nye pålegg. Disse selskapene var i henhold til gammel regnskapslov i liten grad pålagt å rapportere om miljøforhold i styrets beretning, all den tid man tidligere bare skulle opplyse om forhold som *forurenset* det ytre miljø. Vårt datamateriale viser da også at overgangen ser ut til å ha vært tung for flertallet av selskapene i sektoren.

¹⁷ Disse 52 selskapene er alle hentet fra utvalget på 103 selskaper som er evaluert. 46 av dem er fra listen over de 100 største selskapene i Norge etter omsetning (Dagens Næringsliv 13. sept 2001), mens de resterende 6 er relativt store innen sine bransjer. For mer om dette se vedlegg om undersøkelsen.



Figur 2: Serviceselskaper fordelt på kategoriene. (N=52)

En koding av selskapene i vårt utvalg som "service", "produksjon" og "blandet" viste at hele 39 av 52 serviceselskaper bryter den nye Regnskapslovens pålegg om miljørapportering. 19 av disse er rangert i laveste kategori, "Manglende rapportering", mens fem selskaper er rangert som "Eksempler til etterfølgelse". Det er stort behov for nytenking omkring selskapenes miljøpåvirkning selv om det altså er mulig også for denne næringen å bidra med meget god miljørapportering. Det kan imidlertid se ut til at det for mange av serviceselskapene, spesielt de rent kompetansebaserte virksomhetene, forblir uklart hvordan og hvorvidt ny regnskapslov angår dem. Vi mottok en imøtekommende e-post fra finansdirektøren i en ledende norsk IT-bedrift¹⁸. Selskapet var blitt rangert relativt langt ned på listen. Interessant var det imidlertid at vedkommende ønsket innspill for rapportering i neste års rapport. Han listet opp en rekke forhold som ikke er nevnt i styrets beretning som faktisk kan ha miljøpåvirkning, blant annet "... transport av konsulenter til og fra arbeidssted og fokus på at underleverandører leverer og produserer 'energigivnlige' produkter uten forurensende komponenter." Videre skriver han at sistnevnte "... er i realiteten egenskaper ved produktene som ikke måles eller tillegges verdi i dag." På denne måten retter han fokus på livssyklusperspektivet innbakt i lovens intensjon. Behovet for betydelig bedre informasjon understrekes mot slutten av e-posten der det bemerkes at "Vi har litt problemer med å forstå at vårt selskap, som vi oppfatter at bidrar med lite forurensing (og dermed har et relativt lite potensiale for forbedring), skal få en dårlig score fordi vi dermed ikke fokuserer mye på området".¹⁹

At serviceselskapene finner det vanskelig å tolke loven går også frem av annen post mottatt i forbindelse med undersøkelsen. Et selskap skriver²⁰: "Generelt vil vi påstå at

¹⁸ E-post til GRIP datert 5. mars 2002.

¹⁹ Ibid

²⁰ Brev til GRIP datert 26. februar 2002

kravene i Regnskapsloven er relativt lite presise, og det er derfor ikke lett å vurdere hva som egentlig kreves av informasjon for å dekke lovens krav til miljøinformasjon. Vårt selskap driver kun omsetning av petroleumsprodukter og har således ingen egen produksjon". Vårt poeng som også er reflektert i loven, er det faktum at denne type virksomhet; forbrenning av petroleumsprodukter, medfører en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø som følge av klimagass- og NO_x-utslipp. Dette burde det derfor være naturlig å rapportere om. Samme selskap er imidlertid enig i at det har et forbedringspotensiale og vil " ... forsøke å utdype miljøinformasjonen ytterligere i samsvar med Regnskapslovens intensjoner" i årsberetningen for 2001.²¹

Det er også tydelig at noen selskaper ikke forstår at de kan påvirke det ytre miljø. En bedrift som ble kategorisert i den laveste kategorien "manglende rapportering", skriver:²² "Vi finner denne konklusjonen underlig tatt i betraktning av at vi er en kompetansebasert, tjenesteytende bedrift som ikke påvirker det ytre miljø. Dette står da også klart i styrets beretning, og dermed sier det seg selv at det heller ikke er noe å rapportere når det gjelder å beskrive negative virkninger og tiltak for å redusere disse." Selskapet kritiserer derfor vår undersøkelse og etterlyser en " ... kategori hvor en mer detaljert vurdering av miljøinformasjon var irrelevant". Dette understreker ytterligere at behovet for bedret informasjon om lovens hensikt overfor servicesektoren er påkrevet.

Det er ikke urimelig å anta at innvendinger som de vi viser til, kan være typiske for mange selskaper i servicesektoren. Hovedinntrykket fra kommentarene vi mottok viser likevel at det er vilje til mer omfattende miljørapportering. Dette derimot, er betinget av at kravene til hvordan selskapene kan og bør rapportere blir definert mye klarere.

3.3 Revisorene = 5 selskaper²³

Revisorene er i utgangspunktet den eneste instansen som leser gjennom og godkjenner styrets beretning før den offentliggjøres. Revisorene skal revidere en hel rekke forhold ved selskapets virksomhet, men i henhold til Revisorloven av 1999 plikter de ikke, med få unntak, å revidere opplysningene om miljøforhold. Vi kommer tilbake til dette forholdet under og nøyer oss her med å indikere at revisorene er den eneste eksterne instansen som kan ha innflytelse på styrets beretning. Derfor burde man også kunne forvente at de har god kjennskap til den nye Regnskapsloven. På denne bakgrunn er det derfor overraskende at disse virksomhetene selv er svært lite flinke til å rapportere. Vi har evaluert fem slike selskaper, hvorav fire har revisjon og regnskap som hovedbeskjeftigelse. Et av selskapene ga oss ikke en gang tilgang på årsrapporten, til tross for at det i Regnskapslovens § 8-1, første ledd²⁴ finnes en klar hjemmel for at slik informasjon skal utleveres på forespørsel. Selskapet ba oss kontakte Brønnøysundregisteret²⁵ og er av den grunn ikke evaluert. Etter vårt skjønn rapporterer ingen av de resterende fire selskapene innenfor lovens krav. For

²¹ ibid

²² Brev til GRIP datert 28. februar 2002

²³ Ett av disse selskapene er hentet fra listen over de hundre største norske selskapene etter omsetning. Selskapene er valgt ut fordi de er blant de største revisjonsselskapene i Norge og fordi de alle verifiserer andre selskapers miljørapporter.

²⁴ Regnskapsloven § 8-1, første ledd: "Årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen er offentlige. Enhver har rett til å gjøre seg kjent med innholdet av dokumentene hos den regnskapspliktige eller hos Regnskapsregisteret."

²⁵ E-post til ProSus ved Olav Mosvold Larsen 31. januar 2002.

eksempel hevder et selskap²⁶ i sin egen årsberetning at selskapet " ... ikke forurensar det ytre miljø".

