

[This is the last version of the book chapter before it was published.]

To cite: Fallan, E. (2016). *Miljørapportering i offentlig sektor: en studie av kontroll- og tillitsbasert styring*. Kapittel 10 i Høyer, Kasa & Tranøy (red.): Tillit, styring, kontroll. Universitetsforlaget.

Miljørapportering i offentlig sektor: en studie av kontroll- og tillitsbasert styring

Even Fallan

Innledning

Denne boka handler om tillit og kontroll som virkemidler for styring i offentlig sektor. Hittil har de fleste kapitlene fokusert på individers reaksjoner på henholdsvis tillits- og mistillitsbasert styring. Styring har imidlertid effekter også på organisasjonsnivå. Virkningene av kontroll- og tillitsbasert styring kan være forskjellige avhengig av om styringen utøves over individer alene eller overfor kollektiver. Fokus på organisasjonsnivået er ett av de nye perspektivene som dette kapitlet bidrar med.

Når en prinsipal delegerer oppgaver til en agent oppstår et behov for å sikre at agenten opptrer i overensstemmelse med prinsipalens mål. Tillit og kontroll er virkemidler som prinsipalen kan bruke i denne sammenheng. Bakteppet for denne artikkelen er at et godt naturmiljø er et felles gode som alle er avhengig av. Gratispassasjerutfordringer i forbindelse med fellesgoder gjør at allmennheten ved myndighetene (prinsipalen) har interesse av å vite hvordan enkeltvirksomheter (agenten) påvirker miljøet.

Miljørapportering om aktivitet, prestasjon og status kan redusere informasjonsasymmetrien mellom prinsipal og agent, og bidra til at virksomheter tar større miljøansvar (Fallan, 2013b). Myndighetene kan påvirke rapporteringen gjennom sin virkemiddelbruk.

Artikkelen tar utgangspunkt i dagens reguleringsregime, og presenterer en studie som belyser hvordan valg av styringsmekanisme fra myndighetenes side, i kontinuumet fra frivillighet (tillit) til lovkrav (kontroll), påvirker hvordan virksomheter rapporterer miljøinformasjon. Siden reguleringer medfører kostnader for begge parter er det en fordel om agenten rapporterer ønsket informasjon frivillig. Dersom det er viktig å sikre tilbud av informasjon, og en tillitsbasert tilnærming ikke er tilstrekkelig, kan ulike typer regulering vurderes. Norge er et godt objekt for en slik studie av miljørapportering, fordi mange virksomheter står overfor både lovpålagt, anbefalt og frivillig rapportering, mens all rapportering er frivillig for andre virksomheter. Det er en kombinasjon av tillits- og kontrollbasert styring. Spørsmålet er hvilket reguleringsregime som er mest hensiktsmessig for at allmennheten skal få tilgang på informasjon. Dette diskuteres i lys av offentlig sektors forvalterrolle på miljøets vegne («stewardship») og legitimitetsteori. Sistnevnte deles i regulatorisk, moralsk og kognitiv legitimitet, hvor førstnevnte trekker i retning av kontrollbasert styring, mens de to siste kan støtte opp under alle typer tilpasninger på kontinuumet fra frivillighet til lovkrav.

All virksomhet påvirker miljøet i større eller mindre grad. Miljørapportering vil si at virksomheter informerer om forhold knyttet til at deres aktivitet påvirker naturmiljøet. Dette inkluderer forbruket av innsatsfaktorer og produktene belastning på miljøet gjennom sitt livsløp (Fallan og Fallan, 2007). Tabell 2 gir en oversikt over ulike temaer som ofte går igjen i slik rapportering. Rapporteringen skjer som regel i årsrapporten, men finnes gjerne også på virksomhetens nettsider, i egne miljørapporter, i pressemeldinger etc. (Fallan, 2013c).

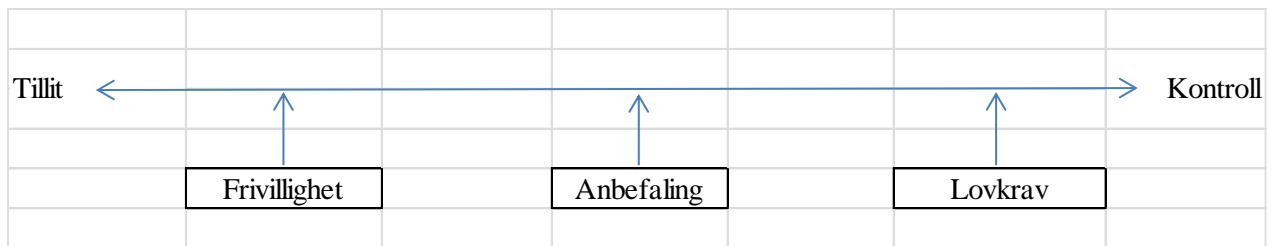
Regulering av miljørapportering – formelt og reelt

Allmennhetens rett til miljøinformasjon er ansett å være så viktig at den er fastsatt i Grunnloven § 112 andre ledd og i miljøinformasjonsloven. Disse lovfestede rettighetene gjelder både privat og offentlig sektor, men er imidlertid lite bindende for hver enkelt virksomhets offentlige miljørapportering. Det går i praksis et skarpt skille i reguleringen av miljørapportering mellom foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven og de som ikke er det. Offentlig forvaltning og forvaltningsorganer er blant de virksomhetene som følger andre regelverk. Sistnevnte gruppe har ingen formelle krav til miljørapportering. Det er for eksempel ikke krav om miljøinformasjon i kommunenes årsberetning, jf. kommuneloven § 48. Det samme gjelder statlige forvaltningsorganer som universiteter og høyskoler. Her skjer all rapportering frivillig. Allmennhetens informasjonsbehov blir altså søkt dekket gjennom en tillitsbasert mekanisme.

I regnskapsloven er miljørapportering direkte regulert i §§ 3-3, 3-3a og 3-3c. Styret i alle foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, må årlig redegjøre for bestemte temaer i årsberetningen. Dette gjelder blant annet alle aksjeselskaper (inkludert de eid av offentlig sektor), statsforetak, stiftelser, finansinstitusjoner og verdipapirfond. Regnskapsloven er en rammelov, og nærmere presisering av innholdet skjer i regnskapsstandarder. Norsk Regnskapsstandard nr. 16 «Årsberetningen» (NRS 16)¹ gir utfyllende informasjon om lovpålagt innhold i rapporteringen. NRS 16 kommer i tillegg med anbefalinger til ytterligere innhold. Regnskapsstandardene har status som rettslige standarder, og foretak er ment å rapportere både i henhold til skal-kravene og bør-anbefalingene (Den norske revisorforening, 2007). Selv for virksomheter som må følge regnskapsloven og NRS 16 vil imidlertid de fleste typer miljøinformasjon som kan rapporteres være frivillig (Fallan og Fallan, 2009), jf. også tabell 2. Miljørapporteringen i virksomheter som må følge regnskapsloven kan altså være både lovpålagt, anbefalt og frivillig. Her søkes interessentenes informasjonsbehov dekket gjennom en pakke av virkemidler som hver for seg kan plasseres på ulike steder på kontinuumet mellom tillit og kontroll, jf. figur 1.

Figur 1: *Virkemidlers plassering på kontinuumet mellom tillit og kontroll*

¹ NRS 8 «God regnskapsskikk i små foretak» gjelder tilsvarende for små foretak.



