



Fakultet for økonomi og samfunnsvitenskap

Anna Strømme Grande & Karoline Kvalvåg Lunde

Masteroppgave

## **Kvaliteten på bærekraftsrapportering i offentlig sektor:**

**En sammenligning av virksomheter regnskapsloven pålegger å rapportere og virksomheter hvor rapportering er frivillig**

**The quality of sustainability reporting in public sector:**

A comparison of enterprises the Accounting Act requires reporting and enterprises where reporting is voluntary

Master i økonomi og ledelse, med spesialisering i økonomistyring

2022

Samtykker til tilgjengeliggjøring i digitalt arkiv Brage JA  NEI

## Forord

Arbeidet med masteravhandlingen markerer en avslutning på masterutdanningen i økonomi og ledelse ved Høgskolen i Innlandet (HINN). Denne avhandlingen er utarbeidet ved Fakultet for økonomi og samfunnsvitenskap våren 2022, og utgjør 30 studiepoeng.

Arbeidet med oppgaven har vært lærerikt og interessant, og vi har fått praktisert teorier og kunnskap vi har tilegnet oss i tidligere emner ved Høgskolen i Innlandet. Studiet og denne oppgaven har gitt oss verdifull kunnskap som vi vil ta med oss videre. Det har tidvis vært krevende, spesielt ved full jobb ved siden av studiet og med utfordringene knyttet til COVID-19. Vi har klart å ha et godt samarbeid gjennom hele studiet, med god kommunikasjon og gode diskusjoner, hvor kronen på verket er denne oppgaven.

Det rettes en spesiell takk til vår veileder Even Fallan for bidrag med sin kunnskap og gode veiledning. I tillegg må vi takke samboere, familier og venner for stor tålmodighet og støtte gjennom disse to årene. Tusen takk!

Anna Strømme Grande

Karoline Kvalvåg Lunde

## Sammendrag

Det er stadig utvikling innen virksomheters samfunnsansvar, og hvordan virksomhetene skal rapportere informasjon om deres samfunnsansvar. De senere årene har det blant annet blitt utviklet en rekke ulike standarder, det har vært endringer i lovverk, så vel som endringer i normer og rutiner for virksomheter. Med bakgrunn i den stadig økende interessen og utviklingen vil denne oppgaven belyse rapportering av dette ansvaret, herunder miljørapportering. Oppgaven søker å fange opp hvilke faktorer ved virksomheter i offentlig sektor og deres respektive ledelse som kan påvirke kvaliteten på miljørapporteringen. Offentlig sektor består av mange ulike kategorier virksomheter som innehar ulike typer oppgaver og ansvar. Flere av virksomhetene i offentlig sektor er unntatt regnskapsloven, mens andre ikke er det. Med bakgrunn i ovenstående faktorer og enkelte avgrensninger er følgende problemstilling formulert:

*Hvordan er kvaliteten på bærekraftsrapporteringen til virksomheter i offentlig sektor som ikke er pålagt å rapportere om bærekraft, sammenlignet med de som rapporterer etter regnskapsloven. Og hvilke faktorer kan forklare variasjoner i rapporteringskvaliteten?*

For å kunne svare på problemstillingen og utarbeide veloverveide hypoteser er det brukt institusjonell legitimitets-, stewardship-, upper echelon-teori og isomorfisme i det teoretiske rammeverket. For å fremstille resultater er det benyttet kvantitativ metode, i form av innholdsanalyse, for et utvalg på 135 virksomheter. Informasjonen fra disse virksomhetene er offentlig tilgjengelig data og er innhentet fra regnskapsåret 2020.

Resultatene og forskning indikerer at større virksomheter og virksomheter med høy miljørisiko rapporterer bedre kvalitet om det ytre miljø enn virksomheter som er mindre og med lavere miljørisiko. Et mer overraskende funn er at regnskapspliktige virksomheter ikke er signifikant for lovpålagt rapportering, men for anbefalt og frivillig rapportering. Imidlertid viser resultatene at regnskapspliktige virksomheter totalt har bedre kvalitet på miljørapporteringen, noe som er sammenfallende med tidligere forskning. Videre viser resultatene at kvinnelige ledere i offentlig sektor rapporterer bedre kvalitet på frivillig informasjon om det ytre miljø. Funnene forklares ved bruk av det teoretiske rammeverket. Imidlertid kan upper echelon-teori og kjønn på daglig leder bidra til nye perspektiver på miljørapporteringen i offentlig sektor, da dette i liten grad er undersøkt tidligere. Denne koblingen, med bruk av proxyvariabler, vil kanskje kunne bidra til en ny vinkling i forskningsfronten. Oppgaven er begrenset til norsk regelverk og er bundet i tid, noe som begrenser muligheten for sammenlikning mellom land og over tid.

