



UiT Norges arktiske universitet

Handelshøgskolen ved UiT

Miljørapportering i bygg- og anleggsbransjen

Suksessfaktorer for bedre miljørapportering?

Emil Hartviksen og Andreas Nordvang Mathisen

Masteroppgave i økonomi og administrasjon – BED-3901 - juni 2022

Forord

Denne masteroppgaven representerer avslutningen på et toårig masterstudie i økonomi og administrasjon ved UiT Norges Arktiske Universitet. Det har vært motiverende å få muligheten til å sette seg inn i et lite område av pensum som vi synes er interessant. Da vi begge har en interesse for regnskap og miljø, ønsket vi å tilegne oss kunnskap og utvide vår kompetanse innenfor miljørapportering.

Det er flere som fortjener en takk for at masteroppgaven ble til som den gjorde. Først og fremst må vi takke vår hovedveileder Henning Sollid fra UiT Norges arktiske universitet for gode veiledningstimer og konstruktive samtaler som har ledet oss i riktig retning for en bedre oppgave. Sollid sitt gode humør, sterke faglige kunnskap og brede erfaring sikret oss gode tilbakemeldinger som var til stor hjelp under arbeidet med masteroppgaven. Videre vil vi takke biveileder Hallgeir Hemmingsen for hans oppmerksomhet og tilbakemeldinger. I tillegg rettes en takk til alle våre intervjuobjekter som tok seg tid til å svare på våre spørsmål. Det må og rettes en takk til våre medstudenter, da spesielt masterkontor 01.105 for både seriøse og useriøse samtaler.

Sist, men ikke minst, vil vi rette en takk til nærmeste familie og venner som har oppmuntret og støttet oss igjennom hele prosessen.

Tromsø, mai 2022.

Emil Hartviksen og Andreas Nordvang Mathisen

Sammendrag

Miljøproblemene verden står ovenfor får stadig et større fokus. For å bidra til oppnåelse av bærekraftsmålene kreves det felles innsats fra myndigheter og næringslivet. God miljørapportering blir derfor viktig for å kunne bidra til måling, overvåkning og styring av selskapers virksomhetsutøvelse og deres påvirkning på miljø. Denne oppgaven ser nærmere på hvordan virksomheter i bygg- og anleggsbransjen kan forbedre sin miljørapportering. Det ble undersøkt hvordan selskaper rapporterte i år 2020 og hvilke rammebetingelser som lå til grunn for den praktiserte miljørapporteringen. Problemstillingen for denne oppgaven er følgende:

«Suksessfaktorer for bedre miljørapportering?»

Problemstillingen ble undersøkt ved å bruke en metodetriangulering. Informasjonen i årsberetninger og eksterne miljørapporter ble undersøkt ved å gjennomføre en dokumentanalyse på et utvalg av selskaper i bygg- og anleggsbransjen i Norge. Videre ble det gjennomført semistrukturerte intervjuer av strategisk utvalgte aktører og interessenter i bransjen.

Funnene viste at miljørapporteringen i bygg- og anleggsbransjen er begrenset og mangelfull. Grunnet vage og uklare lovkrav er miljørapporteringen mer markedsregulert fremfor offentlig regulert. Ulike interessenter med forskjellige informasjonsbehov bidro til stor variasjon i rapporteringen. Resultatet viste at en potensiell suksessfaktor kan være større grad av offentlig regulering. Lovkrav bør utbedres hvor krav om bruk av rammeverk eller standard burde være pålagt regnskapsprodusenten. For å sikre at interessenter får informasjonen de behøver må interessentene kreve og myndighetene regulere. Lovgivningens hensikt bør ikke være å fortelle rapporteringens form og innhold, men heller å pålegge virksomheter å rapportere i henhold til standarder eller rammeverk.

Microsoft Office Excel (Versjon 2203) har blitt benyttet for å fremstille resultatene fra undersøkelsen i tabeller og figurer.

Nøkkelord: Miljørapportering, regnskap, bærekraft, kvalitetskrav, miljø

Begrepsavklaring

CSRD Corporate Sustainability Reporting Directive

EU Den europeiske union

FN De forente nasjoner

GHG Greenhouse Gas Protocol

GRI Global Reporting Initiative

ISO International Organization for Standardization

KPI Key Performance Indicator

Mlinfl Miljøinformasjonsloven

NOU Norges offentlige utredninger

NRS Norsk regnskapsstiftelse

Rskl Regnskapsloven

SDG Sustainable Development Goals

Innholdsfortegnelse

1	Innledning	- 1 -
1.1	Aktualisering.....	- 1 -
1.2	Problemstilling og avgrensninger	- 3 -
1.2.1	Oppgavens formål og problemstilling	- 3 -
1.2.2	Avgrensninger.....	- 4 -
1.2.3	Oppgavens struktur	- 5 -
2	Teoretisk rammeverk	- 6 -
2.1	Bygg- og anleggsbransjen.....	- 6 -
2.2	Bærekraft.....	- 8 -
2.2.1	Målet om en bærekraftig utvikling	- 9 -
2.2.2	Agenda 2030	- 10 -
2.2.3	Bærekraftsmål 12 - Ansvarlig forbruk og produksjon.....	- 12 -
2.2.4	Bærekraftsmål 13 – Stoppe klimaendringene	- 13 -
2.3	Miljørapportering	- 14 -
2.4	Rapporteringskrav	- 14 -
2.4.1	Regnskapsloven	- 15 -
2.4.2	Miljøinformasjonsloven.....	- 16 -
2.4.3	Internasjonale regler og rammeverk	- 18 -
2.5	Kvalitetskrav til regnskapsinformasjon	- 20 -
2.5.1	Ekstern verifikasjon	- 22 -
2.6	Prinsipal-agent-teori.....	- 24 -
2.6.1	Regnskapets formål.....	- 26 -
2.6.2	Kost-nytte.....	- 27 -
2.7	Interessenteori	- 28 -

2.8	Ny-institusjonell teori	- 32 -
2.9	Oppsummering.....	- 33 -
3	Metode	- 36 -
3.1	Forskningsperspektiv	- 36 -
3.2	Forskningsdesign	- 37 -
3.3	Valg av metode/forskningsstrategi	- 38 -
3.4	Datainnsamling	- 39 -
3.4.1	Dokumentanalyse.....	- 39 -
3.4.2	Intervju.....	- 40 -
3.4.3	Utvalg og seleksjon av intervjupersoner.....	- 40 -
3.4.4	Intervjuform og intervjuguide.....	- 42 -
3.4.5	Gjennomføring av intervju.....	- 42 -
3.5	Datalagring.....	- 43 -
3.6	Dataanalyse	- 43 -
3.6.1	Vurderingsskala og kriterier for sekundærdata.....	- 44 -
3.7	Forskningsskvalitet.....	- 48 -
3.7.1	Primærdata	- 48 -
3.7.2	Sekundærdata.....	- 50 -
3.8	Etiske overveielser og personvern	- 50 -
4	Empiri og analyse	- 51 -
4.1	Hva og hvordan var miljørapporteringen praktisert i år 2020?.....	- 51 -
4.1.1	Oppsummering forskningsspørsmål 1	- 57 -
4.2	Hvilke rammebetingelser forklarer den praktiserte miljørapporteringen?.....	- 58 -
4.2.1	Oppsummering forskningsspørsmål 2	- 65 -
4.3	Hvilke rammebetingelser bør endres for å oppnå bedre miljørapportering?	- 66 -
4.3.1	Relevans og pålitelighet.....	- 66 -

4.3.2	Sammenlignbarhet	- 71 -
4.3.3	Forståelighet.....	- 73 -
4.3.4	Fleksibilitet	- 75 -
4.3.5	Oppsummering forskningsspørsmål 3	- 76 -
5	Konklusjon.....	- 78 -
5.1	Suksessfaktorer for bedre miljørapportering?.....	- 78 -
5.2	Forslag til videre forskning.....	- 80 -
6	Referanseliste.....	- 82 -
7	Vedlegg.....	- 89 -
	Vedlegg 1. Intervjuguide aktører	- 89 -
	Vedlegg 2. Intervjuguide interessenter	- 91 -
	Vedlegg 3. Godkjenning fra NSD.....	- 96 -
	Vedlegg 4. Dokumentanalyse	- 98 -

Tabell- og figuroversikt:

Figur 1: FNs bærekrafts mål (FN, 2021).	- 8 -
Figur 2: Tre dimensjoner i bærekraftig utvikling (FN, 2021a).....	- 10 -
Figur 3: Kvalitetskrav til regnskap	- 20 -
Figur 4: Freemans og Friedmans interessentmodeller (Carson et al., 2019).	- 29 -
Figur 5: Makt, legitimitet, viktighet (Carson et al., 2019).....	- 30 -
Tabell 1 - Standarder og rammeverk	- 18 -
Tabell 2 - Prinsipper for god miljørapportering (Revisorforeningen, u.å-b)	- 23 -
Tabell 3 - Informanter.....	- 42 -
Tabell 4 - Kriterier for rapporteringspraksis	- 44 -
Tabell 5 - Lovkrav	- 52 -
Tabell 6 - Rapporteringstype	- 53 -
Tabell 7 - Fremtidsutsikter.....	- 54 -
Tabell 8 - Kvalitetskrav	- 55 -

1 Innledning

1.1 Aktualisering

Bærekraft er et dagsaktuelt tema som har fått mye oppmerksomhet de siste årene, da bevisstheten om miljøutfordringer og klimaendringer stadig øker. Dette diskuteres jevnlig i media samtidig som alvoret rundt temaet har fått mer oppmerksomhet fra befolkningen. FN har utarbeidet en plan for bærekraftsmål som inneholder mål knyttet til økonomi, sosiale forhold samt klima og miljø (FN, 2021b). Planen er at disse målene skal nås innen 2030, og for at det skal være mulig er det helt avgjørende at næringslivet bidrar.

Større forventninger til at bedriftene skal ta bærekraftige valg følger av økt oppmerksomhet rundt bærekraft. God rapportering på miljø blir derfor viktig da det kan bidra til måling, overvåkning og styring av selskapers virksomhetsutøvelse og deres påvirkning på miljøet (EU Commission, 2014). Bærekraftige virksomheter, finansielle markeder og økonomier er helt avgjørende for å nå FNs bærekraftsmål innen 2030 (Brandsås, 2019, s. 32). Dagens lovkrav til miljørapportering er at regnskapspliktige som utarbeider årsberetning plikter å opplyse om forhold ved virksomheten som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø jf. rskl. § 3-3a. I tillegg må store selskaper rapportere om samfunnsansvar jf. rskl. § 3-3c. Det skal oppgis hvilke miljøvirkninger virksomheten gir eller kan gi og hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å redusere negative miljøvirkninger (Brandsås, 2019, s. 31).

Loven stiller krav til minimumsinformasjon, men setter ikke konkrete eller spesifikke krav til hvordan rapporteringen skal utformes. Det viktigste ved kravet er at ledelsen må ha et bevisst forhold til de ytre miljøvirkningene. FN og EU har også utgitt en del uttalelser, veiledninger og standarder om miljø og selskapsrapportering. Ettersom det finnes ulike standarder og rammeverk for miljørapportering kan det være vanskelig for brukeren å finne relevant og sammenlignbar informasjon om miljø. Det kan samtidig være vanskelig for bedrifter og vite hvordan de skal rapportere og hva de skal rapportere om. Konsekvensen kan være at mange selskaper rapporterer for mye uvesentlig informasjon (Ellefsen, 2019). Stortingsmelding 27 konstaterer at rapportering er et hovedinstrument i utviklingen av selskapers arbeid med

samfunnsansvar og klimahensyn. Det er enighet om at volumet på rapporteringer fra selskapene har blitt for omfattende, og at sentrale temaer overskygges av mindre relevant informasjon (Meld.St. 27, 2013-2014). En rapport fra The Governance Group konkluderer med at mange selskaper mangler en systematisk tilnærming for å rapportere på miljø (Ellefsen, 2019).

Ulike rammeverk har blitt utviklet for å prøve å tydeliggjøre og standardisere hva som bør rapporteres om. Standardisering kan bidra til å redusere asymmetrisk informasjon (Hetze, 2016) samt øke kvaliteten på rapporteringen (Diouf & Boiral, 2017). En av de mest brukte verktøyene for miljørapportering i dag er GRI (Global Reporting Initiative), hvor målet er å få en universal standard på tvers av landegrensene (Hahn & Kühnen, 2013). GRI er en rapporteringsstandard og består av retningslinjer for rapportering av de miljømessige dimensjonene av virksomhetens aktiviteter, produksjon og service (Carson et al., 2019). Det er derimot ingen krav om å benytte GRI, og i Norge ser man at det i utgangspunktet er store selskap jf. rskl. §1-5 som benytter seg av rapporteringsstandarder.

Det er store forskjeller i energibruk og klimagassutslipp i de ulike bransjene. I 2015 sto byggesektoren for rundt 40% av energibruken og klimagassutslippene i verden (Dragland & SINTEF, 2015). Bygg- og anleggsbransjen er en utsatt bransje da de har store utfordringer i forhold til forurensninger og utslipp av klimagasser. Hvordan de ulike selskapene i bransjen jobber og rapporterer på miljø er svært ulikt, og kvaliteten på miljørapporteringen er generelt svak. FN hevder at de regionale og lokale myndighetene har et særskilt ansvar for oppfølging og gjennomføring av 2030-agendaen (Meld.St. 40, 2020-2021). To tredjedeler av delmålene kan ifølge FN kun nås gjennom den lokale innsatsen til myndigheter, bedrifter og organisasjoner (Revi, 2016). Delmål 12.6 handler om å stimulere selskaper til å benytte seg av bærekraftige metoder og integrere rapporteringsrutiner om sitt miljøarbeid. For at Norge skal nå målene på 2030-agendaen er det dermed avgjørende at bygg- og anleggsbransjen tar i bruk bærekraftige metoder, og integrerer informasjon om eget miljø i rapporteringsrutinene (Meld.St. 40, 2020-2021).

1.2 Problemstilling og avgrensninger

1.2.1 Oppgavens formål og problemstilling

Formålet med denne oppgaven er å belyse hvordan miljørapporteringen i bygg- og anleggsbransjen kan forbedres for å sikre at regnskapsbrukerne får beslutningsnyttig informasjon. I tillegg ønsker vi å se på hvordan miljørapporteringen ble praktisert i år 2020 og årsakene til den praktiserte rapporteringen.

Regnskap er informasjon som er beregnet for interne og eksterne brukere. Brukerne kan være alt fra leverandører, eiere, kunder, konkurrenter, ansatte etc. De ulike brukerne kan ha behov for ulik informasjon, og regnskap er brukt for å formidle denne informasjonen. En forutsetning for regnskap er at det skal være relevant og pålitelig. Ettersom det ikke finnes en fastsatt standard for hvordan selskaper i Norge skal rapportere om miljø er det vanskelig å forsvare at kravene om relevans og pålitelighet er oppfylt. Det er derfor aktuelt å undersøke hvilke rammebetingelser som gjelder for bedrifters rapporteringspraksis samt hvilke rammebetingelser som bør endres for å forbedre rapporteringen. Basert på dette har vi formulert følgende problemstilling:

Suksessfaktorer for bedre miljørapportering?

For å svare på problemstillingen har vi utformet tre forskningsspørsmål om dagens rapporteringspraksis og rammebetingelsene som ligger til grunn:

1. *Hva og hvordan var miljørapporteringen praktisert i år 2020?*
2. *Hvilke rammebetingelser forklarer den praktiserte miljørapporteringen?*
3. *Hvilke rammebetingelser bør endres for å oppnå en bedre miljørapportering?*

Formålet med *forskningsspørsmål 1* er å finne ut hva og hvordan miljørapporteringen var praktisert i år 2020. Hva slags informasjon ble inkludert og hvordan ble det gjort. Det er et veldig bredt lovkrav når det gjelder miljørapportering. Slik kravene er i dag etterlater det stor frihet til virksomhetene å rapportere og vinkle informasjonen sånn som de selv ønsker. Det er dermed hensiktsmessig å se på hvordan aktørene i bransjen rapporterer.

Formålet med *forskningsspørsmål 2* er å se på rammebetingelsene som ligger til grunn for den praktiserte miljørapporteringen. Dette vil danne grunnlaget for å undersøke om dagens retningslinjer og lovkrav er tilstrekkelig for å regulere innholdet og utformingen av miljørapporteringen. Det vil samtidig gi oss innsikt i aktørenes tolkning av de rammebetingelser som ligger til grunn for rapporteringen.

Formålet med *forskningsspørsmål 3* er å undersøke hvilke rammebetingelser som bør endres for å gi bedre miljørapportering. Vi bruker funnene fra intervjuene og dokumentanalysen til å identifisere forbedringspotensialer som kan bidra til å heve kvaliteten på rapporteringen. Vi tar utgangspunkt i identifiserte svakheter i forhold til dagens rammebetingelser.

1.2.2 Avgrensninger

Denne oppgaven begrenses til å omhandle miljørapportering i bygg- og anleggsbransjen. Vi ser på utførende bedrifter, altså bedrifter som primært gjennomfører totalentrepriser eller utførelsesentrepriser. Vi avgrenser til denne bransjen ettersom det er betydelige forskjeller i energibruk og forurensning mellom de ulike sektorene, og i Norge er bygg- og anleggsbransjen en av de industriene med høyest forurensning. Videre vil vi avgrense innholdet i rapporteringen til å omhandle miljøaspektet i bærekraftsbegrepet. Dette innebærer hvilke betydelige påvirkninger bygg- og anleggsbransjen har på det ytre miljø. Miljøaspektet omhandler forurensning, avfallsreduksjon, gjenbruk, grønn produksjon, transport, ressursbruk, forbruk etc. Til tross for at utredningen vår tar utgangspunkt i miljø- og klimaaspektet vil vi i det teoretiske rammeverket, gi en kort definisjon av de tre dimensjonene som inngår i begrepet "bærekraftig utvikling". Miljørapportering er en del av bærekraftsrapportering. Vi legger samme betydning i begrepene bærekraft- og miljørapportering og vil derfor bruke begge begrepene om hverandre i oppgaven. Vi avgrenser også til å se på mellomstore og store selskaper regulert av rskl. §1-2 og §1-5. Vi

gjør dette da små foretak regulert av rskl. §1-6 ikke er pliktig til å utarbeide årsberetning eller redegjøre om samfunnsansvar jf. rskl. §3-3a. og §3-3c. Vi legger års- og bærekraftsrapportene for år 2020 til grunn for vår utredning.

1.2.3 Oppgavens struktur

Oppgaven består av til sammen fem kapitler. Innledningsvis har oppgavens tema og problemstilling blitt introdusert og aktualisert. I det påfølgende kapitlet vil vi presentere de krav og retningslinjer som er gjeldende for virksomheters miljørapportering. Dette kapitlet vil også redegjøre for agentteori, interessenteori og ny-institusjonell teori som teoretisk utgangspunkt. Oppgavens tredje kapittel vil gi en redegjørelse for undersøkelsens vitenskapsteoretiske standpunkt i tillegg til en gjennomgang av de metodiske valgene som er brukt i oppgaven. Oppgavens fjerde kapittel består av empiri og analyse. De empiriske funnene danner utgangspunktet for oppgavens analysedel. I analysen vil oppgavens tre forskningsspørsmål besvares ved hjelp av teoretisk utgangspunkt presentert i kapittel to. Analysen vil bli etterfulgt av en konklusjon på oppgavens problemstilling. Avslutningsvis vil det gis forslag til videre forskning.

2 Teoretisk rammeverk

I dette kapitlet vil vi presentere det teoretiske rammeverket vi benytter for å kunne besvare problemstillingen. I første del vil vi gi en beskrivelse av bygg- og anleggsbransjen. Her ser vi på hvordan næringen påvirker klima og miljø, og hva som er årsaken til den betydelige mengden klimagassutslipp. Vi presenterer utfordringene i bransjen knyttet til miljørapportering. Deretter redegjør vi for «bærekraftsbegrepet» og en «bærekraftig utvikling». Videre identifiserer vi bærekraftsmålene vi anser som mest sentrale å rapportere på for bransjen og som derfor vurderes som relevant for vår undersøkelse. Deretter vil vi redegjøre for «miljørapportering» og presentere dagens rapporteringskrav for næringen med utgangspunkt i lovkrav, EU regler og standarder. Til slutt introduseres den særlige teorien som legges til grunn for utredning og analyse. Agentteori, interessenteori og ny-institusjonell teori utgjør studiens teoretiske rammeverk.

2.1 Bygg- og anleggsbransjen

Bygg og anlegg er en særdeles betydningsfull og sentral del av vårt samfunn. Følgelig medfører dette et ansvar for å være bevisste på våre klima- og miljøbidrag. Det er også et økende fokus på klimakrav i henhold til materialbruk. Ulike miljø-sertifiseringer av typen BREEAM og ISO 14001 har vært viktige elementer for å øke bevisstheten rundt dette. Det har også blitt et økende fokus på utslippskutt fra byggeplasser og tilhørende transport. Muligheten til å elektrifisere kjøretøy og anleggsmaskiner gjør at dette er et sentralt punkt i arbeidet med å redusere klimagassutslipp fra bygg- og anleggssektoren (Byggnæringens landsforening, 2019).

Bygg- og anleggssektoren har stor relevans for at Norge skal nå sine klimamål. Bransjen er en viktig premissgiver for både direkte og indirekte utslipp. Bygg- og anleggsbransjen har forholdsvis små direkte utslipp. Disse kommer primært fra byggeplassarbeid og fossil oppvarming av bygg (Bramslev, 2018). Byggenæringen står også bak utslipp fra andre sektorer ved indirekte utslipp. Dersom vi inkluderer utslipp knyttet til produksjon og transport av materialer til bruk i bygg og anleggsarbeid ser vi at bygg- og anleggssektoren står for ca 16% av Norges totale klimagassutslipp. Den store mengden utslipp kommer både fra maskiner, materialbruk og fossil oppvarming (Zero, u.å). I tillegg hevdes det at

byggsektoren står for innkjøp av ca. 40% av de totale materialressursene (Grønn Byggallianse, u.å).

Tradisjonelt i byggesektoren oppnår aktørene et konkurransefortrinn gjennom sterkt fokus på kostnadsminimering, fremfor maksimeringen av verdiskapning. I oppføringen av nybygg er dermed lønnsomhetsvurderinger og budsjett primært drevet av å redusere oppføringskostnadene. Bygg og anleggsbransjen representerer en betydelig direkte belastning på det ytre miljø når det gjelder energibruk, materialbruk, avfallsmengder og inngrep i naturen. Bransjen etterlater seg et stort klimaavtrykk og de har selv ansvar for å redusere dette.

Som følge av klimaavtalen med EU blir det stilt stadig strengere krav til utslippsreduksjon. Norge har forpliktet seg til å kutte utslippene med minst 40% innen 2030 som følge av klimaavtalen med EU. Ifølge denne avtalen skal Norge kutte utslippene fra transport, bygg, jordbruk og avfall med 40% sammenlignet med utslippsnivået i 2005. Klimaavtalen med EU legger rammene for norsk klimapolitikk og innebærer at Norge tar del i EUs klimaregelverk som er innrettet for å nå utslippsreduksjonsmålet innen 2030. Regjeringen ønsker sterkt å oppfylle målene sammen med EU. Regjeringen har også satt seg mål som er mer ambisiøst enn deres forplikting med EU; å kutte innenlands utslipp med 45% (Meld.St. 13, 2020-2021). For å nå 2030 agendaen er det viktig at byggebransjen bidrar til fellesskapet ved å redusere sine utslipp.

Med bakgrunn i bransjen sitt store forbruk og utslipp gir det næringen et stort ansvar og tilsvarende muligheter for å bidra til en mer bærekraftig utvikling (Veidekke, 2020, s. 156). Med den store bevisstheten rundt miljø og klimautfordringer velger flere selskaper å omtale seg som grønne og bærekraftige. FNs bærekraftsmål har hatt stor påvirkning på norsk politikk og næringsliv. Sammen med økt etterspørsel og interesse for bærekraft har det ført til at flere virksomheter har inkorporert bærekraft som en del av sine verdier. Mange har også utarbeidet egne miljøpolicyer (Bramslev, u.å). For å skille mellom selskapene som faktisk arbeider aktivt med bærekraft og de som grønnvasker, er rapportering avgjørende. Norske selskaper benytter ulike arenaer for å kommunisere sitt miljøarbeid. Herunder årsrapporter, eksterne miljørapporter, hjemmesider, sertifiseringer og pressemeldinger.

2.2 Bærekraft

“Bærekraft” er et systemisk begrep og viser til systemers evne til å bære eller opprettholde noe. Et bærekraftig system kan anses som et systems evne til å vedvare eller forlenge sin form inn i fremtiden (Jerkø, 2009). Begrepet “bærekraft” ble allment kjent i Brundtlands-kommisjonens rapport “Vår felles framtid” fra 1987. Kommisjonen ble ledet av tidligere statsminister Gro Harlem Brundtland og jobbet for å finne løsninger på fattigdoms- og miljøproblemer. Rapporten ble en milepæl i måten FNs medlemsland jobbet med miljø og utviklingsspørsmål (FN, 2021a). Bærekraft handler om å ta langsiktig ansvar ved å balansere forholdet mellom økonomi, sosiale forhold og miljø (Carson et al., 2019).

Idealet om en bærekraftig utvikling var grunnlaget for FNs handlingsplan som ble presentert under Rio-konferansen i 1992. Denne handlingsplanen gikk ut på å komme frem til noen overordnede prinsipper for miljøstyring. Tanken bak planen var å finne en balanse mellom fattigdomsproblemer og miljøproblemer (Carson et al., 2019). Bærekraftsmålene er et resultat av bærekraftsarbeidet i FN og er verdens felles arbeidsplan for å utrydde fattigdom, bekjempe ulikhet og stoppe klimaendringene innen 2030. Bærekraftsmålene består av 17 overordnede mål og hele 169 delmål som skal gi en felles global retning for land, næringsliv og sivilsamfunn (FN, 2021b).



Figur 1: FNs bærekrafts mål (FN, 2021).

Mange virksomheter i næringslivet bruker FNs bærekraftsmål aktivt i deres arbeid med bærekraftsspørsmål. Det skjer typisk ved at virksomhetene velger ut noen av de målene de ønsker å prioritere og bidrar aktivt til realiseringen av disse. Slik kan bærekraftsmålene fungere som et nyttig virkemiddel for næringslivet ved at virksomheter opplyser om hvilke positive effekter de har på miljøet. Det kan imidlertid diskuteres hvorvidt en slik måte å bruke bærekraftsmålene på er mest egnet, da det å fremme noen utvalgte mål kan gå på bekostning av effekten på andre bærekraftsmål. Slike dilemmaer diskuteres sjelden av virksomheter, som heller fokuserer mer på å trekke frem hvilke mål de bidrar positivt til (Carson et al., 2019).

Et sentralt problem med de globale bærekraftsmålene er at det ikke eksisterer tilstrekkelige ordninger og systemer for å sikre at målene etterlevs. “Grønnvasking” er et begrep som brukes om noen som gir uttrykk for å fremme bærekraft, men som egentlig ikke bidrar med noe som gjør verden bedre (Grønnvaskingsplakaten, u.å). I virksomhetssammenheng vil det være dersom en bedrift styrer oppmerksomheten mot deres positive effekt på et enkelt miljøaspekt, mens de i virkeligheten fortsetter å være skadelig på andre måter. Basert på dette er det vanskelig å vite om det virksomhetene rapporterer på er relevant og pålitelig (Traavik, 2019). Det er i dette tilfellet at miljørapportering blir avgjørende. Med gode regler for miljørapportering ville det vært enklere å identifisere hvilke selskaper som beveger seg i riktig retning i forhold til bærekraftsmålene og hvilke som “grønnvasker”. Virksomhetene må kunne bevise bidragene til bærekraft (Traavik, 2019).

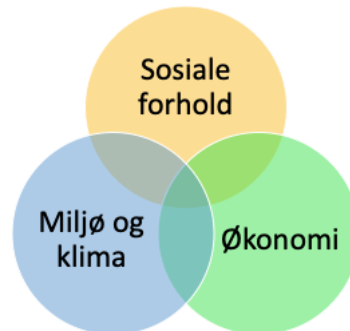
2.2.1 Målet om en bærekraftig utvikling

I Brundtland-rapporten ble begrepet bærekraft definert som:

“En utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov” (FN, 2021a)

Denne definisjonen legger vekt på at det finnes en begrenset mengde ressurser på kloden til vår disposisjon og det er i vår felles interesse å ta vare på den. Definisjonen anerkjenner at vi har bare en klode, og det er vår oppgave å finne ut hvordan vi kan utnytte naturen uten at det går utover naturens evne til å produsere ressurser i fremtiden (FN, 2021a). Bærekraftig

utvikling har tre dimensjoner og sammenhengen mellom dem er avgjørende for å bestemme om noe er bærekraftig. Disse er henholdsvis sosiale forhold, økonomi og miljø og klima. Sammenhengen mellom dimensjonene er illustrert i figuren nedenfor (FN, 2021a).