Lovpålagt og frivillig rapportering synes teoretisk sett å utgjøre ytterpunkter på skalaen i figur 1. Den reelle plasseringen kan imidlertid være annerledes. Det avgjørende er hvordan ledelsen, som bestemmer hvordan virksomheten skal rapportere, oppfatter forpliktelsen til (og nytten av) å rapportere i hver av disse situasjonene. Denne oppfatningen påvirkes blant annet av konsekvensene av (manglende) rapportering. Lovkrav er ekstra bindende og noe de fleste sannsynligvis ønsker å etterkomme. Det kan likevel ha betydning for virksomhetsledelsen at håndhevingen av lovkravene er nærmest ikke-eksisterende: Myndighetene har ikke noen egen, spesifikk kontrollvirksomhet og har aldri påtalt eller straffet foretak for manglende lovopplysning. Revisor har begrenset kontrollansvar, og miljøforhold vil som regel være uvesentlige for konklusjonen av revisjonen. Mange foretak synes ikke engang å kjenne til kravene i NRS 16 (Fallan, 2014, 2015; Melting og Tungen, 2012). Mange virksomheter oppfatter nok derfor risikoen for reaksjoner fra kontrollmyndighetene ved manglende lovopplysning som lav. Virksomhetsledelsen må imidlertid også ta hensyn til andre interessenter, som investorer, kreditorer, kunder, miljøorganisasjoner, miljømyndigheter, ansatte og representanter for lokalmiljøet. Lovkravene kan ses som uttrykk for at den regulerte informasjonen er spesielt viktig og etterspurt (Fallan, 2013b), og manglende rapportering kan påvirke andres syn på virksomheten. Uansett viser studier at en betydelig andel av store og/eller børsnoterte selskaper i privat sektor ikke oppfyller lovkravene (Fallan, 2007; Fallan og Fallan, 2009; Melting og Tungen, 2012; Vormedal og Ruud, 2009). Det kan tyde på at obligatorisk miljørapportering ikke oppfattes å være nær det teoretiske ytterpunktet på kontrollsiden i kontinuumet. Hvordan status er i offentlig sektor finnes det omtrent ikke studier av, verken i Norge (Houmstuen, 2014; Ramstad, 2014) eller internasjonalt (Belal, 2001; Burrit & Welch, 1997; Gibson & Guthrie, 1995; Hegde et al., 1997; Lodhia et al., 2012; Secchi, 2006; Tagesson et al., 2009). Det kan være forskjellige faktorer som påvirker rapporteringen i privat og offentlig sektor, blant annet fordi formål og målgrupper kan variere (Secchi, 2006). Imidlertid er de viktigste forklaringsvariablene (størrelse og bransje/ miljørisiko) felles (Fifka, 2013; Ramstad, 2014).

Det er heller ikke sikkert at formelt sett frivillig rapportering alltid oppfattes som frivillig av virksomhetsledelsen. Lodhia et al. (2012) framhever interne krav og forventninger som en av de viktigste drivkreftene for miljørapportering i offentlig forvaltning. Myndighetene har i kraft av sin rolle som eier for eksempel valgt å uttrykke *forventninger* (i stedet for krav) til hvordan offentlig sektor og offentlig eide selskaper skal opptre (Nærings- og handelsdepartementet, 2011). «Bedrifter med statlig eierskap skal være ledende i å ta samfunnsansvar» (Utenriksdepartementet, 2009, s. 10), og det er «viktig at bedriftene rapporterer om sosiale og miljømessige forhold» (Utenriksdepartementet, 2009, s. 27). «Regjeringen oppfordrer større selskaper med internasjonal virksomhet til å bruke rapporteringsnormen fra Global

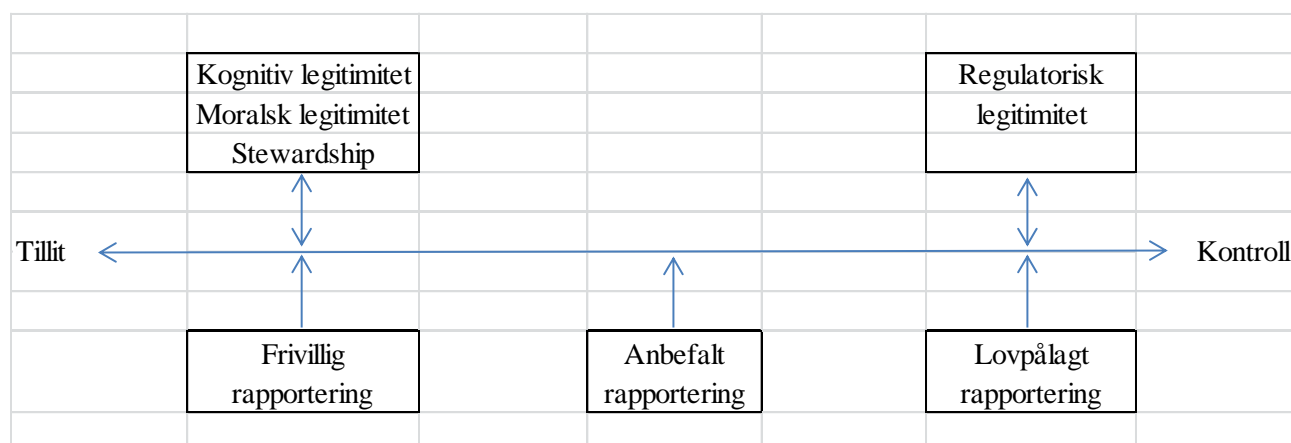
Reporting Initiative» (Utenriksdepartementet, 2009, s. 17), som er en frivillig rapporteringsstandard. Opplevelsen av forpliktelse til (og nytte av) rapportering kan bli ytterligere forsterket av at rapporteringsvalget til statlig eide selskaper oppsummeres i Statens eierberetning 2013² (Nærings- og fiskeridepartementet, 2014). Dette gjelder imidlertid bare for selskaper som er forpliktet til å følge regnskapsloven, og som det dermed uansett stilles visse krav til når det gjelder miljørapportering. Myndighetene har også andre kanaler for å påvirke atferd, både formelle (instruksjon, krav i tilskuddsbrev og styreoppnevninger etc.) og uformelle (møter etc.) (Fallan, 2013b).

Diskusjonen ovenfor illustrerer at det i praksis er vanskelig å gi de ulike virkemidlene en presis plassering langs kontroll–tillit-kontinuumet i figur 1. Plasseringen kan også variere mellom virksomheter og over tid. Rekkefølgen på de tre virkemidlene lovpålagt, anbefalt og frivillig rapportering i figur 1 ligger likevel fast. Forventninger om rapportering er høyere for lovpålagt enn frivillig informasjon. Lovkrav er altså plassert nærmest kontroll, frivillighet nærmest tillit, mens anbefalt rapportering er i midten.

Teori og hypoteseutvikling

Hvilke virkemidler – krav i regnskapsloven og NRS 16, anbefalinger i NRS 16 og/eller frivillighet – bør myndighetene bruke for å få virksomheter til å rapportere viktig miljøinformasjon? I utgangspunktet bør myndighetene være forsiktige med å bruke regulering (kontroll) siden dette medfører ekstra kostnader både for den som regulerer og den som blir regulert. Derfor er det viktig å ha kunnskap om hvordan ulike virkemidler langs kontroll–tillit-kontinuumet i figur 1 påvirker virksomhetenes miljørapportering. I denne delen av artikkelen blir teori brukt for å utvikle hypoteser om sammenhengen mellom virkemiddelbruk og rapportering, jf. figur 2. Diskusjonen fokuserer først på (organisatorisk) legitimitetsteori og deretter på sammenhengen mellom «stewardship»-teori og rollen til offentlig sektor.