## Abstract

There is a constant development within corporate social responsibility (CSR), and how the companies should report information about their social responsibility. In recent years, several different standards have been developed, there have been changes in legislation, as well as some changes in norms and routines for companies. Based on the ever-increasing interest and development, this thesis will shed light on the reporting of this responsibility. The thesis seeks to capture factors in public sector companies and their respective management, which can affect the quality of environmental reporting. The public sector consists of all levels of government and government-controlled companies that hold different types of tasks and responsibilities. In addition, several of the enterprises in the public sector are exempt from the Accounting Act, while others are not. Based on the above factors and some delimitations, the following problem is formulated:

*How is the quality of sustainability reporting of companies in the public sector that are not required to report on sustainability, compared with those who report under the Accounting Act. And which factors can explain variations in reporting quality?*

To answer the thesis problem and develop well-considered hypotheses, institutional legitimacy, stewardship, upper echelon theory and isomorphism have been used in the theoretical framework. To produce results, a quantitative method has been used, in the form of content analysis, for a sample of 135 companies. The information from these companies is publicly available data and has been obtained from the financial year 2020.

Results indicate, likewise to previous research, that larger companies and companies with a high environmental risk, report more on the external environment than companies that are smaller and with a lower environmental risk. Surprisingly companies subject to the Accounting Act is not significant for mandatory reporting, but for recommended and voluntary reporting. However, results show that companies subject to the Accounting Act have an overall better quality of environmental reporting, which coincides with previous research. Furthermore, results show that female leaders in the public sector report more voluntary information about the external environment. The findings are explained using the theoretical framework. However, the echelon theory and gender of the general manager can contribute to new perspectives on environmental reporting in the public sector, as this has not been investigated to any great extent in the past. This link, with the use of proxy variables, may be able to

contribute to a new angle in the research front. The thesis is limited to Norwegian regulations and is time-bound, which limits the possibility of comparison between countries and over time.

## Innholdsfortegnelse

<b>FORORD</b> .....	<b>I</b>
<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>II</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>III</b>
<b>FIGURLISTE</b> .....	<b>VII</b>
<b>TABELLISTE</b> .....	<b>VII</b>
<b>FORKORTELSER</b> .....	<b>VIII</b>
<b>1. INNLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.1 AKTUALISERING OG TIDLIGERE FORSKNING .....	2
1.2 AVGRENSNINGER .....	6
<b>2 BÆREKRAFT OG REGULERINGER</b> .....	<b>8</b>
2.1 SAMFUNNSANSVAR .....	8
2.2 BÆREKRAFT OG BÆREKRAFTSRAPPORTERING .....	9
2.2.1 Bærekraft .....	9
2.2.2 Bærekraftsrapportering .....	10
2.2.3 Oppsummering .....	12
2.3 LOVGIVNING OG REGULERINGER.....	13
2.3.1 Rammeverk .....	16
2.4 OFFENTLIG SEKTOR.....	18
<b>3. TEORI</b> .....	<b>20</b>
3.1 LITTERATURSØK .....	21
3.1.1 Relevant litteratur .....	21
3.2 INSTITUSJONELL TEORI .....	23
3.2.1 Isomorfisme .....	24
3.2.2 Legitimitetsteorien.....	25
3.3 STEWARDSHIPTEORIEN .....	29
3.4 UPPER ECHELON-TEORI .....	31
3.4.1 Alder og ansiennitet.....	32
3.4.2 Kjønn .....	33
<b>4. METODE</b> .....	<b>34</b>
4.1 VITENSKAPSTEORI OG TILNÆRMING .....	34
4.2 FORSKNINGSSTRATEGI, FORSKNINGSDESIGN OG METODE .....	35
4.3 POPULASJON OG UTVALG .....	36