Figur 2: Tre dimensjoner i bærekraftig utvikling (FN, 2021a).

Miljø og klima omhandler klimaendringene som fører til at samfunnene våre må endres for å forhindre global oppvarming, og for å tilpasse oss de endringene som skjer (FN, 2021a). For næringslivet handler det om hvordan virksomheter påvirker det ytre miljøet gjennom sine aktiviteter. Den sosiale delen av bærekraftig utvikling handler om å sikre at alle mennesker får et godt grunnlag for et godt liv (FN, 2021a). Den økonomiske dimensjonen av bærekraftig utvikling innebærer å sikre økonomisk trygghet for mennesker og samfunn (FN, 2021a). De tre dimensjonene omtales som den tredelte bunnlinjen.

2.2.2 Agenda 2030

Agenda 2030 tar sikte på å utrydde fattigdom, bekjempe ulikheter og urettferdighet samt håndtering av klimaendringene innen 2030. Denne agendaen ble vedtatt i 2015 av alle FNs medlemsland og inkluderer alle 17 bærekraftsmålene. Oppnåelse av bærekraftsmålene krever felles innsats fra myndigheter, sivilsamfunn og privat sektor i alle land. Bærekraftsmålene utgjør det politiske hovedsporet for å håndtere dagens nasjonale og globale utfordringer. Regjeringens utviklingspolitikk er forankret i bærekraftsmålene og klimamålene. Agenda 2030 utgjør sammen med Parisavtalen et rammeverk for internasjonalt samarbeid for bærekraftig utvikling (Regjeringen, 2022). Parisavtalen er en juridisk bindende internasjonal avtale om klimaendringer. Det er en avtale som skal bidra til at alle land er med på å stoppe klimaendringene. Det innebærer at landene må utarbeide en nasjonal handlingsplan for

hvordan de skal begrense klimagassutslippene med formål om å begrense temperaturen på kloden til under 2 grader celsius (United Nations Climate Change, u.å).

Nøkkelordet i 2030 agendaen er *bærekraft* og dette begrepet overstyrer alt. Bærekraftsmålene fremstår som universelle. De legger grunnlaget for en langsiktig og felles innsats. Gjennom Norges frivillige gjennomgang (Regjeringen, 2021) til FN rapporterer Norge på sin måloppnåelse på bærekraft. Blant Norges største utfordringer er høyt forbruk og utslipp av klimagasser. Norge spiller en veldig aktiv rolle i oppfølgingen av målene internasjonalt. For å styrke evnen til å håndtere felles utfordringer samt ivareta norske og globale interesser er det avgjørende at norsk utenriks- og utviklingspolitikk støtter opp om forpliktende internasjonalt samarbeid. En av regjeringens hovedprioriteringer i utviklingspolitikken er å forene klima- og utviklingspolitikken gjennom klimatilpasning og ren energi (Regjeringen, 2022). Parisavtalen satte en tydelig retning for utslippskutt. Gjennom denne avtalen har Norge forpliktet seg til å kutte utslipp med over 40% innen 2030, men kun et fåtall norske bedrifter har mål i tråd med internasjonale forpliktelser. Basert på dette er det ikke urimelig å påstå at staten er den største pådriveren og viktigste interessenten for miljørapportering i norsk næringsliv.

Norge anses å ha gode forutsetninger for å nå bærekraftsmålene, og stadig flere organisasjoner og bedrifter ønsker å rapportere på disse målene. Norge står likevel overfor store utfordringer når det gjelder sosiale, klima- og miljømessige og økonomiske forhold. Landet scorer generelt veldig bra på SDG indeksen som presenterer data for utviklingen på bærekraftsmålene i 166 land. Indeksen indikerer et lands posisjon mellom å være lengst i fra (0 poeng) eller til nærmest oppfylt (100 poeng) måloppnåelse. I denne sammenhengen er Norge rangert ganske høyt med en SDG score på over 80. Generelt får Norge høy score på bærekraftsmål 1 om å utrydde fattigdom, mål 3 om god helse, mål 5 om likestilling mellom kjønn, mål 7 om ren energi, mål 10 om reduserte forskjeller og mål 17 om samarbeid. Høyt materielt forbruk og betydelige CO₂ utslipp fører imidlertid til at Norge scorer lavere på bærekraftsmål 12 om ansvarlig forbruk og produksjon samt bærekraftsmål 13 om å stoppe klimaendringene (Meld.St. 40, 2020-2021).

2.2.3 Bærekraftsmål 12 - Ansvarlig forbruk og produksjon

I dag brukes det mer naturressurser enn det som er bærekraftig for kloden. På globalt nivå genereres det stadig mer avfall og det globale materielle fotavtrykket har økt med over 66% siden år 2000. Det er et sterkt behov for å sikre menneskelig velferd på en måte som bruker mindre naturressurser, og som produserer varer og tjenester mer ansvarlig enn i dag (Meld.St. 40, 2020-2021). Privat sektor er en viktig samarbeidspartner i dette arbeidet hvorav et økende antall bedrifter har integrert informasjon om miljø i sine rapporteringsrutiner.

Delmål 12.6 handler om å få selskaper til å benytte bærekraftige metoder og å integrere egen miljøinformasjon i sine rapporteringsrutiner. Dette gjenspeiles av at norske selskaper opplever økte krav fra samfunnet, forbrukere, investorer og myndigheter, om å drive ansvarlig samt bidra i oppfølgingen av bærekraftsmålene. Store foretak plikter i henhold til regnskapslovens § 3-3.c å redegjøre for hva foretaket gjør for å integrere hensynet til det ytre miljø i sine strategier, daglige drift og i forhold til sine interesser (Meld.St. 40, 2020-2021). Bærekraftige varer og tjenester blir stadig mer etterspurt av miljøbevisste forbrukere og virksomheter. Næringslivets konkurransevne vil, som følge av dette, variere med evnen til å levere på bærekraft. Det eksisterer en generell forventning om at norske selskaper opptrer ansvarlig, kjenner til og etterlever FN's veiledende prinsipper for næringsliv. Det innebærer at selskapene gjør vurderinger for å kartlegge risiko for negative virkninger på miljø som følge av egen drift.

Delmål 12.7 handler om å fremme bærekraftige ordninger for offentlige anskaffelser. Offentlig sektor i Norge kjøper inn bygge- og anleggsarbeider for om lag 600 milliarder kroner årlig og innehar dermed en stor andel markedsmakt. Det følger av anskaffelsesloven § 5 at offentligrettslige organer skal innrette sin anskaffelsespraksis slik at de bidrar til å redusere skadelig miljøpåvirkning og fremmer klimavennlige løsninger der dette er relevant. Når det gjelder offentlig innkjøp er det krav om grønn handel og at leverandørene stiller tilsvarende krav til sine underleverandører. På denne måten kan offentlig sektor bidra til at leverandører leverer tjenester og produkter som reduserer klimafotavtrykket.

Stortingsmeldingen fra 2019 om offentlige anskaffelser fastslår at offentlige anskaffelser skal brukes som et strategisk virkemiddel for å nå klima- og miljømål (Meld.St. 40, 2020-2021).

Undersøkelser fra 2020 indikerer at mange virksomheter er godt i gang med å bruke offentlige anskaffelser til å fremme miljø- og klimavennlige løsninger, men at det mangler tilstrekkelig kompetanse og rutiner for å vurdere miljøbelastningen. Statsbygg er den største forvalteren og anskafferen når det kommer til offentlige anskaffelser og har utviklet en praksis som prioriterer klima- og miljøhensyn. Regjeringen ønsker at bærekraftsmålene skal være retningsgivende for strategien som legges til grunn for bygg og anleggsbransjen. Herunder vil staten prioritere å redusere behovet for nybygg ved å utnytte eksisterende bygningsmasse, gjenbruke materialer og bidra til å utvikle miljøvennlige bygningsmaterialer (Meld.St. 40, 2020-2021).

2.2.4 Bærekraftsmål 13 – Stoppe klimaendringene

Det langsiktige målet er å begrense global oppvarming til under 2 grader Celsius. Det er en global utfordring som krever forpliktende samarbeid fra alle parter hvor arbeidet skjer i samsvar med FNs klimakonvensjon og Parisavtalen. Parisavtalen slår fast at den globale oppvarmingen må holdes godt under 2 grader sammenlignet med førindustriell tid. Delmål 13.1 handler om å styrke evnen til å redusere klimagassutslipp. Norge har et lovfestet mål om å bli et lavutslippssamfunn i 2050. Det betyr et samfunn som har lave utslipp i tilnærmet alle sektorer. Målet er å redusere klimagassutslippene med 90% innen 2050 sammenlignet med nivået i 1990 (Meld.St. 40, 2020-2021).

Delmål 13.2 er å innarbeide tiltak mot klimaendringer i politikk, strategier og planlegging på nasjonalt nivå. Noen av regjeringens mål i strategien for bygg er at statlige byggeplasser skal være fossilfrie innen 2025. Deretter skal det arbeides for utslippsfrie byggeplasser. Regjeringen ønsker også å erstatte fossilt drivstoff med bærekraftig biodrivstoff i veitransporten og for anleggsdiesel. Det er utarbeidet klima- og miljøambisjoner for statlige bygg i sivil sektor. Disse ambisjonene gjelder for staten både som byggherre, forvalter og leietaker. Her skal det legges til rette for å sikre gjenbruk samt fremme klimavennlige materialer. Staten skal i tillegg etablere en felles metodikk for å måle den samlede klima- og miljøpåvirkningen fra statlige bygg (Meld.St. 40, 2020-2021).

2.3 Miljørapportering

Miljørapportering innebærer måling og fremleggelse av informasjon om det selskapene har oppnådd i sitt arbeid mot en bærekraftig utvikling. En miljørapport skal gi en balansert og riktig fremstilling av virksomhetens miljøarbeid, og skal inkludere både positive og negative aspekter (Global Reporting Initiativ, 2011). Miljørapporter har blitt en av de viktigste plattformene for å kommunisere virksomhetens arbeid med miljø til interessentene, og viser konkret til hvordan bedrifter jobber med slike forhold (The Governance Group, 2020).

I dagens lovverk skilles det mellom finansiell og ikke-finansiell rapportering. Ikke-finansiell rapportering inkluderer informasjon om ansatte, miljø, innovasjon, osv.- og vil være det som omtales som miljørapportering (Nordbø, 2018).

Miljørapportering kan gjøres som en separat rapport eller integrert i årsrapporten. Ved separat rapportering har man valgt å rapportere om miljørelaterte temaer i en egen rapport. Ved integrert rapportering har virksomheten valgt å rapportere om miljø sammen med den finansielle informasjonen i årsrapporten. Begge metodene er i samsvar med regnskapsloven § 3-3c som er nærmere beskrevet i kapittel 2.4.1

Miljørapportering er viktig for å øke tillit, åpenhet og troverdighet i næringslivet. Det skal blant annet bidra til bedre risikostyring, kostnadskutt, bedre beslutningsprosesser og tillit blant interessentene (Revisorforeningen, u.å-b). Dersom virksomheter ikke integrerer bærekraft i sine forretningsmodeller, kan de risikere å oppnå et dårlig omdømme. Mange selskaper bruker derfor miljørapportering som et virkemiddel for å markedsføre seg selv (Ellefsen, 2019)

2.4 Rapporteringskrav

Regnskapsregulering er et detaljorientert og omfattende rettsområde. Det finnes to ytterpunkter for regnskapsregulering; offentlig regulering og markedsløsning. Offentlig regulering innebærer minimumsregler for omfang og kvalitet på informasjonen. Det er en regulering som består av rettskilder, lov og standard samt grad av detaljeringsnivå. Ved høy grad av offentlig regulering vil regnskapet i stor grad bli et standardisert produkt som vanskelig kan tilpasses individuelle behov (Stenheim & Blakstad, 2007).

Markedsregulering innebærer at regnskapet er et komplekst gode. Kompleksiteten ligger i at brukergruppene tolker regnskapsinformasjonen forskjellig og vil bruke informasjon ulikt. Nyten av regnskapsinformasjonen vil derfor variere på tvers av interessenter. En markedsløsning vektlegger interessentenes behov og tilpasser regnskapsinformasjonen deretter. Grunnen er at et standardisert regnskap i liten grad tilfredsstillende den enkeltes behov, men heller utgjør en gjennomsnittlig løsning. Dagens offentlige regulering følger av regnskapsloven, miljøinformasjonsloven og internasjonale regler (Stenheim & Blakstad, 2007).

2.4.1 Regnskapsloven

Dagens miljørapportering foregår i årsberetningen jf. rskl. §3-3a (10) eller i en redegjørelse om samfunnsansvar jf. rskl. §3-3c. I henhold til rskl. §3-1 skal regnskapspliktige definert av rskl. §1-2, utarbeide et årsregnskap og en årsberetning i samsvar med bestemmelsene i regnskapsloven. Små foretak jf. rskl. §1-6 er ikke underlagt plikten til å utarbeide en årsberetning. Det skal gis opplysninger om forhold ved virksomheten som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning på det ytre miljø jf. rskl. § 3-3a (10). Selskaper skal opplyse om hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forebygge negative miljøvirkninger. Både positive og negative påvirkninger av det ytre miljø skal informeres om, men for å kategorisere hva som anses som «*ikke ubetydelig*» må det benyttes NRS 16 og skjønn av det enkelte selskap.

NRS 16 skal benyttes for å gi en dypere forståelse av rskl. §3-3a (10), og regulerer forhold knyttet til årsberetningen. I regnskapsstandarden NRS 16 pkt 2.10 legges det frem en rekke forhold og faktorer som det anses vesentlig å rapportere om i årsberetningen, herunder opplysninger om det ytre miljø. Redegjørelsen på dette punktet bør inkludere hvilke ambisjoner og mål foretaket har på miljøområdet. Det bør også redegjøres for hvilke miljøkrav som eventuelt kan forventes fra foretakets interessenter, herunder samfunnet, myndigheter, leverandører og kunder. NRS 16 pkt 2.10.3 gir en nærmere beskrivelse på hva redegjørelsen bør inneholde. I NRS 16 oppfordres bedrifter til å angi hvilke miljøforhold de anser som viktigst. En slik vurderingen bør utarbeides i samsvar med interessentenes

miljømessige prioriteringer. Det kan også være relevant å beskrive hvilke relasjoner foretaket har med sine interessenter på miljøområdet. Det presiseres likevel i NRS 16 at miljørapportering fortsatt er i en utviklingsfase og foretak oppfordres derfor til å utvikle nye metoder for å formidle slik informasjon. Det finnes dermed ingen entydig standard for miljørapportering.

Redegjørelse om samfunnsansvar

Stortingingsmelding nr. 27 definerer samfunnsansvar som «*saksområder knyttet til hvordan selskapers virksomhet påvirker menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter, klima og miljø, antikorrupsjon og åpenhet*» (Meld.St. 27, 2013-2014, s. 73). Redegjørelsen skal minimum inneholde informasjon om retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder som selskapet benytter for å ivareta samfunnsansvar. Selskapene integrerer hensynene i lovteksten til sine forretningsstrategier, daglige drift og i forholdet til sine interessenter. Samfunnsansvar innebærer det bedriftene gjør utover å overholde eksisterende lover og regler i det landet de opererer i. Bedriftene bør bidra til positiv samfunnsutvikling gjennom verdiskapning, anstendig praksis i egen virksomhet, og ved å ta hensyn til lokalsamfunnet og andre interessenter (Prop. 48 L (2012–2013)). Lovteksten stiller derimot ingen konkrete krav til hvilke opplysninger de store selskapene skal gi om de ulike hensynene som lovteksten fremhever (Finanstilsynet, 2020). Rskl. §3-3c er det mest omfattende rapporteringskravet innenfor miljø, men har ingen konkrete krav til innhold eller form for rapporteringen (Revisorforeningen, u.å-b). Det stilles ingen krav om at innholdet som gis etter rskl. §3-3c skal revideres, og revisors rolle er begrenset til å utale seg om informasjonen er konsistent med informasjonen fra den finansielle rapporteringen (Finanstilsynet, 2020).

I regnskapsloven foreligger det et aktivt rapporteringskrav da selskapene er pliktig til å gi ut miljøinformasjon. Dette kravet må ses i sammenheng med kunnskapsplikten og informasjonsplikten i miljøinformasjonsloven som presenteres i kapittel 2.4.2.

2.4.2 Miljøinformasjonsloven

Miljøinformasjonslovens formål er å sikre allmenheten tilgang til miljøinformasjon og dermed gjøre det lettere for den enkelte å bidra til vern av miljøet jf. mlinfl § 1. Lovens § 2 definerer *miljøinformasjon* som faktiske opplysninger og vurderinger om miljøet og faktorer

som påvirker eller kan påvirke miljøet. En nærmere beskrivelse av disse faktorene er gitt i miljøinformasjonslovens § 2. For at samfunnet skal kunne få tilgang til miljøinformasjon plikter virksomhetene å ha kunnskap om sine miljøpåvirkninger. Her foreligger det en kunnskapsplikt.

Det er en allmenn forventning at virksomheter har kunnskap om egen drift og om sine forretningsforbindelser. Kunnskapsplikten er en konkretisering av denne forventningen. Det gjelder vesentlig risiko virksomheten kan være forbundet med. Kunnskapsplikten er en plikt til å ha informasjon om egen virksomhet, herunder dens innsatsfaktorer og produkter. Den skal sikre at virksomheter har kjennskap til vesentlige risikoer for negativ påvirkning som følger av egen drift. Etter miljøinformasjonsloven § 10, kan alle typer miljøpåvirkning være relevante, herunder forurensning, avfallsproduksjon, energiforbruk, arealbruk eller påvirkning på biologisk mangfold. Kunnskapsplikten har til hensikt å hjelpe virksomheter med å forutse, forebygge eller begrense negativ påvirkning. Dette kan føre til at virksomheten får en mer positiv virkning på samfunnet og bedre omdømme. Kunnskapsplikten vil også gjøre virksomheter bedre rustet til å svare på informasjonskrav fra samfunnet (Etikkinformasjonsutvalget, 2019).

Ved utgivelse av miljøinformasjonen skilles det mellom aktiv og passiv informasjonsplikt. En aktiv informasjonsplikt pålegger virksomheten å gjøre miljøinformasjon offentlig tilgjengelig. Passiv informasjonsplikt innebærer å gi ut informasjon ved forespørsel, altså når noen ber om det (Etikkinformasjonsutvalget, 2019). Kunnskapsplikten må sees i sammenheng med passiv informasjonsplikt fordi den ene forutsetter den andre. Det betyr i praksis at det har liten eller ingen hensikt å ha en plikt til å utgi informasjon dersom plikten til å samle kunnskap ikke gjelder samtidig. Kunnskapsplikten og informasjonsplikten omfatter ikke leverandørkjeden, men virksomheter skal rette forespørsel til foregående salgsledd dersom det er nødvendig for å tilfredsstille informasjonskravet (Prop. 150 L (2020–2021)). Kunnskapsplikten vil avhenge av virksomhetsstørrelse da store og små virksomheter vil ha ulikt utgangspunkt og ulik kompetanse og muligheter til å samle kunnskap, samt foreta risikovurderinger (Etikkinformasjonsutvalget, 2019).

Offentlige organer er omfattet av miljøinformasjonslovens § 8 og skal på et overordnet nivå ha miljøinformasjon som er relevant for deres ansvarsområder og funksjoner. Denne informasjonen skal gjøres allment tilgjengelig, i tillegg til å gi ut miljøinformasjonen ved forespørsel. Offentlige organer er dermed pålagt både en aktiv og passiv informasjonsplikt. Virksomheter derimot, er omfattet av miljøinformasjonsloven § 9 og plikter å ha kunnskap om miljøforhold i egen virksomhet. De plikter å utgi miljøinformasjon ved forespørsel, altså passiv informasjonsplikt. Kunnskapsplikten er alltid gjeldende ettersom virksomhetene må samle kunnskapen for å tilfredsstille eventuelle informasjonskrav.

2.4.3 Internasjonale regler og rammeverk

Det finnes mange rammeverk, standarder og veiledere for miljørapportering. Ettersom formen på miljørapportering fortsatt i stor grad er frivillig er det opp til hver enkelt bedrift å velge hvilket rammeverk som skal benyttes. Noen av de mest sentrale er oppgitt i tabell 1:

Tabell 1 - Standarder og rammeverk

Standarder og rammeverk					
GRI	SASB	TCFD	CDP	NSRS	CSRD
•Global Reporting Initiative	•Sustainability Accounting Standards Board	•Task Force On Climate-Related Financial Disclosures	•Carbon Disclosure Project	•Nordic Sustainability Reporting Standard	•Corporate Sustainability Reporting Directive

EU jobber aktivt for å tilrettelegge for bærekraftig aktivitet, og har i større grad kommet med krav som involverer rapportering på ikke-finansiell informasjon (Tornam, 2021). Gjennom EU sitt arbeid for bærekraftig finans har de utviklet en taksonomi som er et klassifiseringssystem for å identifisere bærekraftige aktiviteter (Finans Norge, 2020). Videre arbeider EU med flere nye initiativer, som forventes gjennomført i norsk rett. Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) er et nytt direktiv om bærekraftsrapportering. Formålet her er å forhindre grønnvasking samt å få en mer tilfredsstillende rapportering. CSRD stiller økte krav til at selskaper skal se seg selv i et bredere perspektiv hvor deres

interessenter skal kartlegges og identifiseres. CSRD vil bli gjeldende fra regnskapsåret 2023, og vil også kunne påvirke norske selskaper gjennom endringer i regnskapsloven § 3-3c (Minde, 2021).

EUs taksonomi

Taksonomien er som nevnt et klassifiseringssystem for bærekraftig økonomisk aktivitet. Det er et sett med definisjoner som skal bidra til å sikre at investorer, selskaper og utstedere har en klar og tydelig forståelse av hva som vil kvalifisere som en bærekraftig økonomisk aktivitet. Formålet for dette klassifiseringssystemet er å etablere en internasjonal standard for hvilke aktiviteter og investeringer som kan regnes som bærekraftige (The Governance Group, 2020). Bakgrunnen for taksonomien er EUs vekststrategi for å gjøre Europa til den første klimanøytrale regionen i verden innen 2050 (NHO, u.å). Taksonomiens hensikt er å bedre investorenes beslutningsgrunnlag. I tillegg kan den bidra til å skape bedre og mer fungerende markeder for bærekraftige investeringer, ved at det vil bli enklere for forbrukere å velge bærekraftige tjenester og produkter. For at en aktivitet skal kunne anses som bærekraftig må den bidra til minst ett av EUs seks miljømål, og må samtidig ikke påføre vesentlig skade på noen av de andre miljømålene (Finans Norge, 2020). Store selskaper i EU vil måtte rapportere med taksonomien for regnskapsåret 2021, og det er forventet at de samme reglene kommer raskt til Norge (Tornam, 2021).

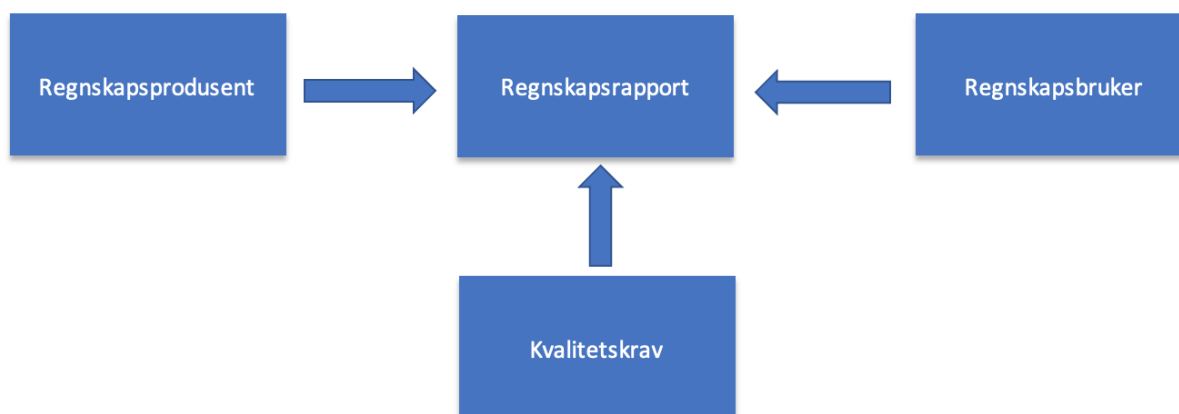
Taksonomiens påvirkning på byggenæringen

EUs taksonomi kan få mye å si for finansieringen av byggeprosjekter. Ingen vet med sikkerhet hvilken effekt taksonomien vil ha, men den er laget ut fra EUs målsetting om bærekraftig finans. Målet er at kapitalen skal rettes mer mot bærekraftige investeringer. Det vil i all hovedsak ha mye å si for finansieringen dersom man er bærekraftig kontra ikke bærekraftig. Dersom man ikke er klassifisert som bærekraftig vil man i verste fall ikke få finansiering eller det kan bety at finansieringen blir dyrere (Aarhus & Aga, 2021). Banker, investorer og forsikringsselskap kan benytte taksonomien for å bestemme hvilke aktiviteter de skal låne ut til, investere i eller forsikre. Etter hvert som krav fra marked og myndigheter dreier i en mer grønn retning, vil banker, investorer og forsikringsselskap se at det innebærer høy risiko å låne ut til, investere i eller forsikre “grå bygg” (Grønn Byggallianse, 2021). Når taksonomien inntreffer vil det i første omgang gi bedre betingelser

for bærekraftige prosjekter, men forventningen er at “grønne bygg” blir et absolutt krav for fremtidig finansiering (Grønn Byggallianse, 2021).

2.5 Kvalitetskrav til regnskapsinformasjon

Formålet med kvalitetskravene er å sikre beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukeren. Informasjonen må være forståelig, relevant, pålitelighet og sammenlignbar (Baksaas et al., 2015). Relevans og pålitelighet anses som primærkravene til regnskapsinformasjon, mens sammenlignbarhet og forståelighet anses som forsterkende krav. Regnskapsprodusentene må avlegge regnskapet i tråd med kvalitetskravene slik at den informasjonen som kommer frem er til reell nytte for regnskapsbrukeren. Kvalitetskravene er dermed utformet for å sikre at regnskapsprodusenten gir et realistisk helhetsinntrykk av virksomheten på en måte som er relevant for regnskapsbrukere.



Figur 3: Kvalitetskrav til regnskap

Relevans

Kravet om relevans er viktig for hvis regnskapsinformasjon skal være nyttig må informasjonen være relevant for brukerens beslutninger. Brukerne av regnskapet skal kunne bedømme de tidligere, nåværende og fremtidige hendelser. Relevant informasjon bør dermed ha både predikasjonsverdi og tilbakemeldingsverdi. Det må derfor benyttes informasjon og prinsipper som sikrer at brukeren foretar en korrekt vurdering av virksomhetens situasjon (Huneide et al., 2008).

Pålitelighet

Kravet om pålitelighet innebærer at målingene og informasjonen må være relativt objektive, kunne dokumenteres og etter-kontrolleres. Regnskapet må bygge på prinsipper som sikrer at det oppfattes pålitelig. For at informasjon skal anses som pålitelig er det viktig at den er fullstendig, nøytral og ikke inneholder noen vesentlige feil. Påliteligheten bør være til stede for at man skal kunne ha tillit til informasjonen i regnskapet (Tellefsen & Langli, 2005).

Sammenlignbarhet

Sammenlignbarhet er kravet som bidrar til at regnskapsinformasjonen kan sammenlignes med andre organisasjoner. Den er gitt av to dimensjoner: *konsistens* og *ensartethet*. Konsistens innebærer at informasjonen må være sammenlignbar over tid, altså over flere regnskapsperioder. Ensartethet handler om at informasjonen må være sammenlignbar med andre foretak (Tveit, 2015). For å sikre sammenlignbarhet må virksomhetene være konsekvent i rapporteringsmåte og -form, og helst benytte like regnskapsprinsipper på tvers av virksomhetene (Tellefsen & Langli, 2005).

Forståelighet

Forståelighet er viktig for brukerne av regnskapet. Informasjonen som fremkommer i regnskapet må gis på en oversiktlig måte og på et regnskapsspråk som brukerne forstår (Huneide et al., 2008). Det er en forutsetning at regnskapsbrukerne har et rimelig kunnskapsnivå om regnskap og regnskapsforståelse, samt viljen til å sette seg inn i informasjon som gis (Kinserdal, 2008). Det er likevel viktig at informasjon som kan være uforståelig for enkelte tas med fordi den kan være nyttig for andre brukergrupper (Huneide et al., 2008).

Vesentlighet

Vesentlighetsprinsippet handler om at virksomheter rapporterer på de forholdene som er sentrale for deres påvirkning på samfunn, mennesker og miljø og klima.