Figur 2: Teori, virkemiddelbruk og kontinuumet mellom tillit og kontroll



² Statens eierberetning for 2013 oppsummerer kun om selskapene rapporterer i henhold til Global Reporting Initiative, ikke hvilken implementeringsgrad som er valgt. I hvilken grad selskapene rapporterer i overensstemmelse med kravene og anbefalingene i regnskapsloven og NRS 16 kommenteres imidlertid ikke, merkelig nok.

Organisatorisk legitimitetsteori sier at virksomheter er avhengige å overholde normer og regler i samfunnet for å kunne eksistere. Det betyr at «organisasjoner kontinuerlig søker å sikre at de opererer innen samfunnets rammer og normer» (Brown og Deegan, 1998, s. 22). Eventuelle avvik er en trussel mot virksomhetens legitimitet, og mulighetene for at slike avvik oppstår er en legitimitetsrisiko. Normene endres over tid, slik at virksomhetene til enhver tid må agere slik at de oppfyller den (eksplisitte og/eller implisitte) sosiale kontrakten. Det avgjørende er hvorvidt interessentene oppfatter at virksomhetens opererer innenfor deres verdier og holdninger. En utfordring er at ulike interessenter kan ha ulik oppfatning av dette, og til og med ha forskjellige verdier og rammer de mener virksomheten må overholde (Lindblom, 2010).

Legitimitet kan deles i kognitiv og sosiopolitisk legitimitet (Aldrich og Ruef, 2006, s. 186). Kognitiv legitimitet gjelder graden av aksept i samfunnet, hvor den høyeste formen er at noe er så vanlig at det blir tatt for gitt. Sosiopolitisk legitimitet refererer til at interessenter anser noe som hensiktsmessig og riktig, og består av to komponenter: Moralsk legitimitet vil si å være i overensstemmelse med kulturelle normer og verdier, altså vurderinger av rett og galt, mens regulatorisk legitimitet betyr å være i overensstemmelse med myndighetenes lover og regler.

Legitimitetsteori er det fremst og mest brukte teoretiske rammeverket for å forklare miljørapportering i privat sektor (Campbell et al., 2003). Det følger av legitimitetsteori at virksomheter må balansere hensyn til mange interessenter (ikke kun eierne), og dermed ta både økonomisk, juridisk, etisk og kanskje også filantropisk ansvar (Carroll, 1991). Selv et klassisk økonomisk syn om at selskapsledelsens eneste ansvar er å skape verdier for eierne, forutsetter at regler og normer i samfunnet overholdes — «both those embodied in law and those embodied in ethical custom» (Friedman, 1970). Virksomheter i offentlig sektor må antas å ha vel så mange interessenter som private, på grunn av det særlige ansvaret for å forvalte fellesgoder. De har dermed et like stort behov for legitimitet som virksomheter i privat sektor. Dette gjør det rimelig å anta at prediksjoner om miljørapportering utledet fra legitimitetsteori er relevante også i studier av offentlig sektor.

Hvordan kan legitimitetsteori si noe om virksomheters bruk av miljørapportering? Det er en nær sammenheng mellom legitimitetsrisiko og strategier for å sikre legitimitet (Aldrich og Ruef, 2006; Lindblom, 2010). For eksempel vil selskaper som forårsaker store miljøødeleggelser (for eksempel oljeutslippet fra Exxon Valdez i Alaska) oppleve en økt legitimitetsrisiko. Slike miljøødeleggelser er ikke i samsvar med samfunnets normer og regler. Legitimitetsteorien predikerer da at dette selskapet (og andre selskaper i samme bransje) øker sin miljørapportering som en av flere strategier for å komme interessentene i møte og redusere legitimitetsgapet (Lindblom, 2010). Virksomheter som bryter lovkrav kan oppleve økt regulatorisk legitimitetsrisiko. Dette er relevant hvis virksomheten ikke rapporterer i samsvar med krav og anbefalinger om miljørapportering i regnskapsloven og NRS 16. Regulatorisk legitimitetsteori predikerer derfor at det er mer sannsynlig at virksomheter rapporterer informasjon som er regulert enn informasjon som er frivillig å rapportere (Fallan, 2014, 2015). Dette tilsier at virksomheter som må følge regnskapsloven rapporterer mer av de typene miljøinformasjon som er spesifisert i loven og NRS 16, enn virksomheter hvor rapportering av

den samme informasjonen er frivillig. Teorien vil videre predikere at den regulatoriske legitimitetsrisikoen er større ved å bryte lovkravene til miljørapportering enn manglende samsvar med anbefalingene i NRS 16. Sannsynligheten for at virksomheter rapporterer disse to typene informasjon er tilsvarende forskjellig (Fallan, 2014, 2015). På den annen side blir den regulatoriske legitimitetsrisikoen beskrevet ovenfor svekket av manglende håndheving av disse reglene og små konsekvenser ved manglende rapportering. Hele reguleringsregimet for miljørapportering kan i verste fall framstå som tomme ord fra myndighetenes side.

Myndighetenes ulovfestede *forventninger* til miljørapportering, beskrevet ovenfor, kan bli oppfattet som uformelle krav. Dette kan også øke regulatorisk og kanskje kognitiv legitimitetsrisiko. Forventningene er imidlertid ikke knyttet opp mot spesifikke typer informasjon, kun rapportering generelt. Dermed er den ikke egnet til å lage prediksjoner om rapportering av spesifikke typer informasjon, selv om det kan øke rapporteringen mer generelt. Manglende håndheving av forventningene tilsier i såfall at eventuelt økt rapportering i stor grad er basert på kognitivt og moralsk legitimitetspress.

På bakgrunn av regulatorisk legitimitetsrisiko er følgende hypoteser etablert:

*Hypotese 1a: Virksomheter som må følge regnskapsloven rapporterer signifikant flere av de typene miljøinformasjon som er **pålagt** i regnskapsloven og NRS 16 enn virksomheter hvor denne rapporteringen er frivillig.*

*Hypotese 1b: Virksomheter som må følge regnskapsloven rapporterer signifikant flere av de typene miljøinformasjon som er **anbefalt** i NRS 16 enn virksomheter hvor denne rapporteringen er frivillig.*

*Hypotese 1c: Det er ingen forskjell i rapportering av informasjon som er **frivillig** å rapportere både for virksomheter som må følge regnskapsloven og andre virksomheter.*

Hypotese 2: Forskjellen i antall typer rapportert miljøinformasjon mellom virksomheter som må følge regnskapsloven og andre virksomheter, er større for lovpålagt informasjon enn for anbefalt informasjon.

Hva med moralsk og kognitiv legitimitetsrisiko? Det er vanskelig å vite, a priori (uten undersøkelser), om interessenter oppfatter miljørapportering så viktig og/eller vanlig at det er en moralsk eller kognitiv legitimitetsrisiko knyttet til manglende rapportering. Hvis det skulle være tilfelle, vil disse risiki øke den generelle miljørapporteringen. Risikoen knyttet til spesifikke typer informasjon vil være den samme for virksomheter uavhengig av om de må følge regnskapslovens regler eller ikke. Det kan for eksempel bli hevdet at informasjonen som er berørt av lovkrav er regulert fordi den blir ansett som særlig viktig, og at disse typene informasjon blir rapportering fordi det er det riktige å gjøre (moralisk legitimitet). Da vil imidlertid den samme moralske legitimitetsrisikoen også få virksomheter som ikke må følge regnskapsloven til å rapportere informasjonen. Moralsk og kognitiv legitimitet tilsier derfor, isolert sett, at regulering (kontroll) gir samme rapportering som frivillighet (tillitsbasert styring), alt annet likt.