4.4 DATAINNSAMLING .....	38
4.5 OPERASJONALISERING AV EN AVHENGIG VARIABEL OG DE UAVHENGIGE VARIABLENE .....	40
4.5.1 <i>Avhengig variabel</i> .....	40
4.5.2 <i>Uavhengige variabler</i> .....	43
4.6 PÅVIRKNING PÅ MILJØRAPPORTERING .....	52
<b>5. RESULTATER.....</b>	<b>54</b>
5.1 DESKRIPTIV STATISTIKK .....	54
5.1.1 <i>Annen deskriptiv statistikk</i> .....	55
5.2 KORRELASJONSANALYSE .....	56
5.3 REGRESJONSANALYSE .....	59
<b>6. DISKUSJON.....</b>	<b>62</b>
6.1 KVALITETEN PÅ MILJØRAPPORTERING .....	62
6.2 HYPOTSETESTING .....	63
6.2.1 <i>Størrelse</i> .....	63
6.2.2 <i>Miljørisiko</i> .....	64
6.2.3 <i>Regnskapsplikt</i> .....	66
6.2.4 <i>Alder daglig leder</i> .....	68
6.2.5 <i>Ansiennitet daglig leder</i> .....	68
6.2.6 <i>Kjønn daglig leder</i> .....	69
<b>7. KONKLUSJON .....</b>	<b>71</b>
7.1 OPPGAVENS AVGRENSINGER OG VIDERE FORSKNING .....	72
<b>REFERANSELISTE .....</b>	<b>74</b>
<b>VEDLEGG .....</b>	<b>86</b>
VEDLEGG 1 – OPERASJONALISERING AV AVHENGIG VARIABEL .....	86
VEDLEGG 2 – VIRKSOMHETER I UTVALGET .....	88



## Figurliste

FIGUR 2.1: OVERSIKT OVER BÆREKRAFTS-, SOSIAL- OG MILJØRAPPORTERING .....	12
FIGUR 3.1: FREMSTILLING AV VIRKSOMHETERS PÅVIRKNING PÅ CSR-RAPPORTERING .....	20
FIGUR 4.1: UAVHENGIGE VARIABLERS EFFEKT PÅ MILJØRAPPORTERING .....	53
FIGUR 5.1: KATEGORISERING AV UTVALGET ETTER RAPPORTERINGSFORM.....	55

## Tabelliste

TABELL 1.1: TIDLIGERE STUDIERS BRUK AV TEORI OG UNDERSØKELSE FRA SEKTOR OG LAND .....	5
TABELL 3.1: SIGNIFIKANTE FUNN I TIDLIGERE STUDIER AV FORKLARINGSVARIABLER BRUKT I DENNE OPPGAVEN .....	22
TABELL 4.1: OVERSIKT OVER UTVALG OG POPULASJON .....	38
TABELL 4.2: REGULERING AV INNHOLDSKATEGORIENE .....	41
TABELL 4.3: OPERASJONALISERING AV VÅRE FORKLARINGSVARIABLER I TIDLIGERE STUDIER.....	44
TABELL 4.4: INNDELING ETTER MILJØRISIKO.....	46
TABELL 4.5: SIGNIFIKANTE FUNN OG OPERASJONALISERING AV VÅRE KONTROLLVARIABLER I TIDLIGERE STUDIER .....	49
TABELL 5.1: DESKRIPTIV STATISTIKK .....	54
TABELL 5.2: KORRELASJONSANALYSE .....	57
TABELL 5.3: OVERSIKT OVER TOL OG VIF-VERDIER.....	58
TABELL 5.4: SAMVARIASJON MELLOM DE UAVHENGIGE VARIABLENE OG DEN AVHENGIGE VARIABLEN .....	59
TABELL 5.5: USTANDARDISERTE KOEFFISIENTER TIL AVHENGIG VARIABEL .....	59
TABELL 5.6: REGRESJONSANALYSE AV SUM KVALITET MILJØRAPPORTERING OG LOVPÅLAGT, ANBEFALT OG FRIVILLIG MILJØRAPPORTERING .....	60

## Forkortelser

CDP	Carbon Disclosure Project
CSR	Corporate Social Responsibility
FN	Forente nasjoner
GRI	Global Reporting Initiative
GSSR	Global Sustainability Standards Board
IR	Integrated Reporting
NACE	Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne (Statistisk klassifisering av økonomisk aktivitet i EU)
NFRD	Non-financial reporting directive
RSKL	Regnskapsloven av 1998
SASB	Sustainability Accounting Standards Board
TBL	Triple bottom line
TCFD	Task Force on Climate-related Financial Disclosures
TOL	Tolerance statistic
VIF	Variance inflation factor