Vesentlighetsprinsippet står sentralt både i den finansielle rapporteringen og miljørapportering. Det var med bakgrunn i dette at den internasjonale rapporteringsstandarden Global Reporting Initiative (GRI) introduserte vesentlighetsprinsippet som et av sine hovedprinsipper. Informasjonen i rapporten anses som

vesentlig dersom den kan forventes å påvirke brukerens beslutninger (Prop. 66 LS (2020–2021)). Revisorforeningen definerer vesentlighet i bærekraftsrapportering som:

*«Forhold som omhandler bedriftens sentrale økonomiske, miljømessige og sosiale påvirkning, og som grunnleggende påvirker interessentenes vurdering og valg»
(Revisorforeningen, u.å-a)*

Miljørapportering kan ofte være gjenstand for manglende informasjon som kan være vesentlig for brukerne. Årsaken kan være at virksomheter ikke vil vise frem kontroversielle eller vanskelige temaer som kan ha en negativ innvirkning på selskapet. Mange er ofte flinke til å rapportere positiv miljøinformasjon, men få evner å være like åpne om negative hendelser og utfordringer. Konsekvensen kan være at miljøinformasjonen ikke blir i henhold til prinsippene for god regnskapsskikk. Det er viktig å rapportere på slik informasjon for å kunne gi interessentene en åpen og balansert oversikt på hvordan de håndterer sine risikoer og muligheter (Thornam & Higham, 2016).

2.5.1 Ekstern verifikasjon

For å sikre at den finansielle informasjonen oppfyller kvalitetskrav, lover og regler foreligger det en revisjonsplikt. Miljøinformasjon benyttes i dag i større grad av investorer og interessenter generelt. Selv om interessen for slik informasjon har økt har det vært knyttet store svakheter til informasjonens beslutningsnytte. Ettersom ikke-finansiell informasjon består av mye kvalitative data og bruk av skjønn, blir det vanskelig å kvantifisere og måle virksomhetenes miljøprestasjoner. Interessentene ønsker forbedret kvalitet på den rapporterte informasjonen for å forbedre beslutningsgrunnlaget som miljøinformasjonen utgjør. Ved å kreve ekstern verifikasjon av ikke-finansiell informasjon kan det bidra til at informasjonen blir mer pålitelig. Attestasjon av miljøinformasjon er ikke regulert av lovverket, og er frivillig for virksomheter å gjennomføre. For at informasjonen skal være nyttig for interessentene har revisorforeningen lagt til grunn noen prinsipper for god miljørapportering. Disse er presentert i tabell 2:

Tabell 2 - Prinsipper for god miljørapportering (Revisorforeningen, u.å-b)

Prinsipper for god miljørapportering	Vesentlighet	Informasjonen må være vesentlig for interessentene.
	Nøyaktighet	Rapporten skal være nøyaktig og detaljert.
	Balanse	Reflektere både positive og negative innvirkninger.
	Tydelighet	Informasjonen skal være forståelig og tilgjengelig.
	Sammenlignbarhet	Informasjonen bør kunne sammenlignes med andre selskaper.
	Punktlighet	Publiseres til samme tid hvert år.
	Konsistens	Må være mulig å analysere og vurdere endringer over tid.
	Pålitelighet	Informasjonen skal være etterprøvbare.

Ved å ta utgangspunkt i prinsippene ovenfor kan det bidra til at rapporteringsprosessen gjennomføres på en god måte og samtidig heve kvaliteten på informasjonen. Dersom rapporteringen baseres på anerkjente rapporteringsstandarder, som for eksempel GRI, forsterkes disse prinsippene og man får et godt informasjonsgrunnlag som er mulig å revidere. Revisjon bidrar til tillit. Tillit til at regnskapene er pålitelig, at lover etterleves og at viktige rutiner er på plass. Det bidrar til trygghet både internt i virksomheten og blant eiere, investorer og allmenheten generelt. Revisors primære hovedoppgave er å bekrefte årsregnskapet, men de har også en viktig rolle som pådriver i å forbedre og utvikle selskapsrapportering. Det gjelder spesielt for miljørapportering (Revisorforeningen, u.å-c). Ekstern verifikasjon kan defineres som:

«Et oppdrag der en revisor har som mål å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å kunne gi uttrykk for en konklusjon som er ment å øke graden av tillit hos de andre tiltenkte brukerne enn den ansvarlige parten» (IAASB, 2015, pkt. 12, s. 7).

Ekstern verifikasjon kan bidra til å øke disiplin i miljørapporteringen, heve kvaliteten og imøtekomme investorers behov. Derfor bør «miljøinformasjon», på helt overordnet nivå,

være i samsvar med kvalitetskravene til regnskapsinformasjon og prinsipper for god regnskapsskikk.

2.6 Prinsipal-agent-teori

Et prinsipal-agent-forhold kan defineres som et kontraktsforhold hvor prinsipalen engasjerer en agent til å utføre en tjeneste eller handling på deres vegne, og hvor agenten tildeles myndighet til å foreta beslutninger på vegne av prinsipalen. Det betyr at prinsipalen delegerer beslutningsmakt til agenten (Jensen & Meckling, 1976). Agentteori er opptatt av å løse problemer som oppstår når prinsipal og agent har ulike interesser og målsettinger. Utfordringen ligger i at det er vanskelig for prinsipalen å kontrollere at agenten har oppført seg i henhold til deres ønsker (Eisenhardt, 1989).

I slike kontraktsforhold oppstår det vanligvis informasjonsasymmetri. Det betyr at den ene parten vet mer om oppgaven som skal løses enn den andre. Et eksempel for å illustrere problemet med informasjonsasymmetri kan være følgende:

“En virksomhet i byggebransjen (agent) hevder i sin bærekrafts rapport at de bidrar positivt til miljøet og har redusert sine klimagassutslipp med 20%. Utfordringen med denne påstanden er at samfunnet (prinsipalen) ikke har noen måte å verifisere denne informasjonen på”

I all hovedsak er det som regel agenten som har en informasjonsfordel i slike situasjoner. Et problem som oppstår i delegeringssituasjoner, er hvordan prinsipalen kan være sikker på at agenten handler i tråd med prinsipalens interesser. Her ligger det en spenning mellom autonomi og kontroll, altså hvor mye autonomi agenten skal tildeles, og hvor mye kontroll prinsipalen bør ha for å sikre tilstrekkelig ansvarliggjøring. Spenningen mellom autonomi og kontroll er en rammebetingelse og oppstår som en konsekvens av at man velger å delegere. Dersom det ikke foreligger noen form for kontroll er det usannsynlig at målene til prinsipalen nås fullt ut (Van Puyvelde et al., 2012). Spørsmålet er hvordan man skal håndtere denne spenningen. Tanken er at man setter noen overordnede mål og resultatkrav, og deretter gir man agenten autonomi og handlingsrom til å løse oppgaven mot at man ansvarliggjøres for resultater.

Det er to teorier som kan hjelpe oss å forstå ytterpunktene mellom kontroll-autonomi og kontroll-tillit. Det ene er en prinsipal-agent teori hvor agenten har en egeninteresse som avviker til en viss grad fra prinsipalens interesse. Dersom det ikke foreligger mekanismer for kontroll er det vanskelig å for prinsipalen å verifisere hva som blir implementert til slutt. For at prinsipalen skal kunne styre en agent som har avvikende interesser må det innføres mekanismer for kontroll og overvåkning (Fallan & Pettersen, 2016).

Den andre teorien kalles gjerne for stewardship-teori eller forvalterteori. I dette perspektivet vil agenten fungere som en forvalter av den delegerte myndigheten. Det betyr at agenten prioriterer prinsipalens interesser fremfor egen interesse. I et slikt tilfelle vil informasjonsasymmetri ha liten betydning fordi relasjonen bygger på målkongruens fremfor målkonflikt. Konsekvensen av det vil følgelig være mindre behov for kontroll og overvåkning. Balansen mellom tillit og kontroll handler mye om graden av detaljstyring, altså hvor detaljert bør en overordnet myndighet være. Det vil følgelig avhenge av hvilken relasjon det er og hvilke oppgaver som skal løses (Universitetet i Oslo, 2021).

Det kan argumenteres for at det foreligger et agentforhold mellom myndigheter og samfunnet på den ene siden og virksomheter som forbruker naturressurser på den andre siden. Et eksempel fra Hagen (1990, s. 52) kan illustrere dette.

«Dersom en bedrift (agent) forurenses vil bedriften forbruke samfunnets (prinsipalens) miljøkapital. Prinsipalen kan i begrenset grad observere den enkeltes forurensende aktivitet, men resultatet til den samlede forurensningsaktiviteten er synlig for alle. Dersom den enkelte aktør ikke blir kontrollert og konfrontert med de samlede konsekvenser av sin egen forurensningsaktivitet, kan det føre til et overforbruk av miljøkapital (for store forurensninger).»

Her kan det også diskuteres hvorvidt investorer, långivere og andre kreditorer og interessenter kan ansees som prinsipaler når det kommer til miljørapportering. Prinsipalene har på den andre siden egne interesser. Aksjonærene ønsker avkastning på sin kapital. Kreditorer har interesse av at virksomhetene har tilgjengelige midler til å gjøre opp for sine

forpliktelser. Myndighetene er interessert i at selskapene ikke påfører samfunnet større kostnader enn verdiskapningen (Borgersrud, 2011).

Sett i lys av agentteori er det naturlig å tenke at en virksomheter vil begrense mengden negativ miljøinformasjon for prinsipalene ettersom virksomheter ønsker å fremlegge gode resultater for deres interessenter. Negativ miljøinformasjon innebærer ofte risiko og begrensninger for virksomheters avkastningspotensial. Økt risiko og redusert avkastningspotensial medfører økte kapitalkostnader og lavere verdsetting av virksomheten (Borgersrud, 2011). Da er det usikkert hvorvidt virksomheter frivillig vil rapportere miljøinformasjon som har negativ innvirkning på samfunnsmessig nytte.

Basert på dette er det ikke usannsynlig å anta at det foreligger en del insentiver for selskapene å fremstille virksomheten så verdifull og suksessrik som mulig. Da denne oppgaven ser på miljørapportering i bygg- og anleggsbransjen kan det hevdes at disse betraktningene vil være gjeldende for virksomheter i nevnte sektor. Dette fordi miljørapportering er et vidt begrep som kan operere med et bredt spekter av prinsipaler.

2.6.1 Regnskapets formål

I denne oppgaven har regnskap to sentrale formål; et prognoseformål og et kontrollformål. Med kontrollformål menes oppfølging av resultater. Det går ut på å kontrollere og overvåke resultatene som virksomheten har oppnådd (Kothari et al., 2010). Med prognoseformål menes regnskapsbrukernes behov for informasjon til ressursallokering. Prognoseformålet brukes for å se på lønnsomheten ut fra fremtidig inntjening. Regnskapsinformasjonen må derfor kunne gi predikasjoner om fremtiden (Baksaas et al., 2015). Prognoseformålet er å gi prinsipalen en forståelse om agenten beveger seg i riktig retning og tar beslutninger for fremtiden som er i samsvar med prinsipalens interesser. For at regnskapet skal kunne brukes som kontrollmekanisme er det essensielt at det bidrar til å redusere informasjonsasymmetri og gir prinsipalen beslutningsnyttig informasjon.

2.6.2 Kost-nytte

Et regnskap vil ha nytte om informasjonen som presenteres kan bidra til bedre beslutninger for brukeren. Men regnskapet vil samtidig ha en kostnadsside. De største kostnadene vil ligge hos regnskapsprodusenten, det vil si virksomheten som utarbeider regnskapet. For at produksjonen av regnskapet skal forsvares må nytten overstige kostnadene. I praksis er det vanskelig å vurdere kost-nyttens til regnskapet, da nytten er vanskelig å fastslå. Ulike regnskapsbrukere vil ha ulikt behov for informasjon og nytten vil dermed være varierende.

Kostnaden ved å rapportere miljøinformasjon av høy kvalitet er hovedsakelig koblet til selve utarbeidelsen av rapporten. Kartlegging av virksomheters miljøpåvirkning er et tidkrevende arbeid. Det innebærer å få oversikt over hvilke virkninger påvirkningen forårsaker og hvilke tiltak som er iverksatt eller planlegges for å forebygge negative hendelser. Det faktum at det ikke eksisterer en regnskapsmessig standard for hvordan miljøinformasjon skal utformes verken på generelt plan eller på bransjeplan, gjør at denne prosessen blir kostnadsskapende for gjeldende aktører. Fordelene ved å rapportere miljøinformasjon av høy kvalitet er at det i stor grad reduserer usikkerhet og risiko for investorer, långivere og andre kreditorer og interessenter. Rent organisatorisk har miljørapportering potensial til å være et viktig verktøy for å kommunisere med investorer og myndigheter. En annen fordel med å rapportere på miljø er at det tiltrekker interesse fra mulige investorer som ønsker å plassere kapital i bærekraftige selskaper (Borgersrud, 2011).

Dersom beste praksis for miljørapportering ble benyttet av rapporteringspliktige selskaper kan det argumenteres for at virkningen av rapporteringskostanden vil oppleves som mindre krevende for den enkelte virksomhet. Dette ved at tilsvarende rapporteringskostnader blir lik for alle andre selskaper. Med beste praksis forstås å gi en rettvise, sammenlignbar, forståelig og brukernyttig oversikt over virksomhetens miljøpåvirkninger og iverksatte tiltak. På den andre siden vil ikke bruk av beste praksis være en garanti mot at selskaper unnlater å rapportere relevant informasjon. Uten tilstrekkelige mekanismer for å skille mellom god og dårlig miljøinformasjon kan det oppstå mulighet for virksomheter til å oppnå fordeler av å rapportere etter beste praksis, uten å rapportere tilfredsstillende. Dette medfører at selskaper kan redusere kostnader som følger av å gi en rettvise og sammenlignbar oversikt. For at miljørapporteringsplikten skal ha noen effekt er det nødvendig at informasjonen som

rapporteres er utformet slik at den gir en rettvise oversikt. Den bør også gi grunnlag for å vurdere virksomheten i en miljømessig sammenheng, da miljømessig kontekst kan bli avgjørende for verdien av fremtidige investeringer og lån. Med gode systemer for å vurdere kvaliteten på miljørapportering vil rapporteringsplikten kunne ha effekt på kort sikt. Virksomheter vil da kunne nyte godt av fordelene ved kvalitetsrik miljøinformasjon da de som yter kapital til selskapet kan stole på informasjonen (Borgersrud, 2011).

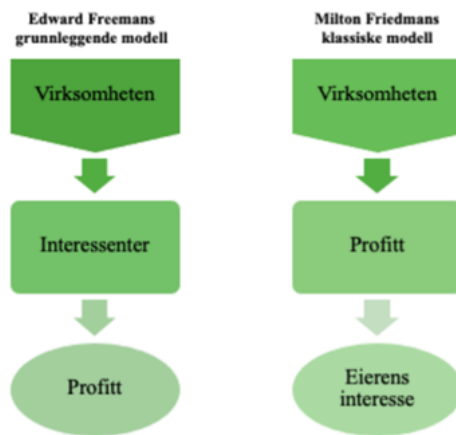
Basert på dette kan det argumenteres for at det ligger i bedriftenes egeninteresse å ta rapporteringskostnaden i henhold til beste praksis. Kost-nytte vurderinger består av både direkte og indirekte kostnader. Kost-nytte verdien står ikke bare i henhold til den direkte utarbeidelsen av rapporten, men kan også ha indirekte kostnader i form av omdømmetap. Det betyr at det kan være mer lønnsomt å rapportere høy kvalitetsinformasjon enn å risikere omdømmetap som følge av lav rapporteringskvalitet

2.7 Interessentteori

En interessent er en person eller organisasjon som aktivt er involvert i et prosjekt, eller som har interesser som blir berørt av gjennomføringen eller sluttresultatet av prosjektet (Rolstadås, 2020). Den klassiske interessentteorien så på aksjonærene som den viktigste interessenten, da det er aksjonærene som står for finansiering av selskapet (Eccles et al., 2014). Dette baseres på teorien til Friedman (2007) om at formålet til et selskap er å maksimere profitt, og at selskapet har et sosialt ansvar for aksjonærenes interesser. Friedman (2007) mener at dersom ledelsen i selskapet kun har ansvar overfor aksjonærene, vil de være i bedre stand til å maksimere selskapets avkastning. Det er da myndighetens ansvar å ivareta de sosiale- og miljømessige forholdene og ikke bedriftenes. Den klassiske interessentteorien fokuserte altså på å være profittmaksimerende, og de eksterne faktorene ble dermed lite hensyntatt.

I den moderne tid har miljø fått større oppmerksomhet, og det settes krav til at bedriftene må hensynta eksterne faktorer, herunder miljø. Freeman (2010) sin modernisering av interessentteorien mener at enhver bedrift har et ansvar overfor samtlige interessenter av selskapet, og ikke bare aksjonærene. Freeman (2010, s. 46) hevder at et selskaps reelle suksess ligger i hvordan de klarer å ivareta interessen til *«en hvilken som helst gruppe eller*

individ som kan påvirke eller bli påvirket av oppnåelse av organisasjonens mål». Siden interessentene til selskapet kan bli påvirket av selskapets handlinger må de ivareta de sosiale og samfunnsmessige verdier utover de økonomiske (Freeman (2010).



Figur 4: Freemans og Friedmans interessentmodeller (Carson et al., 2019).

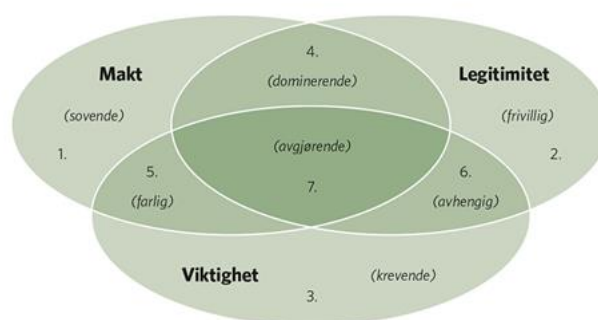
Miljø er noe som påvirker enhver, og interessentene til ikke-finansiell informasjon er dermed større enn for den finansielle informasjonen. At «enhver» er interessenter kommer frem blant annet i miljøinformasjonsloven og åpenhetsloven. Miljøinformasjonsloven §16.1 poengterer at «*Enhver har rett til miljøinformasjon fra virksomhet nevnt i § 5 annet ledd om forhold ved virksomheten, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning på miljøet*» og åpenhetsloven §6 sier at «*Enhver har ved skriftlig forespørsel rett på informasjon fra en virksomhet om hvordan virksomheten håndterer faktiske og potensielle negative konsekvenser etter § 4. Dette omfatter både generell informasjon og informasjon knyttet til en særskilt vare eller tjeneste som virksomheten tilbyr*». Dette viser at det ikke bare er aksjonæren som kan stille krav om informasjon, men at alle potensielle interessenter har krav på informasjon om virksomheten.

Interessentene til et selskap kan deles inn i primære og sekundære interessenter (Freeman, 2010). Primære interessenter er tydelig involvert i verdiskapningen til selskapet og derfor er det avgjørende at selskapet tar hensyn til disse. De primære interessentene kan være eiere av selskapet, ansatte, investorer, leverandører, kunder og lokalsamfunnet. Sekundære interessenter har en mer indirekte interesse i selskapet og kan være friville organisasjoner, media, myndigheter eller aktivister. I interessentteorien kommer det frem at de sekundære

interessentene bare blir hensyntatt i enkelte tilfeller, men at de kan være vesentlige pressgrupper som næringslivet må prioritere (Carson et al., 2015). En sekundærinteressent som for eksempel myndighetene, kan spille en sentral rolle for hvordan selskapet rapporterer på miljø.

«Bærekraftsrapportering kan være et verktøy for å håndtere risiko og muligheter knyttet til forventninger blant virksomhetens mest relevante interessenter. God praksis tilsier derfor at bærekraftsrapportering er rettet mot tydelige definerte interessentgrupper» (Brun & Thornam, 2011, s. 50).

Mitchell et al. (1997) har utformet et rammeverk hvor interessentene prioriteres etter kriteriene makt, legitimitet og hastverk/viktighet. Makt omhandler hvor stor innflytelse eller påvirkningskraft interessenten har. Altså i hvor stor grad interessenten kan påvirke de valgene en virksomhet tar. Legitimitet ses på som en generell oppfatning, der handlingene i selskapet er ønskelig, riktig eller hensiktsmessig innenfor hva som er akseptert av normer, verdier og holdninger (Suchman 1995, referert i Mitchell et al., 1997). Hastverk/viktighet omhandler interessentens hastverk med krav til selskapet og i hvilken grad interessenten krever umiddelbar oppmerksomhet (Mitchell et al., 1997). Bruken av disse kriteriene fører til ulike interessentgrupper, fordelt i syv mulige kombinasjoner. Disse syv kombinasjonene er vist i figur 5:



Figur 5: Makt, legitimitet, viktighet (Carson et al., 2019)

Dersom interessenten har en av kriteriene er de «latente» interessenter (område 1, 2 og 3). Hvis to kriterier er oppfylt omtales de som «forventende» interessenter (område 4, 5 og 6).

Hvis alle kriteriene er oppfylt hos en interessent (område 7) omtales de som svært fremtredende interessenter, og ifølge rammeverket vil det være avgjørende å prioritere denne interessentgruppen (Mitchell et al., 1997). Myndigheter, kunder og kredittinstitusjoner er eksempler på interessenter som oppfyller alle tre kriteriene. I kraft av EUs taksonomi vil kredittinstitusjoner kunne påvirke miljøinformasjon gjennom å stille krav til at selskapene de finansierer skal være bærekraftige. Konsekvensen er at selskaper må øke kvaliteten på miljørapporteringen for å oppnå gunstig finansiering. Et slikt krav fra interessenten kan knyttes til makt kriteriet, da selskap i de fleste tilfeller er avhengig av finansiering. Kravet om miljø fra kredittinstitusjoner vil ha høy grad av legitimitet, fordi det vil være sosialt akseptert i samfunnet. Viktigheten og hastverket på kravet avhenger av i hvor stor grad det er nødvendig med tilgang på ny kapital.

En fremtredende interessent for miljø er den norske stat. Et av virkemidlene staten benytter for å sikre miljøhensyn og miljørapportering er ved tildeling av kontrakter. Lov om offentlig anskaffelser baserer seg på de overordnede og generelle forventninger om hvordan statseide selskaper skal arbeide med samfunnsansvar i deres anskaffelsesprosess (Meld.St. 27, 2013-2014). Anskaffelsesloven skal fremme effektiv bruk av samfunnets ressurser og forsikre at de offentlige organer innretter sin anskaffelsespraksis slik at den bidrar til å redusere skadelig miljøpåvirkning. Loven skal også fremme klimavennlige løsninger der det er relevant jf. anskaffelsesloven §5. Regelverket ivaretar dermed flere hensyn som ikke er direkte knyttet til oppdragsgiverens økonomiske interesse. Lov om offentlig anskaffelser skal sikre at offentlig innkjøp skal skje på en samfunnstjenlig måte, og sikre at oppdragsgivere kan ivareta hensyn til miljø, innovasjon og sosiale forhold (Direktiv 2014/24/EU, 2017).

Etttersom offentlig sektor i Norge kjøper inn bygg- og anleggsarbeid for om lag 600 milliarder kroner årlig, er offentlig anskaffelser et stort og viktig marked for næringslivet. Fokuset på miljø og klimavennlige løsninger på offentlige oppdrag kan føre til strengere krav og økt press på leverandørenes miljørapportering. Loven sikrer at oppdragsgiver kan stille egnede krav og kriterier knyttet til de ulike trinnene i anskaffelsesprosessen. Slik kan de offentlige kontraktene gjennomføres på en måte som fremmer hensynet til miljø, forutsatt at kravene og kriteriene har tilknytning til leveransen jf. anskaffelsesloven. §5 (2). Staten er en viktig interessent for næringslivet da de både har makt i kraft av lovverket og gjennom påvirkning

som en næringskunde. De vil ha høy legitimitetsgrad fordi kravet om økt miljøhensyn er sosialt akseptert i samfunnet. Viktighetskriteriet er høy da mange aktører i bransjen er avhengig av staten som kunde.

2.8 Ny-institusjonell teori

Ny-institusjonell teori fokuserer på det legitimerende aspektet ved tilpasning til institusjonelle myter (Eriksson-Zetterquist et al., 2014). Disse mytene blir en del av den formelle strukturen og påvirker organisasjoner. Organisasjoner må tilpasse seg disse mytene for å oppnå aksept i omgivelsene og for å fremstå som rasjonelle. Dermed vokser det frem nye områder for organisering. For eksempel vil mytene om miljøhensyn bli synlige ved at organisasjoner oppretter miljøavdelinger og implementerer rutiner og tiltak for miljøhensyn. Fordelen med dette er at det sikrer organisasjonen legitimitet (Eriksson-Zetterquist et al., 2014). Poenget er at organisasjoners overlevelse ikke bare handler om hvor effektivt man klarer å produsere varer eller tjenester, men hvordan man bruker institusjonelle myter for å fremstå som legitime (Fallan & Pettersen, 2016)

Isomorfisme

Ny-institusjonell teori diskuterer konsekvensene av å tilhøre en institusjon hvor *organisasjonsfelt* og *isomorfisme* er sentrale begreper. I dette perspektivet er det ikke lenger den enkelte organisasjon og dens omgivelser som det fokuseres på, men i stedet hvordan organisasjonene samhandler i samme felt. Begrepet organisasjonsfelt innebærer at alle organisasjoner tilhører et felt som de opererer innenfor (Eriksson-Zetterquist et al., 2014). Alle organisasjonene bidrar til å skape feltet, men samtidig vil organisasjonene bli påvirket av feltet gjennom en kontinuerlig prosess. Ved at organisasjonene har tilhørighet til disse feltene oppnår de legitimitet. Det fører til at de er i stand til å tiltrekke seg kompetent arbeidskraft og nødvendige ressurser for å sikre overlevelse. Organisasjoner streber kontinuerlig etter å bli like hverandre og disse vil dermed avspeile hele feltet og hvilke egenskaper som er vesentlige (Fallan & Pettersen, 2016).

Begrepet isomorfisme innebærer at organisasjoner blir mer og mer like. Det skilles mellom tre typer isomorfisme:

Tvingende isomorfi utvikles gjennom politisk påvirkning. Det skjer når dominerende organisasjoner utøver makt eller innflytelse på svakere organisasjoner med formål om at de skal tilpasse seg formelle og uformelle krav. En sterk organisasjon kan for eksempel være staten som påvirker gjennom lovgivning. Finansieringsorganisasjoner er eksempel på andre sterke organisasjoner. Et eksempel på dette kan være når staten eller myndighetene krever at organisasjoner skal tilpasse seg en ny teknikk eller metode for å ta hensyn til miljøet (Eriksson-Zetterquist et al., 2014). Det å fremstå bærekraftig har blitt en betydelig trend og flere bedrifter skriver mer om bærekraft nå enn tidligere. Herunder er miljørapportering blitt et sentralt tema. I dagens samfunn ser vi miljørapportering som et resultat av *tvungen isomorfi* gjennom EU krav og norske lover for henholdsvis utslippsmengde, gjenbruk, bærekraftige materialer og grønn transport.

Imiterende isomorfi skjer ofte når vellykkete organisasjoner blir kopiert av andre organisasjoner i samme sektor eller bransje. Identitetssøkende organisasjoner kopierer organisasjonsoppskriften til selskaper som har oppnådd suksess for å sikre overlevelse på lang sikt (Fallan & Pettersen, 2016).

Normativ isomorfi representeres gjennom profesjonalisering av kunnskap. De ulike organisasjonene i en bransje ansetter folk med samme utdanning og vil gjennom dette sørge for store likheter i faglig og sosial kompetanse. Dette vil føre til større likheter mellom organisasjonene (Fallan & Pettersen, 2016)

2.9 Oppsummering

Agentteorien handler om hierarkiske relasjoner mellom prinsipal og agent hvor det delegeres ut beslutningsmakt. Det er to perspektiver rundt dette. Det ene er en prinsipal-agent teori hvor agenten har egeninteresse som avviker fra prinsipalen. Det andre er en agent-forvalterteori hvor det eksisterer målkongruens mellom partene. I denne oppgaven fokuserer agentteorien på problemer som følger av motstridende interesser mellom prinsipal og agent. Vi har redegjort for at det kan foreligge et agentforhold mellom virksomheter som forbruker naturressurser på den ene siden og myndigheter og samfunnet på den andre siden. Virksomheters interesse er profittmaksimering og myndighetene er interessert i at virksomhetene ikke påfører samfunnet større kostnader enn verdiskapningen. For å kunne

bidra til målkongruens er det behov for kontroll. Miljørapporteringens hensikt er å gi myndighetene en forståelse om virksomhetene beveger seg i riktig retning og tar beslutninger som er i samsvar med deres interesser. For å kunne kontrollere må det investeres i gode systemer for overvåkning. Rapportering av kvalitetsrik miljøinformasjon er både kostbart og tidskrevende og de som utarbeider miljørapportene vil derfor vurdere den opp mot kost-nytte prinsippet.