Det er interessant at selskapene som skulle være eksperter på området, og som gir andre råd, ikke selv rapporterer på en tilfredsstillende måte. Disse selskapene har åpenbart bred kunnskap om kravene i ny Regnskapslov og man burde kunne forvente at i hvert fall disse selskapene hadde overholdt loven, all den tid de blant annet arbeider med å verifisere andre selskapers miljørapporter.

Det er ikke vanskelig å tenke seg en aktiv rolle for revisorene i arbeidet med å gjøre kravene i ny Regnskapslov bedre kjent for norske selskaper. Her er det selvsagt viktig å påpeke at revisorene ikke kan forventes å ha den sakskunnskap som skal til for å revidere miljøopplysningenes innhold, men man burde kanskje som et minimum kunne kreve at de gjorde sine kunder oppmerksom på at miljørapportering faktisk er en del av lovens krav. At totalt 22 selskaper i vårt utvalg er kategorisert med "Manglende rapportering" indikerer nettopp at kunnskapen om den nye Regnskapsloven er for dårlig og at det er et behov for bedre informasjon. Revisorene kan spille en viktig rolle som drahjelp her, på tross av at de altså er overraskende dårlige til å rapportere om sin egen påvirkning på det ytre miljø.

3.4 Finanssektoren = 12 selskaper

Finanssektoren kan i utgangspunktet være pådrivere for økt miljøbevissthet i næringslivet ved blant annet å sette krav til miljøforhold i sin kreditt- og prosjektvurdering. Tre selskaper i vår undersøkelse rapporterer at de gjør nettopp dette, men bare ett gjør det direkte i styrets beretning. Av de 12 finansinstitusjonene og bankene vi har evaluert er det imidlertid bare to som etter vårt skjønn overholder loven. Storebrand har utarbeidet en meget bra separat miljørapport, men det er ikke henvist til den i styrets beretning. Ingen av selskapene i finanssektoren er kategorisert som "eksempler til etterfølgelse" og samlet er hele 2/3 av selskapene i denne sektoren plassert i den laveste kategorien "manglende rapportering".

De to selskapene som overholder loven på en tilfredsstillende måte er etter vårt skjønn Kommunal Landspensjonskasse (KLP) og DnB Holding. Disse to tallfester riktignok ikke sin påvirkning, men nevner de aspekter som kan regnes som viktige for virksomheter i sektoren. I motsetning til DnB, nevner ikke KLP retningslinjer for miljømessige forhold i kredittvurderingsprosessen. Et tredje selskap nevner i sin årsberetning at de har innført en miljøplakat som alle ansatte skal følge. På denne miljøplakaten, som ikke er trykt i årsrapporten, men som finnes på selskapets internettside, understrekes det at miljøhensyn skal være en del av prosjektvurderingen. Imidlertid hevder selskapet i styrets beretning at det ikke har noen negativ effekt på det ytre miljø. Derfor blir dette selskapet kategorisert blant lovbrøterne.

Den finansinstitusjonen som til tross for å bli klassifisert som lovbrøter, likevel går lengst i sin rapportering er altså Storebrand. Selv om selskapet ikke overholder ny norsk regnskapslov viser deres CSR-rapport (Corporate Social Responsibility) for 2000-2002 at det gjøres et stort og banebrytende arbeid for redusert påvirkning av det ytre miljø. Tre aspekter i Storebrands rapport fremstår som de mest relevante i denne sammenhengen. For det første dreier dette seg om miljømessige og sosiale kriterier for investeringer. Selskapet har i løpet av 2000 utarbeidet et sett av minimumskriterier investeringsobjektene må tilfredsstille.

²⁶ Dette selskapet har blant annet gitt ut gode publikasjoner om hvordan miljørapporteringen etter den nye Regnskapsloven bør gjennomføres.

Selskaper som ikke tilfredsstill disse kriteriene blir ekskludert fra alle Storebrands investerings-portefolio. Videre er det opprettet flere fond der kundene kan investere i blant annet "grønne selskap". Selskap i de "grønne fondene" blir vurdert ut fra åtte indikatorer²⁷ for øko-effektivitet²⁸. Bare de selskapene som scorer høyt inkluderes i fondene. De to siste aspektene, som også kan tjene til eksempel for selskaper generelt i servicesektoren, er miljøstyring i forhold til bygningsmassen selskapet disponerer og konkrete miljømål for virksomhetens forbruk av innsatsfaktorer. Når det gjelder bygningsmassen er det blant annet iverksatt et arbeid der alle bygninger skal "miljøklassifiseres". Videre skal alle kjølemøbler med ozonskadelige gasser utfases, det skal legges til rette for kildesortering og energiforbruket skal reduseres med ti prosent. Når det gjelder innsatsfaktorer har et mål om reduksjon av papirbruk ved bruk av e-post ikke ført frem. Imidlertid er 99 prosent av papiret som nå konsumeres "Svanemerket"²⁹.

KLP, DnB og Storebrand fremstår altså i klar kontrast til de resterende ni finansinstitusjonene i utvalget som alle rapporterer med bare en linje. Eksemplene over viser imidlertid at det er overkommelig for finansinstitusjonene som tjenesteytende sektor for øvrig å gjennomføre en god miljørapportering som tilfredsstill de nye lovkravene spesifisert i Regnskapslovens §3-3, fjerde ledd.

²⁷ 1) Global warming; 2) Ozone depletion; 3) Material efficiency; 4) Toxic releases; 5) Energy intensity; 6) Water use; 7) Product characteristics; 8) Quality of environmental management. (Kilde: Storebrands CSR rapport for 1998-2000).

²⁸ For mer om næringslivet og øko-effektivitet se f.eks. URL:

<http://www.wbcsd.ch/newscenter/reports/2000/EEcreating.pdf>

²⁹ Mer informasjon om blant annet Svanemerket papir på URL: <http://www.ecolabel.no/>

4. OPPSUMMERING AV MILJØRAPPORTERINGS PRAKSIS

Undersøkelsen viser at 65 prosent av selskapene i årsregnskapene for 2000 ikke følger lovens krav. Dette er overraskende mange og spennvidden i selskapenes miljørapporteringspraksis er stor. 21 prosent av selskapene er kategorisert med "manglende rapportering", hvilket vil si at de enten rapporterer om sin virksomhets påvirkning på det ytre miljø med én linje eller de rapporterer ikke i det hele tatt. Av de 35 prosent av selskapene som vi mener overholder Regnskapslovens krav til miljørapportering, er bare 10 selskap fremhevet som eksempler til etterfølgelse. Blant disse er det fem serviceselskaper som tidligere ikke hadde rapporteringsplikt.