Denne studien omhandler offentlig sektor. Offentlig sektors (og særlig offentlig forvaltnings) særlige rolle og eksistensgrunnlag som forvalter av samfunnets ressurser på vegne av befolkningen tilsier at «stewardship»-teori gir samme prediksjoner knyttet til kontroll- versus tillitsbasert styring av rapportering som moralsk og kognitiv legitimitet. Gjesdal (1981) identifiserer to hovedtyper av etterspørsel etter informasjon i årsrapporten. Informasjonen kan være av verdi for investorer når de skal foreta investeringsbeslutninger (ressursallokeringsundersøkelse). Det kan også være etterspørsel etter informasjon knyttet til prinsipalens behov for å kontrollere og evaluere agenter som har fått delegert beslutningsmyndighet («stewardship»-undersøkelse).³ Hovedformålet til regnskapsmodeller i privat sektor er å skaffe informasjon som er nyttig for ressursallokering (IASB og FASB, 2006). I offentlig sektor er imidlertid «stewardship»-perspektivet (kontroll og evaluering av bruken av bevilgninger etc.) tradisjonelt ansett som det viktigste formålet for rapporteringen (Fallan, 2013b; Finansdepartementet, 2013; GASB, 1987). Det siste følger av at offentlig sektor i kraft av sin rolle som forvalter (steward/agent) av samfunnets ressurser (inkludert miljøet) må stå til rette for sine målsettinger og handlinger overfor befolkningen (prinsipalen). Miljørapportering er et verktøy som reduserer informasjonsasymmetrien mellom allmennheten (prinsipal) og politikerne (agent), politikerne (prinsipal) og forvaltningen (agent) og mellom forvaltningen (prinsipal) og underliggende enheter og eide foretak (agent).

O'Connell (2007) framhever miljørapportering som et tema innen regnskap som er særlig sterkt knyttet opp mot «stewardship»-formålet. Regnskapslovens og NRS 16s krav om miljørapportering i årsberetningen gjelder i hovedsak informasjon for å møte «stewardship»-undersøkelse. I og med at “public sector companies are expected to make social disclosures because of their social commitments and welfare motives” (Belal, 2001, s. 279), og fordi de er “accountable to the people” (Hegde et al., 1997, s. 157), er det naturlig å undersøke om «stewardship»-teori kan bidra til å forklare miljørapportering i offentlig sektor (Fallan, 2013b; Houmstuen, 2014; Ramstad, 2014).

Offentlig sektor eksisterer i stor grad fordi private aktøres handlinger basert på egennytte i sum ikke er egnet som forvaltning av fellesgoder som miljø. Tillitsbasert styring av fellesgoder er ikke tilstrekkelig i privat sektor: Markedet må reguleres. Gitt at virksomheter i offentlig sektor forstår sitt eksistensgrunnlag, burde tillitsbaserte mekanismer være tilstrekkelig til å oppnå politikernes målsettinger overfor dem. Myndighetene har gitt svært tydelige signaler om at offentlig sektor skal være ledende i å ta miljøansvar og i å rapportere miljøinformasjon (Nærings- og handelsdepartementet, 2011). I teorien skal det da ikke være nødvendig å regulere miljørapportering i offentlig sektor — iallfall i en situasjon hvor miljøet er viktig for velgerne. Virksomhetene vil selv ønske å rapportere for å oppfylle samfunnskontrakten. Offentlig sektors klart definerte rolle som forvalter (steward) på vegne av allmennheten tilsier at tillitsbaserte mekanismer (frivillighet) bør fungere (bedre enn i privat sektor).

³ Gjesdal (1981) utleder «stewardship»-undersøkelse av agentteori.

På samme tid vil fraværet av kontroll av lovoppfyllelse og manglende konsekvenser av ikke å følge reglene raskt fjerne effekten av «stewardship»-teoriens incentivmekanisme (Gjesdal, 1981). Dette taler også for at dagens kontrollregime (rapporteringskrav og anbefalinger) ikke har noen virkning utover frivillighet.

Prediksjoner om rapportering basert på moralsk og kognitiv legitimitet og stewardship blir formalisert i følgende hypoteser:

Hypotese 1d: *Det er ingen forskjell i miljørapportering av informasjon som er **lovpålagt** mellom virksomheter som må følge regnskapsloven og virksomheter som ikke har slike rapporteringskrav.*

Hypotese 1e: *Det er ingen forskjell i miljørapportering av informasjon som er **anbefalt** i NRS 16 mellom virksomheter som må følge regnskapsloven og virksomheter som ikke har slike rapporteringskrav.*

Hypotese 1f: *Virksomheter i offentlig forvaltning rapporterer flere av de typene miljøinformasjon som er **frivillig** å rapportere for alle virksomheter, uavhengig av om de må følge regnskapsloven eller ikke, enn virksomheter som ikke er i offentlig forvaltning.*

Bruken av ulike teoretiske rammeverk for organisasjoners atferd kan altså gi ulike hypoteser for samme spørsmål. Legitimitetsteori, slik den er presentert ovenfor, er utviklet for å forklare organisasjoners atferd. Organisasjoner består av individer, men teorien forutsetter at individene tar beslutninger på vegne av organisasjonen ut fra deres oppfatning av hva som er organisasjonens beste. «Stewardship»-teori og agentteori brukes vel så ofte for å analysere individers atferd. Disse teoriene åpner for at agenten og prinsipalen kan ha avvikende mål, og at agenten opptrer opportunistisk for å maksimere egen nytte. Prinsipalen vil da typisk prøve å redusere uønsket atferd fra agenten gjennom kontroll direkte eller incentivmekanismer for å sikre at agentens mål blir mer i overensstemmelse med prinsipalens mål. De rasjonalitetsforutsetninger som ligger til grunn for denne teoretiseringen kan være like relevante for organisasjoner og individer. Individer motiveres imidlertid også av andre forhold som kanskje er mindre aktuelle for organisasjoner. Forskning viser for eksempel at individers motivasjon kan bli påvirket av positiv oppmerksomhet fra leder, å bli forklart betydningen av sitt arbeid for organisasjonen etc. (Kvaløy et al., 2015). Slik sett *kan* betydningen av uformell kontroll, eller mer tillitsbaserte styringsmekanismer, ha ulik betydning for individer og organisasjoner. Det ligger imidlertid utenfor rammene for denne artikkelen å studere forskjeller på hva som påvirker individers og organisasjoners atferd.

Testing av hypotesene som er utviklet ovenfor kan bidra til å forstå hvilke virkemidler, på kontinuumet mellom tillit og kontroll, som er nødvendige for å få virksomheter i offentlig sektor til å rapportere miljøinformasjon.

Forskningsdesign og metode⁴

Et formål med denne studien er å generalisere resultater fra utvalg til populasjon. Det er derfor valgt et kvantitativt forskningsdesign for å teste de utledede hypotesene. Utvalget består av 86 norske virksomheter tilknyttet offentlig sektor. Hver rad i tabell 1 viser hvordan virksomhetene fordeler seg på ulike gjensidig utelukkende egenskaper, som også er brukt som dikotome forklaringsvariabler i regresjonsanalysen. For å kunne undersøke om krav i regnskapsloven og anbefalinger i regnskapsstandarden NRS 16 har betydning for virksomheters miljørapportering, var det nødvendig å inkludere både virksomheter som har slik regulering og virksomheter som ikke har det. Førstnevnte gruppe består av 64 selskaper som er hel- eller deleid av departementene (for eksempel Cermaq og Flytoget). Sistnevnte gruppe, som ikke har krav til miljørapportering, består av 22 universiteter, høyskoler og kommuner.