Informasjonen som kommuniseres gjennom en miljørapport gir regnskapsbrukerne en oppfattelse og oversikt over hva virksomheter gjør for å fremme en bærekraftig utvikling. Oppfattet kvalitet vil bidra til å enten styrke eller svekke virksomheters legitimitet, troverdighet og tillit. En miljørapport skal vise alle sider og forhold ved en virksomhets prestasjoner og handler om å skape et pålitelig bilde hos interessentene. Flere utfordringer knyttet til kvaliteten har blitt påpekt i teorien. Flere rammeverk har blitt utviklet for å sikre informasjonskvalitet og et av de mest sentrale er GRI. Forskning viser at benyttelse av GRI ikke nødvendigvis sikrer høy kvalitet i rapporteringen, men sikrer et minimumsnivå av kvalitet. Verifikasjon av miljørapporten kan også bidra til å øke kvalitet. Noen av de mest sentrale prinsippene for å bestemme kvalitet er *troverdighet, balanse, tydelighet, vesentlighet, forståelighet og sammenlignbarhet*.

Interesstanteorien beskriver relasjonen mellom en virksomhet og sine interessenter. Sett fra et samfunnsmessig perspektiv forteller teorien hvordan interessentene kan stille krav til virksomheten og hvordan samfunnet kan utøve kontroll. Interessentene kan ses på som prinsipaler gjennom deres krav til rapportering, og interesstanteorien kan benyttes for å se på hvordan interessentenes krav og forventninger påvirker virksomheten og innholdet i rapporteringen. Mens den klassiske interesstanteorien definerer interessenter som en enkelt gruppe som er involvert eller berørt av et prosjekt, ser den moderne interesstanteorien på flere grupper med interessenter. Bærekraft og miljø har et enormt stort påvirkningsfelt og informasjon rundt det må kunne sies å være av allmenn interesse. Basert på utviklingen som har vært på miljøforståelse, miljøinteresse og den stigende viktigheten av bærekraft kan det argumenteres for at samfunnet som helhet er å anse som interessenter. Graden av innflytelse og påvirkningskraft hos de ulike interessentene vil være forskjellig, men ikke ubetydelig.

Miljø og klima påvirker alle og enhver. Dermed kan det være fordelaktig å utvide den klassiske interessentmodellen til å gjelde et bredere spekter av interessenter.

Ny-institusjonell teori fokuserer på det legitimerende aspektet ved å tilpasse seg institusjonell myter for å sikre legitimitet og overlevelse på lang sikt. Poenget er at effektivitet alene ikke er avgjørende for å sikre overlevelse. Organisasjoner bør strebe etter å oppnå legitimitet i omgivelsene for å sikre utvikling. Begrepet isomorfisme handler om at organisasjoner blir mer og mer like hverandre. Det skilles mellom tre typer isomorfisme; *tvingende, imiterende og normativ*.

3 Metode

I dette kapitlet vil vi presentere det metodiske rammeverket for denne studien hvor vi vil redegjøre for valgene vi har gjort. Her vil vi presentere valg av forskningsdesign, datainnsamling og analyse. Metode handler om å finne teknikker og prosedyrer for å komme frem til mest mulig relevant og pålitelig kunnskap om samfunnet. Det innebærer en begrunnelse av fremgangsmåten for å fremskaffe kunnskap. Metoden er et verktøy som hjelper oss i prosessen med å samle inn data slik at vi får tilgang til den informasjonen som er nødvendig for å gjennomføre undersøkelsen (Dalland & Keeping, 2020).

3.1 Forskningsperspektiv

Overordnet skiller det mellom to vitenskapsteoretiske tilnærminger, positivisme og hermeneutikk. Positivisme har sitt opphav i naturvitenskapens tradisjon med studier av den fysiske naturen, mens hermeneutikk har sitt opphav i humanvitenskapen med studiet av menneskeskapte fenomener (Thomassen 2006, referert i Dalland & Keeping, 2020). Dette er de to hovedtradisjonene i vitenskapelig forskning. De nærmer seg den sosiale virkeligheten på to forskjellige måter. Det betyr at de har ulike oppfatninger av hva vitenskap om mennesket og samfunn egentlig er (Nyeng, 2004). Utgangspunktet for positivismen var at alt kunne studeres empirisk ved bruk av sansedata og observasjon. Alle påstander og spekulasjoner skulle betraktes som hypoteser som kunne testes gjennom sansing. I denne tilnærmingen var det kun objektive forhold som skulle måles gjennom et verdinøytralt ståsted (Jacobsen, 2000). I dette perspektivet ser man på sammenhengen mellom årsak og virkning hvor målet er å kartlegge *hvordan* ting skjer fremfor *hvorfor* ting skjer. Hermeneutikken handler derimot om å fortolke meningsfylte fenomener (Dalland & Keeping, 2020). Denne tilnærmingen er fortolkningsbasert og kjennetegnes ved at man forstår verden som en sammensetning av sosiale systemer og konstruksjoner (Johannessen et al., 2011). Utgangspunktet for denne tilnærmingen var en forståelse av at virkeligheten kartlegges ved at man studerer hvordan mennesker fortolker og legger mening i spesielle sosiale fenomener (Jacobsen, 2000).

Denne oppgaven ligger innenfor den hermeneutiske tradisjonen da den søker å få innsikt i hvordan miljørapportering praktiseres og hvilke rammebetingelser som kan forbedre den. Å

oppnå innsikt innebærer å tolke subjektiv forståelse og mening. Gjennom en fortolkende tilnærming kan vi oppnå en forståelse for bedriftenes rapporteringspraksis. En slik tilnærming er også hensiktsmessig for å få innsikt i interessentenes forståelse og holdning til miljørapportering i bransjen. For å oppnå forståelse for rapporteringspraksis og eventuelle mangler og svakheter som kan forbedres er det nødvendig å innhente informasjon, tanker og erfaringer gjennom personlige intervjuer. På denne måten kan vi oppnå innsikt i respondentenes subjektive vurderinger og erfaringer med rapporteringen i bransjen samt interessentenes tolkning og forståelse av rapporteringen. Dermed kan vi fortolke kunnskap basert på informasjon fra informantene.

3.2 Forskningsdesign

Forskningsdesignet er en generell plan for hvordan forskningsspørsmålene skal besvares (Saunders et al., 2012). Det er et rammeverk som forteller hvordan innsamling og analyse av data skal gjennomføres (Bell et al., 2019). Forskningsdesignet brukes for å gi en systematisk fremstilling av data slik at det er mulig å diskutere seg frem til ulike konklusjoner innenfor studiens problemstilling. Den inneholder altså den faglige konteksten for en beskrivelse av undersøkelsens *hvem, hva, hvor og hvordan* (Thagaard, 2018).

Gitt problemstillingens kompleksitet og mangelen på en fastsatt standard for miljørapportering, vil vi være avhengig av å samle informasjon og kunnskap om temaet for å skaffe oss nødvendig innsikt. Med utgangspunkt i et ønske om innsikt er casestudie valgt som forskningsdesign i denne oppgaven. Thagaard (2018) definerer casestudie som intensive undersøkelser av et fåtall analyseenheter. Forskeren innhenter mye informasjon fra noen få enheter over kortere eller lengre tid gjennom detaljert og omfattende datainnsamling (Johannessen et al., 2016).

Denne undersøkelsen har en eksplorerende tilnærming. Metoden kjennetegnes ved at man går i dybden, får frem nyanser og er fleksibel i henhold til å gjøre tilpasninger underveis. Evnen til å få frem nyanser og ny informasjon er en av fordelene ved en slik tilnærming og vil dermed egne seg til innsamling av kvalitative data (Jacobsen, 2000). I denne oppgaven er analyseenheten fenomenet miljørapportering i bygg- og anleggsbransjen. Det samles informasjon om dette gjennom en studie av fire bedrifter i bransjen samt deres interessenter.

Det er et intensivt design som konsentreres på et fåtall aktører og ser på samspillet mellom disse i utarbeidelsen av en beslutningsnyttig miljørapport.

3.3 Valg av metode/forskningsstrategi

Når det gjelder valg av metode for innsamling av data finnes det en rekke ulike alternativer for å best besvare problemstillingen. Det er viktig at metodevalget er begrunnet med utgangspunkt i problemstillingen (Dalland & Keeping, 2020). I forskning går det et sentralt skille mellom kvantitative og kvalitative metoder.

Kvantitativ tilnærming innebærer å kategorisere og presisere sentrale begreper før den empiriske undersøkelsen gjennomføres. Dette gjør det mulig å standardisere informasjonen i form av tall og på denne måten kan studien inkludere et høyt antall respondenter. Basert på dette er det større mulighet for å trekke generaliserbare konklusjoner (Jacobsen, 2000). Eksempler på anvendte metoder innen kvantitativ forskning er blant annet spørreundersøkelser og strukturert intervju (Bell et al., 2019).

Kvalitativ metode er en utforskende og beskrivende metode som anvendes for å forklare et fenomen. Metoden baserer seg på innhenting av informasjon om folks tanker, holdninger og motivasjon innenfor et gitt tema (Bell et al., 2019). Kvalitativ metode er i mindre grad opptatt av årsakssammenhenger, men mer opptatt av å gi forståelse eller dypere innsikt i hvordan mennesker oppfatter verden (Johannessen et al., 2016). Kvalitativ metode er hensiktsmessig for å undersøke fenomener det ikke er tilstrekkelig kunnskap om (Bell et al., 2019). Metoden vektlegger detaljer, nyanser og det unike ved hver enkelt respondent ved at de gir sine fortolkninger og meninger av et forhold. Fordelen med kvalitativ metode er at den gir adgang til å grave dypt i fenomenet som skal undersøkes gjennom åpenhet. I tillegg er metoden fleksibel ved at både problemstilling og metode kan endres etter hvert som man tilegner seg ny informasjon (Jacobsen, 2000). De mest vanlige teknikkene innenfor kvalitativ tilnærming er intervju og observasjon (Johannessen et al., 2011).

Ulempen med denne metoden er at den er ressurskrevende og ofte bygger på et fåtall respondenter. Dette kan gjøre det vanskelig å trekke generaliserbare konklusjoner. En annen ulempe er at datamaterialet som samles inn ofte er nyanserikt og komplekst som kan føre til

at informasjonen blir utfordrende å tolke (Jacobsen, 2000). Basert på problemstillingens kompleksitet samt behovet for kunnskap, forståelse og innsikt i tematikken mener vi det er mest hensiktsmessig å benytte kvalitativ metode for vår datainnsamling.

3.4 Datainnsamling

I all forskning er man avhengig av å samle inn dokumentasjon og data som gjenspeiler eller forklarer temaet som undersøkes. Her må det tas stilling til utvalgsstørrelse, utvalgsstrategi og rekruttering. Det er også vesentlig for forskningen at det samles inn data som er mest mulig relevant og pålitelig. De mest vanlige innsamlingsmetodene for kvalitative data er observasjon og intervjuer, samt analyse av allerede eksisterende tekstmateriale (Johannessen et al., 2016). Problemstillingen benyttes for å kartlegge rammebetingelser for rapporteringspraksis og hvilke som bør forbedres. For å besvare problemstillingen er det nødvendig å utføre en dokumentanalyse av års- og miljørapporter i tillegg til intervju. Intervju vil imidlertid være hovedkilden for datainnsamlingen i denne undersøkelsen. Dette for å få en bedre forståelse for utfordringen innen miljørapportering. Ved å stille åpne spørsmål i intervjusammenheng vil vi kunne tilrettelegge for utdypede meninger, slik at informantene selv kan avgjøre hvilken informasjon som er relevant å trekke frem innenfor temaet som forskes på.

3.4.1 Dokumentanalyse

En dokumentanalyse er en systematisk innhenting, gjennomgang og analyse av dokumenter. Dokumentanalyse benytter seg av sekundærdata. Det betyr data som er samlet inn av andre enn forskeren selv (Jacobsen, 2000). Vår dokumentanalyse legger års- og miljørapporter fra år 2020 til grunn som informasjonskilde. I tillegg benyttes offentlig miljøinformasjon publisert på hjemmesider. Vi utfører en kvalitativ dokumentanalyse som innebærer at innholdet i de ulike rapportene analyseres og fortolkes (Grønmo, 2004). Årsaken til at disse rapportene er benyttet er fordi de er de mest sentrale kommunikasjonskanalene selskaper har til å formidle informasjon til interessentene. I tillegg viser tidligere studier til at slik informasjon er allment tilgjengelig (Clarkson et al., 1994).

Dokumentanalyse kan belyse ulike dimensjoner av et tema som nødvendigvis ikke blir belyst gjennom intervjuer. Analysen er også et godt hjelpemiddel til utarbeidelsen av intervjuguiden

ved at informasjonen som samles kan inspirere til relevante og tydelige spørsmål (Saunders et al., 2012). Jacobsen (2000) hevder at dokumentanalyse er særlig egnet å benytte når man ønsker å få innsikt i hvordan andre har fortolket en viss hendelse eller situasjon. Vi bruker dokumentanalyse for å se på hvordan ulike aktører rapporterer på miljø og bærekraft, samt likheter og ulikheter. Dokumentanalysen vil tilføre økt kunnskap om rapporteringspraksisen til aktørene. Kunnskapen brukes til å utforme en god intervjuguide. Dokumentanalysen ble gjennomført i forkant av intervjuene. Års- og miljørapportene ble gjennomgått og studert for å skaffe oversikt over hva og hvordan aktørene rapporterer. Hjemmesider ble også undersøkt for å se hva de kommuniserer til samfunnet. Det ble dermed mulig å gå i dybden på bedriftenes begrunnelse for egen praksis, i tillegg til å se på likhetstrekk mellom de ulike aktørene.

3.4.2 Intervju

Intervju er en av de mest brukte datainnsamlingsmetodene innenfor kvalitativ metode og gjør det mulig å samle inn detaljerte og fyldige beskrivelser av det vi studerer (Johannessen et al., 2016). Det kvalitative forskningsintervjuet kan defineres som en samtale med en struktur og et formål. Metoden er hensiktsmessig å bruke når man ønsker å få innsikt i holdninger, meninger og erfaringer (Kvale et al., 2009). Formålet med intervju er at vi får fyldig og omfattende kunnskap om hvordan intervjupersonene ser på tematikken intervjuet handler om (Thagaard, 2018).

Intervjuprosessen gjennomføres individuelt med hvert enkelt intervjuobjekt. Intervjuene vil foregå som et semistrukturert intervju med en tilhørende intervjuguide, hvor tema og spørsmål er formulert og utviklet på forhånd. Slike intervjuer legger til rette for en samtale hvor informanten gir opplysninger som medfører naturlige oppfølgingsspørsmål. Metoden egner seg godt når relativt få enheter undersøkes (Jacobsen, 2000). Det ble gjennomført totalt seks intervjuer med til sammen seks intervjuobjekter. Begge forskerne deltok på samtlige intervjuer.

3.4.3 Utvalg og seleksjon av intervjupersoner

I kvantitative undersøkelser er det vanlig at utvalget trekkes tilfeldig. Slik får man et representativt utvalg som gjør at man kan trekke generaliserbare konklusjoner. I kvalitative

undersøkelser derimot er dette mindre vanlig. Hensikten med kvalitative undersøkelser er å samle mest mulig kunnskap og innsikt om et fenomen. Rekruttering av informanter i slike tilfeller har et klart formål og da er det fordelaktig å foreta et strategisk utvalg av informanter (Johannessen et al., 2016). Seleksjon av intervjuobjektene i denne undersøkelsen har blitt foretatt som et strategisk utvalg. Det betyr at man systematisk velger ut personer som besitter ønsket kunnskap eller egenskaper som er hensiktsmessig for å besvare problemstillingen (Thagaard, 2018).

Populasjonen i denne undersøkelsen er bygg og anleggsbransjen, men det er ikke mulig å studere hele populasjonen basert på tiden vi har til rådighet. Vi har dermed måtte definere et utvalg som vi mener er egnet til å belyse vår problemstilling. Utvalget består av aktører i bransjen i tillegg til noen av deres tilhørende interessenter. Det kan være krevende å bestemme seg for hva som er et tilstrekkelig utvalg, men Johannessen et al. (2011) hevder det eksisterer et metningspunkt. Metningspunktet vil være det antallet intervjuer som må gjennomføres uten at flere intervjuer ville bringe med seg ny informasjon.

Utvalget i denne undersøkelsen består av seks informanter hvorav disse er delt inn i to segmenter; aktører og interessenter. Det er fire informanter fra aktørsegmentet og to fra interessentsegmentet. I denne undersøkelsen er aktørene bedrifter i bygg- og anleggsbransjen samt en bransjeforening. Aktørene er valgt ut grunnet deres kompetanse i bransjen og innsikt i nåværende rapporteringspraksis. Interessentsegmentet deles i to utvalg; finansiering og revisjon. Interessentene vil, i denne undersøkelsen, utgjøre en finansinstitusjon og et revisjonsselskap. Interessentene er valgt ut grunnet deres kunnskap innen økonomi, revisjon og lovverket. Hver av disse har interesser i bygg- og anleggsbransjen gjennom henholdsvis finansiering og revisjon. Interessentene er hensiktsmessig å inkludere i vårt utvalg for å få innsikt i hvilke krav og forventninger de har til bransjens miljørapportering. Informantene i undersøkelsen er listet i tabell 3:

Tabell 3 - Informanter

Informanter		
Type informant	Stilling	Virksomhetsstørrelse
Aktør 1	Miljøsjef	Stort selskap
Aktør 2	Miljøsjef	Mellomstort selskap
Aktør 3	Direktør, bærekraft og miljø	Stort selskap
Aktør 4	Utviklingssjef, bærekraft	Mellomstort selskap
Interessent 1	Manager, klima og bærekraft	Stort selskap
Interessent 2	Bærekraftsansvarlig	Stort selskap

3.4.4 Intervjuform og intervjuguide

Intervjuprosessen foregikk som semistrukturerte intervjuer. Intervjuet tok utgangspunkt i en forhåndsutviklet intervjuguide. Semistrukturerte intervjuer har stor fleksibilitet ettersom intervjuguiden fastsetter temaer for intervjuer, men sikrer fleksibilitet til å formulere spørsmål underveis. I tillegg gir det mulighet til å følge opp temaer som ikke er planlagt på forhånd (Thagaard, 2018). Det var dermed mulig å gå i dybden på enkelte temaer vi anså som relevante for å besvare undersøkelsens problemstilling. I forkant av intervjuene ble det utarbeidet to intervjuguider; en for aktører og en for interessenter. Intervjuguidene ble utarbeidet gjennom formulering av tydelige spørsmål basert på eksisterende teori og praksis, med tilhørende forskningsspørsmål for å få mer utdypende svar (Johannessen et al., 2016). Spørsmålene ble utformet med utgangspunkt i studiets problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål for å finne spørsmål som kunne besvare disse. Intervjuguiden for interessentsegmentet ble tilpasset for hvert intervju, avhengig av stilling og profesjon. Mot slutten av intervjuet ble alle intervjuobjektene spurt om det var andre momenter de ønsket å ta opp. Ved å gjøre dette fikk intervjupersonene mulighet til å uttrykke viktige temaer og momenter som de mente ikke var blitt dekket i intervjuet.

3.4.5 Gjennomføring av intervju

Intervjuene ble avholdt i perioden mellom 22.03.2022 og 06.04.2022.

Alle intervjuene foregikk digitalt ved bruk av video og lyd i Microsoft Teams, definert som synkrone intervjuer (Thagaard, 2018). Dette var med bakgrunn i pandemien under arbeidet med studiet, men også at de fleste intervjuobjektene oppholdt seg i ulike deler av landet.

Tryggheten ved å befinne seg i kjente omgivelser anses som en unik fordel ved å benytte seg av elektroniske synkrone intervjuer (Saunders et al., 2012). En annen fordel ved å benytte

videosamtaler er muligheten for direkte respons og spontan interaksjon, og dermed kan man oppnå noe av de samme momentene som et ansikt-til-ansikt intervju (Thagaard, 2018).

Før hvert intervju ble hver virksomhets rapporteringspraksis undersøkt for å være informert og kjent med virksomheten. Hvert intervju hadde en varighet mellom 30 – 45 minutter. Avhengig av hvor lang tid det tok å komme igjennom spørsmålene i intervjuguiden, samt hvor mye tid informantene hadde til disposisjon. Intervjuene ble tatt opp og deretter transkribert for å kunne benytte dataen til analyseformål.

3.5 Datalagring

For å sikre at dataen ble ivaretatt, ble det tatt lydopptak av intervjuene. Nettskjema ble brukt for å fange opp og lagre all informasjon i datainnsamlingen. Diktafon tjenesten tilbyr en sikker lagringsmetode for innsamlet data. Gjennom diktafon applikasjonen tok vi lydopptak av informantene. Opptakene ble deretter sendt direkte til Nettskjema som førte til at det ikke var mulig å mellomlagre informasjonen andre steder. Etter innsamlingen måtte vi transkribere dataen. Det betyr å transformere intervjuene fra muntlig til skriftlig form. Ved å transkribere blir det enklere å få oversikt over hva informantene har sagt, og man kan ut fra informasjonen kartlegge hva man trenger for å drøfte i analysekapitlet senere. Gjennom transkriberingen kunne vi tidlig danne oss et bilde av hvordan intervjuobjektene ønsker at miljørapporteringen burde være. På denne måten fungerte transkriberingen som en form for innledende analyse av datagrunnlaget.

3.6 Dataanalyse

I analysen av primærdataen foretok vi en tolkning av funnene fra intervjuene ved å transkribere dataen. Datamaterialet fra intervjuene ble bearbeidet ved at svarene som ble gitt ble sortert, før de ble sammenlignet mot hverandre og analysert. Det førte til at vi fikk en bedre oversikt over dataen som ble innsamlet. Videre systematiserte og kategoriserte vi dataene i henhold til de ulike forskningsspørsmålene.

For å analysere datamaterialet fra sekundæranalysen var det fordelaktig å bruke metoder som gjorde materialet oversiktlig. Datamaterialet fra dokumentanalysen ble konvertert fra kvalitative data til kvantitative data. Vi konverterte teksten i rapportene til en numerisk score

basert på forhåndsbestemte kriterier som vi hadde utviklet. Dette førte til at vi fikk en datareduksjon og gjorde det mer oversiktlig å analysere og presentere resultatene fra analysen. Vi brukte 10 årsberetninger og 4 eksterne miljørapporter, samt hjemmesidene til virksomhetene som grunnlag for dokumentanalysen.

3.6.1 Vurderingsskala og kriterier for sekundærdata

Grunnlaget for å vurdere årsberetninger og offentlig tilgjengelige dokumenter var miljørapporteringskravene som er gjeldene for alle regnskapspliktige selskaper med unntak av små foretak jf rskl. §§ 3-3a og 3-3c. I vår undersøkelse valgte vi å benytte flere kriterier for å få et bredere sammenligningsgrunnlag av rapportene. Dette var fordi at bare 1 av 10 analyserte selskaper benyttet et anerkjent rammeverk for miljørapportering. Det ble undersøkt i hvilken grad virksomhetene rapporterte i henhold til rapporteringskravet som følger av lovreguleringen. Det ble også undersøkt hvor de rapporterte og hvilke virkemidler de benyttet for å fremme sin miljøinnsats. I tillegg undersøkte vi hvilke hensyn og mål de hadde for fremtiden og i hvilken grad rapporteringen oppfylte kvalitetskravene til regnskap.

Kriteriene ble benyttet som et forskningsinstrument for å finne svar på hvordan virksomhetene forsto kravene og hva rapporteringen omfattet. Alle årsrapporter og offentlige dokumenter som vi gjennomgikk ble vurdert opp mot de konkrete kriteriene listet opp nedenfor. Ved å benytte konkrete kriterier ble det mulig å sammenligne rapporteringen deres til tross for ulikheter og variasjon i informasjonsplassering. Kriteriene som virksomhetenes rapportering blir vurdert mot er delt inn i fem kategorier: *lovkrav, rapporteringstype, virkemidler, fremtidsutsikter og kvalitetskrav til regnskap.*

Tabell 4 - Kriterier for rapporteringspraksis

Kriterier for rapporteringspraksis				
Rapporteringstype <ul style="list-style-type: none"> • Hjemmeside • Årsberetning • Ekstern rapport 	Fremtidsutsikter <ul style="list-style-type: none"> • Forskning og utvikling • Mål • FNs bærekraftsmål 	Lovkrav <ul style="list-style-type: none"> • Ytre miljø • Tiltak • Forurensning 	Virkemidler <ul style="list-style-type: none"> • Sertifisering • Medlemskap • Rammeverk 	Kvalitetskrav <ul style="list-style-type: none"> • Pålitelighet • Relevans • Sammenlignbarhet • Forståelighet

Undersøkelsen av årsberetningene og eksterne miljørapporter ble vurdert i forhold til forhåndsbestemte kriterier med en skala for poenggivning for hvert kriterium. Skalaen som ble brukt for å vurdere kriteriene gikk fra 0-3, og besto av verdiene: 0, 1, 2 og 3. Poengene ble gitt basert på rapporteringens grad av fullstendighet knyttet til hvert kriterium. 0 poeng betyr at kriteriet ikke var nevnt i årsberetning eller ekstern miljørapport. 1 poeng ble gitt om kriteriet var oppfylt i noe grad, 2 poeng ble gitt om virksomhetene oppfylte det vesentlige og 3 poeng ble gitt om kriteriet var oppfylt i sin helhet. Det var derimot ikke alle kravene som egnet seg for en skala med tre nivåer fordi noen av kravene er mer teknisk «enten eller». På de tekniske kravene ble det benyttet enten score 0 eller score 2, mens det alle fire scorene ble brukt på de skjønnsmessige kravene.

I **lovkravet** til rapportering som følger av rskl §3-3a og §3-3c ble det tatt hensyn til formuleringen som fremgår i lovverket. Kriteriene ble basert ordlyden i lovteksten. Her undersøkes det om virksomhetene nevner hvordan de påvirker det **ytre miljø**. Det undersøkes hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi. I tillegg ser vi på hvilke **tiltak** som er eller planlegges for å forhindre eller redusere miljøvirkninger og hvordan de **forurens**. Hensikten med å benytte kriterier som er hentet direkte fra lovteksten er for å fremskaffe objektive resultater. Kriteriene utgjør minstekravet for årsberetningens innhold og redegjørelse om samfunnsansvar.

Score-system for lovkrav:

- 0 poeng: kriteriet fra lovkravet ble ikke oppfylt i det hele tatt.
- 1 poeng: kriteriet fra lovkravet var oppfylt i noe grad.
- 2 poeng: det vesentligste i kriteriet fra lovkravet ble oppfylt.
- 3 poeng: kriteriet fra lovkravet ble oppfylt i sin helhet.

Type rapportering er hvor selskapene velger å presentere miljøinformasjonen deres. Bli det informert på hjemmesiden, i årsberetningen eller i en ekstern offentlig tilgjengelig rapport.

Score-system for type rapportering:

- 0 poeng: det blir ikke rapportert i nevnt kanal.
- 2 poeng: det blir rapportert i nevnt kanal.

Virkemidler ser på i hvilke grad de benytter seg av sertifiseringer, rammeverk og medlemskap for å kommunisere og fremme sitt miljøarbeid. Miljøsertifisering har som mål å underbygge selskapets miljøarbeid, og vi undersøker om de informerer om ulike sertifiseringer de bruker i rapporten. For **rammeverk** ser vi på hvilke rapporteringsprinsipp virksomheten legger til grunn for sin rapporteringspraksis. Det undersøkes også om selskapene informerer om eventuelle **medlemskap** i ulike miljøordninger eller miljøorganisasjoner.

Score-system for virkemidler:

0 poeng: Det blir ikke informert om virkemiddel/sertifisering/medlemskap.

2 poeng: Det blir informert om virkemiddel/sertifisering/medlemskap.

Fremtidsutsikter baseres på hvordan selskapene vurderer sin miljøpåvirkning i fremtiden. Vi undersøker om de nevner bærekraft eller miljøarbeid i uttalelsen om **forskning og utvikling**. Det kan indikere at de er involvert i forskningsprosjekter eller er med i utviklingsprosesser som kan redusere virksomhetens forurensning. Det blir undersøkt om virksomhetene har satt fremtidige **mål** i tilknytning til miljø eller forurensning. Det blir også undersøkt om de relevante **bærekraftsmålene** fra FN er plukket ut, og knyttes til virksomheten miljøarbeid.

Score-system for forskning og utvikling:

0 poeng: Miljø og bærekraft er ikke nevnt i forskning og utvikling.

2 poeng: Miljø eller bærekraft er nevnt i forskning og utvikling.

Score-system for mål og bærekraftsmål:

0 poeng: Mål/bærekraftsmål er ikke nevnt i rapporten.

1 poeng: Mål/bærekraftsmål er nevnt i noe grad, men lite spesifisert eller forklart.

2 poeng: Mål/bærekraftsmål er rapportert på, men målene opptar ikke egne overskrifter ellers i rapporten.

3 poeng: Mål/bærekraftsmål er rapportert på, og målene opptar egne overskrifter ellers i rapporten.