10 av 25 av de mest forurensende selskapene i Norge med utslippskonsesjon i SFTs kontrollklasse 1 har såpass svak miljørapportering at de rangeres som lovbrytere. Ingen av revisjons- og regnskapselskapene, som burde ha førstehåndskjennskap til Regnskapsloven, overholder den og finansnæringen er også gjennomgående svak på miljørapportering. Selv om 5 av 52 serviceselskaper kategoriseres som "eksempler til etterfølgelse" er 19 kategorisert i kategori 0 "Manglende rapportering", og til sammen 75 prosent av serviceselskapene er klassifisert som lovbrytere. Dette er flere enn i utvalget sett under ett og kan være en indikasjon på at den nye Regnskapsloven ikke fungerer etter intensjonen. På den annen side sier 33 av de 52 serviceselskapene (63%) noe *mer* enn at de *ikke forurens*, hvilket kan være en indikasjon på at en endring i praksis er på gang hos serviceselskapene. Tilbakemeldingene vi har fått kan også tyde på dette.

Når om lag 2/3 av utvalget blir klassifisert som lovbrytere, er det likevel tydelig at loven ikke fungerer etter intensjonen. Det er ikke urimelig å anta at det strata som er evaluert i undersøkelsen, med god tilgang på økonomiske- og organisasjonsmessige ressurser, i større grad enn mange andre selskap burde kunne forventes å følge opp ny Regnskapslov. Når dette viser seg ikke å være tilfelle, er det et interessant og åpent spørsmål om hvordan miljørapporteringspraksis er blant de mange mindre selskaper som ikke har like god tilgang på ressurser. Sannsynligheten for at disse har fanget opp de nye kravene til miljørapportering kan antas å være mindre enn for selskapene i vårt utvalg, men dette har vi ikke noe grunnlag for å kunne konkludere. Derfor er det behov for nye studier, spesielt når loven nå skal evalueres.

5. HVORDAN KAN MILJØRAPPORTERINGSPRAKSISEN STYRKES – NOEN INNSPILL TIL DEN PÅGÅENDE EVALUERINGEN AV REGNSKAPSLOVEN

Selv om vi finner antydninger til at miljørapporteringspraksis i norske bedrifter kan være i endring, er det ikke urimelig å konkludere med at loven i hovedsak ikke fungerer etter intensjonen. Høsten 2002 skal Finansdepartementet initiere en evaluering av den nye Regnskapsloven. Under forutsetning av at det fortsatt er ønskelig å opprettholde kravene til miljørapportering i loven, noe vi under argumenterer for viktigheten av, kan det være på sin plass å antyde to forhold som kan ha betydning for at praksis hos selskapene i større grad skal samsvare med lovens intensjon. For det første viser vår undersøkelse at kjennskapen til de nye kravene hos de fleste selskapene i utvalget er begrenset eller ikke fullt ut forstått. Bedre informasjon og eventuelt en egen regnskapsstandard for tjenesteytende selskaper, kan være en vei å gå. For det andre er det et åpenbart misforhold mellom intensjonen i Regnskapsloven og Revisorloven. Dette kan føre til misforståelser. En revurdering av revisors rolle, også når det gjelder miljørapportering, kan tjene til bedret miljørapporteringspraksis. Revisorene kan være en viktig drahjelp i et slikt henseende. Disse to poengene utelukker ikke hverandre og en kombinasjon vil etter all sannsynlighet føre til bedret miljørapporteringspraksis i norske bedrifter.

5.1 Bedre informasjon og retningslinjer?

Tilbakemeldingene fra noen av de tjenesteytende selskapene som er gjengitt over spesielt, og den store andelen av selskaper klassifisert som "lovbrytere" generelt, kan tyde på at selv de største selskapene i Norge ikke har tilstrekkelig kjennskap til – og kunnskap om – hvor og hvordan miljørapportering bør gjennomføres. Videre er loven og forarbeidene til loven lite spesifikke og det er betydelig grad av uklarhet om hva som skal rapporteres.

5.1.1 Hvor skal det rapporteres?

Regnskapsloven er klar på at miljørapporteringen skal gis i styrets beretning. Dette plasserer det juridiske ansvaret for publiserte miljøopplysninger hos styret. Samtidig skal det bidra til å bringe miljøforhold inn i selskapenes sentrale beslutningsprosesser (Ot prp nr 42 1997-98: kap 11.5). At rapporteringen gis i styrets beretning, er også viktig for offentlighetens krav på miljøopplysninger. Årsberetningen, årsregnskapet og revisjonsberetningen er i følge Regnskapsloven offentlige³⁰ og skal sendes til Regnskapsregisteret i Brønnøysund senest seks måneder etter regnskapsårets slutt³¹. Eventuelle separate miljørapporter vil således ikke bli gjort tilgjengelig for allmennheten gjennom Regnskapsregisteret³².

³⁰ Jf. Regnskapsloven §8-1 og §8-2

³¹ Jf. Regnskapsloven §3-1, første ledd andre punktum

³² Dette gjelder med unntak for EMAS-sertifiserte selskaper der en del av sertifiseringen forutsetter at det sendes inn miljørapporter jevnlig til et eget register ved Brønnøysund. Imidlertid viser en undersøkelse gjennomført av KPMG for regnskapsåret 2000 (KPMG 2002: 9) at bare 6 blant de 100 største norske selskapene etter omsetning var EMAS-sertifisert.

Det er imidlertid ikke rimelig å forvente at store selskaper skal gjøre rede for miljøpåvirkning for alle sine enheter i styrets beretning, da dette vil ta stor andel av styrets relativt begrensede beretning for foretakets totale virksomhet. NRS (1999) viser til at: "Detaljeringsgraden av miljøinformasjon i årsberetningen bør innenfor lovens minimumskrav (...) kunne sees i sammenheng med informasjon som gis i miljørapportene". NHO (2000) mener at: "Man må kunne tillate at det utvises en viss grad av skjønn med hensyn til detaljeringsgrad, slik at miljøopplysningene ikke utgjør en uforholdsmessig stor andel av årsberetningen og at utfyllende opplysninger tas med andre steder i årsrapporten, eventuelt i en separat miljø-/HMS-rapport." I Deloitte & Touche (2001:7) sin anbefaling bemerkes det imidlertid at: "Slik lovens krav er utformet vil ikke en egen miljørapport frita [det enkelte selskap] fra å gi de lovbestemte miljøopplysningene i årsberetningen." Dersom det velges en løsning der det gis en overordnet fremstilling i årsrapporten og det for øvrig henvises til en separat miljørapport ... forutsettes det at informasjonen som ikke presenteres i årsberetningen avgis av styret og gjøres tilgjengelig samtidig med årsrapporten."