## 1. Innledning

Bærekraft og samfunnsansvar har blitt dagligdagse begreper, og en naturlig del av det offentlige ordskiftet. Dette er begreper som henger tett sammen og kan inneholde flere forskjellige tema. Begrepene kan inkludere blant annet virksomheters ytre miljø, likestilling, arbeidsforhold og menneskerettigheter (FN, 2021a). Virksomhetenes samfunnsansvar, eller corporate social responsibility (CSR), har fått et stort fokus de siste 30 årene. Temaet slo for fullt gjennom på slutten av 1990-tallet og starten på 2000-tallet da ledende globale selskaper la til en miljømessig og sosial agenda i sine strategier (Greiling et al., 2015; Midttun, 2014), noe som førte til at det ikke lenger kun var profittmaksimering som var i fokus. Med det økte globale fokuset på klimaendringer må virksomheter drifte på en bærekraftig måte, til det beste for nåværende og fremtidige generasjoner (Greco et al., 2012). I tillegg stiller ulike interessenter i større grad virksomheter til ansvar for den innvirkningen de har på blant annet miljø og sosiale forhold.

Bærekraftsrapportering kan fungere som en mekanisme for å møte de økende kravene til åpenhet og ansvarlighet i offentlig sektor (Williams et al., 2021). Det er utviklet flere ulike lover og regler som skal regulere hvordan rapporteringen skal fremgå. Reguleringene er varierende fra land til land. I løpet av de senere årene har det kommet nye lover og regler som stiller større krav til bærekraftsrapporteringen. Samtidig rapporterer flere virksomheter en betydelig mengde mer informasjon utover de kravene som er pålagt ved lov (Vormedal & Ruud, 2009). Tidligere forskning har i hovedsak fokusert på hva som påvirker bærekraftsrapporteringen og hvordan ulike faktorer påvirker omfanget av den (Fallan, 2013; Fifka, 2013). I tillegg har mye av forskningen tatt for seg rapportering av privateide virksomheter (Fallan, 2013; Greiling et al., 2015); dette gjør at det ikke finnes mye forskning innen rapporteringspraksis i offentlig sektor. Vi bidrar i forskningsmessig sammenheng med faktorer om topplederen som i mindre grad er sett på. Adams (2002) viser til at dette fokuset på intern kontekst i større grad må ses på i forskningen på bærekraftsrapportering. Denne teorien er kun brukt i enkelte studier som blant annet Bannò et al. (2021) og Shahab et al. (2020). Disse studiene viser imidlertid til privat sektor, slik at vi også her har et forskningsmessig bidrag. Samfunnsmessig vil studien kunne bidra til å gi offentlige ledere og økonomer bedre innsikt i deres rapportering, samtidig som det kan bidra til å øke fokuset og prioriteringen på miljørapportering for ledere på flere ulike nivåer.

Rapporteringsreguleringer medfører kostnader både for virksomheter, samt for myndighetene som utvikler og skal følge opp reguleringene (Fallan, 2016b). Dermed vil det være kostnadsbesparende dersom bærekraftsrapporteringen foregår frivillig. Imidlertid vil

myndighetene i mange tilfeller ha et behov for å sikre at informasjon er tilgjengelig. Frivillig rapportering vil ofte ikke være tilstrekkelig (Fallan, 2016b). Innen offentlig sektor finnes det virksomheter som er underlagt regnskapsloven, mens andre virksomheter ikke er underlagt regnskapsloven. Flere virksomheter innen offentlig forvaltning og forvaltningsorganer følger andre regelverk for regnskapsføring enn regnskapsloven (Fallan, 2016b). Disse virksomhetene har ikke formelle krav til bærekraftsrapportering. Samtidig har myndighetene en uttalt forventning om at offentlig sektor skal gå frem som et godt eksempel og være ledende som ansvarlige virksomheter (Meld. St. 40, 2020; St.meld. nr. 10 (2008-2009)). Offentlig sektors rolle består i å forvalte fellesskapets ressurser. Dette kan være argument for at behovet for rapportering øker (Fallan, 2013). Dog er bærekraftsrapportering i startfasen av utviklingen av rapporteringspraksis, og dette gjenspeiles i mangelen på konsistens og omfang i rapporteringen (Othman et al., 2017). På bakgrunn av dette, så vel som kostnadene forbundet med rapporteringsplikt, har vi formulert følgende problemstilling:

*Hvordan er kvaliteten på bærekraftsrapporteringen til virksomheter i offentlig sektor som ikke er pålagt å rapportere om bærekraft, sammenlignet med de som rapporterer etter regnskapsloven? Og hvilke faktorer kan forklare variasjoner i rapporteringskvaliteten?*

Vi kommer til å ta utgangspunkt i de reguleringene som lå til grunn for 2020-årsrapporteringen. Diskusjonen vil ta utgangspunkt i institusjonell teori, med hovedvekt på legitimitetsteori og isomorfisme. I tillegg vil vi fokusere på stewardship-teorien i lys av offentlig sektors forvalterrolle av samfunnets ressurser. Vi vil også bruke upper echelon-teori for å kontrollere for daglig leders effekt på virksomheters bærekraftsrapportering.