Kvalitetskrav ser om rapporteringen er i henhold til kvalitetskravene som foreligger ved rapportering. Det er argumentert for at den ikke-finansielle informasjonen bør ivareta de samme kvalitetskravene som finansiell-informasjon for å sikre at det er pålitelig og relevant. Det er viktig med en **pålitelig** rapport for at informasjonen skal være beslutningsnyttig for interessentene. Interessentene må kunne stole på at det selskapene rapporterer er pålitelig, og det som rapporteres bør være vesentlig og av høy kvalitet. Vi ser om rapporteringen inneholder pålitelige bevis for å støtte opp om de forutsetningene og beregningene som er gjort. Vi undersøker styrets utsagn om virksomhetens forurensing i årsberetningen, for å se på hvordan de forholder seg til virksomhetens miljøarbeid.

Vi undersøker **relevansen** til informasjonen i rapportene. For at interessentene skal kunne vurdere selskapets ytelse, må de relevante og vesentlige momentene være rapportert om. Vi undersøker om rapporten beskriver relevante momenter som forurensing, forbruk, tiltak mot forurensning og fremtidige mål. Vi ser videre på om rapporten unngår unødvendig informasjon. For eksempel om rapporten unngår informasjon om forurensning som ikke antas å påvirke det ytre miljø.

For **sammenlignbarhet** mener vi det er viktig at interessentene kan sammenligne selskapenes prestasjon over tid, men også at de har mulighet til å sammenligne presentasjonene på tvers av selskaper i samme bransje. Vi tester dermed om rapporteringen har med tall fra både innværende år og året før. Vi undersøker om selskaper benytter seg av nøkkeltall og KPI'er som kan brukes for å sammenligne.

Kvalitetskravet om **forståelighet** handler om at informasjonen som blir gitt er forståelig for brukerne. Vi undersøker om interessentene kan finne informasjon de har behov for, uten «urimelig innsats». Det betyr hvorvidt rapporteringen unngår teknisk terminologi som det ikke kan forventes at interessentene kan. Videre ser vi om rapporten inneholder figurer eller grafer, som kan styrke leservennligheten og klarheten i rapporten.

Score-system for kvalitetskrav:

0 poeng: Kvalitetskravet er ikke oppfylt i noen grad.

1 poeng: Kvalitetskravet er oppfylt i noe grad.

2 poeng: Det vesentlige i kvalitetskravet er oppfylt.

3 poeng: Kvalitetskravet er oppfylt i sin helhet.

3.7 Forskningskvalitet

Forskningsarbeidet må sikre pålitelighet (reliabilitet), gyldighet (validitet), overførbarhet og bekreftbarhet (objektivitet) om det skal oppnå høy kredibilitet. I forskning er det essensielt at dataene er pålitelige, dette betegnes som reliabilitet (Johannessen et al., 2016). Reliabiliteten står sentralt når det kommer til vurderingen av kvaliteten til forskningen, og er knyttet til nøyaktigheten av undersøkelsens data, hvilken data som velges, hvordan den er samlet inn samt hvordan dataen er bearbeidet og benyttet i undersøkelsen (Johannessen et al., 2016). Ved å redegjøre for de beslutningene som tas underveis, sikrer man at arbeidet er transparent (Thagaard, 2018). Kvaliteten på forskningen avhenger også av validiteten til studiet (Saunders et al., 2012).

Validiteten refererer til gyldigheten av de tolkningene og resultatene vi har kommet frem til, og i hvilken grad forskningens fremgangsmåte og funn avspeiler formålet med studien (Johannessen et al., 2016). Overførbarheten til studiet går ut på i hvilken grad man kan overføre resultatene i analysen og gi tolkninger samt beskrivelser som kan være nyttig i andre sammenhenger enn denne undersøkelsen (Johannessen et al., 2016). Bekreftbarhet knyttes til kvaliteten i de tolkningene som gjøres i forskningsarbeidet samt om den innsikten prosjektet gir støttes av andre undersøkelser. Det er dermed viktig at forskeren presenterer momenter som kan ha påvirket resultatet, da i henhold til forutinntatte ideer, ulikheter og oppfatninger (Johannessen et al., 2016).

3.7.1 Primærdata

Primærdata kan skille mellom intern og ekstern reliabilitet. Den interne reliabiliteten handler om å sørge for konsistens gjennom studiet. Ettersom vi var to studenter som gjennomførte denne studien, kunne vi utføre intervjuene sammen, samt diskutere avgjørende beslutninger i forskningsprosessen. Ved at flere forskere deltar i prosjektet styrkes reliabiliteten i forskningsprosjektet (Thagaard, 2018).

Den eksterne reliabiliteten handler om at teknikkene for datainnsamling og prosedyrene for analyse vil føre til samme resultat dersom det ble repetert ved en senere anledning. Enten av oss eller av en annen forsker (Saunders et al., 2012). Ved en kvalitativ undersøkelse er det ofte ikke mulig å duplisere forskningen da forskeren bruker seg selv som instrument. For å styrke den eksterne reliabiliteten er fremgangsmåten til dataanalysen presentert i delkapittel 3.6, i tillegg er intervjuguiden vedlagt som henholdsvis vedlegg 1 og 2 (Johannessen et al., 2011).

Under gjennomføringen av intervjuene var vi ikke låst til intervjuguiden. Vi reflekterte over svarene til intervjuobjekt og tilpasset oss underveis. Slik førte det til at intervjuene ble en mer flytende og dynamisk samtale mellom oss og intervjuobjektet. Vi unngikk ledende spørsmål, men stilte heller åpne spørsmål og oppfølgingsspørsmål hvor det var hensiktsmessig å skaffe oss en dypere innsikt. Dette ble gjort for å sikre datagrunnlagets pålitelighet. Samtlige intervjuer som ble gjennomført omhandlet de samme overordnede temaene og benyttet seg av de samme hovedspørsmålene, uavhengig av hvilket utvalg som ble intervjuet. Dette ble gjort for å ivareta påliteligheten til datagrunnlaget og minimere bias. Dersom intervjuobjektene besvarte spørsmål gjennom intervjuets frie samtale, unnlot vi spørsmål angående besvarte temaer.

For å sikre validitet i intervjuene ble det utarbeidet en intervjuguide i forkant av intervjuene. Det ble også utført en dokumentanalyse som forberedelse på relevante temaer før intervjuene ble avholdt.

En faktor som kan svekke troverdigheten til intervjuene er at intervjuobjektene er representanter av sine selskap, og snakker dermed ikke som privatpersoner. Ved at de representerer selskapene kan det føre til at de tilpasser svarene sine for at det skal passe bedriftens holdninger utad. Dette vil svekke troverdigheten til intervjuobjektene da man kan anta at de er partiske. For å forhindre dette fikk intervjuobjektene anonymitet som førte til at intervjuobjektene kunne prate fritt i større grad. Objektivitet ble etterstrebet ved å stille åpne spørsmål i intervjuene, slik at utspørringen ikke ble påvirket av egne holdninger.

3.7.2 Sekundærdata

Samtlige års- og miljørapporter er blitt publisert de siste to årene, og vi anser de som oppdaterte. Dette styrker validiteten til dokumentene. Alle miljørapportene ble analysert og kontrollert av begge forskerne for å styrke intern reliabilitet. Resultatene og tolkningene fra analysen ble deretter sammenlignet og diskutert mellom forskerne. Det er viktig å sammenligne og diskutere funnene fordi dokumentanalysen vil være basert på forskernes egne tolkning av innholdet, noe som kan svekke validiteten. Undersøkelsen baserer seg både på primær- og sekundærdata. Dette er en styrke for den interne gyldigheten da de ulike kildene benyttes både til å utfylle, kontrollere og kontrastere hverandre (Jacobsen, 2015). Ved å supplere funn fra intervjuene med dokumentanalysens resultater skaper vi en triangulering som kan styrke den interne gyldigheten til undersøkelsen (Justesen & Mik-Meyer, 2010).

3.8 Etiske overveielser og personvern

I all forskning er det forventet at man overholder de etiske prinsipper og juridiske retningslinjer. Det innebærer å tenke gjennom hvilke etiske utfordringer arbeidet vårt medfører. Forskningsetikk handler om å ivareta personvernet og sikre at de som tar del i forskningen, ikke blir påført skade eller unødvendige belastninger. Norsk senter for forskningsdata (NSD) bidrar for å sikre at forskningsetiske normer blir ivaretatt innen utdanning og forskning. NSD er personvernombud for alle høyskoler og universiteter og gir råd og veiledning til institusjoner, forskere og studenter i personvernspørsmål (Dalland & Keeping, 2020). Etiske problemstillinger oppstår når forskningen direkte berører mennesker i datainnsamlingsperioden. Etiske hensyn innebærer at forskeren tenker gjennom hvordan et tema kan belyses uten at det får etisk uforsvarlige konsekvenser for andre (Johannessen et al., 2016). Som studenter på Handelshøyskolen i Tromsø, er vi i denne studien underlagt retningslinjene til Norsk senter for forskningsdata (NSD).

I henhold til NSD sine retningslinjer er prosjektet meldepliktig da vi skal behandle personopplysninger som navn, stilling og arbeidsted. I forkant av denne studien ble informantene tilsendt et informasjonsskriv om samtykkeerklæring. Informasjonsskrivet som ble sendt ut inneholdt informasjon om prosjektets formål, gjennomførelse av intervju, bruk av lydopptak samt lagring av personopplysninger. I tillegg ble det opplyst om at det var frivillig

å delta i prosjektet, og at de når som helst kunne trekke sitt samtykke uten å oppgi en grunn. Prosjektets godkjenning ligger vedlagt (se vedlegg 3).

4 Empiri og analyse

Kapitlet presenterer funnene fra dokumentanalysen og intervjuene samt gir en analyse av empiriske funn opp mot det teoretiske rammeverket. Kapitlet er delt inn i tre underkapitler som tar for seg forskningsspørsmålene vi har formulert for å svare på problemstillingen.

For forskningsspørsmål 1, har vi benyttet en dokumentanalyse. Ved gjennomføringen av dokumentanalysen benyttet vi et sett med kriterier som forskningsinstrument. Disse kriteriene ble benyttet som en sjekkliste for å se på i hvilken grad selskapene rapporterer på kriteriene som er omfattet av lovkravet, samt egendefinerte kriterier basert på type rapportering, virkemidler, fremtidsutsikter og kvalitetskrav til informasjon. I delkapittel 3.6.1 redegjør vi for valg av kriteriene vi bruker.

For å svare på forskningsspørsmål 2 og forskningsspørsmål 3, har vi benyttet både funn fra dokumentanalysen og data fra intervjuene for å hente ut detaljerte og utfyllende beskrivelser. Funnene vi velger å presentere her er de som etter vår mening er best egnet for å besvare problemstillingen.

4.1 Hva og hvordan var miljørapporteringen praktisert i år 2020?

Formålet med lovkravet i regnskapsloven §3-3a er at det skal gis opplysninger om forhold ved virksomheten, herunder produkter og dens innsatsfaktorer, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø. Selskapene skal opplyse om hvilke miljøpåvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges å iverksette for å forhindre eller redusere eventuell negativ miljøvirkning. Store foretak skal i tillegg utarbeide en redegjørelse om samfunnsansvar jf. rskl. §3-3c.

Lovkrav

Tabell 5 - Lovkrav

	Lovkrav		
	Tiltak	Ytre miljø	Hvordan de forurenses
Consto AS	0	1	1
Consto Nord AS	0	1	1
Peab AS	1	3	1
Bjørn Bygg AS	2	3	1
Skanska Norge AS	2	2	2
Statsbygg	3	2	3
Veidekke ASA	3	3	3
NT Entreprenør AS	1	1	0
ECONOR	0	1	1
Gunvald Johansen bygg AS	2	3	2
Antall selskaper som rapporterte	7	10	9
Antall selskaper som rapporterte i %	70 %	100 %	90 %
Sum oppnådde poeng sammenlagt	14	20	15
Maks poengsum sammenlagt	30	30	30
% oppnådd av maks poeng	46,7 %	66,7 %	50,0 %

Som vist i tabell 5, er det 7 av 10 virksomheter som rapporterte på tiltak de gjorde for å forhindre eller redusere negativ miljøpåvirkning. Kun 2 av 7 virksomheter oppnådde full score og dekket kravet i sin helhet. De resterende 5 rapporterte på tiltak, men disse bedriftene dekket ikke kravet i sin helhet. Dette fordi bedriftene ikke rapporterte detaljert nok på tiltak som er gjort eller planlegges å gjennomføre. Tabellen viser at 3 av 10 virksomheter ikke rapporterte på tiltak. Den sammenlagte scoren på *tiltak* ble dermed 46,7% av antall mulige poeng. Det neste kriteriet innen lovkravet vurderer hvordan selskapene forurenses, herunder hvilke miljøpåvirkninger virksomheten har. Som det kommer frem i tabell 5, har 9 av 10 virksomheter opplyst om at de forurenses, men kun på overordnet og mangelfullt detaljnivå. Det førte til at den sammenlagte poengscoren på *forurensning* ble 50%. Det var kun to virksomheter som oppnådde full score ved at de opplyste om hvordan de enkelte forhold ved virksomheten forurenset.

Det er en gjennomgående trend at selskaper benytter seg av begreper som «ytre miljø» og «miljø» i rapporteringen. Analysen viser at alle selskapene har inkludert disse begrepene i sin miljørapportering. Det tyder på at selskapene er bevisst på sitt rapporteringskrav. Dette begrunnes med at begrepene som er nevnt er de samme begrepene som følger av lovteksten

jf. rskl. §3-3a og §3-3c. Alle selskapene hadde inkludert begrepene om «ytre miljø» i sin rapportering. Kun 4 av 10 virksomheter hadde imidlertid rapportert på de enkelte produkter og innsatsfaktorer som påvirker det ytre miljø. De resterende virksomheten oppnådde lavere score på *ytre miljø*. Dermed ble den sammenlagte poengscoren på 66,7%. Oppsummert var det kun 1 av 10 selskap som rapporterte tilstrekkelig og oppnådde full score på alle elementene i lovkravet. Det er likevel vår vurdering at de fleste virksomhetene ikke oppfyller rapporteringsplikten i sin helhet.

Type rapportering

Dette kriteriet undersøker hvor virksomhetene velger å presentere sin miljørapportering.

Tabell 6 - Rapporteringstype

	Type rapportering			Virkemidler		
	Hjemmeside	Årsberetning	Ekstern rapport	Sertifisering	Medlemskap	Rammeverk
Consto AS	2	2	0	2	2	0
Consto Nord AS	2	2	0	2	2	0
Peab AS	2	2	2	2	2	0
Bjørn Bygg AS	2	2	0	2	0	0
Skanska Norge AS	2	2	2	2	2	0
Statsbygg	2	2	2	2	0	0
Veidekke ASA	2	2	2	2	2	2
NT Entreprenør AS	2	2	0	2	0	0
ECONOR	2	2	0	2	0	0
Gunvald Johansen bygg AS	2	2	0	2	0	0
Antall selskaper som rapporterte	10	10	4	10	5	1
Antall selskaper som rapporterte i %	100 %	100 %	40 %	100 %	50 %	10 %
Sum oppnådde poeng sammenlagt	20	20	8	20	10	2
Maks poengsum sammenlagt	20	20	20	20	20	20
% oppnådd av maks poeng	100 %	100,0 %	40,0 %	100,0 %	50,0 %	10,0 %

For rapporteringstype forteller tabell 6 at alle virksomhetene har valgt å rapportere i årsberetningen og på hjemmesiden sin. Dette er 2 av 3 kriterier som oppfylles i sin helhet av samtlige virksomheter. Av de analyserte selskapene var det 4 av 10 som utga eksterne miljørapporter i tillegg til årsberetningen. De eksterne miljørapportene inneholdt mye mer utfyllende informasjon utover det som ble rapportert i årsberetningen. Årsaken til lav score på *ekstern rapport* kan forklares med at dette ikke er obligatorisk for selskapene. De fleste virksomhetene rapporterer en betydelig andel miljøinformasjon på sine hjemmesider. Denne informasjonen inneholdt lite kvantifiserbar informasjon, men heller en narrativ fortelling om hva de er flinke på og hvordan de jobber med bærekraft og miljø.

Virkemidler

Virkemidler viser til hvilke verktøy virksomhetene benytter for å fremme sitt miljøarbeid. Spesifikt om det benyttes sertifiseringsordninger, medlemskap eller rammeverk for å kommunisere og fremme virksomhetenes miljøarbeid.

Dokumentanalysen viste at alle selskapene benyttet miljøsertifiseringer for å kommunisere at de er miljøbevisste og tar miljø og klima på alvor. ISO 14001 og ISO 9001 var de sertifiseringsordningene som ble benyttet mest. Slike sertifiseringer er ikke en verifisering av selve miljørapporten, men underbygger en virksomhets miljøarbeid.

Tabell 6 viser videre at kun 5 av 10 selskaper har valgt å vise til medlemskap i bærekraft- og miljøorganisasjoner i deres rapportering. Ved bruk av rammeverk skal det i henhold til lovkravet jf. rskl §3-3c, opplyses om hvilket rammeverk virksomheten har benyttet. I tabell 6 ser vi at kun 1 av 10 selskaper opplyste om at de brukte et rammeverk for miljørapportering. Ved unnlattelse å benytte seg av et anerkjent rammeverk eller standard blir det utfordrende å sammenligne miljøpresentasjonene da rapporteringen har ulik form og innhold.

Fremtidsutsikter

Fremtidsutsikter undersøker hvordan virksomhetene vurderer sin fremtidige miljøpåvirkning.

Tabell 7 - Fremtidsutsikter

	Fremtidsutsikter		
	Forskning og utvikling	Mål	FN bærekraftsmål
Consto AS	0	2	0
Consto Nord AS	0	2	0
Peab AS	2	2	1
Bjørn Bygg AS	2	1	0
Skanska Norge AS	2	3	2
Statsbygg	2	3	2
Veidekke ASA	0	3	2
NT Entreprenør AS	0	0	0
ECONOR	0	0	0
Gunvald Johansen bygg AS	2	3	2
Antall selskaper som rapporterte	5	8	5
Antall selskaper som rapporterte i %	50 %	80 %	50 %
Sum oppnådde poeng sammenlagt	10	19	9
Maks poengsum sammenlagt	20	30	30
% oppnådd av maks poeng	50,0 %	63,3 %	30,0 %

Fremtidsutsikter blir presentert i tabell 7. Her vurderes det i hvilken grad selskapene rapporterer på hvordan virksomheten kan påvirke miljøet i fremtiden. Det er basert på miljørapporteringens evne til å foreta prognoser. Analysen viser at 8 av 10 virksomheter rapporterte på mål mens 2 av 10 ikke rapporterte på det. Kun 4 virksomheter oppnår full score på mål-elementet da de rapporterte tilstrekkelig i henhold til vår vurderingsskala. De 4 andre rapporterte i noe begrenset grad og oppnår derfor en lavere score. Det fremgår av tabell 7 at bare 5 av 10 selskaper har koblet sine mål opp mot FN's bærekraftsmål, men ingen av disse oppnår full score. Dette er fordi ingen av selskapene har oppgitt en strategi for hvordan de skal oppnå nevnte mål. Videre har 5 av 10 av de analyserte selskapene valgt å omtale miljø i deres rapportering på forskning og utvikling. De resterende 5 opplyser ikke om det. Dersom selskaper ikke opplyser om mål eller fremtidig utvikling på en tilstrekkelig måte kan det være utfordrende for interessentene å gjøre gode prognoser om fremtidig utvikling.

Kvalitetskrav

Her undersøkes det i hvilken grad miljørapporteringen er tilfredsstillende i henhold til kvalitetskravene som foreligger ved rapportering.

Tabell 8 - Kvalitetskrav

	Sammenlignbarhet			Pålitelighet	Relevans	Forståelighet
	KPI	Nøkkeltall	Sammenlignbarhet			
Consto AS	0	0	1	1	1	2
Consto Nord AS	0	0	1	1	1	2
Peab AS	0	1	1	2	1	1
Bjørn Bygg AS	0	1	1	1	1	1
Skanska Norge AS	2	3	2	3	2	2
Statsbygg	2	3	2	3	2	2
Veidekke ASA	2	3	2	3	2	3
NT Entreprenør AS	0	0	1	1	1	2
ECONOR	0	0	1	1	1	2
Gunvald Johansen bygg AS	0	0	1	2	2	2
Antall selskaper som rapporterte	3	5	10	10	10	10
Antall selskaper som rapporterte i %	30 %	50 %	100 %	100 %	100 %	100 %
Sum oppnådde poeng sammenlagt	6	11	13	18	14	19
Maks poengsum sammenlagt	20	30	30	30	30	30
% oppnådd av maks poeng	30,0 %	36,7 %	43,3 %	60,0 %	46,7 %	63,3 %

Testen her er på kvalitetskravene til regnskap og rapportering; pålitelighet, relevans, sammenlignbarhet og forståelighet. Alle virksomheter rapporterte i, noe begrenset grad, informasjon som kan benyttes til sammenligning. Det var kun 3 av 10 som rapporterte på KPI'er og 5 av 10 oppga nøkkeltall i miljørapporten. Det var 3 selskaper som oppnådde full score på *nøkkeltall* og 2 selskaper fikk en lavere score. Det medførte at den sammenlagte

scoren på sammenlignbarhet ble 43,3%. De resterende selskapene rapporterte ikke på det ovennevnte. Mangelfull rapportering på KPI'er og nøkkeltall kan føre til at det blir utfordrende å sammenligne virksomheter og se utviklingen over tid.

Pålitelighet, vist i tabell 8, ble vurdert etter troverdigheten på informasjonen i tillegg til styrets utsagn om virksomhetens forurensing i årsberetningen. Tabell 8 viser at 3 av 10 selskaper oppfylte pålitelighetskravet i sin helhet. Det betyr at informasjon ble oppfattet som troverdig. De resterende 7 oppfylte kravet i begrenset grad. Den samlede scoren på pålitelighet ble 60%.

Et mellomstort foretak, med over 100 millioner kroner i omsetning, skrev i årsrapporten at «*Styret kjenner ikke til at selskapets virksomhet forurenses miljøet*». Et slikt utsagn opplevdes som lite troverdig i forhold til foretakets virksomhetstype og omfang. Det medførte en lavere score på kriteriet om pålitelighet. Det virker svært usannsynlig at et slikt foretak verken har påvirkning på det ytre miljø eller forurenses i form av direkte eller indirekte utslipp. Den sammenlagte poengsummen på relevans ble 46,7%. Det var 4 av 10 selskaper som oppfylte det vesentligste i relevanskravet, mens 6 selskaper oppfylte kravet i noe grad. Ingen selskaper fikk full score på kravet om relevans. Dette var med bakgrunn i mangelfull informasjon om påvirkning på det ytre miljø samt selskapenes manglende tiltak eller mål for miljøet. Dette anses som relevant og vesentlig informasjon som er nyttig for regnskapsbrukerne.

Det var kun 1 av 10 selskaper som oppnådde full score på kravet om forståelighet. Det betyr at de oppfylte kravet i sin helhet. Videre var det 7 av 10 som oppfylte det vesentligste i kravet, mens 2 av 10 oppfylte kravet i noe grad. Kravet om forståelighet fikk en sammenlagt score på 63,3%. Et selskap hadde eksempelvis oppfylt kravet ved å redegjøre for hvilket rammeverk de benyttet, og en innholdsfortegnelse som henviste til hvor man kunne finne spesifikke KPI'er som følger av rammeverket. Videre inkluderte de en begrepsliste med definisjoner, som gjorde at forståeligheten ble vurdert som høy. Forståelighet var det kvalitetskravet med høyest akkumulert score. Dette var grunnet at rapporteringen i de analyserte selskapene hovedsakelig inneholdt lite teknisk terminologi. Det gjør det enklere for interessentene å skaffe oversikt over miljøarbeidet som er gjort.

4.1.1 Oppsummering forskningsspørsmål 1

Resultatene fra dokumentanalysen viste en stor spredning i kvalitet på selskapenes rapportering. Funnene avdekket at det gis svært lite konkret informasjon i årsrapportene og selskapene tolker lovkravet om rapportering svært ulikt. Svært få selskaper dekker lovkravet i sin helhet, og generelt blir det rapportert lite sammenlignbar informasjon.

Alle selskapene hadde en form for rapportering i årsberetningen, og viste til noe miljøinformasjon på sine hjemmesider. Dokumentanalysen viste likevel at rapporteringen i årsrapportene gir generelt lite informasjon. Den typiske rapporteringen om påvirkning på det ytre miljø er relativt begrenset, da den består som oftest av en uttalelse på at foretakets virksomhet forurenses i noe grad. Det er sjelden referert til konkrete tiltak og mål. Flere av aktørene velger imidlertid å rapportere mer utfyllende i eksterne miljørapporter og på sine hjemmesider med hensikt om å bruke det som markedsføring. Vi opplever likevel at eksterne miljørapporter og informasjon på hjemmesider er preget av en informasjonsflom. Med det menes veldig mye prosatekst og mindre kvantitativ og finansielt vesentlig informasjon. Dette bekreftes av Stortingsmelding 27 som sier at volumet på rapporteringen fra virksomheter er blitt for omfattende og at de sentrale temaene overskygges av mindre relevant informasjon (Meld.St. 27, 2013-2014).

Miljøsertifisering var benyttet av alle selskapene og halvparten hadde medlemskap i en miljøorganisasjon. Analysen viste at det var lav bruk av rammeverk, noe som gjør det vanskelig å sammenligne selskapene. De fleste selskapene oppfyller ikke prognose- eller kontrollformålet til regnskapet, da det er mangel på målrapportering. Det gjør det utfordrende å foreta prognoser. Samtidig blir det utfordrende å kontrollere miljøprestasjoner i selskapet. Lite bruk av KPI'er og nøkkeltall fører til at det er vanskelig å sammenligne selskapene, både over tid, men også mot andre selskaper. Generelt scorer selskapene lavt på kvalitetskravene fordi de fleste rapportene er av for lav kvalitet til å bidra med beslutningsnyttig informasjon for regnskapsbrukeren.

4.2 Hvilke rammebetingelser forklarer den praktiserte miljørapporteringen?

Med rammebetingelser forstås rammer knyttet til regnskapsprodusent. Det vil typisk være eksterne forhold som lover, retningslinjer og andre pålegg som legger begrensninger på hvordan en virksomhet skal rapportere. Rammebetingelsene for miljørapportering tar utgangspunkt i FNs bærekraftsmål og klimaavtalen med EU. EU setter de overordnede regler og krav for rapportering og myndighetene viderefører det til lover og regler som næringslivet må forholde seg til. De juridiske rammebetingelsene er gitt av regnskapsloven, miljøinformasjonsloven og anskaffelsesloven. Myndighetene regulerer rapporteringen etter reglene omtalt i kapittel 2.4. Andre eksterne forhold vil være krav og forventninger fra interessenter.

Lovregulering

Funn fra intervjuene tyder på at lovgivningen som utgjør de formelle rammebetingelsene for miljørapporteringen er for lite tydelig. Interessent 1 forteller *«jeg synes det er veldig fint at det er et lovkrav. Det er bedre enn at det ikke er det, men det er et veldig bredt lovkrav, som etterlater veldig stor frihet for selskapene til å rapportere og vinkle ting sånn som de ønsker»*. Informantene påpeker at det er for lite klarhet i lovverket når det gjelder rapporteringens innhold og utforming. Flere opplever at lovkravene og myndighetskravene er lite førende for dagens rapporteringspraksis. Regnskapslovens rapporteringskrav oppleves som begrenset og det gjør at lovkravet oppleves som relativt ukomplisert å oppfylle. Interessent 2 forteller at *«jeg tror man må være enda mer tydelig på hva som skal rapporteres, det er det ingen tvil i. Regnskapsloven § 3-3c setter jo noen rammer rundt hva man skal fortelle. Det er ikke noe problem heller å rapportere på det»*. Funnene indikerer at lovkravet alene er lite førende for rapporteringen og at det trengs tydeligere lovregulering og strammere rammer på området. Det som rapporteres på bærekraft og miljø i årsrapportene er relativt begrenset og ofte bare tilstrekkelig for å oppfylle lovkravet. Aktør 1 sier *«altså årsrapporten er mer lovkravbettinget sånn at der tenker vi at vi skriver det vi må for å oppfylle eller gjøre det riktig i henhold til krav til årsberetning»*.

Det at virksomhetene gir lite informasjon om miljø og klima i årsrapportene kan skyldes at virksomhetene av forskjellige årsaker velger å ikke rapportere om iverksatte tiltak. Det kan også skyldes at det ikke er iverksatt tiltak, men i så tilfelle burde det være opplyst om dette. Mulige årsaker til mangelfull rapportering kan være svake insentiver for å rapportere kvalitetsrik informasjon. Funn fra intervjuene indikerer at lovteksten oppfattes som uklar og at plasseringen av miljøopplysninger i årsrapporten kan virke begrensende på omfanget av redegjørelsen. Manglende håndhevelse og sanksjonering kan også være en mulig årsak til svak miljørapportering. Her trekkes det frem at det foreløpig ikke er lovpålagt å bekrefte informasjonen i miljørapporten, for eksempel ved revisors attestasjon. Fravær av revisorattestasjon kan trekkes frem som et moment som kan forklare at det gis mangelfull miljøinformasjon. Det er ikke nødvendigvis slik at det er mye feilinformasjon i rapporten, men heller det at det er mye intetsigende informasjon som ikke tilfører brukeren nytteverdi.