At fem selskaper i vårt utvalg har tilfredsstillende miljørapportering, men ikke viser til den i styrets beretning (kategori 3: brukbart, men feil avsender) understreker poenget om at bedre informasjon om hvor det skal rapporteres er nødvendig. For de selskaper som utgir separat miljørapport kan vi heller ikke se at styret i noen av de evaluerte selskapene selv undertegner denne. Generelt ser det ut til at det er administrerende direktør, HMS-sjef eller andre i ledelsen som underskriver miljørapporten. Dagens praksis hos norske selskaper kan på denne måten sies å undergrave lovens intensjon om allmennhetens rett til miljøopplysninger. Hvem som skal stå som avsender for eventuell separat miljørapport er ikke behandlet i loven. I følge loven er det dog styrets ansvar å rapportere på miljø. Det hadde vært en naturlig forlengelse at styret også stilte seg eksplisitt bak en eventuell separat miljørapport ved å undertegne den, slik også Deloitte & Touche (2001) anbefaler.

5.1.2 Hva skal det rapporteres om?

Deloitte & Touche (2001) viser i sin publikasjon "Miljørapportering" til Forurensningslovens §8 som tillater vanlig forurensing fra blant annet boliger, fritidshus og kontorer.³³ De skriver at "Forurensing som omfattes av denne bestemmelsen vil som regel representere en ubetydelig påvirkning av det ytre miljø, og omfattes dermed ikke av opplysningsplikten." Dette kan oppfattes som at forhold ved kontordriften ikke skal rapporteres. Deloitte & Touche gjør imidlertid oppmerksom på at selskaper innen bransjer som tradisjonelt ikke har blitt oppfattet som forurensende, har relevante miljøforhold og miljøvirkninger som det nå skal gis informasjon om. De fremhever transport, varehandel og energivirksomhet.

I Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) sin foreløpige standard for årsberetning fremgår det at generelt vil følgende forhold være sentrale med hensyn til påvirkning av det ytre miljø (NRS 1999: Kap 2.7):

1. type og mengde energi og råvarer som forbrukes
2. type og mengde forurensning som slippes ut, herunder støv, støv og vibrasjoner
3. type og mengde avfall som genereres eller besittes, for eksempel nedgravde masser, åpne og lukkede deponier, avsetninger i vassdrag eller sjø, osv.

³³ Lov av 13. mars 1981 nr 6 om vern mot forurensninger og om avfall (Forurensningsloven). Tilgjengelig på: <http://www.lovdata.no/all/nl-19810313-006.html>

4. aktivitetens ulykkesrisiko
5. miljøbelastning knyttet til transport

For selskaper 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.

Denne foreløpige standarden er nå ute på høring³⁴ og er *identisk* med Miljøvern-departementets anbefaling til standard utarbeidet på forespørsel fra Finansdepartementet da lovteksten ble utformet (Ruud 2002a). Den finnes også i lovens forarbeider (Ot.prp. nr 42 (1997-98); NOU 2 2001: Kap 9.2.1.1). NRS henviser for øvrig til Forurensingslovens § 8, slik Deloitte & Touche (2001) gjør, men klargjør ikke om dette omfatter for eksempel energiforbruk fra kontordriften. Forurensingslovens § 8 første ledd tillater såkalt vanlig *forurensing* fra "boliger, fritidshus, kontorer, forretnings- eller forsamlingslokaler, skoler, hoteller og lagerbygg o.l.". Forurensing er imidlertid omfattet av et eget punkt i den foreløpige regnskapsstandard. Henvisningen til Forurensingsloven impliserer dermed ikke at selskaper som ikke forurenser etter lovens bokstav heller ikke trenger å foreta miljørapportering. Det presiseres dog at transportvirksomhet kan gi utslipp av gasser som bidrar til lokale luftforurensingsproblemer, forsurening eller klimaendringer og medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Det er imidlertid ikke presisert om dette bare gjelder transport av produkter eller også tjenestereiser.

I utredningen "Retten til miljøopplysninger" (NOU 2 2001: Kap 9.2.4) finner utvalget at gjeldende rettstilstand, blant annet gjennom Regnskapslovens krav, gir en " ... ganske omfattende plikt til å ha kunnskap om egen virksomhets betydning for miljøet." Utvalget går ikke spesielt inn på en vurdering av Regnskapsloven, men drøfter på generelt grunnlag hva offentligheten har krav på av miljøinformasjon satt opp mot dagens praksis. En konkret avklaring finnes således ikke, men det gis antydninger til hva som kan omfattes av Regnskapslovens §3-3, fjerde ledd. Det vises blant annet til at begrepet "ikke ubetydelig påvirkning" kan sidestilles med begrepet "vesentlig betydning". Etter utvalgets oppfatning bør det omfatte både " ... forurensing, avfall, energi, arealbruk, transport og støy ... " og dermed være gjenstand for rapportering. Utvalget går imidlertid ikke inn på hva slags transport og hva slags type avfall som omfattes og sier heller ikke noe konkret om hvilke forhold ved kontordriften som omfattes. Det pekes imidlertid " ... ærlig på at energibruk er en sentral del av miljøkonsekvensene av en virksomhet og derfor at ... virksomhetens energiforbruk, fordelt på ulike energibærere, må omfattes av de opplysningene man har rett til å kreve ... "(ibid).

I en anbefaling fra EU-kommisjonen oppfordres medlemslandene (også EØS-landene) til å fremme tiltak for integrere miljødata både i bedrifters årsrapporter, i finansielle balanser samt i regnskapsnotene (EU-kommisjonen 2001). Kommisjonen understreker betydningen av at brukere av finansielle rapporter også bør få større innsikt i selskapets holdning til miljø.

³⁴I følge telefonsamtale med Britt Jorunn Hove i NRS 25. april 2002 står ikke utarbeidelse av en endelig miljørapporteringsstandard på NRS sin arbeidsplan for vårhalvåret 2002. Generelt følges internasjonale regnskapsstandarder i Norge. En miljøstandard for årsrapporten er særnorsk og har ikke høy prioritet.

Det gjøres blant annet en eksplisitt referanse til energispørsmål og fossilt brensel. Videre vektlegges det at miljørapporteringen bør integreres, eller i hvert fall koordineres, med finansiell rapportering for å fremme konsistent, sammenhengende og sammenkoblet selskapsinformasjon.

EU-kommisjonen mener at årsrapporten bør inneholde informasjon vedrørende miljøpolicy og tiltak – inkludert miljøsertifisering, miljøforbedringer over tid, tiltak spesifisert og implementert, konkret adferd på enkelte områder så som bl.a. energibruk. Dette bør for øvrig rapporteres både i absolutte og monetære former – slik at kan man få vite faktiske totale utslipp og hva de betyr i forhold til virksomheten for øvrig. EU-kommisjonen mener også at bedrifter bør informere hvorvidt miljørapporteringen har blitt verifisert av en tredje part. Anbefalingen er ikke ulik den norske lovteksten med tilhørende regnskapsstandard og holdningen fra EU-kommisjonen er helt klar: Miljørapportering bør i større grad koordineres og helst integreres med finansiell rapportering.