Tabell 1: *Beskrivelse av utvalget basert på parvise gjensidig utelukkende egenskaper*

Egenskap	Antall enheter med denne egenskapen	Egenskap	Antall enheter med denne egenskapen	Sum antall enheter
Rapporteringspliktig etter regnskapsloven	64	Ikke rapporteringspliktig etter regnskapsloven	22	86
(Sektor)politisk formål	47	Økonomisk formål	39	86
Stor miljøpåvirkning	40	Liten miljøpåvirkning	46	86
Børsnotert	8	Ikke børsnotert	78	86

Det finnes mange potensielle kommunikasjonsmedier som foretak kan bruke for å rapportere miljøinformasjon: årsrapporten, separate miljørapporter, hjemmesiden på Internett, pressemeldinger, brosjyrer, reklame, etc. En større empirisk studie av norske selskaper som bruker tilsvarende datainnsamlingsmetodikk viser at tilnærmet alt informasjonsinnholdet i de ulike datakildene også finnes i årsrapporten (Fallan, 2013c). Dette indikerer at årsrapporten er en valid proxy på innholdet i foretaks samlede miljørapportering.

Studien bruker tre regresjonsmodeller (minste kvadraters metode) for å analysere sammenhengen mellom miljørapportering og de uavhengige variablene. Notasjon i = virksomhet 1-86, mens notasjon j = regresjonsmodell 1-3:

⁴ For at det skal være mulig for leserne å sette seg inn i hvordan studien er gjennomført, er en utvidet metodebeskrivelse lagt ut som pdf-dokument, med samme navn som denne artikkelen, i artikkeloversikten på forfatterens hjemmeside: www.efallan.no

$$\text{MILJØRAPPORTERING}_{i,j} = \alpha_0 + \beta_1 \text{RAPPORTERINGSPLIKTIG} + \beta_2 \text{FORMÅL} + \beta_3 \text{OFFENTLIG EIERANDEL} + \beta_4 \text{STØRRELSE} + \beta_5 \text{BRANSJE/ MILJØRISIKO} + \beta_6 \text{BØRSNOTERT} + \varepsilon_j$$

Den avhengige variabelen i undersøkelsen er virksomhetenes «MILJØRAPPORTERING». Denne måles ved hjelp av en metode som heter innholdsanalyse (Fallan og Fallan, 2009). Det betyr at det registreres om årsrapporten for hver virksomhet inneholder miljøinformasjon relevant for hver av de 16 gjensidig utelukkende innholdskategoriene i tabell 2 eller ikke. Dermed kan tekst og tall i årsrapporten omgjøres til en kvantitativ variabel. Regresjonsmodell 1 analyserer det som i regnskapsloven er lovpålagt informasjon, altså kategori 3, 4 og 14 i tabell 2. Her kan hver virksomhet få en score fra 0-3. Regresjonsmodell 2, vedrørende anbefalt informasjon, måler rapportering i kategoriene 1, 2, 8 og 9, og har en potensiell score fra 0-4. I regresjonsmodell 3 måles kategoriene merket frivillig i tabell 2, noe som gir en score fra 0-9.

Tabell 2: *Innholdskategorier for klassifisering av miljøinformasjon*

Nr	Innholdskategori	Regulering
1	Miljøpolicy	Anbefalt i NRS 16
2	Miljømålsettinger	Anbefalt i NRS 16
3	Miljøpåvirkning – prosess	Pålagt i regnskapsloven og NRS 16
4	Miljøpåvirkning – produkt	Pålagt i regnskapsloven og NRS 16
5	Miljøorganisasjon	Frivillig
6	Miljørevisjon	Frivillig
7	Revisjon av miljøinformasjon	Frivillig
8	Miljømyndigheter	Anbefalt i NRS 16
9	Miljøhendelser	Anbefalt i NRS 16
10	Miljøinvesteringer	Frivillig
11	Miljøkostnader/ -inntekter	Frivillig
12	Miljøforpliktelser	Frivillig
13	Begrepsavklaringer/ regnskapsprinsipper	Frivillig
14	Ingen miljøpåvirkning/ ingen forurensning	Pålagt i regnskapsloven og NRS 16
15	Markedsutsikter	Frivillig
16	Ikke-monetær økonomisk miljøinformasjon	Frivillig

De uavhengige variablene består av en forklaringsvariabel og resten kontrollvariabler:

- **RAPPORTERINGSPLIKTIG.** Dikotom forklaringsvariabel som skiller mellom virksomheter som må følge kravene i regnskapsloven og NRS 16, jf. regnskapsloven § 1-2, og virksomheter som ikke har miljørapporteringskrav.
- **FORMÅL.** Dikotom kontrollvariabel som skiller mellom virksomheter med sektorpolitisk og bedriftsøkonomisk formål. Klassifiseringen finnes i Statens eierberetning 2009 (Nærings- og handelsdepartementet, 2010), samt at kommuner, universiteter, høyskoler og regionale helseforetak er registrert med sektorpolitisk formål. Denne eller lignende variabler er brukt i Lodhia et al. (2012), Ramstad (2014) og Secchi (2006).

- **OFFENTLIG EIERANDEL.** Kontinuerlig kontrollvariabel som viser hvor stor del av virksomheten som er eid av stat, fylke og kommune tilsammen. Måles som et prosenttall fra 0 til 100 %. Kommunene er satt til å være 100 % offentlig eid. Denne eller lignende variabler er brukt i Belal et al. (2001), Burrit og Welsh (1997), Gibson og Guthrie (1995), Houmstuen (2014), Ramstad (2014), Secchi (2006) og Tagesson et al. (2009).
- **STØRRELSE.** Kontinuerlig kontrollvariabel. Målt som den naturlige logaritmen til antall årsverk (Fallan, 2013a; Ramstad, 2014). Den er valgt fordi det er en av de viktigste forklaringsvariablene for miljørapportering (Fifka, 2013).
- **BRANSJE/ MILJØRISIKO.** Dikotom kontrollvariabel. Målt gjennom bransjeinndeling i høy og lav miljøsensitivitet (Brown & Deegan, 1998; Fallan & Fallan, 2009; Monteiro & Aibar-Guzmán, 2010; Ramstad, 2014; Reverte, 2009). Foretak innen energi, materialer, industri, konsumvarer, helsevern og forsyning, samt kommuner, er antatt å ha stor miljøpåvirkning. Sektorene forbruksvarer, finans, IT og telekom, pluss universiteter og høyskoler, er definert til å ha lav miljøpåvirkning. Foretak med flere typer virksomhet er klassifisert ut fra bransjen med størst miljøpåvirkning, siden deres rapportering bør reflektere dette.
- **BØRSNOTERT.** Dikotom kontrollvariabel som skiller mellom selskaper notert på Oslo Børs og andre virksomheter. Valgt fordi børsnoterte selskaper har generell økt legitimitetsrisiko på grunn av stor synlighet.

Dataene er innhentet av Ramstad (2014) og forfatteren.

Resultater⁵

Studien er ment å si noe om betydningen av kontroll- og tillitsbaserte virkemidler for virksomheters miljørapportering. Deskriptiv statistikk vedrørende de avhengige variablene sier noe som rapporteringens nivå. Tabell 3 viser at virksomhetene i denne studien rapporterer i gjennomsnitt 1,43 av de 3 lovpålagte innholdskategoriene, 1,51 av de 4 anbefalte innholdskategoriene og 2,13 av de 9 frivillige innholdskategoriene.