Forventninger og krav fra interessenter

I takt med det økende fokuset på miljø og bærekraft har det vokst frem større krav og forventninger fra bedriftenes interessenter. Interessentene krever i all hovedsak at aktørene i bransjen redegjør for hvilke miljøvirkninger de har og hvilke tiltak som er iverksatt for å redusere disse. Mange har i dag en bredere kunnskap og kompetanse på miljørelaterte temaer og det kan ha ført til høyere forventninger om at virksomheter kan vise til et strukturert miljøarbeid. Aktør 2 sier *«interessentene etterspør ulik informasjon, og det er utfordrende siden det er ingen standard måte å vite hva man skal ha med eller ikke og hvordan det skal dokumenteres, men det skal på en måte dokumenteres»*. Bedrifter opplever i økende grad krav fra kunder om å dokumentere sitt miljøarbeid og miljøprestasjoner. Ved å fremvise slik dokumentasjon fremstår man både kvalifisert og konkurransedyktig.

Miljørapportering regnes av mange bedrifter som et konkurransefortrinn. En av informantene påpeker at mye av det som rapporteres på utover kravene i loven handler om omdømmebygging. Å vise til prestasjoner knyttet til miljø og bærekraft har en kommersiell verdi og brukes av bedriftene i markedsføringssammenheng. Aktør 1 forteller *«det vi kommuniserer er at vi tar klimautfordringene på alvor. Det er en forretningsmessig beslutning om å vise at vi jobber ensrettet mot det grønne skiftet»*. Dette indikerer at miljørapportering, i stor grad handler om reklame og markedsføring for å bygge omdømme

og skape legitimitet i markedet. De forteller videre at *«vi har bare lyst til å si at vi er veldig flinke på det for da bruker folk å ha mer troen på oss. Det blir jo reklame da, et dokument hvor vi kan fortelle om det vi gjør i stor detalj. Vi mener det er lurt»*. Sitatene ovenfor kan bidra til å forklare årsaken til at bedriftene generelt rapporterer mye mer utfyllende i eksterne rapporter og på hjemmesider.

Offentliggjøring av miljøinformasjon er en metode å kommunisere sitt miljøarbeid i et konkurransutsatt marked. Dette er i tråd med ny-institusjonell teori hvor selskapene fokuserer på det legitimerende aspektet ved tilpasning til institusjonelle myter (Eriksson-Zetterquist et al., 2014). Selskapene benytter miljørapporteringen for å oppnå aksept i omgivelsene og sikre organisasjonens legitimitet (Eriksson-Zetterquist et al., 2014). Aktør 3 bekrefter *«men det er klart vi vet hvordan det er når man skal skrive litt om hvordan vi har presentert så har vi jo lyst til å løfte frem det som man synes er bra»*. Virksomhetene forstår dermed at effektivitet alene ikke er avgjørende for å sikre overlevelse på lang sikt. Selskapene bør strebe etter å oppnå legitimitet i omgivelsene for å sikre utvikling, og fordi miljø har blitt viktig for interessentene er rapportering en metode for å sikre legitimitet i samfunnet.

Miljørapporteringen virker dermed å være drevet av legitimeringsformål, altså omdømmebygging. Foretak trenger legitimitet og sosial aksept i omgivelsene, særlig hos sentrale interessenter, for å overleve. For at miljørapporteringen skal tilføre verdi for interessentene må rapporten gi brukernyttig informasjon for ressursallokering og kontroll. Det innebærer at rapporteringen i stor grad bør oppfylle kvalitetskravene. Den lave kvaliteten på miljørapporteringen som denne undersøkelsen viser kan tyde på at virksomhetene ikke oppfatter en reell omdømmerisiko. Det kan imidlertid endre seg dersom interessentene begynner å stille enda strengere krav. Oppfattet omdømmerisiko kan også øke ved mer offentlig regulering.

Miljøinformasjon er etterspurt av mange og derfor er samfunnet som helhet å anse som interessant. Samfunnet inkluderer i dette tilfellet et vidt spekter av interessenter, henholdsvis investorer, kunder, ansatte, kreditorer, leverandører og publikum generelt. Aktør 4 forteller *«store viktige kunder stiller krav, myndighetene stiller krav, Statens vegvesen stiller strenge*

miljøkrav og fylkeskommunen gjør det samme. Vi sier at krav trumfer alt, og da er det trolig de som er i posisjon til å stille krav og som har muligheten. Også er det mange som pusher, forskningsmiljøene pusher, klimabevegelsen pusher, så det er mange interessenter i dette grønne skiftet». Prinsipal-agent problemene antas å øke med økt eierspredning. Interessentene vil alle fungere som prinsipaler gjennom de krav og forventninger de har til miljørapporteringen. Miljø engasjerer mange forskjellige interessenter som etterspør ulik informasjon. Det vil derfor være utfordrende å tilpasse miljørapporteringen for å imøtekomme alle interessentkrav.

Interessentene virker som premissgivere for bedriftene. Selv om det er noe variasjon i kravene ser man en økende interesse for bedrifters miljørapporteringen. Interessentene er dermed en sterk pådriver for rapporteringen fordi bedriftene ønsker å kommunisere at man er en seriøs aktør som prioriterer miljøansvar. Interessenter stiller i dag større krav til dokumentasjon på miljøprestasjoner ved for eksempel anbudsrunder og kontraktinngåelser. Mange bedrifter viser dermed til sertifiseringsordninger for å underbygge sitt miljøansvar. Resultatene fra dokumentanalysen gjenspeilet også dette da alle bedriftene i analysen hadde sertifiseringsordninger.

Aktør 3 nevner at det stilles strengere krav til miljørapportering ved tildeling av offentlige kontrakter. Dette er med bakgrunn i loven om offentlige anskaffelser, nevnt i kapittel 2.7. Anskaffelsesloven skal fremme effektiv bruk av samfunnets ressurser og forsikre at de offentlige organene innretter sin anskaffelsespraksis slik at den bidrar til å redusere skadelig miljøpåvirkning. Dette fører til at miljø og bærekraft blir høyt vektet i anbudskonkurranser. Offentlig sektor benytter seg dermed av makten de har som næringskunde og stiller strengere miljøkrav til aktørene. Staten setter dermed rammebetingelser for miljørapportering både igjennom lovverket, men også som en fremtredende interessent.

Gjennom intervjuprosessen fikk vi innsikt i behovet for klimagassregnskap. Dette var informasjon som ikke fremkom fra vår dokumentanalyse da klimaregnskapet rapporteres gjennom andre anerkjente rapporteringssystemer og ikke i årsrapporten. Det ble likevel presentert som et viktig element i bedriftenes miljørapportering. De siste årene har det blitt mer forventet at selskaper skal jobbe for å redusere sin klimapåvirkning. For å kunne

redusere klimagassutslippene er det viktig å vite hvor man står. Førings av klimagassregnskap er nødvendig for å ha oversikt over utslippene. Klimagassregnskap er derfor en sentral del av miljørapportering. Det er et kunnskapsgrunnlag som brukes for å sette mål og planlegge tiltak for å redusere utslipp.

Klimagassreduksjon er en av Norges største forpliktelser til Parisavtalen og er knyttet til bærekraftsmål 13 om å *stoppe klimaendringene*. Det er dermed en sentral rammebetingelse for bedrifters rapportering. De fleste aktørene i vår undersøkelse førte klimagassregnskap i henhold til en internasjonal standard kjent som GHG protokollen. Det er det mest anvendte verktøyet for å beregne klimagassutslipp. Veldig mange norske, men også internasjonale selskaper måler i henhold til denne standarden. Ved bruk av GHG protokollen kan bedriftene prioritere de områdene som har størst påvirkning og sette mål for å redusere utslipp. Det gjør det også mulig å sammenligne klimafotavtrykket med andre selskaper.

Standarden brukes for å identifisere vesentlige utslipp og utslippene deles opp i tre områder henholdsvis scope 1, 2 og 3. *Scope 1* omhandler all direkte utslipp, hvor virksomhetene selv eier eller kontrollerer utstyret. Altså alle utslippene som er knyttet til bruken av fossilt. *Scope 2* inkluderer all indirekte utslipp knyttet til energibruk, altså energibruk som brukes til gjennomføring av prosjekter samt energibruk til kontorer osv. *Scope 1* og *2* er obligatorisk å rapportere på i henhold til GHG. *Scope 3* derimot er frivillig å inkludere, men er det området som ofte inneholder de største utslippene. *Scope 3* omhandler alle andre indirekte utslipp som knyttes til produksjon og behandling av varer og tjenester som virksomheter kjøper fra andre.

Aktør 2 sier «*innsamling av data er en av de største utfordringene innen miljørapportering, dette gjelder spesielt på scope 3*». Datakvalitet er en av de største utfordringene på dette området. Det innebærer svake datakilder eller data som ikke lar seg etterprøve. Dette feltet har vært preget av mye kvalitativ rapportering og det er først nå informasjonen begynner å underbygges med kvantitative tall. Det er mange estimeringer og anslag som gjøres i klimaregnskapet og alt blir ikke alltid like nøyaktig. Man skal ha oversikt over hva som er kjøpt og tilsvarende hvor mye klimagass som følger med kjøpet. Helt overordnet er det CO₂ koblet til hver eneste krone og det er kjempeomfattende.

Informantene presiserer at rapportering på klimagass er et aspekt ved miljørapportering som er krevende å kartlegge. Aktør 3 forteller «*vi trenger kravsetting knyttet til indirekte utslipp i hele verdikjeden for at vi virkelig skal få «swung» på det. Det er en utfordring, så jeg skulle ønske at man klarte å sette større fokus på indirekte utslipp og ikke bare direkte utslipp, som jeg vet det offentlige Norge blir målt på*». Det virker å være bred enighet blant informantene om at indirekte utslipp knyttet til materialene som handles inn til byggeprosjekter er et av de aller største bidragene til klimagassutslipp.

Norge blir gjennom deres forpliktelse til Parisavtalen målt på direkte utslipp. Aktør 3 poengterer at det blir misvisende da de hevder at det er de indirekte utslippene som virkelig har en betydning for den totale mengden klimagassutslipp. Det er også ofte slik at det man blir målt på er det man fokuserer innsatsen på. Mye av rapporteringsinnsatsen ligger dermed på scope 1 og 2. Enkelte bedrifter rapporterer likevel frivillig på scope 3, men i noe begrenset grad. Da rapportering på indirekte utslipp foreløpig ikke er obligatorisk kan det tenkes at mange unnlater å gjøre det. Kartlegging av indirekte utslipp i scope 3 er en kostnadskrevende prosess. Bedrifter er opptatt av å redusere rapporteringskostnader og bruker gjerne ikke tid og ressurser på det man ikke behøver å gjøre. Informantene påpeker at det nettopp derfor bør bli obligatorisk å rapportere på scope 3.

Taksonomi

Et virkemiddel som er ventet å entre det norske næringslivet fremover er taksonomien. EUs taksonomi er et klassifiseringssystem som skal avgjøre hvilke aktiviteter som er bærekraftige og vil sannsynligvis medføre strengere regulering og økt kravstilling til rapportering. Det er et veldig dristig prosjekt hvor EU har satt noen meget ambisiøse krav som virksomheter må tilpasse seg for å bli ansett som bærekraftig. EU leder an i arbeidet med taksonomien og arbeider nå systematisk ved å ta det inn i lovverk og inn i krav. Tanken er at taksonomien vil sette en ny rapporteringsstandard fremover. Taksonomien var dermed ikke en rammebetingelse for rapporteringspraksisen i år 2020, men det er forventet at det blir en betydelig del av miljørapportering i fremtiden. Forventningen om innføringen av taksonomien kan allikevel ha hatt en påvirkning på den praktiserte rapportering, da virksomheter forbereder seg på å rapportere i henhold til taksonomien.

Taksonomien virker å være veldig bastant på bærekraftsområdet. Enten er man «grønn» eller så er man ikke det. Dette vil antageligvis føre til at rapporteringen bli mye mer transparent fordi selskapene må rapportere på hvor stor del av omsetningen som kommer fra «grønne» aktiviteter. Det vil helt klart påvirke rapporteringen fordi den kommer til å kreve veldig mye informasjon. Det må gjøres vurderinger på alle prosjekter hvordan de ser ut i henhold til taksonomien og dette er arbeidskrevende. Denne ordningen kommer til å treffe finansinstitusjonene først, hvor de må stille krav videre til sine kunder for å kunne gi god finansiering. Det er i denne overgangen om bærekraftige investeringer at det ikke har blitt ordentlig strammet inn enda, men som taksonomien tar sikte på å regulere bedre. Gjennom taksonomiordningen vil virksomheter bli mer bevisste på miljørapportering ved at man blir tvunget til å ta stilling til hva man holder på med og hvordan man ønsker å være i fremtiden. Ved at taksonomien krever mye mer informasjon og dokumentasjon vil det bli en mye strammere håndtering rundt miljørapportering. EU setter premissene, så kommer myndighetene og deretter implementeres det nedover i næringslivet. Hvis vi skal kunne etterleve informasjonskravet kommer det til å måtte bli betydelig strengere regulering.

Aktør 1 forteller *«jeg tror taksonomien vil være veldig førende for veldig mye av rapporteringen og informasjonen vil bli etterspurt av veldig mange»*. Det kan dermed tenkes at det vil være store og omfattende utdypelser rundt taksonomien i miljørapportene fremover. Taksonomien skal etter planen være gjeldende for store børsnoterte selskap i EU fra år 2022, men det er forventet at de samme reglene snart vil omfatte det norske næringslivet. De største entreprenørene er sannsynligvis allerede godt forberedt på taksonomien. De kommer til å ta innover seg kravene og så vil de stille krav til sine underentreprenører osv. Likevel kan vi oppleve en del etterslep i implementeringen av taksonomien. Bygg- og anleggsbransjen er Norges største fastlandsnæring med virksomheter i nesten hver eneste kommune. Det er virksomheter i forskjellige størrelser som har ulike forutsetninger for å håndtere kravene som følger med taksonomien. Det er med andre ord ikke urimelig å anta at det vil ta litt tid før alle virksomheter har adoptert klassifiseringssystemet fra EU.

4.2.1 Oppsummering forskningsspørsmål 2

Rammebetingelsene som ligger til grunn for rapporteringspraksisen er; lovkrav, interessentkrav og forventninger om fremtidige krav.

Lovkravene legger grunnleggende føringer for bedriftenes rapporteringspraksis og utgjør de juridiske rammene for rapporteringen. Lovverket stiller krav gjennom henholdsvis regnskapsloven, miljøinformasjonsloven og anskaffelsesloven. Fra intervjuene kommer det frem at loven setter for lite krav og rammer. Dette bekreftes av dokumentanalysen da funnene viste at det var store ulikheter i rapporteringen. De fleste aktørene rapporterer begrenset i årsrapportene. Funn fra intervjuene tyder på at den informasjonen som rapporteres i årsberetningen bare er tilstrekkelig for å oppfylle minimumskravet i loven. Bedriftene tar heller i bruk andre kanaler og plattformer for å rapportere mer utfyllende på miljø og klima. Basert på funn fra dokumentanalysen og intervjuene oppleves ikke lovkravene i seg selv som et effektivt insentiv for bedriftenes miljørapportering.

Analysen indikerer at forventninger og krav fra interessentene er den førende rammebetingelsen for rapporteringen til virksomhetene. Ulike interessenter etterspør forskjellig informasjon, og flere aktører ser på miljørapportering som en plattform for omdømmebygging. Funn fra intervjuene indikerer at lovkravet er et underordnet krav og at det hovedsakelig er omdømme og interessentkrav som er den primære drivkraften for miljørapporteringen. Når myndighetene ikke regulerer så mye, kan krav fra interessentene legge mer føring og kan gjøre at rapporteringen tilpasses interessentenes behov. Det foreligger da en markedsløsning hvor markedet regulerer hvilken informasjon som rapporteres. Da det er interessentene som er førende for rapporteringen vil det forekomme en mangel på standardisering av rapportene ettersom interessentene etterspør ulik informasjon fra ulike virksomheter. Et av kravene interessentene stiller er rapportering på klimagassutslipp. Selskaper er ikke lovpålagt å føre klimagassregnskap, men flere aktører gjør det av hensyn til interessentkrav.

Fremtidige krav har bidratt til å påvirke rapportering i år 2020 da aktørene ønsker å posisjonere seg i regnskapet i forhold til fremtidige forventninger. Dette kommer også tydelig frem fra intervjuene hvor alle informantene har et forhold, tanker og forventninger til

taksonomien. Selv om den ikke har vært førende for rapporteringspraksisen for år 2020, har informantene allerede begynt å planlegge og iverksette tiltak for å imøtekomme taksonomien. Forventningen til taksonomien fungerer som en drivkraft for bedrifter til å rapportere mer omfattende og av høyere kvalitet.

4.3 Hvilke rammebetingelser bør endres for å oppnå bedre miljørapportering?

For å forbedre kvaliteten på miljørapporteringen trekker informantene frem kvalitetskravene til regnskap som en sentral faktor. En rapport som bidrar til oppfyllelse av kvalitetskravene vil kunne heve kvaliteten på rapporteringen. Aktør 1 hevder *«du burde ha samme underliggende prinsipper på ikke-finansiell informasjon»*. Aktørene hevder at det vil være enklere å sammenligne seg med andre i bransjen dersom kvalitetskravene for miljøinformasjonen er lik og gjeldene for alle. Aktør 3 forteller at *«jeg støtter selvfølgelig fullt ut at kvalitetskravene bør være lik fordi at vi har jo kjent på den manglende muligheten til å sammenligne oss»*. Interessentene hevder det er essensielt at kvalitetskravene til regnskap også skal gjelde for ikke-finansiell informasjon. Gjennom å kreve at miljøinformasjon skal være i samsvar med kvalitetskravene kan man sikre et visst minimumsnivå på kvaliteten. Det vil også bidra til å sikre kontinuitet og sammenlignbarhet i rapporteringen.

Kvalitetskravene fungerer som et fundament for å sikre at regnskapet viser et rettvise bilde av virksomheten. Vi har valgt å kategorisere rammebetingelsene i henhold til kvalitetskravene. Det betyr at kvalitetskravene sammenstilles med de indentifiserte rammebetingelsene som vi tenker kan forbedre miljørapporteringen. Avslutningsvis vil fleksibilitet bli diskutert i henhold til forskningsspørsmålet.

4.3.1 Relevans og pålitelighet

For at informasjonen som rapporteres skal være nyttig må informasjonen være relevant for brukerens beslutninger. Brukeren må kunne bedømme de tidligere, nåværende og fremtidige hendelser til virksomheten. Det er viktig at informasjonen som rapporteres er pålitelig. Det betyr at målingene og informasjonen må være relativt objektive, kunne dokumenteres og etterkontrolleres. Hva kan endres for å oppnå høyere relevans og pålitelighet.

Lovregulering

I forskningsspørsmål 2 kom det frem at lovreguleringen var mangelfull og at aktører og interessenter etterspør strengere krav og mer regulering. Aktør 3 forteller at *«jeg skulle jo ønske at det å operere i det norske markedet også stilt noe mer krav til hvordan vi rapporterer»*. Aktørene tar opp at det er usikkerhet om hva som skal rapporteres, og hvordan de skal presentere informasjonen. Som svar på spørsmål om det er klare rammer for hva som skal rapporteres svarer aktør 2 at *«nei det går nok litt på skjønn for mange»*. Interessentene forteller også om behovet for strengere regulering på dette området. Lovreguleringen må være tydeligere og det må foreligge mer rammer for rapportering.

Interessent 2 poengterer *«jeg tror man må være enda mer tydelig på hva som skal rapporteres, det er det ingen tvil i. For å få ordentlig kraft på den omstillingen så tror jeg nok man må ha mere rammer»*. Interessent 1 bekrefter at det er behov for en konkretisering i lovverket *«det er et veldig bredt lovkrav, som etterlater veldig stor frihet til selskapene til å rapportere og vinkle ting sånn som de ønsker»*. Dette kan føre til at virksomheter unnlater å rapportere på relevante aspekter, eller at informasjonen som rapporteres ikke er objektiv. Slik lovteksten er formulert tillater den virksomhetene mye frihet til å rapportere om det som er beleilig. Det åpner muligheten for bruk av skjønn i rapporteringen og det øker sjansen for at selskapene kan grønnvaske. Det er ikke nødvendigvis slik at det gjøres bevisst, men ved bruk av for mye skjønn kan det ofte bli slik at man velger bort informasjon hvis man har mulighet. Selskaper kan da også ha en tendens til å smøre for mye på ved å rapportere på ting som de ikke kan stå inne for. Det vil være negativt dersom det avdekkes at man sier at man gjør ting man faktisk ikke gjør.

Det er viktig at en potensiell lovregulering tar hensyn til prognoseformålet i regnskap. Det bør være mulig å foreta prognoser om selskapets fremtid. For at det skal være mulig må selskapene inkludere fremtidige mål og tiltak i sin rapportering. Interessent 1 bekrefter at det trengs informasjon om *«hva slags mål man har satt seg og hvordan man ser for seg at det har innvirkning på selskapet fremover, at det er tydelig informasjon rundt det, og at selskapet er så transparent som mulig når det kommer til det»*. Rapportering på mål og fremtidige tiltak er avgjørende for å sikre at regnskapets kontroll- og prognoseformål er tilstrekkelig. Hvis selskaper ikke har mål, er det ikke mulig å kontrollere om man nærmer seg måloppnåelse.

Det vil heller ikke være mulig å gjøre predikasjoner om fremtiden. Det er ikke mulig å styre det man ikke måler.

Dokumentanalysen viste at selskapene rapporterer i varierende grad både på innhold og form. I henhold til imiterende isomorfisme vil virksomheter med miljørapporter av høy kvalitet bli kopiert av virksomheter med dårligere rapportering for å sikre egen overlevelse. Da dokumentanalysen viste at selskapene rapporterer i ulik grad både på innhold og form, kan det være hensiktsmessig med mer tvingende isomorfisme. Det vil si at myndighetene må regulere mer ved å spesifisere og tydeliggjøre gjennom lov og kravsetting. For å sikre en standardisering og en kvalitetsheving på miljørapporteringen kan det bli nødvendig at staten går inn med et lovkrav som gir tydeligere og mer konkret regulering av miljørapporteringens utforming. Informantene var enig i at det må foreligge en tydeligere regulering, men hvordan reguleringen skulle fremstå var det uenigheter rundt.

Bransjestandard

Det var delte meninger blant informantene hvorvidt det burde foreligge en egen bransjestandard for miljørapportering. Aktør 1 hevdet miljø er relativt universelt og det vil ikke være nødvendig med en egen bransjestandard for bygg- og anleggsbransjen. Her var argumentet at forurensing og forbruk på det overordnede gjelder for alle bransjer, og det bør derfor være tilstrekkelig for de fleste virksomheter å rapportere på noen standardiserte nøkkeltall på tvers av bransjene. Interessent 2 derimot hevdet at «*standarder er helt essensielt, og mange næringer baserer seg ofte på standarder*». De forklarer videre at det ikke er mulighet å verifisere alle tall som kommer inn. Dersom virksomheter har rapportert i henhold til en standard, for eksempel GRI, anses det som tilstrekkelig.

Interessent 1 forteller at «*det er jo fordeler og ulemper med å ha en bransjestandard. Bransjestandarden må være ambisiøs nok for det kan jo bli en hvilepute*». Om det skal foreligge en egen bransjestandard for bygg- og anleggsbransjen er det dermed hensiktsmessig at standarden har forskjellige rapporteringskrav til de ulike virksomhetsstørrelsene. Dette er med bakgrunn i at nytten for relevant informasjon er ulik, og det vil foreligge et større informasjonsbehov for større virksomheter. Bransjestandarden må dermed være ambisiøs nok

til å gjelde de store foretakene, men samtidig være utformet slik av SMB- selskapene også kan inkluderes.

Dersom det skal foreligge en bransjestandard må det være standardiserte måleparametere som inkluderes. Det er for å sikre at relevante momenter blir rapportert. Aktør 3 forteller «*jeg mener det er veldig viktig å få med kanskje de seks største materialgruppene vi bruker i dag i norske bygg og konstruksjoner fordi at de indirekte utslippene gjennom materialene vi bringer inn i prosjektene er «by far» det aller største bidraget til vårt klimagassutslipp».*

Informantene bekrefter at det bør foreligge noen forhåndsbestemte rapporteringsmomenter, som tar for seg de vesentlige miljøtemaene. Interessent 1 bekrefter at «*en god miljørapport må inneholde informasjon om de mest vesentlige miljøtemaene*». Alle informantene virker å være enige om at indirekte utslipp må inkluderes i miljørapporteringen. Det er påpekt at indirekte utslipp utgjør mesteparten av bransjens totale klimagassutslipp, så det er relevant informasjon for interessentene. Det er enighet blant informantene om at de mest vesentlige miljøtemaene i bransjen må identifiseres, for deretter å utvikle en standardisert rapporteringsform. Det er i samsvar med vesentlighetsprinsippet som hevder at det vesentligste må rapporteres om. Hva som vurderes som vesentlig i miljørammen må diskuteres i dialog med interessentene. Dette fordi nytten av miljøinformasjon er forskjellig for ulike brukere.

Interessent 1 «jeg tenker at en miljørapport må inneholde informasjon om de mest vesentlige miljøtemaene, sånn som vesentlighetsanalysen og hvordan selskapet forholder seg til den»
Når relevant informasjonen er valgt ut, er det viktig å sikre informasjonens pålitelighet.

Ekstern verifikasjon

Gjennom teorikapittelet har vi påpekt hvordan revisjon kan bidra til tillit. Tillit til at regnskapene er pålitelig, at lover etterleves og at viktige rapporteringsrutiner er på plass. På samme måte som revisjon kan øke påliteligheten til finansiell informasjon kan ekstern verifikasjon heve kvaliteten på ikke-finansiell informasjon. I dag er miljøattestasjon ikke lovregulert fra myndighetenes side, men det er et produkt som tilbys av enkelte revisjonsselskaper. Funn fra intervjuene indikerer at det muligens bør være lovpålagt med en attestasjon av miljøinformasjon. Aktørene hevder at ekstern verifikasjon styrker

påliteligheten og hever rapporteringskvaliteten. Aktør 2 forteller at *«ekstern verifikasjon bidrar generelt til å forsterke kvaliteten»*. Aktør 3 sier *«jeg tenker at det bør være et lovkrav om ekstern verifikasjon. Nettopp fordi alle kan gå ut og si at vi er Norges mest bærekraftige, og egentlig ingen kan ta deg på det»*.

Funnene tyder på at ekstern verifikasjon vil kunne forhindre at virksomheter rapporterer unøyaktig og misvisende. Det vil gi en mer rettvisende oversikt over virksomheten og øke påliteligheten. Behovet for ekstern verifikasjon vil nok bli mer tydelig når taksonomien inntreffer. En av hensiktene med taksonomien er å skille ut de som bare sier at de er bærekraftig og de som faktisk er det. Da er det selvsagt fordelaktig at man har dokumentasjon som er verifisert slik at man kan bekrefte at aktiviteten man driver er bærekraftig. Interessent 1 forteller at *«attestasjon kan virke skjerpene og disiplinere, det er jeg helt overbevist om»*. Det kan tenkes at ekstern verifikasjon kan bidra til å øke disiplinen i miljørapporteringen, og heve kvaliteten for å imøtekomme interessenters behov. Det kan virke skjerpene på rapporteringen når man vet at det kommer noen og sjekker hva man har gjort og at man ikke bare rapporterer på hva som helst.

Aktør 1 poengterer at *«grunnlaget til en sånn miljørapport burde være verifisert eller liksom mulig å kontrollere da»*. Behovet for å kontrollere kommer med bakgrunn i prinsipal-agent-teorien om at interessentene må ha mulighet til å gjennomgå selskapene. Dette for å forsikre seg om at selskapene handler i samsvar med deres interesser. Det samsvarer med kvalitetskravet om pålitelighet, som sier at informasjonen som rapporteres må kunne dokumenteres og kontrolleres. Aktørene vi intervjuet var positiv til ekstern attestasjon ettersom de mener det kan være et godt tiltak for å forhindre grønnvasking i bransjen. Et argument som taler for å ha ekstern verifikasjon, er som aktør 3 nevner *«nettopp for å få bort dem som bare sier de er bærekraftig»*.