Det er imidlertid neppe hensiktsmessig at Regnskapslovens konkrete pålegg om miljørapportering blir for stringent eller spesifikk, men det er likevel tydelig at det for selskapene kan være vanskelig å vurdere hva slags opplysninger de faktisk plikter å gi. Vår undersøkelse viser at det er betydelig variasjon i hvordan selskapene rapporterer i styrets beretning. Tilbakemeldingene vi har fått viser at det er behov for en avklaring av sentrale punkter i lovteksten. Bedre og mer enhetlig informasjon til selskapene synes helt nødvendig. En mer spesifikk RegnskapsStandard eller en spesifisering av loven kan være nødvendige virkemiddel, men dette kan bli utilstrekkelig dersom ikke revisorene i større grad må forholde seg til styrets miljørapportering.

5.2 Forholdet mellom Regnskapsloven og Revisorloven

Regnskapsloven krever at årsberetningen skal revideres av en autorisert revisor i samsvar med Revisorloven. Ny revisorlov ble vedtatt i 1999³⁵, etter at den nye Regnskapsloven ble vedtatt. I henhold til Revisorlovens §5-1, om revisjonens innhold, skal revisor vurdere opplysninger i årsberetningen om blant annet ” ... årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift, og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap ... ”. Det står imidlertid ikke noe om at revisor skal vurdere spørsmål som angår selve miljørapporteringen i styrets beretning. Det bør også bemerkes at revisor ikke er pålagt å revidere separate miljørapporter, selv om dette i dag forgår på frivillig basis fra selskapenes side. Selskapene er heller ikke pålagt å sende de separate miljørapportene til Regnskapsregisteret. I dag er det altså ingen instanser som vurderer innholdet i årsberetningen som omhandler miljø, foruten styret selv.

Det er imidlertid mulig å tenke seg to unntak der revisjonen også bør vurdere miljøforhold. For det første gjelder dette hvis slike forhold kan ha betydning for forutsetningen om videre drift³⁶. Dette kan gjelde forhold styret og revisor vet om som for eksempel kan gi erstatningskrav eller bøter. For det andre kan såkalte latente forpliktelser, i henhold til en anbefaling for god revisjonsskikk, gi grunnlag for at miljøforhold skal godkjennes av revisor (Deloitte & Touche 2001). Latente forpliktelser er da definert som ” ... en eksisterende avtale eller situasjon som innebærer risiko for at kostnader eller tap kan oppstå, men der det endelige omfang først vil bli kjent på et senere tidspunkt”. Hva som faktisk er en latent

³⁵ Lov av 15. jan. 1999 nr 2 om revisjon og revisorer (Revisorloven). Tilgjengelig på: <http://www.lovdato.no/all/nl-19990115-002.html>

³⁶ Regnskapsloven §4-5.

forpliktelse for det enkelte foretak er det imidlertid selskapet og revisor som avgjør. Både forutsetningen om videre drift og de latente forpliktelsene, kan altså omhandle miljøforhold. Selv for de potensielt mest forurensende selskapene vil dette imidlertid bare gjelde unntaksvis, og revisorloven gir ingen garanti for styrket miljørapportering.

Misforholdet mellom Regnskapslovens pålegg om miljørapportering og Revisorloven er således åpenbar. Dette forholdet kommer klart frem i en e-post vi mottok under arbeidet med ferdigstilling av undersøkelsen. Avsenderen skriver unnskyldende ” ... revisor har ikke hatt noen bemerkning til måten [miljørapporteringen] er løst på.”³⁷ I Regnskapslovens forarbeider er manglende krav til revisjon av miljøopplysninger begrunnet med at det ikke er behov for å revidere disse, og at det er tale om opplysninger som revisor ikke har tilstrekkelig fagkunnskap til å uttale seg om og som ikke faller naturlig inn under en revisors arbeidsområde (NOU 2 2001: Kap 9.2.1.1). Når vi i tillegg finner at tre av de evaluerte selskapene ikke engang nevner miljøforhold i styrets beretning, og at så mange som 22 selskaper er kategorisert med ”manglende rapportering”, antyder dette betydningen av den rollen revisorene kan spille ved i det minste å påpeke at miljørapportering er utelatt.

³⁷ E-post til GRIP datert 4. mars 2002.

6. HVORFOR BØR MILJØRAPPORTERING STYRKES I STYRETS ÅRSBERETNING?

Undersøkelsen viser at det er stor spennvidde i hvordan selskapene gir miljøinformasjon. Hele 65 prosent av selskapene overholder ikke den nye Regnskapslovens §3-3, fjerde ledd. Over 21 prosent er kategorisert med "manglende rapportering", hvilket vil si at de rapporterer med bare en linje eller ikke i det hele tatt. Vi har fremhevet 10 selskaper som eksempler til etterfølgelse. Disse viser hvordan selskaper fra alle sektorer, i langt større grad enn de gjør nå, kan forbedre sin miljørapportering. Hvorfor bør flere selskaper styrke sin miljørapportering som del av styrets åreberetning?

Innholdet i Regnskapslovens §3-3, fjerde ledd er klart; alle kommersielle selskaper som er underlagt Regnskapsloven plikter i styrets beretning 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."* Rapporteringsplikten er lagt til styrets beretning og dermed har man klart plassert ansvaret for miljørapporteringen hos bedriftens øverste besluttsende organ samt at miljøinformasjonen blir gjort tilgjengelig for allmennheten gjennom Brønnøysundregistrene. Dersom flere selskaper styrker miljørapporteringspraksisen, er det å forvente at flere selskaper mer seriøst inkluderer miljøvern som et sentralt anliggende i selskapets forretningsstrategi og produktutvikling.

Svakheten med lovpålegget i dag er at det ikke er fulgt opp i Revisorloven. Det blir derfor et selskapsinternt ansvar, selv om selskapene kan ilegges straff for lovovertrødelse³⁸. Det sier seg selv at dette ikke følges opp. Historisk ble styrket miljøvern påtvunget bedrifter med hjemmel i Forurensningsloven, men på 1990-tallet skjedde det en strategisk reorientering hos mange norske foretak (Ruud 2002b). Miljøvern ble ikke lenger utelukkende vurdert som en kostnad. Mange foretak så da at det var økonomi og markedsmuligheter i styrket miljøvern og/eller miljøstrategi. Mange selskaper endret adferd fra å være reaktive mottakere av miljøreguleringer til å bli proaktive utviklere av nye, mer miljøvennlige forretningsstrategier. De selskaper som i denne evalueringen har blitt kategorisert som "tilfredsstillende", og spesielt de vi vurderer som "eksempler til etterfølgelse", har forstått hvilke muligheter rent kommersielt som ligger i aktivt miljøvern.