Tabell 3: Deskriptiv statistikk for de avhengige variablene i henholdsvis regresjonsmodell 1, 2 og 3

Avhengige variabler	Gjennomsnitt	Standardavvik	Minimum	Maksimum
Lovpålagt rapportering	1,43	0,66	0	3
Anbefalt rapportering	1,51	1,46	0	4
Frivillig rapportering	2,13	2,10	0	7

⁵ For at det skal være mulig for leserne å sette seg bedre inn i studiens resultater, inkludert deskriptiv statistikk og bivariante korrelasjoner, er en utfyllende resultatbeskrivelse lagt ut som pdf-dokument, med samme navn som denne artikkelen, i artikkeloversikten på forfatterens hjemmeside: www.efallan.no

Tabell 4 viser resultatene fra de tre regresjonsmodellene skissert ovenfor.⁶ Resultatene i modell 1 (rapportering av det regnskapsloven § 3-3a definerer som lovpålagt miljøinformasjon) viser at **RAPPORTERINGPLIKTIG** og **STØRRELSE** er signifikante, positive variabler. For variabelen **RAPPORTERINGSPLIKTIG** betyr dette at de virksomhetene som må følge regnskapsloven rapporterer innholdskategori 3, 4 og 14 i større grad enn kommuner, universiteter og høyskoler som ikke har rapporteringsplikt. I tillegg betyr resultatet at jo større en virksomhet er, desto flere av disse tre innholdskategoriene rapporteres.

Både i modell 2 (anbefalt rapportering i NRS 16) og modell 3 (frivillig rapportering) er **størrelse** og **bransje** signifikante, positive variabler. Det betyr at de største foretakene og foretak i bransjer som er oppfattet å ha høy miljørisiko, rapportere de relevante innholdskategoriene i større grad enn mindre foretak og foretak i bransjer med lav miljørisiko. Modellene har høy forklaringsgrad på 42 %.

Tabell 4: Resultat av regresjonsanalyser for tre modeller, henholdsvis lovpålagt, anbefalt og frivillig rapportering

Variabel	Modell 1: lovpålagt rapportering		Modell 2: rapportering anbefalt i NRS 16		Modell 3: frivillig rapportering		VIF-verdi
	β	T	β	t	B	t	
Konstant		1,63		1,27		0,80	
Rapporteringspliktig	0,393	3,51***	-0,005	-0,05	-0,119	-1,28	1,27
Formål	0,032	0,25	-0,115	-1,08	-0,148	-1,39	1,67
Offentlig eierandel	-0,058	-0,42	-0,154	-1,35	0,005	0,04	1,91
Størrelse	0,257	1,83*	0,346	2,97***	0,312	2,68***	1,99
Bransje/miljørisiko	0,130	1,11	0,430	4,43***	0,340	3,49***	1,39
Børsnotert	-0,014	-0,09	-0,109	-0,84	0,090	0,69	2,45
F-verdi	3,74***		11,38***		11,27***		
Adj. R ²	16,2 %		42,3 %		42,0 %		
n (utvalgsstørrelse)	86		86		86		

Signifikansnivå: *** p < 0,01; ** p < 0,05; * p < 0,1

Diskusjon

Denne studien undersøker forholdet mellom tillit og kontroll i styringen av offentlig sektor gjennom å undersøke hvordan ulike virkemidler påvirker miljørapportering i offentlig sektor. Kunnskap om dette kan

⁶ I tillegg viser tabellen at VIF-verdiene er langt under den kritiske verdien fem, noe som indikerer at det ikke er problemer med multikollinearitet mellom de uavhengige variablene.

bidra til politikktutforming, særlig siden regulering av miljørapportering er verktøy som myndighetene kan endre relativt enkelt. Norge er et interessant objekt for en slik empirisk studie, siden reguleringsregimet gir mulighet til å identifisere flere grader av regulering. Regnskapsloven er en prinsippbasert rammelov, hvor bestemmelsene utdypes i regnskapsstandarder med skal-krav og bør-anbefalinger. I tillegg er de fleste typer miljøinnhold det er mulig å rapportere om, ikke regulert (Fallan og Fallan, 2009). Gradene av regulering kan dermed deles i pålagt innhold i miljørapporteringen, anbefalt innhold og frivillig rapportering.⁷ I andre tilsvarende studier analyseres kun forskjellen på regulering eller ikke regulering (frivillighet) (Fallan og Fallan, 2009). Mulighetene for analyse styrkes ytterligere ved at det i offentlig sektor både finnes virksomheter som har og ikke har miljørapporteringskrav.

Det er foretatt en regresjonsanalyse for hver av de tre reguleringsgradene, for å se hvilke faktorer som påvirker rapporteringen i hver situasjon. Resultatene fra de tre regresjonsmodellene må ses i sammenheng for å svare på hypotesene. Det at variabelen RAPPORTERINGSPLIKTIG er signifikant positiv i regresjonsmodell 1, betyr at hypotese 1a styrkes, mens den motsatte hypotese 1d forkastes. Funnet indikerer at lovregulering øker rapporteringen av disse typene miljøinnhold, og at regulatorisk legitimitetsrisiko har betydning for rapporteringen. Den manglende signifikansen til variabelen RAPPORTERINGSPLIKTIG i modell 2 betyr at hypotese 1b forkastes, mens den motsatte hypotese 1e styrkes. NRS 16s anbefalte rapportering ser ikke ut til å ha noen virkning på de rapporteringspliktige som må rapportere i henhold til standarden, sammenlignet med virksomheter uten slike forpliktelser. Dette kan i utgangspunktet bli sett som støtte for moralsk og kognitiv legitimitetspress og «stewardship»-perspektiver. Regnskapsstandarden medfører iallfall ikke et tilstrekkelig formelt regulatorisk legitimitetspress til at foretakene anser det som nødvendig å rapportere alle disse typene miljøinnhold. I tillegg kan det være lav kjennskap til standarden NRS 16 blant rapporteringsprodusenter (Fallan, 2015). Hypotese 2 blir testet ved å sammenholde resultatene til variabelen RAPPORTERINGSPLIKTIG i modell 1 og 2. Det synes som om lovregulering påvirker⁸ miljørapportering i større grad enn anbefalinger i regnskapsstandarden NRS 16, slik at hypotesen basert på regulatorisk legitimitetspress styrkes. I regresjonsmodell 3 er forklaringsvariabelen RAPPORTERINGSPLIKTIG ikke signifikant. Det betyr at det ikke er forskjell i rapportering av miljøinnhold som er frivillig å rapportere for alle foretak, selv de som må følge regnskapsloven. Dette betyr at hypotese 1c styrkes. Hypotese 1f forkastes siden (virksomhetene i) offentlig forvaltning, kommuner, universiteter og høyskoler ikke rapporterer mer enn offentlig eide aksjeselskaper etc.

Betydningen av lovregulering for rapporteringspraksis vises ytterligere ved å se på resultatene for de andre variablene i studien. I modell 1 er variabelen STØRRELSE så vidt signifikant, som den eneste variabelen unntatt RAPPORTERINGSPLIKTIG. Hvis en virksomhet har lovkrav til rapportering, har andre forhold

⁷ Studier med tilgang på nyere data kan velge å inkludere enda et nivå, siden staten i St.meld. nr. 10 (2008–2009) uttrykker en forventning om at store foretak skal bruke den frivillige rapporteringsstandard Global Reporting Initiative. I tillegg er lovkravene til miljørapportering i regnskapsloven utvidet fra og med regnskapsåret 2013.