Med bakgrunn i ny-institusjonell teori og tvingende isomorfisme vurderer vi det som hensiktsmessig at staten bruker sin interessentmakt til å påvirke selskapene gjennom lovverk. For å sikre at selskapene tar i bruk miljørevisjon, er det fordelaktig dersom det blir lovpålagt. Det vil oppleves som et ganske kraftfullt tiltak dersom det foreligger en miljørevisjonsplikt. Dette er flere av informantene enige om. Aktør 3 forteller *«jeg tenker at det bør være et*

lovkrav om ekstern verifikasjon». Interessentene er samstemte om at det burde og forventer at det blir lovpålagt. Interessent 2 forteller «jeg tror det burde vært lovpålagt rett og slett, og har egentlig forventning om at det kommer til å bli det. Så må man selvfølgelig finne nivået, jeg er jo litt redd for at man kan «drepe» en del av de mindre selskapene med veldig mye formalkrav. Øvelsen blir jo å finne det nivået man bør være på, men at man bør ha et minimumsnivå det tror jeg faktisk man må ha».

De fleste er positive til ekstern verifikasjon og ønsker det velkommen, men som sitatet ovenfor poengterer bør det kanskje skilles mellom store og små virksomheter. Kostnaden for ekstern verifikasjon vil være betydelig for de fleste og det vil nok veie tyngende på de minste selskapene. En plikt til verifikasjon er kanskje mest hensiktsmessig å tilpasse til de selskapene som allerede er pålagt revisjonsplikt. Fordelene ved verifikasjon av miljøinformasjon for mindre selskaper kan kanskje oppnås med mindre kostnadskrevende tiltak som for eksempel tydeligere lovgivning og retningslinjer på miljøområdet.

4.3.2 Sammenlignbarhet

Sammenlignbarhet til regnskapsinformasjon er gitt av to dimensjoner; *konsistens* og *ensartethet*. Konsistens skal bidra til at informasjonen er sammenlignbar over tid og ensartethet skal sikre at informasjonen kan sammenlignes på tvers av virksomheter i samme sektor. Vi vurderer *nøkkeltall* og *klimaregnskap* som faktorer som kan forbedre muligheten til å sammenligne.

Nøkkeltall

For å kunne gi interessentene en rask oversikt over miljøsituasjonen i virksomhetene, er det fordelaktig med standardiserte nøkkeltall som benyttes av alle virksomheter i bransjen. For finansiell informasjon blir det benyttet nøkkeltall som eksempelvis likviditetsgrad, resultatgrad og soliditet for å vise den økonomiske situasjon til selskapet. For ikke-finansiell informasjon kan det være hensiktsmessig med nøkkeltall for å kunne måle miljøsituasjonen. Aktør 4 forteller «for virksomheter tenker jeg at det optimale, på lik linje som vi har resultatgrad, som er et universelt begrep på finansiell rapportering, så kunne det vært et slags nøkkeltall eller parameter på CO₂ utslipp». De fleste informantene trekker frem CO₂-utslipp som den mest sentrale parameteren. Aktør 4 sier videre at «det som er det alt-

overskyggende mål-parameteret vi bruker nå er CO₂. Aktør 1 bekrefter «så helt overordnet er det CO₂ koblet til enhver krone vi bruker».

Ikke alle informantene er enig i at CO₂-utslipp per krone er det mest hensiktsmessige måleparameter å benytte. Da bransjen i stor grad er preget av prosjektvirksomhet, er det store forskjeller i forutsetningene for de ulike prosjektene. CO₂-utslipp per krone vil ikke nødvendigvis være et sammenlignbart nøkkeltall, da de ulike prosjektene har helt forskjellige forutsetninger for forurensning og materialbruk. Til tross for uenighet mellom informantene om at CO₂-utslipp er det beste nøkkeltallet å benytte, er de likevel samstemte om at det burde foreligge noen nøkkeltall eller standardiserte parametere. Hensikten med nøkkeltall er at de enklere kan fortelle interessentene hvordan miljøsituasjonen i selskapet er. I tillegg skal det gi et felles grunnlag for å sammenligne selskaper i samme bransje.

Utfordringen ligger i hvilke parametere eller nøkkeltall som skal benyttes. Aktør 2 forteller *«jeg vet ikke hvordan det burde gjøres, men kanskje samle de viktigste elementene eller parametere og knytte det opp mot omsetning på en måte. Tenker det kunne være hensiktsmessig»*. Et krav om rapportering på nøkkeltall er i samsvar med kvalitetskravene til regnskapet, da det vil bidra til relevant og sammenlignbar informasjon for brukeren. Ved bruk av nøkkeltall gir det både regnskapsbrukerne og regnskapsprodusentene mulighet til å sammenligne. Det gir mulighet til å sammenligne miljørapporten på tvers av virksomhetene, men også over tid. Rapportering på faste måleparametere eller nøkkeltall gir brukeren samtidig mulighet til å kontrollere og komme med prognoser om videre drift. Dette er i samsvar med rapporteringens kontroll- og prognoseformål.

Klimaregnskap

I henhold til vesentlighetsprinsippet skal vesentlig informasjon presenteres til interessentene. Da interessenter har etterspurt mer kvantifiserbar informasjon for å sammenligne virksomheter, kan klimaregnskap benyttes for å rapportere på kvantitativ data. Aktør 3 sier *«jeg skulle ønske det offentlige Norge turte å inkludere indirekte utslipp i kravstilling og sånn og kanskje i rapportering og. Tenk om vi gjennom for eksempel regnskapsloven måtte rapportere på scope 1, 2 og 3, det hadde vært ganske kraftfullt»*. Det virker som at bygg- og anleggsbransjen er litt mer fremoverlent i forhold til klimagassregnskapet enn det offentlige.

Lovverket virker ikke å henge helt sammen med utfordringene som aktørene peker på, og at det er litt disharmoni i forhold til hvilket landskap man opererer i. Det virker likevel å være enighet blant aktørene om at det bør stilles krav om rapportering på indirekte utslipp for å sikre en rettvissende oversikt over klimagassutslippet.

Utfordringen med klimagassregnskap er å samle inn data på scope 3. Det eksisterer ingen standardisert eller automatisk måte å gjøre det på. Scope 3 handler mye om å ha gode innkjøpssystemer som har god oversikt over det man kjøper fra ulike leverandører. Dette er imidlertid en kjempeomfattende prosess, hvor det er store utfordringer for de fleste bedrifter å få en korrekt beregning av scope 3 utslippene.

Aktør 3 sier «*det var jo noen som var ute nå og mente at nå måtte staten komme inn og skissere opp en oppskrift og det er vi jo veldig enig i*». Det eksisterer heller ingen fasitsvar på hvor mye av leverandørkjeden som skal kartlegges. Leverandørkjeder er komplekse, men det er snakk om viktig informasjon så det bør samles inn. Målet bør være å oppnå en form for automatisk innsamling av data slik at man dekker et større omfang av leverandørkjeden samt at kvaliteten på dataen heves. Da det ikke er en standard metode for å samle inn data på scope 3 kan det føre til at kostnaden blir større enn nytten for de fleste virksomheter. For store foretak kan det være hensiktsmessig å sette krav om at de rapporterer på scope 3 ettersom virksomhetens drift forurenses i mye større grad enn mindre selskaper. Det har følgelig en større påvirkning på det ytre miljø. For mellomstore selskaper derimot bør rapporteringen vurderes i forhold til kost-nytte. Frem til det er etablert en standardisert innsamlings- og rapporteringsmetode på scope 3 vurderer vi at kostnaden kan bli større enn nytten. Basert på leverandørkjedens kompleksitet er det knyttet usikkerhet til hvor stor kartleggingen skal være, og hvor mye data som skal samles inn. Uten en standardisert datainnsamlingsmetode kan det hende at rapportering på scope 3 vil «*koste mer enn det smaker*».

4.3.3 Forståelighet

Forståelighet skal sikre at interessentene får presentert informasjonen på en oversiktlig måte og på et regnskapsspråk som brukeren forstår. Det er viktig at all informasjon som kan være nyttig for brukeren tas med.

Utforming/presentasjon

For å sikre at miljørapporten er forståelig for regnskapsbrukerne vil det være hensiktsmessig med en standardisering på utforming og presentasjon. Aktør 3 bekrefter at de ønsker en mal på hvilken informasjon som skal være offentlig tilgjengelig, samt hvordan informasjonen skal presenteres. Det er i dag differensierte meninger mellom interessentene og aktørene om hvor miljøinformasjon burde presenteres.

Som forklart i kapittel 2.4.1 skal regnskapspliktige jf. rskl. §1-2 rapportere i årsberetningen, mens store foretak jf. rskl. §1-5 kan rapportere i årsberetningen eller annet offentlig tilgjengelig dokument. Interessent 1 forteller *«jeg mener det skal inn i årsrapporter, eller det bør være en bærekraftsdel i årsrapporten som kvitterer ut de delene som er under obligatorisk rapportering sånn at kapitalmarkedet og de andre som måtte være interessert i det får svar på det de lurer på og trenger»*.

Interessent 2 sier derimot at det ikke er så viktig hvor informasjonen presenteres, så lenge den finnes, *«i det store og hele er interessentene opptatt av at de kan finne informasjon, altså det hadde ikke nødvendigvis noen betydning at det var i årsrapporten, men at det må finnes»*. På oppfølgingsspørsmål om hvor de fleste interessenter leter etter miljøinformasjon svarer interessent 2 *«i utgangspunktet så ses det nok oftere på hjemmesidene enn i en årsrapport. Årsrapporten blir nok ikke lest av så veldig mange for å være helt ærlig»*. På samme spørsmål svarer aktør 2 *«jeg tenker for at flest mulig skal få tilgang eller ha lyst til å lese bærekraftsrapporten så burde den kanskje integreres mest mulig i andre typer rapporter»*. Selv om det eksisterte differensierte meninger mellom informantene, var alle enige om at de sentrale momentene burde gis i årsberetningen for å gi brukerne best mulig oversikt over virksomhetens miljø-relaterte temaer. Interessentene hevdet også at i tillegg til å rapportere i årsberetningen burde det utgis informasjon på hjemmesidene eller i eksterne miljørapporter for å sikre interessentene enkel tilgang på informasjon.

Dokumentanalysen (vedlegg 4) viste at lengden og omfanget av rapporteringen var ulik for aktørene som var analysert. Vi presiserer her at informasjonen utgitt i årsrapportene var relativt begrenset. Dette var ikke tilfellet for de som hadde eksterne miljørapporter hvor innholdet var ganske omfattende. Interessent 1 forteller *«man trenger ikke å lage en sånn*

voldsom avhandling. Det kan være ganske kortfattet og bør også være det, siden mange av interessentene som faktisk er interessert i hva som står i bærekrafts- og miljørapporten har ikke tid til å lese en 100 siders rapport».

Interessentene argumenterer for at miljørapporten bør forholde seg relativt kort og konkret for å få bedre forståelighet, relevans og oversikt. Det er i tråd med vesentlighetsprinsippet og kvalitetskravene som sier at informasjonen skal være relevant og forståelig. Aktør 2 forteller «*jeg tenker at en stor miljø- og bærekraftsrapport bare blir lest av spesielt interesserte*». I henhold til interessentteorien må virksomhetene tilpasse rapporteringen til alle interessenter. Det vil derfor være hensiktsmessig med en bærekraftsrapport som prioriterer relevans og forståelighet for å bidra til at flest interessenter får beslutningsnyttig informasjon.

Andre aktører mener derimot at ved å ha en større miljørapport har bedriften mulighet til å utfolde seg om virksomhetens miljøarbeid og gå mer inn på detalj. Dette er i samsvar med kvalitetskravet om forståelighet som sier at informasjon som kan være nyttig for enkelte brukere tas med, selv om det kan være nokså uforståelig for andre brukere. Informantene var enige om at for de store foretakene kan det være hensiktsmessig å ha lengre miljørapporter som lar dem gå i dybden på sitt bærekraft- og miljøarbeid. Likevel bør de ha et kortfattet sammendrag i årsberetningen som inkluderer de mest vesentlige temaene. Det kan argumenteres for at store foretak har større påvirkning på det ytre miljø, og dermed er det nødvendig med en mer omfattende og detaljert rapportering. Ved en slik oppdeling sikrer virksomhetene at flest mulig interessenter får den informasjonen de er på utkikk etter.

4.3.4 Flexibilitet

Basert på kvalitetskravene og rammebetingelsene for å oppnå miljørapportering av høyere kvalitet, vurderer vi det som nødvendig med fleksibilitet på kravene. Det foreligger ulike forutsetninger for rapportering blant ulike virksomhetsstørrelser.

Selskapsstørrelse

Informantene forteller at alle bør rapportere på miljø og bærekraft, men det er viktig at det foreligger ulike rapporteringskrav avhengig av virksomhetsstørrelse. Interessent 2 sier «*så må man selvfølgelig finne nivået, jeg er jo litt redd for at man kan «drepe» en del av de mindre*

selskapene med veldig mye formalkrav. Øvelsen blir jo å finne det nivået man bør være på, men at man bør ha et minimumsnivå det tror jeg faktisk man må ha for å få folk med seg». De mener at foretaksstørrelse regulert av regnskapsloven §1-2 og §1-5 er det naturlige skillet for rapporteringskrav. Dette vil si at alle som utarbeider årsberetning er pliktig til å rapportere på miljø. De poengterer at store foretak må ha utvidede krav til rapportering. Det forklares med at miljøpåvirkningen er betydelig større for store foretak. De har også et større interessentnettverk som krever miljøinformasjon. For store foretak vil etterspørselen etter informasjon være betydelig større enn for mindre selskap. Rapporteringskravene må ses i forhold til kost-nytte-prinsippet hvor nytten av å rapportere bør overstige kostnaden til utformingen. For mindre selskaper vil det være naturlig at nytten av miljørapportering vil være mindre enn for store foretak. Desto flere interessenter og større samfunnspåvirkning virksomheten har, desto flere krav må stilles til rapportering. NOU 2015:10 (2015) bekrefter at det er nødvendig at selskaper i forskjellig størrelse har behov for differensierte rapporteringskrav.

4.3.5 Oppsummering forskningsspørsmål 3

Det fremstår nødvendig med detaljerte reguleringer av miljørapportering. For å sikre at kvalitetskravene til regnskap blir opprettholdt bør det utvikles bedre standarder og rammeverk for miljørapportering. Krav om bruk av rammeverk eller standard kan være hensiktsmessig å regulere gjennom lovverket. Vesentlige elementer må inkluderes og det er essensielt at det rapporteres på indirekte utslipp. Det vil være hensiktsmessig med standardiserte nøkkeltall som alle virksomheter bør rapportere på. Det vil sikre at interessentene får oversikt over miljøsituasjonen og gir grunnlag for sammenligning. Virksomhetene bør rapportere på mål slik at både regnskapsprodusent og regnskapsbruker kan benytte kontroll- og prognoseformålet til regnskapet. Rapporteringskravene bør hensynta ulike virksomhetsstørrelser og stille ulike krav for å sikre fleksibilitet til aktørene. Det bør også foreligge krav om ekstern attestasjon av miljørapporten da det kan bidra til brukernyttig informasjon. Kostnadsrelaterte årsaker taler for at en slik plikt foreløpig bør begrenses til å gjelde alle virksomheter som er revisjonspliktig. Det bør forekomme en standardisering i utformingen og presentasjon til miljørapporteringen for å legge til rette for sammenlignbar og forståelig informasjon.

For å oppnå en tydeligere regulering kan det diskuteres hvorvidt miljørapportering bør være regelbasert eller prinsippbasert. Med regelbasert forstås en høy grad av detaljstyring og offentlig regulering. Prinsippbasert regulering fremmer bruk av skjønn og gir mer frihet i rapporteringen. Informantene etterspør mer rammer, klarhet og standarder. Likevel tyder det ikke på at regnskapsprodusenten ønsker regulering i form av detaljstyring, men heller en form for tydeligere skjønn i rapporteringen. En viss frihet er fordelaktig å ha for å kunne tilpasse miljørapporteringen til sin virksomhet. Det bør derfor være en balanse mellom regelbasert og prinsippbasert regulering for miljørapportering.

5 Konklusjon

Formålet med denne masteroppgaven har vært å identifisere suksessfaktorer for bedre miljørapportering i bygg- og anleggsbransjen. Vi tok utgangspunkt i mellomstore og store bedrifter, definert av rskl. §1-2 og §1-5, da de er pliktig til å rapportere på miljø i henhold til dagens lovkrav. Årsrapportene for år 2020 ble lagt til grunn for undersøkelsen.

Problemstillingen for oppgaven er: *Suksessfaktorer for bedre miljørapportering?*

For å være i stand til å svare på problemstillingen på en god måte ble det utformet tre forskningsspørsmål. Forskningsspørsmålene gikk ut på hva og hvordan det ble rapportert i år 2020, rammebetingelsene for den praktiserte rapporteringen og hvilke rammebetingelser som burde endres for å forbedre miljørapporteringen. Hensikten var å kartlegge kvaliteten på rapporteringspraksisen. Deretter forsøkte vi å finne forbedringspotensialer med utgangspunkt i identifiserte svakheter. Grunnlaget for analysen og funnene var en dokumentanalyse av ti årsrapporter og fire eksterne miljørapporter fra år 2020 samt seks semistrukturerte intervju.

5.1 Suksessfaktorer for bedre miljørapportering?

Dokumentanalysen og intervjuene har vist at miljørapporteringen til selskapene i bygg- og anleggsbransjen er mangelfull. Alle selskapene hadde en form for rapportering, men dokumentanalysen viste at rapportene generelt ga lite informasjon. Det var sjeldent referert til konkrete tiltak og mål, og de færreste oppga kvantifiserbar informasjon. De fleste selskapene oppfylte ikke kontroll- og prognoseformålet til regnskapet, og sammenligningsgrunnlaget var for svakt. Alle virksomhetene rapporterte i årsrapportene og på hjemmesidene sine. Kun 4 av 10 aktører hadde eksterne miljørapporter i tillegg. De eksterne miljørapportene besto av langt mer utfyllende informasjon. De besto imidlertid av mye prosatekst, og lite kvantifiserbar informasjon. Vår vurdering i henhold til de eksterne miljørapportene bekreftes av stortingsmelding 27, som sier at volumet på rapportering er blitt for omfattende og at sentrale temaer overskygges av mindre relevant informasjon.

De mest betydelige rammebetingelsene som var førende for den praktiserte miljørapporteringen var; lovkrav, interessentkrav og fremtidige krav. Fra dokumentanalysen

og intervjuene kom det frem at lovkravene fremsto som vage og uklare. Ulike interessenter med forskjellig informasjonsbehov førte til mye variasjon i rapporteringen. Det fremstår som at miljørapporteringen er mer markedsregulert fremfor offentlig regulert, da kravene fra markedet virker å være den dominerende drivkraften for rapportering. Legitimitet og omdømme fremstår som en viktig faktor for rapporteringen, og funn fra intervjuene bekrefter at flere aktører benytter miljørapportering som en plattform for omdømmebygging.

For å sikre miljørapportering av høyere kvalitet kan en potensiell suksessfaktor være større grad av offentlig regulering. Dette underbygges av regnskapsprodusentene i vår undersøkelse, som uttrykker ønske om mer regulering. Det kan tyde på at en for sterk markedsregulering gir mulighet for bruk av mye skjønn, og gir generelt for mange valg. Det indikerer at det kan være nødvendig med mer offentlig regulering for å oppnå en standardisering.

Klimaregnskap kan være en potensiell suksessfaktor for bedre miljørapportering. Det kan være fordelaktig med en plikt til å utarbeide klimagassregnskap regulert i lov. Det vil ha en kraftfull effekt og kan bidra sterkt til måloppnåelse på bærekraftsmål 13 om å stoppe klimaendringene. Dersom data på scope 3 skal inkluderes i klimagassregnskapet er det, etter vår vurdering nødvendig med en standardisering eller automatisering for innsamling av slik informasjon. Frem til da vil det være svært utfordrende, kostbart og tidkrevende å rapportere på scope 3. Dette ble bekreftet av alle informantene vi intervjuet. Da både dokumentanalysen og intervjuene viste svak og varierende rapportering, ser det ut som markedsregulering ikke er den mest gunstige løsningen. Det virker å være nødvendig å ha en mer aktiv offentlig regulering av rapporteringsplikten.

Plikt om ekstern verifikasjon av miljørapporten kan være en suksessfaktor fordi det kan bidra til høyere måloppfyllelse på kvalitetskravene. En slik revisjonsplikt kan øke disiplinen i rapporteringspraksisen samt sikre et minimumsnivå av kvalitet. Den bør i første omgang, være gjeldene for alle virksomheter som er revisjonspliktig. Dette er fordi at kostnaden for miljørevisjon kan være betydelig. Store foretak har som regel større påvirkning på det ytre miljø enn små foretak. Det vil følgelig kreves mer informasjon fra store foretak som da bør revideres.

Den iboende egenskapen i miljøinformasjonen er at materie i seg selv er vanskelig å kvantifisere. Det er i dag mulig å kvantifisere og måle CO₂ utslipp, men annen øvrig miljøinformasjon er vanskelig å kvantifisere. Et rammeverk som gjør det mulig å kvantifisere den øvrige miljøinformasjonen kan være en suksessfaktor for miljørapporteringen. Det må settes mål i virksomheten. Målsetting må inn i miljørapporteringen ellers får man ikke mulighet til å kontrollere og gjennomgå miljøprestasjoner. Det må være en vesentlig del i standarder og rammeverk. Det må også tas hensyn til ulike virksomhetsstørrelser, men samtidig sikre at interessentene får den informasjonen de behøver.

Det kan stilles spørsmål ved om loven er det beste stedet for å regulere miljørapportering. Utvikling av god rapporteringspraksis bør være en kontinuerlig prosess og det oppnås antakelig best ved å forankre den i standardsetting heller enn i lovgivning. Miljørapporten krever et veldig bredt omfang av informasjon. Loven må derfor være svært detaljert og spesifikk dersom det skal fungere optimalt. Det kan hende det er fordelaktig å finne andre måter å gjøre det på for eksempel gjennom standardsetting og veiledninger. Lovgivningens hensikt burde kanskje derfor være å pålegge virksomhetene å benytte en standard eller rammeverk for miljørapportering, ikke å fortelle rapporteringens innhold eller form.

Hvis vi skal klare å forbedre miljørapporteringen er det sannsynligvis ikke noe myndighetene klarer å gjøre alene. Det er noe forbrukerne må kreve, og myndighetene må regulere. Dersom de største interessentgruppene som; investorer, myndigheter og konsumenter er opptatt av miljø og bærekraft, blir det veldig vanskelig for selskapene å overse viktigheten av miljørapportering. Da kan det tenkes at det blir en sentral suksessfaktor for bedre miljørapportering.

5.2 Forslag til videre forskning

Arbeidet med masteroppgaven har avdekket potensiale for videre forskning. Dersom det skal innføres mer offentlig regulering er det hensiktsmessig å undersøke hvordan denne reguleringen burde være. Det kan undersøkes om det er mest hensiktsmessig med detalj- og lovregulering eller prinsippregulering. Da aktørene og informantene bringer opp taksonomien og dens fremtidige påvirkning på miljørapportering, er det interessant å se implikasjonene

taksonomien får. Denne oppgaven har tatt for seg bygg- og anleggsbransjen, og det kan være relevant å se på suksessfaktorer for miljørapportering i andre bransjer.

6 Referanseliste

- Anskaffelsesloven. (2016). *Lov om offentlige anskaffelser* (LOV-2016-06-17-73).
Lovdata.no. <https://lovdata.no/lov/2016-06-17-73>
- Baksaas, K. M., Stenheim, T. & Keeping, D. (2015). *Regnskapsteori*. Cappelen Damm akademisk.
- Bell, E., Bell, E., Bryman, A. & Harley, B. (2019). *Business research methods* (5. utg.). Oxford University Press.
- Borgersrud, M. A. (2011). *Miljørapportering* [Universitetet i Oslo]. DUO.
<https://www.duo.uio.no/bitstream/handle/10852/19486/126755.pdf?sequence=1>
- Bramslev, K. (2018). *Bygg- og eiendomssektorens betydning for klimagassutslipp*. Bygg21.
https://bygg21.no/wp-content/uploads/2021/03/33019_interaktiv_arb.gr_3_veileder-2.pdf
- Bramslev, K. (u.å). *Grønn Byggallianse merker en økende interesse for bærekraft*. Norsk Byggebransje. Hentet 17.02.2022 fra <https://norskbyggebransje.no/nyheter/merker-okende-interesse-baerekraft>
- Brandsås, H. (2019). Bærekraft og rapportering. *Revisjon og regnskap*, 6, 31-33.
https://www.revregn.no/asset/pdf/2019/6-31-3.pdf?fbclid=IwAR0xhkZy_zP08OP170va9DeTQLwpCM3w9Fz2xSLZ9mftruNL2EMGx3OFZWM
- Brun, P. & Thornam, H. (2011). Verdiskapende bærekraftsrapportering. *Revisjon og regnskap*, 1, 49-52. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2011/1-49-52.pdf>
- Byggnæringens landsforening. (2019). *Bygg- og anleggssektorens klimagassutslipp* (621256-01). https://www.bnl.no/siteassets/dokumenter/rapporter/klimautslipp_bae_2019.pdf
- Carson, S. G., Kosberg, N., Skauge, T. & Laudal, T. (2015). Etikk for beslutningstakere. *Cappelen Damm Akademisk*.
- Carson, S. G., Skauge, T. & Keeping, D. (2019). *Etikk for beslutningstakere : virksomheters bærekraft og samfunnsansvar* (2. utg.). Cappelen Damm akademisk.
- Clarkson, P. M., Kao, J. L. & Richardson, G. D. (1994). The Voluntary Inclusion of Forecasts in the MD&A Section of Annual Reports. *Contemporary Accounting Research*, 11(1), 423-450. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1994.tb00450.x>
- Dalland, O. & Keeping, D. (2020). *Metode og oppgaveskriving* (7. utg.). Gyldendal.

- Diouf, D. & Boiral, O. (2017). The quality of sustainability reports and impression management. *Accounting, auditing, & accountability*, 30(3), 643-667.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2044>
- Direktiv 2014/24/EU. (2017). *Direktiv om offentlige anskaffelser*. Nærings- og fiskeridepartementet. Regjeringen.no. <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2011/nov/direktiv-om-offentlige-anskaffelser/id2434771/>
- Dragland, Å. & SINTEF. (2015). Bygg står for 40% av verdens utslipp – slik skal det reduseres. *Teknisk ukeblad*. <https://www.tu.no/artikler/bygg-star-for-40-av-verdens-utslipp-slik-skal-det-reduseres/223922>
- Eccles, R. G., Ioannou, I. & Serafeim, G. (2014). The Impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance. *Management science*, 60(11), 2835-2857.
<https://doi.org/10.1287/mnsc.2014.1984>
- Ellefsen, H. C. (2019). Bærekraftsrapportering - også for de små. *Regnskap Norge*.
<https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/arsregnskap/barekraftsrapportering--ogsaa-for-de-smaa/>
- Eriksson-Zetterquist, U., Kalling, T. & Styhre, A. (2014). *Organisasjonsteori* (K. Woll, Red.). Cappelen Damm akademisk.
https://doi.org/oai:nb.bibsys.no:991237535974702202URN:NBN:no-nb_digibok_2018072748104
- Etikkinformasjonsutvalget. (2019). *Åpenhet om leverandørkjeder*. Barne- og familiedepartementet.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/6b4a42400f3341958e0b62d40f484371/195794-bfd-etikkrapport-web.pdf>
- EU Commission. (2014). *Directive 2014/95/EU of the European Parliament and the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups*.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095>
- Fallan, L. & Pettersen, I. J. (2016). *Bedriftsøkonomiske atferdsteorier*. Fagbokforl.
https://doi.org/oai:nb.bibsys.no:999919835197802202URN:NBN:no-nb_digibok_2020041748015
- Finans Norge. (2020). *Hva er grønt?* Hentet 09.12.21 fra
<https://www.finansnorge.no/aktuelt/nyheter/2020/06/hva-er-gront/>

- Finanstilsynet. (2020). *Kartlegging av foretakenes bærekraftsrapportering*.
https://www.finanstilsynet.no/globalassets/tilsyn/finansiellrapportering/kartlegging_av_foretakenes_barekraftsrapportering_01092020.pdf
- FN. (2021a, 28.10.21). *Bærekraftig utvikling*. Hentet 8.12.21 fra
<https://www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling>
- FN. (2021b, 21.10.21). *FNs bærekraftsmål*. Hentet 08.12.21 fra <https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>
- Freeman, R. E. (2010). *Strategic management: A stakeholder approach*. Cambridge university press.
[https://books.google.no/books?hl=no&lr=&id=NpmA_qEiOpkC&oi=fnd&pg=PR5&dq=Freeman,+E.+R.+\(1984\)+Strategic+Management%3B+A+Stakeholder+Approach&ots=61fhE5L8PO&sig=hTnhYbqUvIv0zN8u92f51nbGcHY&redir_esc=y#v=onepage&q=Freeman%2C%20E.%20R.%20\(1984\)%20Strategic%20Management%3B%20A%20Stakeholder%20Approach&f=false](https://books.google.no/books?hl=no&lr=&id=NpmA_qEiOpkC&oi=fnd&pg=PR5&dq=Freeman,+E.+R.+(1984)+Strategic+Management%3B+A+Stakeholder+Approach&ots=61fhE5L8PO&sig=hTnhYbqUvIv0zN8u92f51nbGcHY&redir_esc=y#v=onepage&q=Freeman%2C%20E.%20R.%20(1984)%20Strategic%20Management%3B%20A%20Stakeholder%20Approach&f=false)
- Friedman, M. (2007). The Social Responsibility of Business Is to Increase Its Profits. I W. C. Zimmerli, M. Holzinger & K. Richter (Red.), *Corporate Ethics and Corporate Governance* (s. 173-178). Springer Berlin Heidelberg. https://doi.org/10.1007/978-3-540-70818-6_14
- Global Reporting Initiativ. (2011). *Retningslinjer for samfunnsansvarsrapportering*. Hentet 09.12.2021 fra <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Norwegian-G3.1-Final.pdf>
- Grønmo, S. (2004). *Samfunnsvitenskapelige metoder* (1. utg.). Fagbokforlaget.
- Grønn Byggallianse. (2021, 22.06.2021). *EUs taksonomi – nye rammebetingelser for bærekraft*. Hentet 09.12.2021 fra <https://byggalliansen.no/kunnskapssenter/nye-rammebetingelser-for-baerekraft-i-bygg-og-eiendom/#1606741285556-09053c2e-c366>
- Grønn Byggallianse. (u.å). *Klimakur for bygg og eiendom*. Hentet 09.03.2022 fra <https://byggalliansen.no/kunnskapssenter/publikasjoner/infopakkeklimakjempen/#1610543721107-d3aa30d5-72bf>
- Grønnvaskingsplakaten. (u.å). Hentet 08.12.2021 fra <https://gronnvasking.no/no/hjem/>
- Hagen, K. P. (1990). *Principal-agent teori : implikasjoner for offentlig styring og politikk* (Bd. 90/17). Norsk senter for forskning i ledelse, organisasjon og styring.