Dersom flere norske foretak kan styrke sin miljørapportering i styrets årsberetning, vil det derfor være gode muligheter for at flere bedrifter kan utvikle mer miljøvennlige og konkurransedyktige prosess- og produktteknologier. Mange selskaper klarer dette uten lovpålegg, og Miljørapporteringsprisen viser at mange bedrifter har et aktivt forhold til disse spørsmål.³⁹ Imidlertid er det fortsatt slik at de fleste norske foretak ikke ser disse mulighetene – akkurat som det var svært mange bedrifter på 1970 – 80-tallet som så de kommersielle muligheter som lå i styrket forurensningskontroll. Slik sett kan miljørapporteringskravet definert i Regnskapslovens §3-3, fjerde ledd og spesifisert i den Foreløpige regnskapsstandard, være et nødvendig virkemiddel for å styrke miljøfokus i norsk næringsliv. Da vil også

³⁸ § 8-5 i R-loven. Poenget understrekes i brev fra FIN til NRS og NHO datert 26. april 2000 (FIN 2000)

³⁹ Om Prisen for beste Miljørapportering: <http://www.grip.no/Miljorapportering/Pris/prisen.htm>

miljøfokus knyttes sterkere til den løpende forretningsutvikling. Sterkere integrering av miljø og økonomi i næringslivet generelt og styrerommene spesielt, er helt nødvendig for å fremme en mer miljøvennlig næringsutvikling – et viktig bidrag for å styrke arbeidet med bærekraftig utvikling.

LITTERATUR

- Deloitte & Touche (2001): *Miljørapportering*. Oslo: Deloitte & Touche. Temahefte. (tilgjengelig i pdf-format på URL: http://www.deloitte.no/pdf/temahefte1_2001.pdf)
- 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* 13.6.2001; L 156/33. Tilgjengelig pr 110902 på URL: http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2001/l_156/l_15620010613en00330042.pdf
- FIN (2000): "Miljørapportering i årsberetningen" Brev av 26. april 2000 til NHO og NRS fra Finansdepartementet. Finansdepartementets referanse: 00/355 FM EDK
- KPMG (2002): "KPMG's internasjonale undersøkelse om bærekraftighetsrapportering 2002. Norske resultater". Oslo: KPMG, Gruppe for Bærekraftige Verdier. (Også tilgjengelig pr 110902 på URL: <http://www.kpmg.no/apps/core.kpmg/download.jsp?id=200264&d=t>)
- NHO (2000): "Regnskapslovens krav til miljøinformasjon, NHOs anbefalinger". Tilgjengelig på URL: <http://www.nho.no/hovedweb/hovedweb.nsf/lupDocWeb/7687CAEE8E3F57BAC1256AB8002EAC64?opendocument> Lastet ned 29 jan 2002)
- 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, Statens trykning. (Også tilgjengelig på URL: <http://www.odin.dep.no/md/norsk/publ/utredninger/nou/022001-020004/index-dok000-b-n-a.html>)
- NRS (1999): *Foreløpig Norsk RegnskapsStandard. Årsberetning*. Oslo: Norsk RegnskapsStiftelse. (Også tilgjengelig på URL: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/pdf/nrsfaarsb.pdf>)
- Ot. prp. nr. 42 (1997-98): *Om lov om årsregnskap m. v (Regnskapsloven)* (Også tilgjengelig på URL: <http://www.odin.dep.no/fin/norsk/publ/otprp/006005-050016/index-dok000-b-n-a.html>)
- Ruud, Audun (2002a): "Environmental disclosures through financial reporting in Norway: Does it make a difference?" Presentert på den tiende internasjonale konferansen til the Greening of Industry Network. Göteborg, 23.-26. juni 2002. Konferansepaper. Papiret er tilgjengelig på URL: <http://www.informtrycket.se/gin2002sql/pdf/010169Ruud.pdf>
- Ruud, Audun (2002b): "Industry and Environmental Responsibility: From Pro-active to Reactive Public Policies" i Lafferty, Nordskog & Aakre (red). *Realizing Rio in Norway. Evaluative Studies of Sustainable Development*. Oslo: ProSus – University of Oslo

VEDLEGG: OM UNDERSØKELSEN

Innsamling og evaluering av datamaterialet ble gjennomført i perioden fra 4. januar 2002 til 4. mars 2002 av Olav Mosvold Larsen på oppdrag fra ProSus (Program for forskning og dokumentasjon for et bærekraftig samfunn) og GRIP (Stiftelsen for bærekraftig produksjon og forbruk).

Datagrunnlag

Til grunn for evalueringen og kategoriseringen av selskapene ligger styrets beretning i selskapenes årsrapporter for regnskapsåret 2000. Årsrapportene ble enten tilsendt i papirformat/kopi, pr faks eller innhentet fra Internett. For de selskaper som hadde sine årsrapporter tilgjengelig på Internett (enten på sine egne eller på Hugin Online⁴⁰ sine Internettsider) ble det tatt utskrift av styrets beretning sammen med eventuell separat miljørapportering (integrert i årsrapporten eller som egen utgivelse). Det ble lagt vekt på å skrive ut rapportene i PDF-format⁴¹. (Dette innebærer blant annet at dokumentet publisert på Internett skal være identisk med papirutgaven.) Det er i hovedsak ikke tatt hensyn til øvrig miljøinformasjon tilgjengelig på selskapenes internettsider så fremt det ikke er spesifikt henvisning til dette i styrets beretning.

Undersøkelsens univers og utvalg

Universet:

Undersøkelsens univers er alle norske selskaper som plikter å følge Regnskapsloven. Det er imidlertid viktig å påpeke at vi ved det utvalget vi har brukt ikke kan trekke valide og statistisk signifikante slutninger for universet i sin helhet.

Utvalget:

De 133 selskapene i undersøkelsen utvalg er:

1. *De hundre største selskapene i Norge etter omsetning*. I henhold til liste og artikkel "De 500 største" i Dagens Næringsliv 13. sept 2000.
2. *Alle selskap i SFTs kontrollklasse 1*⁴². En oversikt over de 102 produksjonssteder som har utslippstillatelse i henhold til kontrollklasse 1 ble innhentet fra SFT 21. januar 2001⁴³. Denne listen ble igjen redusert til 44 *selskaper* som hadde driftsansvar på de til sammen 102 produksjonssteder med utslippstillatelse i kontrollklasse 1. (Eksempelvis har Statoil tolv slike produksjonssteder med utslippstillatelse, mens Sør-Norge Aluminium har ett.) 24 av disse 44

⁴⁰ Distributør av finansiell informasjon i Europa. For mer informasjon se: <http://www.huginonline.no/>

⁴¹ For mer informasjon om PDF-teknologi se f. eks: <http://www.adobe.com/acrofamily/main.html>

⁴² De 310 bedriftene som har utslippstillatelse fra SFT i Norge blir delt inn i fire kontrollklasser, der bedriftene med størst forurensningspotensial blir plassert i kontrollklasse 1. I vurderingen blir det blant annet tatt hensyn til omfanget av produksjonen, utslippene, beliggenhet i forhold til resipient, helse- og miljøfarlige kjemikalier, naboforhold og nærmiljø (kilde: <http://www.sft.no/bmi/>)

⁴³ E-post til ProSus ved Olav Mosvold Larsen fra Avdelingsingeniør Trine Berntzen i SFT 21. januar 2002

selskapene var ikke å finne på listen over de 100 største norske selskapene etter omsetning og ble således lagt til i utvalget.