⁸ En tverrsnittsstudie kan dog ikke si noe sikkert om kausalforhold, kun om det er en sammenheng mellom variablene.

eller egenskaper liten betydning. Ideelt sett skulle alle virksomheter overholdt lovkravene, slik at variabelen STØRRELSE ikke var signifikant i modell 1. I praksis er det imidlertid noe rom for variasjon også innenfor loven, slik at det er rimelig at store foretak rapporterer mer enn andre selv for disse innholdskategoriene. I modell 2 og 3 er variablene STØRRELSE og BRANSJE/ MILJØRISIKO sterkt signifikante. Dette er i samsvar med konsistente funn i andre studier av frivillig rapportering (Fifka, 2013), og validerer denne studien. Andre variabler er også nesten signifikante i modell 2 og 3. For informasjon som ikke er lovregulert er det altså andre forhold som har signifikant betydning for rapporteringspraksis enn i modell 1.

Resultatet i modell 1 og hypotese 1a, 1d og 2 er i overensstemmelse med Lodhia et al. (2012), som fant at lovkrav er en viktig drivkraft bak miljørapportering i offentlig forvaltning i Australia. Det kan støtte antakelser om at formelt regulatorisk legitimitetspress har betydning for rapporteringsatferd. Myndighetene må i såfall bruke regulering og kontrollbasert styring for å få virksomheter til å rapportere miljøinformasjon. Resultatet vedrørende lovkrav stemmer imidlertid dårlig med «stewardship»-tankegangen, som tilsier at lovkrav ikke bør være nødvendig for at offentlig sektor skal gi samfunnet viktig informasjon. Det er jo slike funksjoner som er dens egentlige eksistensgrunnlag. Dette burde særlig gjelde siden de typene innhold som er definert som obligatorisk i regnskapsloven må være ansett som svært viktig miljøinformasjon. En tilnærming basert på frivillighet (tillit) ser ut til å medføre at den viktigste informasjonen blir rapportert i mindre grad enn ved lovpålegg (kontroll). Det må presiseres at resonnementet knyttet til «stewardship» delvis hviler på at allmennheten oppfatter at samfunnet har vesentlige miljøutfordringer, og at miljøspørsmål og -rapportering er viktig. Selv om Burrit og Welch (1997) hevder at dette er tilfelle, kan det stilles klare spørsmålstegn ved disse forutsetningene (Fallan, 2013b; 2015). Samtidig kan betydningen av miljøspørsmål øke på sikt og endre funnene i denne studien. Miljøhensyn inkluderes i flere og flere beslutninger. Et viktig eksempel er miljøkrav i offentlige anskaffelser. Når det offentlige stiller krav om dokumentasjon til sine leverandører, blir de avhengige av tilsvarende informasjon fra sine leverandører. Da er ringvirkningene i gang.

Resultatene for hypotese 1b og 1e indikerer at moralsk og kognitiv legitimitetspress og «stewardship» kan være relevante forklaringsfaktorer for at det ikke er forskjell i rapportering av anbefalt informasjon mellom virksomheter som må følge regnskapsloven og de uten formelle krav til miljørapportering. Nivået på rapporteringen kan gi ytterligere kunnskap om dette. Tabell 3 viser at hele utvalget på 86 virksomheter i gjennomsnitt rapporterer kun 1,51 av de fire kategoriene som er anbefalt i NRS 16. Dette tiltross for at disse fire kategoriene utgjør relativt sentral miljøinformasjon, jf. tabell 2. Tendensen kommer enda bedre til syne for de ni typene frivillig miljøinformasjon. I gjennomsnitt blir kun 2,13 av de ni typene frivillig miljøinformasjon blir rapportert, jf. tabell 3. De lave tallene tyder verken på at offentlig sektors rolle som steward på fellesgodet miljøets vegne gir sterke utslag i rapporteringen, eller at en bred miljørapportering er nødvendig for å sikre moralsk eller kognitiv legitimitet (Fallan, 2014, 2015). Dersom denne informasjonen er viktig viser det at tillitsbasert styring ikke er tilstrekkelig for å få virksomheter til å rapportere. Det finnes imidlertid indikasjoner på at interessenter ikke etterspør denne informasjonen i stor grad (Fallan, 2013b).

Hvis informasjonen ikke er viktig for interessentene, vil det heller ikke være et legitimitetspress. Dette kan også skyldes at Norge er et velorganisert samfunn, hvor miljørisikoen generelt er lav, og hvor det finnes andre kilder til miljøinformasjon enn virksomhetenes egenrapportering i årsrapporten.

Det har vært lite forskning på miljørapportering i offentlig sektor, og det synes også å være liten grad av teoretisering i de eksisterende studiene. Denne eksplorative studien bidrar til å fylle litt av dette hullet. Lodhia et al. (2012) mente at et mer nyansert syn på legitimitet er nødvendig for å forstå miljørapporteringens rolle i offentlig sektor. Skillet mellom regulatorisk, moralsk og kognitiv legitimitet kan være et nyttig bidrag, særlig i framtidige studier som ser dypere på diverse aspekter ved konteksten (Aldrich & Ruef, 2006; Fallan, 2014, 2015, Lindblom, 2010). Denne artikkelen har også diskutert «stewardship»-teori. Det er mulig at en slik tilnærming vil være mer relevant i studier som sammenligner rapportering i privat og offentlig sektor. Mangelen på forskning på offentlig sektor medfører også at det gjenstår en vei å gå vedrørende identifisering og teoretisering av nye variabler. Denne studien er i så måte kun et skritt på veien.

Avslutning

I privat sektor i Norge har alle foretak de samme kravene til miljørapportering i årsberetningen. Dette er ikke tilfelle i offentlig sektor. Noen skal følge krav og anbefalinger i regnskapsloven og regnskapsstandarden NRS 16, mens andre ikke har miljørapporteringskrav. Offentlig sektor er derfor et godt objekt for å studere virkningen av ulike reguleringsregimer på rapporteringspraksis. Denne studien viser at virksomheter med rapporteringsplikt etter regnskapsloven rapporterer signifikant flere typer lovpålagt miljøinformasjon enn virksomheter som ikke har formelle rapporteringskrav. Det er ingen signifikante forskjeller mellom disse to gruppene for innhold som er anbefalt i NRS 16 eller frivillig å rapportere. I tillegg viser studien at virksomhetene generelt rapporterer få av de anbefalte og frivillige typene miljøinformasjon. Dette indikerer at lovkrav skaper et formelt regulatorisk legitimitetspress som påvirker virksomhetenes atferd, mens den moralske og kognitive legitimitetsrisikoen er lav. Videre synes det ikke som om offentlig sektors, og særlig offentlig forvaltnings, rolle som steward for fellesgodet miljø medfører at virksomhetene frivillig rapporterer miljøinformasjon i særlig grad. Studien indikerer at kontrollbasert styring gjennom lovregulering fungerer bedre for å sikre tilbud av den viktigste miljøinformasjonen enn en tillitsbasert tilnærming basert på frivillighet.

Det synes også som lovregulering sikrer rapportering i større grad enn anbefalinger i en regnskapsstandard. Dette kan imidlertid skyldes at miljørapportering er en relativt ny rapporteringsform, og at oppmerksomheten og kunnskapen om dette fortsatt er i utvikling. Et annen relevant moment er at miljøforhold og -rapportering ikke anses som viktig. Dette kan redusere den oppfattede forpliktelse til, og nytten av, rapportering. Det påvirker dermed effekten av de ulike virkemidlene på kontinuumet mellom tillit (frivillighet) og kontroll (regulering). Samtidig medfører lovreguleringer kostnader for virksomhetene. Kontroll bør derfor ikke brukes som virkemiddel med mindre nytten av rapporteringen oppveier disse. Vurdering av offentlig sektors miljørapportering i lys av rollen som steward/agent for miljøets beste bør forsøkes i komparative

sammenligninger mellom privat og offentlig sektor. Det er også viktig å være oppmerksom på at virkemidler kan påvirke individers og organisasjoners atferd ulikt, og at adressaten derfor er viktig når virkemiddelbruk vurderes. En nærmere vurdering av dette siste poenget er utenfor rammene for denne studien.