- Hahn, R. & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of cleaner production*, 59, 5-21. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>
- Hetze, K. (2016). Effects on the (CSR) reputation: CSR reporting discussed in the light of signalling and stakeholder perception theories. *Corporate reputation review*, 19(3), 281-296. <https://doi.org/10.1057/s41299-016-0002-3>
- Huneide, J. E., Pedersen, K., Shwencke, H. R. & Haugen, D. O. (2008). *Årsregnskapet i teori og praksis 2007* (9. utg.).
- IAASB. (2015). ISAE 3000 - Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon. I. International Auditing and Assurance Standards Board. <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-05022021/isae-3000-0121.pdf>
- Jacobsen, D. I. (2000). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Høyskoleforlaget.
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg.). Cappelen Damm akademisk.
- Jerkø, M. (2009). Det norske formålet «bærekraftig utvikling». *Tidsskrift for rettsvitenskap*, 122(3), 354-387. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-3096-2009-03-02>
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (3. utg.). Abstrakt forlag.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2016). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (5. utg.). Abstrakt forlag.
- Justesen, L. & Mik-Meyer, N. (2010). *Kvalitative metoder i organisations- og ledelsesstudier*. Hans Reitzel.
- Kinserdal, A. (2008). *Grunnleggende finansregnskapsforståelse* (5. utg.). Cappelen akademisk forlag.
- Kothari, S. P., Ramanna, K. & Skinner, D. J. (2010). Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of accounting & economics*, 50(2), 246-286. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.003>
- Kvale, S., Brinkmann, S., Anderssen, T. M. & Rygge, J. (2009). *Det kvalitative forskningsintervju* (2. utg.). Gyldendal akademisk.

- Meld.St. 13. (2020-2021). *Klimaplan for 2021-2030*. Klima- og miljødepartementet.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/a78ecf5ad2344fa5ae4a394412ef8975/nno/pdfs/stm202020210013000dddpdfs.pdf>
- Meld.St. 27. (2013-2014). *Et mangfold og verdiskapende eierskap*. Det kongelige nærings- og fiskeridepartement. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/Meld-St-27-20132014/id763968/?ch=1>
- Meld.St. 40. (2020-2021). *Mål med mening*. Det kongelige kommunal- og moderniseringsdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-40-20202021/id2862554/?ch=1>
- Miljøinformasjonsloven. (2003). *Lov om rett til miljøinformasjon og deltakelse i offentlige beslutningsprosesser av betydning for miljøet* (LOV-2003-05-09-31). Lovdata.no.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2003-05-09-31?q=milj>
- Minde, S. W. (2021). Ny anbefaling om god selskapsledelse og eierstyring. *Regnskap & Revisjon* (8), 28-32.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R. & Wood, D. J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *The Academy of Management review*, 22(4), 853-886. <https://doi.org/10.2307/259247>
- NHO. (u.å). *EUs taksonomi og handlingsplan for bærekraftig finans*. Hentet 09.12.2021 fra <https://www.nho.no/tema/energi-miljo-og-klima/artikler/eus-taksonomi-og-handlingsplan-for-barekraftig-finans/>
- Nordbø, F. (2018). Manglende kvalitet på ikke-finansiell rapportering. *Revisjon og regnskap*, (7), 28-29. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2018/7-28-9.pdf>
- Norsk Regnskapsstiftelse. (2019). *NRS 16 Årsberetning*.
<https://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2019/10/NRS-16-Aarsberetning-september-2019.pdf>
- NOU 2015:10. (2015). *Lov om regnskapsplikt*. Finansdepartementet.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/18f96a26720645638ba1c3f32128575b/no/pdfs/nou201520150010000dddpdfs.pdf>
- Nyeng, F. (2004). *Vitenskapsteori for økonomer*. Abstrakt forlag.
- Prop. 48 L (2012–2013). *Endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover (rapportering om samfunnsansvar mv.)*. Finansdepartementet. Regjeringen.no.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop-48-l-20122013/id709311/?ch=1>

- Prop. 66 LS (2020–2021). *Endringer i verdipapirhandelloven og regnskapsloven mv. (periodisk rapportering og direktivgjennomføring) og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutninger nr. 293/2015 og nr. 39/2016 om innlemmelse av direktiv 2013/34/EU og direktiv 2014/95/EU*. Finansdepartementet. Regjeringen.no.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/a479b21e10b14cecac1689f7f37652d4/no/pdfs/prp202020210066000dddpdfs.pdf>
- Prop. 150 L (2020–2021). *Lov om virksomheters åpenhet og arbeid med grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold (åpenhetsloven)*. Barne- og familiedepartementet. Regjeringen.no.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/c33c3faf340441faa7388331a735f9d9/no/pdfs/prp202020210150000dddpdfs.pdf>
- Regjeringen. (2021). *Voluntary National Review 2021 Norway*.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/voluntary-national-review/id2863155/>
- Regjeringen. (2022, 03.03.22). *2030-agendaen med bærekraftsmålene*. Hentet 11.03.22 fra
https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/utviklingssamarbeid/bkm_agenda2030/id2510974/
- Revi, A. (2016). *Getting Started with the SDGs in Cities: A Guide for Stakeholders*. Sustainable Development Solutions Network. <https://irp-cdn.multiscreensite.com/be6d1d56/files/uploaded/9.1.8.-Cities-SDG-Guide.pdf>
- Revisorforeningen. (u.å-a). *Bærekraftsrapportering*. Hentet 25.04.2022 fra
<https://revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraftsrapportering/>
- Revisorforeningen. (u.å-b). *Bærekraftsrapportering*. Hentet 08.12.2021 fra
<https://revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraftsrapportering/>
- Revisorforeningen. (u.å-c). *Revisjon = tillit* Hentet 05.05.2022 fra
<https://www.revisorforeningen.no/om-revisjon/Revisjon-gir-tillit/>
- Rolstadås, A. (2020). *Interessent - prosjekt*. Store norske leksikon. Hentet 18.05.22 fra
https://snl.no/interessent_-_prosjekt
- Saunders, M. N. K., Lewis, P. & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students* (6. utg.). Pearson.

- Stenheim, T. & Blakstad, L. (2007). Regnskapsregulering - offentlig regulering eller markedsløsning? *Magma Econas Tidsskrift for økonomi og ledelse*, 6.
<https://old.magma.no/regnskapsregulering-offentlig-regulering-eller-markedsloesning>
- Tellefsen, J. T. & Langli, J. C. (2005). *Årsregnskapet* (8. utg.). Gyldendal akademisk.
- Thagaard, T. (2018). *Systematikk og innlevelse: en innføring i kvalitative metoder* (5. utg.). Fagbokforlaget.
- The Governance Group. (2020). *Bærekraft på børs: Tall som teller*
<https://www.thegovgroup.org/esg100/>
- Thornam, H. & Higham, J. (2016). Revisjon av «ikke-finansielle» tall bør være en selvfølge for et fremtidsrettet selskap. *Praktisk økonomi og finans*, 32(4), 357-365.
<https://doi.org/10.18261/issn.1504-2871-2016-04-05>
- Tornam, H. (2021). *Bærekraftsrapportering: EU Taksonomien og EUs nye bærekraftsrapporteringsdirektiv*. EY. https://www.ey.com/no_no/climate-change-sustainability-services/baerekraftsrapportering-eu-taksonomien
- Traavik, E. B. (2019). I 2019 snakker alle om bærekraft. Blir det for mye prat? *D2 Ledestjerner (DN)*. <https://www.dn.no/staticprojects/d2/ledestjerner/b-ordet/>
- Tveit, O. (2015). *Ny norsk regnskapsstandard – Fordel eller ulempe?* [Handelshøgskolen ved UIS, Universitetet i Stavanger]. Brage. https://uis.brage.unit.no/uis-xmlui/bitstream/handle/11250/298963/Tveit_Ole.pdf.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- United Nations Climate Change. (u.å). *The Paris Agreement*. Hentet 11.03.22 fra <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-paris-agreement/the-paris-agreement>
- Veidekke. (2020). *Års- og bærekraftsrapport*. <http://veidekke.no/om-oss/nyheter-og-media/pressemeldinger/article36479.ece/binary/Års-%20og%20bærekraftsrapport%202020>
- Zero. (u.å). *Bygg og anlegg*. Hentet 07.02.2022 fra <https://zero.no/fagomrade/bygg-og-anlegg/#dette-gjor-zero>
- Åpenhetsloven. (2021). *Lov om virksomheters åpenhet og arbeid med grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold* (LOV-2021-06-18-99). Lovdata.no. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2021-06-18-99?searchResultContext=1260&rowNumber=1&totalHits=11>
- Aarhus, C. & Aga, F., (Programleder). (2021, 03 November). Byggeplassen. I *Dette vil EUs taksonomi bety for norsk byggenæring [Audio podcast episode]*.

7 Vedlegg

Vedlegg 1. Intervjuguide aktører

Tema: Innledende	
Spørsmål	<ol style="list-style-type: none">1. Hvilket ansvar ligger i din stilling?<ol style="list-style-type: none">a. Hvilke arbeidsoppgaver er sentralt i din stilling?

Tema: Generelt, regnskapsloven og miljøinformasjonsloven	
Spørsmål	<ol style="list-style-type: none">1. Kan du fortelle litt om hvordan dere jobber med miljørapportering i selskapet?2. Hvordan vil du beskrive selskapets satsing på miljørapportering?<ol style="list-style-type: none">a. Hvilket rammeverk tar dere utgangspunkt i for deres miljørapportering jf. rskl 3-3c?b. Hva er de viktigste årsakene til at dere har valgt det rammeverket dere har valgt?c. Er det noen utfordringer med dette rammeverket? Eventuelt hvilke?d. Hva er de drivende faktorene for hvordan dere utarbeider miljørapporten? (lovkrav, interessentkrav, andre ting).3. Hvordan tolker du ordlyden i lovkravet jf rskl § 3-3a og 3-3c?

Tema: Utfordringer	
Spørsmål	<ol style="list-style-type: none">1. Hva oppleves som mest utfordrende med miljørapporteringen? (klimagassreduksjon, klimagassregnskap, KPI, kartlegge klimapåvirkning, klimarisiko)<ol style="list-style-type: none">a. Hvorfor er dette utfordrende?b. Hva gjøres for å håndtere disse utfordringene?2. Hvordan avgjøres hvilken informasjon som skal inkluderes og ekskluderes i miljørapporten?3. Hvordan forholder virksomheten seg til informasjon som kan påvirke selskapet negativt?<ol style="list-style-type: none">a. Hvilken betydning har det for virksomheten og miljørapporten at den informerer om negative forhold?

Tema: Innhold

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none">1. I hvilken grad opplever du at dagens lovkrav og retningslinjer er tilstrekkelig for å vite hvilken informasjon miljørapporten skal inneholde og hvordan den skal utformes?2. Hva tenker du en miljørapport bør inneholde for at den skal være relevant og beslutningsnyttig for brukeren av regnskapet?3. Hva mener du er en «kvalitetsrik» miljørapport?<ol style="list-style-type: none">a. Hva legger du til grunn for en miljørapport av høy kvalitet?4. Hvilke bransjespesifikke elementer bør det rapporteres på? Eksempelvis: drift, livsløp, klimaavtrykk i leverandørkjeden, fornybar energi, fremtidig investeringer i miljøvennlig drift, miljøutfordringer i bransjen etc.
----------	--

Tema: Interessenter

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none">1. Involverer dere interessentene deres i arbeidet med miljørapporten?<ol style="list-style-type: none">a. Hvilke interessenter har miljørapporteringen størst verdi for?b. Hvilke interessenter er de viktigste for dere?2. I hvilken grad prioriteres interessentenes informasjonsbehov ved utarbeidelsen av miljørapporten?3. Har dere noen erfaring med at interessentene ønsker miljøinformasjonen presentert på en spesiell måte (årsberetning, hjemmeside, egen rapport etc)?4. Har dere fått noen tilbakemeldinger fra deres interessenter om miljørapporteringen?<ol style="list-style-type: none">a. Om ja, hvilke tilbakemeldinger har dere fått?b. Hvilke bærekraftsmål forventer interessentene at dere jobber med?c. Har noen tilbakemeldinger ført til at dere har gjort noen endringer i henhold til miljørapporteringen?
----------	---

Tema: Grønnvasking

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none">1. Hvilken forståelse har du av begrepet «grønnvasking»?<ol style="list-style-type: none">a. Hvilke tiltak er iverksatt for å forhindre «grønnvasking»?
----------	---

Tema: Kvalitetskrav

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none"> 1. Hva tenker du om at det bør stilles like kvalitetskrav til ikke-finansiell informasjon som til finansiell informasjon? <ol style="list-style-type: none"> a. Hvilke tiltak kan gjøres for å øke kvaliteten på miljørapporteringen? 2. Hvordan sikrer dere at miljørapporteringen tilfredsstillende kvalitetskravene relevans, pålitelighet, forståelighet og sammenlignbarhet? <ol style="list-style-type: none"> a. Bærekraft og miljø har allmenn interesse og opererer følgelig med et bredt spekter av interesser. Hvordan sikrer dere at miljøinformasjonen er forståelig for flest mulig? 3. Hvordan kan en tredjeparts verifikasjon påvirke kvaliteten på miljørapporteringen?
----------	--

Tema: Utforming

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none"> 1. Selskaper kan rapportere om miljø enten integrert i årsberetningen eller som en integrert bærekraftsrapport. Hva mener du er mest hensiktsmessig og hvorfor? <ol style="list-style-type: none"> a. Opplever du noen forskjell i kvalitet mellom disse to måtene? 2. Hvordan opplever du at miljørapporteringen reflekterer den faktiske påvirkningen på det ytre miljø? 3. Hva tenker du om at det bør være en bransjespesifikk rapporteringsstandard for bærekraft? <ol style="list-style-type: none"> a. Vil det være fordelaktig med en nasjonal eller internasjonal standard som gjelder alle selskaper? Hvorfor?
----------	--

Tema: EU taksonomien

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none"> 1. Hvilken kjennskap har du til EU taksonomien? 2. Hvordan tror du taksonomien vil påvirke deres miljørapportering eller bransjens miljørapportering.
----------	--

Tema: Avsluttende momenter

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none"> 1. Hvilke forventninger har dere til at kravene til miljørapportering vil endre seg i fremtiden? 2. Er det noe vi ikke har spurt om som du ønsker å tilføye?
----------	---

Vedlegg 2. Intervjuguide interessenter

Tema: Innledende

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none"> 2. Hvilket ansvar ligger i din stilling? <ol style="list-style-type: none"> b. Hvilke arbeidsoppgaver er sentralt i din stilling?
----------	---

Tema: Generelt	
Spørsmål	<ol style="list-style-type: none"> 1. I hvilken grad er selskapenes miljørapportering av interesse for dere? 2. Har en virksomhets miljørapportering betydning for muligheten til å oppnå finansiering/utlån? <ol style="list-style-type: none"> a. Har den noen betydning for andre elementer? 3. Hvilken miljøinformasjon etterspør dere? <ol style="list-style-type: none"> a. Hva ønsker dere å vite om miljørapporteringen til bedriftene i bransjen? b. Hvilke forventninger har dere til informasjonen? 4. Har dere spesifikke krav til informasjon utover lovkravet jf § 3-3a og § 3-3c? <ol style="list-style-type: none"> a. Hvilke krav har dere til innholdet i miljørapporten? 5. Hvor stor betydning har miljøinformasjon sammenlignet med finansiell informasjon i forbindelse med finansiering?

Tema: Generelt	
Spørsmål	<ol style="list-style-type: none"> 4. Hvordan synes du nivået på miljørapporteringen i bransjen er i dag? 5. Bør det være et fast rammeverk eller standard som er felles og gjeldende for alle selskaper? 6. I hvilken grad opplever du at dere får tilstrekkelig miljøinformasjon i henhold til dagens rapporteringsstandard? <ol style="list-style-type: none"> a. Hva kan eventuelt gjøres bedre? 7. I hvilken grad er det viktig at miljørapporten oppfyller kravene i anerkjente rapporteringsstandarder? (GRI, andre standarder) 8. Bør rapporteringskravene være avhengig av virksomhetsstørrelse eller lik for alle i bransjen? <ol style="list-style-type: none"> a. Etterspør dere samme miljøinformasjon fra alle selskaper eller varierer det med virksomhetsstørrelsen?

Tema: Innhold

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none"> 5. I hvilken grad opplever du at dagens lovkrav og retningslinjer er tilstrekkelig for å skape gode miljørapporter som gir en rettvise oversikt over selskapet? 6. Hva tenker du en miljørapport bør inneholde for at den skal være relevant og beslutningsnyttig for brukeren av regnskapet? (dere) 7. Hva mener du er en «kvalitetsrik» miljørapport? <ol style="list-style-type: none"> b. Hva legger du til grunn for en miljørapport av høy kvalitet? 8. Hvilke bransjespesifikke elementer bør det rapporteres på? Eksempelvis: drift, livsløp, klimaavtrykk i leverandørkjeden, fornybar energi, fremtidig investeringer i miljøvennlig drift, miljøutfordringer i bransjen etc.
----------	--

Tema: Attestasjon	
-------------------	--

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none"> 1. Har attestasjon av miljørapporten betydning for dere? 2. Stiller dere krav om attestasjon på miljørapporten? <ol style="list-style-type: none"> a. Hvorfor/hvorfor ikke? 3. Er det tilfeller hvor du tenker dere bør stille krav om attestasjon? 4. Hvordan tenker du at attestasjon kan tilføre kvalitet i miljørapporter?
----------	---

Tema: Grønnvasking	
--------------------	--

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none"> 2. Hvilken forståelse har du av begrepet «grønnvasking»? <ol style="list-style-type: none"> b. Hvilke tiltak er iverksatt for å forhindre «grønnvasking»?
----------	---

Tema: Kvalitetskrav	
---------------------	--

Spørsmål	<p>4. I hvilken grad har det betydning for dere at miljørapporten er utarbeidet i samsvar med prinsippene for god miljørapportering?</p> <p>5. Hvilke kvalitetskrav eller prinsipper mener du er de mest sentrale for god miljørapportering? (Vesentlighet, nøyaktighet, forståelighet, sammenlignbarhet, pålitelighet, relevans, konsistens og reviderbar?)</p> <p>6. Hva tenker du om at det bør stilles de samme kvalitetskravene til ikke-finansiell informasjon som til finansiell informasjon? b. Hvilke tiltak kan gjøres for å øke kvaliteten på miljørapporteringen?</p> <p>7. Har dere krav til at miljørapporteringen tilfredsstillende spesifikke kvalitetskrav/prinsipper? a. Hva må til for at det skal kunne kontrolleres eller bekreftes?</p>
----------	---

Tema: Utforming

Spørsmål	<p>4. Selskaper kan rapportere om bærekraft enten integrert i årsberetningen eller som en integrert miljørapport. Hva mener du er mest hensiktsmessig og hvorfor? b. Opplever du noen forskjell i kvalitet mellom disse to måtene? c. Hvordan ønsker dere å få miljøinformasjonen presentert? (Årsberetning, miljørapport, annet?)</p> <p>5. Hva tenker du om at det bør være en bransjespesifikk rapporteringsstandard for bærekraft? b. Vil det være fordelaktig med en nasjonal eller internasjonal standard som gjelder alle selskaper? Hvorfor?</p>
----------	--

Tema: EU taksonomien

Spørsmål	<p>3. Hvilken kjennskap har du til EU taksonomien?</p> <p>4. Hvordan tror du taksonomien vil påvirke bransjens miljørapportering?</p> <p>5. Hvordan vil taksonomien påvirke dere?</p> <p>6. Vil taksonomien påvirke bransjens mulighet til å oppnå lån og finansiering? a. På hvilken måte?</p>
----------	---

Tema: Avsluttende momenter

Spørsmål	<ol style="list-style-type: none">3. Hvilke forventninger har dere til at kravene til miljørapportering vil endre seg i fremtiden?<ol style="list-style-type: none">a. Kommer dere til å kreve mer informasjon?4. Er det noen sentrale momenter rundt miljørapportering vi ikke har vært innom, og som kan være interessant å se på?5. Er det noe vi ikke har tatt opp som du ønsker å tilføye?
----------	---

Vedlegg 3. Godkjenning fra NSD

25.05.2022, 11:28

Meldeskjema for behandling av personopplysninger

[Meldeskjema](#) / [Bærekraftsrapportering - form og innhold](#) / Vurdering

Vurdering

Referansenummer

499742

Prosjekttittel

Bærekraftsrapportering - form og innhold

Behandlingsansvarlig institusjon

UiT Norges Arktiske Universitet / Fakultet for biovitenskap, fiskeri og økonomi / Handelshøgskolen

Prosjektperiode

01.01.2022 - 01.06.2022

[Meldeskjema](#) 

Dato

28.01.2022

Type

Standard

Kommentar

Det er vår vurdering at behandlingen av personopplysninger i prosjektet vil være i samsvar med personvernlovgivningen så fremt den gjennomføres i tråd med det som er dokumentert i meldeskjemaet med vedlegg, og eventuelt i meldingsdialogen mellom innmelder og Personverntjenester. Behandlingen kan starte.

DEL PROSJEKTET MED PROSJEKTANSVARLIG

For studenter er det obligatorisk å dele prosjektet med prosjektansvarlig (veileder). Del ved å trykke på knappen «Del prosjekt» i menylinjen øverst i meldeskjemaet. Prosjektansvarlig bes akseptere invitasjonen innen en uke. Om invitasjonen utløper, må han/hun inviteres på nytt.

TYPE OPPLYSNINGER OG VARIGHET

Prosjektet vil behandle alminnelige kategorier av personopplysninger frem til den datoen som er oppgitt i meldeskjemaet.

LOVLIG GRUNNLAG

Prosjektet vil innhente samtykke fra de registrerte til behandlingen av personopplysninger. Vår vurdering er at prosjektet legger opp til et samtykke i samsvar med kravene i art. 4 og 7, ved at det er en frivillig, spesifikk, informert og utvetydig bekreftelse som kan dokumenteres, og som den registrerte kan trekke tilbake.

Lovlig grunnlag for behandlingen vil dermed være den registrertes samtykke, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav a.

PERSONVERNPRINSIPPER

Personverntjenester vurderer at den planlagte behandlingen av personopplysninger vil følge prinsippene i personvernforordningen om:

- lovlighet, rettferdighet og åpenhet (art. 5.1 a), ved at de registrerte får tilfredsstillende informasjon om og samtykker til behandlingen
- formålsbegrensning (art. 5.1 b), ved at personopplysninger samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål, og ikke behandles til nye, uforenlige formål
- dataminimering (art. 5.1 c), ved at det kun behandles opplysninger som er adekvate, relevante og nødvendige for formålet med prosjektet
- lagringsbegrensning (art. 5.1 e), ved at personopplysningene ikke lagres lengre enn nødvendig for å oppfylle formålet

DE REGISTRERTES RETTIGHETER

Så lenge de registrerte kan identifiseres i datamaterialet vil de ha følgende rettigheter: innsyn (art. 15), retting (art. 16), sletting (art. 17), begrensning (art. 18), og dataportabilitet (art. 20).

Personverntjenester vurderer at informasjonen om behandlingen som de registrerte vil motta oppfyller lovens krav til form og innhold, jf. art. 12.1 og art. 13.

Vi minner om at hvis en registrert tar kontakt om sine rettigheter, har behandlingsansvarlig institusjon plikt til å svare innen en måned.

FØLG DIN INSTITUSJONS RETNINGSLINJER

Personverntjenester legger til grunn at behandlingen oppfyller kravene i personvernforordningen om riktighet (art. 5.1 d), integritet og konfidensialitet (art. 5.1 f) og sikkerhet (art. 32).

MELD VESENTLIGE ENDRINGER

Dersom det skjer vesentlige endringer i behandlingen av personopplysninger, kan det være nødvendig å melde dette til oss ved å oppdatere meldeskjemaet. Før du melder inn en endring, oppfordrer vi deg til å lese om hvilke type endringer det er nødvendig å melde: <https://www.nsd.no/personverntjenester/fylle-ut-meldeskjema-for-personopplysninger/melde-endringer-i-meldeskjema>

Du må vente på svar fra oss før endringen gjennomføres.

OPPFØLGING AV PROSJEKTET

Personverntjenester vil følge opp ved planlagt avslutning for å avklare om behandlingen av personopplysningene er avsluttet.

Lykke til med prosjektet!

Vedlegg 4. Dokumentanalyse

	Type rapportering		Virkemidler				Lovkrav			Fremtidsutsikter			Sammenlignbarhet		Pålitelighet	Relevans	Forståelighet	Sum	Maksscore	%	Kortfattethet	
	Hjemmeside	Årsberetning Ekstern rapport	Sertifisering	Medlemskap	Rammeverk	Tiltak	Ytre miljø	Hvordan de forure	Forskning c Mål	FN bærekra KPI	Nakkeltall	Sammenlignbarhet	Sammenlignbarhet									
Consto AS	2	2	0	2	2	0	0	1	1	0	2	0	0	0	1	1	1	2	17	46	37 %	3 linjer
Consto Nord AS	2	2	0	2	2	0	0	1	1	0	2	0	0	0	1	1	1	2	17	46	37 %	3 linjer
Peab AS	2	2	2	2	2	0	1	3	1	2	2	1	0	1	1	2	1	1	26	46	57 %	9 linjer
Bjorn Bygg AS	2	2	0	2	0	0	2	3	1	2	1	0	0	1	1	1	1	1	20	46	43 %	6 linjer
Skanska Norge AS	2	2	2	2	2	0	2	2	2	2	3	2	2	3	2	3	2	2	37	46	80 %	29 sider + 30 linjer
Stalsbygg	2	2	2	2	0	0	3	2	3	2	3	2	2	3	2	3	2	2	37	46	80 %	26 sider
Veidekke ASA	2	2	2	2	2	2	3	3	3	0	3	2	2	3	2	3	2	3	41	46	89 %	43+ 1 sider
NT Entreprenør AS	2	2	0	2	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	2	13	46	28 %	3 linjer
ECCNOR	2	2	0	2	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	2	13	46	28 %	3 linjer
Gunvald Johansen bygg AS	2	2	0	2	0	0	2	3	2	2	3	2	0	0	1	2	2	2	27	46	59 %	12 linjer
Antall selskaper som rapporterte	10	10	4	10	5	1	7	10	9	5	8	5	3	5	10	10	10	10	132			
Antall selskaper som rapporterte i %	100 %	100 %	40 %	100 %	50 %	10 %	70 %	100 %	90 %	50 %	80 %	50 %	30 %	50 %	100 %	100 %	100 %	100 %				
Sum oppnådde poeng sammenlagt	20	20	8	20	10	2	14	20	15	10	19	9	6	11	13	18	14	19	248			
Maks poengsum sammenlagt	20	20	20	20	20	20	30	30	30	20	30	20	30	30	30	30	30	30	460			
% oppnådd av maks poeng	100 %	100,0 %	40,0 %	100,0 %	50,0 %	10,0 %	46,7 %	66,7 %	50,0 %	50,0 %	63,3 %	30,0 %	30,0 %	36,7 %	43,3 %	60,0 %	46,7 %	63,3 %	53,9 %			