3. 9 av de største selskapene i Norge innen konsulentvirksomhet, regnskap og revisjon ble valgt ut for å supplere tilsvarende selskap på listen over de 100 største.

Noen av de største selskapene i sektoren ble valgt på bakgrunn av en antakelse om at de, i likhet med de "100 største", for det første ville ha tilstrekkelige organisasjonsmessige ressurser til å ha fanget opp endringen i Regnskapsloven. For det andre fordi disse selskapene i kraft av sin størrelse reviderer og fører regnskap for de fleste selskapene i Norge og dermed har et betydelig potensiale for påvirkning.

Totalt var det 133 selskaper i utvalget. Av disse er 103 inkludert i undersøkelsen.

Frafall / "missing"

Totalt er det 30 selskaper av de 133 selskapene det ikke er innhentet opplysninger for. Årsakene til dette varierer:

- a) 12 selskaper utga ikke egen norsk årsrapport eller var ikke rapporteringspliktige til Regnskapsregisteret
- b) 4 selskaper på listen over "de 100 største" rapporterte i årsrapport for morselskapet
- c) 3 selskaper nektet å gi opplysninger og henviste oss til Regnskapsregisteret
- d) 11 selskaper kontaktet har enten ikke svart på henvendelsen, sendt feil rapport, ikke sendt rapport som avtalt eller har ikke hatt sin rapport tilgjengelig på Internett da datainnsamlingen skulle ferdigstilles.

Det er, så vidt vi kan se, ikke noen systematikk i hvilke selskaper det ikke har vært mulig å innhente opplysninger for og som derfor er utelatt i evalueringen. Vi mener således at en utelatelse av disse selskapene ikke medfører tap av informasjon i forhold til undersøkelsens formål.

Validitet og statistisk representativitet

Validitet:

Validitet gjelder her i hvilken grad dataene i undersøkelsen måler det de er ment å måle. I henhold til Regnskapsloven skal opplysninger om påvirkning av det ytre miljø gis i styrets beretning. Da det er styrets beretning som er lest og evaluert er validiteten antatt å være høy.

Statistisk representativitet:

Utvalget av selskaper vi har vurdert er ikke *statistisk* representativt for alle norske virksomheter. Selskapene er *ikke* trukket fra et sannsynlighetsutvalg, men er valgt ut på bakgrunn av en blanding av stratifisert og skjønnsmessig utvelging⁴⁴.

Vi mener likevel at vårt utvalg representerer et strata som antas å ha tilstrekkelig tilgang på ressurser, både økonomiske og organisasjonsmessige, slik at forutsetningene skulle være til stede for at de burde ha fanget opp endringene i

⁴⁴For mer om dette se f.eks side 82-89 i Hellevik, Ottar (1991): *Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap*. Oslo: Universitetsforlaget

regnskapsloven. På denne bakgrunn er det vår mening at utvalget skal gi et godt uttrykk for status i norske selskapers oppfølging av regnskapsloven av 1998.

Reliabilitet og operasjonalisering av kategoriene

Reliabilitet gjelder undersøkelsens etterprøvnbarhet, altså om en ny undersøkelse av datamaterialet vil gi samme resultat.

Datamateriale:

Når det gjelder dataene benyttet i undersøkelsen er disse i henhold til Regnskapsloven §8-1 og §8-2 offentlige og kan innhentes fra selskapene eller Regnskapsregisteret ved Brønnøysundregistrene⁴⁵. Tilgangen på de samme data som vi har benyttet er således svært god. Dette bidrar til høy reliabilitet.

Operasjonalisering av kategoriene:

De fleste kategoriene i vår klassifisering er strengt tatt ikke gjensidig utelukkende og vurderingene er basert på skjønn. De endelige kategoriene ble utarbeidet etter tre gjennomlesinger av datamaterialet. Disse kan deles i to hovedgrupper der det ble lagt vekt på å skille lovbrysterne fra de som overholder loven. For å få frem et noe mer nyansert bilde ble de to hovedgruppene inndelt i til sammen seks kategorier.

Kategoriseringen av selskapene ble problematisk for det første fordi det ikke finnes klare parametere for måling av selskapenes overholdelse av loven. For det andre fordi loven er ny og det er ikke etablert en klar praksis for hvordan rapportering skal gjennomføres. For det tredje er det ikke tidligere, så vidt vi kjenner til, gjennomført en tilsvarende⁴⁶ innholdsanalyse av norske selskapers overholdelse av den nye Regnskapsloven. Kategoriseringen av selskapene er derfor gjennomført med en viss grad av skjønn.

Noen hensyn er imidlertid tatt:

- hva slags virksomhet selskapet faktisk bedriver
- at detaljeringsgraden for konsern ikke kan forventes å være like høy som for andre selskaper
- der det er henvist til datterselskapenes egne årsberetninger forutsettes det at disse faktisk har miljørapportering i sine årsberetninger
- anbefalinger til hvordan miljørapporteringen skal gjennomføres er ikke brukt spesifikt da disse ikke kan sies å være enhetlige. Det er likevel tatt hensyn til dem og lovens forarbeider for å kunne si noe om selskapene også følger lovens intensjon
- det er imidlertid *ikke* tatt hensyn til for eksempel mengde og volum av selskapenes påvirkning av det ytre miljø. Det er lagt klar vekt på *hva og hvorledes* de rapporterer og undersøkelsen er ikke et forsøk på identifisere "miljøsyndere" og "-vinnere"

⁴⁵ Bestilling kan foretas skriftlig eller online. For mer informasjon se: <http://www.brreg.no/>

⁴⁶ Deloitte & Touche gjennomførte en undersøkelse av 55 selskaper i 1999. Deres metode var imidlertid noe annerledes og i større grad basert på hvor mange prosent av årsberetningens tekst som omhandlet miljøforhold (både indre- og ytre miljø) og er referert til i Deloitte & Touche (2000). KPMG har også gjennomført en tilsvarende undersøkelse. Denne inngår som en del av en internasjonal undersøkelse og har svært få spesifikke referanser til regnskapsloven, men regnskapsloven i seg selv er ikke evaluert.