Referanser

- Aldrich, H., & Ruef, M. (2006). *Organizations Evolving* (2. utg.). London: Sage Publications.
- Belal, A. R. (2001). A study of corporate social disclosures in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, vol. 16(nr. 5), s. 274–289.
- Brown, N., & Deegan, C. (1998). The public disclosure of environmental performance information – a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. *Accounting and Business Research*, vol. 29(Issue 1), s. 21–41.
- Burrit, R. L., & Welch, S. (1997). Australian Commonwealth Entities: An Analysis of Their Environmental Disclosures. *Abacus*, vol. 33(nr. 1), s. 1–19.
- Campbell, D., Craven, B., & Shrides, P. (2003). Voluntary social reporting in three FTSE sectors: a comment on perception and legitimacy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 16(nr. 4), s. 558–581.
- Carroll, A. B. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, vol. 34 (nr. 4), s. 39–48.
- Den norske revisorforening (2007). *Revisors håndbok*. Oslo: Den norske revisorforenings forlag.
- Fallan, E. (2007). Miljørapportering i norske selskaper 1987–2005 : en empirisk undersøkelse av rapporteringspraksis i et innovasjonsteoretisk perspektiv. *Utredning, Høyere Avdelings Studium, Norges Handelshøyskole, Bergen*.
- Fallan, E. (2013a). Explaining adoption rates of information content of environmental disclosure: an exploration of innovation adoption theory. In E. Fallan, Issues on supply and demand for environmental accounting information. PhD Series 41–2013, s. 79–121. Frederiksberg: Copenhagen Business School.
- Fallan, E. (2013b). Exploration of resource allocation decision-making demand and stewardship demand for environmental disclosure. I E. Fallan, Issues on supply and demand for environmental accounting information. PhD Series 41-2013, s. 123–168. Frederiksberg: Copenhagen Business School.
- Fallan, E. (2013c). The representativeness of the annual report as data source in CSR reporting research. I E. Fallan, Issues on supply and demand for environmental accounting information. PhD Series 41-2013, s. 21–60. Frederiksberg: Copenhagen Business School.
- Fallan, E. (2014). The constructs of compatibility, trialability, complexity, observability and relative advantage: prediction of adoption rates of environmental disclosure content categories by exploration of innovation adoption theory. www.efallan.no
- Fallan, E., & Fallan, L. (2007) A longitudinal and cross-sectional analysis of volume and content of corporate environmental disclosure in Norwegian companies: A research note on innovativeness and adoption. *vol. 2007:5 TØH-serien*. Trondheim Økonomiske Høgskole.
- Fallan, E., & Fallan, L. (2009). Voluntarism versus regulation: lessons from public disclosure of environmental performance information in Norwegian companies. *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 5(nr. 4), s. 472–489.
- Fallan, E. (2015). Explaining the variation in adoption rates of the information content of environmental disclosure: an exploration of innovation adoption theory. *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 11(nr. 2).
- Fifka, M. S. (2013). Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective – a Review of the Empirical Literature and a Meta-analysis. *Business Strategy and the Environment*, vol. 22, s. 1–35.
- Finansdepartementet (2013). *Reglement for økonomistyring i staten. Bestemmelser om økonomistyring i staten*. Regelverk fastsatt 12. desember 2003 med endringer, senest 18. september 2013.

- Friedman, M. (1970). The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits. *New York Times Magazine*, 13. september.
- GASB (1987). Concept Statement No. 1: Government Accounting Standards Board.
- Gibson, R., & Guthrie, J. (1995). Recent Environmental Disclosures in Annual Reports of Australian Public and Private Sector Organisations. *Accounting Forum*, vol. 19(nr. 2/3), s. 111–127.
- Gjesdal, F. (1981). Accounting for Stewardship. *Journal of Accounting Research*, vol. 19(nr. 1), s. 208–231.
- Hegde, P., Bloom, R., & Fuglister, J. (1997). Social financial reporting in India: A case. *The International Journal of Accounting*, vol. 32(nr. 2), s. 155–172.
- Houmstuen, S. (2014). *Miljørapportering i kultursektoren. En kartlegging av offentlige tilskudds betydning for organisasjoners miljørapportering*. Siviløkonomoppgave, Trondheim Økonomiske Høgskole.
- IASB & FASB (2006). Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting. *Discussion paper*. International Accounting Standards Board and Financial Accounting Standards Board.
- Kvaløy, O., Nieken, P., & Schöttner, A. (2015). Hidden Benefits of Reward: A Field Experiment on Motivation and Monetary Incentives. *European Economic Review*, in print.
- Lindblom, C. K. (2010). The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure. I R. Gray, J. Bebbington, S. Gray (red.) *Social and Environmental Accounting Volume II Developing the Field*, London: Sage, s. 51-63.
- Lodhia, S., Jacobs, K., & Park, Y. J. (2012). Driving public sector environmental reporting. *Public Management Review*, vol. 14(nr. 5), s. 631–647.
- Melting, E., & Tungen, Ø. (2012). *Miljørapportering og lovverk : har rapporteringspraksis utviklet seg etter endelig innføring av Norsk RegnskapsStandard 16 i 2007?*, Siviløkonomoppgave, Trondheim Økonomiske Høgskole.
- Monteiro, S. M. d. S., & Aibar-Guzmán, B. (2010). Determinants of Environmental Disclosure in the Annual Reports of Large Companies Operating in Portugal. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 17, s. 185–204.
- Nærings- og handelsdepartementet (2010). *Statens eierberetning 2009*. Oslo: Nærings- og handelsdepartementet.
- Nærings- og handelsdepartementet (2011). Meld. St. 13 (2010–2011) Aktivt eierskap – norsk statlig eierskap i en global økonomi.
- Nærings- og fiskeridepartementet (2014). *Statens eiersberetning 2013*. Oslo: Nærings- og fiskeridepartementet.
- O’Connell, V. (2007). Reflections on Stewardship Reporting. *Accounting Horizons*, vol. 21 (2), s. 215–227.
- Ramstad, M. (2014). *Miljørapportering i statlig eide selskaper – en komparativ analyse*. Siviløkonomoppgave, Trondheim Økonomiske Høgskole.
- Reverte, C. (2009). Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure Ratings by Spanish Listed Firms. *Journal of Business Ethics*, vol. 88, s. 351–366.
- Secchi, D. (2006). The Italian Experience in Social Reporting: An Empirical Analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 13, s. 135–149.
- Tagesson, T., Blank, V., Broberg, P., & Collin, S.-O. (2009). What Explains the Extent and Content of Social and Environmental Disclosures on Corporate Websites: A Study of Social and Environmental Reporting in Swedish Listed Corporations. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 16, s. 352–364.
- Utenriksdepartementet (2009). St.meld. nr. 10 (2008–2009) Næringslivets samfunnsansvar i en global økonomi.
- Vormedal, I., & Ruud, A. (2009). Sustainability Reporting in Norway – an Assessment of Performance in the Context of Legal Demands and Socio-Political Drivers. *Business Strategy and the Environment*, vol. 18, s. 207–222.