Operasjonaliseringen av kategoriene vi benyttet er beskrevet under sammen med noen utfyllende kommentarer.

- **Kategori 0 "Manglende rapportering"**. Selskapene i denne kategorien nevner ikke miljøforhold i det hele tatt i årsberetningen, eller de beskriver foretakets belastning på ytre miljø med en linje der de (eksempelvis) melder at " ... selskapet ikke forurensrer det ytre miljø."
- Selskapene i denne kategorien er enkle å plassere da kriteriene er svært klare.
- **Kategori 1 "Svært lite tilfredsstillende"**. De selskaper som innrømmer at selskapets virksomhet påvirker det ytre miljø, men sier svært lite om hva slags påvirkning dette er.
- I realiteten sier selskapene som er plassert i denne kategorien svært lite mer enn at de påvirker det ytre miljø. Generelt, avhengig av virksomhet, vil de rapportere om alt fra ett til fire slike forhold. Etter vårt skjønn er disse klare lovbrøtere.
- **Kategori 2 "Lite tilfredsstillende"**. De selskaper som sier for lite i henhold til loven, men som likevel har rapportert på noen av de viktigste aspekter som er relevant for foretaket.
- Skillet mellom kategori 2 og kategori 4 er undersøkelsens vanskeligste. Hovedsakelig fordi dette skiller mellom de som bryter loven og de som overholder den. Da intensjonen med undersøkelsen er å skille nettopp disse er det lagt vekt på at "tvilen skal komme tiltalte til gode". Det er derfor mer sannsynlig at det er plassert lovbrøtere i kategori 4 enn at det er plassert selskaper som overholder loven i kategori 2.
- **Kategori 3 "Brukbar, men feil avsender"**. De selskaper som har brukbar eller meget bra miljørapportering, enten separat eller integrert i årsrapporten, men der dette ikke er nevnt i årsberetningen, slik at styret ikke markerer ansvar og dermed ikke fyller lovens krav.
- Selskapene plassert i denne kategorien gir ikke inntrykk av at de stiller seg bak separat miljørapportering. Selskaper som eksplisitt stiller seg bak separat miljørapportering har brukt formuleringer som " ... styret viser for mer informasjon om miljø til miljørapportering gitt i ... ". Det kan imidlertid ikke utelukkes at flere selskaper fra de lavere kategoriene i undersøkelsen produserer separate miljørapporter som vi ikke har fanget opp og dermed kunne vært plassert i denne kategorien. Vi har imidlertid ikke fått tilbakemeldinger som tyder på dette og selskapene som faktisk er plassert i denne kategorien hadde sin separate miljørapportering relativt lett tilgjengelig
- **Kategori 4 "Tilfredsstillende"**. De selskaper som enten spesifiserer påvirkning på ytre miljø i årsberetningen godt, eller som eksplisitt henviser til eller stiller seg bak en god separat miljørapport.
- Selskapene i denne kategorien gir et svært solid inntrykk. Omfattende opplysninger om påvirkningen av det ytre miljø rapporteres. Likevel er dette en av de to kategoriene som har vært vanskeligst å forholde seg til. Se for øvrig kommentar til Kategori 2 og Kategori 3.
- **Kategori 5 "Eksempler til etterfølgelse"**. De selskaper som spesifikt tallfester miljøforhold i detalj, der også tiltak konkretiseres. Selskapene i denne kategorien er særdeles gode representanter for sin bransje.
- 10 selskaper er plassert i denne kategorien. Det er her lagt vekt på at de er gode eksempler for sine respektive bransjer. Skillet mellom Kategori 4 og Kategori 5 kan således sies å være noe mer vilkårlig og av mindre viktighet enn skillet mellom de andre kategoriene. Det er ikke umulig at en annen undersøkelse av det samme utvalget ville fremhevet andre selskaper i denne kategorien.

Oppsummering om reliabilitet:

Datamaterialet vi har benyttet er offentlig tilgjengelig. Dette bidrar til god reliabilitet.

Kategoriene i undersøkelsen er strengt tatt ikke gjensidig utelukkende. Det er ikke utarbeidet klare offisielle krav til hva det skal rapporteres om og kategoriseringen av selskapene er foretatt med en viss grad av skjønn. Dette bidrar til noe svekket reliabilitet.

ALFABETISK LISTE OVER DE 103 FORETAKENE SOM ER EVALUERT

Aker RGI
Arctic Bulk Minerals AS
Arcus
Askia Invest
Bama Gruppen
Bauda
Bergesen d.y.
Bertel O Steen
BP Amoco Norge
Braathens
Cermaq
COOP (Norges Kooperative Forening)
Deloitte & Touche
Det Norske Veritas
DnB Holding
EDB Business Partner
Eksportfinans
Elf Exploration Norge
Elkem
Enterprise Oil Norge
Ernst & Young
Esso Norge
Expert Eilag
Falconbridge Nikkelverk A.S
Felleskjøpet Øst
Ferd Holding
FESIL ASA
Finnfjord Smelteverk
First Olsen Tankers (Bonheur ASA)
Fokus Bank
Folketrygdfondet
Fred. Olsen Energy
Fundia Armeringsstål A.S
Gjensidige NOR
Hakon Gruppen
Hydro Texaco
IBM (International Business Machines)
Industrikraft Midt-Norge
Jotun
Kommunal Landspensjonskasse
Kongsberg Gruppen
Kongsberg Subsea
KPMG
Kreditkassen
Kverneland
Kvæerner ASA
Leif Høegh & Co
M Peterson & Søn
Merkantildata
Mobil Exploration Norge
Møllergruppen
Naturkraft as
Navion ASA
NCC Norge
NetCom
NOAH, Norsk Avfallshandtering AS
Nord-Norsk Energigjenvinning
Norges Råfisklag
Norgros
Norsk Agip
Norsk Conoco
Norsk Hydro
Norsk Jern Eiendom A.S
Norsk Medisinaldepot
Norsk Tipping
Norske Shell
Norske Skog
NRK (Norsk Rikskringkasting)
NSB
O.N. Sunde (Color Line)
Odfjell ASA
Olav Thon Gruppen
Orkla
Outokumpu Norzink AS
Pan Fish
PGS (Petroleum Geo Services)
Phillips Petroleum Norge
Posten Norge
Reitan Narvesen
Rieber & Søn
Saint-Gobain Ceramic Materials A.S
Sande Paper Mill A.S
Schibsted
Siemens
Skuld
Smedvig
Sparebank 1 SR-Bank
Star Shipping
Statens Lånekasse for Utdanning
Statkraft
Statnett
Statoil
Storebrand
Sør-Norge Aluminium A.S
Telenor
Tine/Meierisamvirket totalt
Tinfos
Titania AS
Varner Gruppen
Veidekke
Vesta Forsikring
Vinmonopolet
Wilh. Wilhelmsen