## 1.1 Aktualisering og tidligere forskning

I dette delkapittelet presenteres tidligere forskning som har vært med i utviklingen av bærekraftsrapportering som forskningsfelt. For å få en god oversikt over forskningsfeltet er det essensielt å ha god innsikt i tidligere forskning. Vi presenterer i dette delkapittelet ulike aspekter og tilnærminger som vil være relevant for å danne seg en helhetsforståelse av forskningsfronten om bærekraftsrapportering.

Bærekraftsrapportering kan ses på som en paraplybetegnelse, hvor miljørapportering tilhører. Det finnes imidlertid mange ulike betegnelser på begrepet. Dette gjenspeiles blant annet ved de

ulike begrepene som er brukt; sosialt- og miljømessig regnskap, trippel bunnlinje-regnskap, utslippsregnskap og karbonregnskap. I hovedsak er det miljørapportering som er mest omtalt i forskningen både i nyere og eldre tid (Adams, 2002; Lodhia & Sharma, 2019). Det finnes en rik og omfattende litteratur om miljørapportering (Clarke & Gibson-Sweet, 1999; Lodhia & Jacobs, 2013). Mesteparten av forskningen har foregått i vestlige land som blant annet Storbritannia, Italia, Australia, New Zealand og USA (Greco et al., 2012; Kaur & Lodhia, 2019; Meutia et al., 2021; Mir et al., 2015; Othman et al., 2017). Selv om mesteparten av forskningen har basert seg på privat sektor finnes det også mye litteratur som er myntet på offentlig sektor. Det er skrevet spesielt mye i Australia når det gjelder offentlig sektor (Adams & Larrinaga, 2019; Frost & Seamer, 2002; Lodhia et al., 2012; Lodhia & Jacobs, 2013; Lynch, 2010; Williams et al., 2021; Williams & Lodhia, 2021). I utviklingsland er det relativt lite litteratur om bærekraftsrapportering i offentlig sektor, men Aggarwal & Singh (2019) bringer inn en viktig vinkling om bærekraftsrapportering i India. I tillegg finnes det noe forskning i Sør-Afrika, Bangladesh og Malaysia. Når det gjelder bærekraftsrapportering i Norge har vi funnet lite forskning. I tillegg er mye av forskningslitteraturen skrevet av en og samme forsker, Even Fallan, noe som begrenser bredden i forskningen. Det finnes noe forskning som sammenligner offentlig og privat sektor i Norge, men også denne litteraturen er svært preget av Even Fallan sine verker, ved eksempelvis Fallan (2013), Fallan (2016b) eller Fallan & Fallan (2017).

Det er også ulik metodisk tilnærming på mye av forskningslitteraturen i dag. I hovedsak er det innholdsanalyse som har vært brukt for å analysere bærekraftsrapportering (Beck et al., 2010). Men det er også brukt tilnærminger som casestudier, matrisetilnærming, tverrsnittstudie, regresjonsanalyse, intervjuer og casestudier. For metode matrisetilnærming, tverrsnittstudie og regresjonsanalyse brukes ofte innholdsanalyse i forkant. De ulike tilnærmingene har sine styrker og begrensninger. Matrisetilnærming kan eksempelvis ta i bruk flere informasjonskarakteristikker i sin analyse (Beck et al., 2010). Innholdsanalyse er god til å systematisere den normale hverdagslige forståelsen av tekster, samtidig som den reduserer rådata til håndterbare mengder (Beck et al., 2010). Greco et al. (2012) argumenterer dog for at innholdsanalyse lider av begrensninger fordi de ikke kan forklare hvorfor visse rapporteringer ble utført av enkelte offentlige myndigheter. Imidlertid kan disse analysene fastslå mønstre for ikke-finansiell og finansiell rapportering og faktorer som påvirker disse.

Uavhengig av hvilket land dataene i litteraturen er hentet fra, fokuserer de fleste artiklene på samme tematikk og teorigrunnlag. Dette gjelder også de studiene som kun fokuserer på offentlig sektor, der legitimitetsteori har opptatt en stor del av forskningen (Lodhia & Jacobs, 2013).

Flere forskere har kritisert litteraturen for å gjøre analyse av bedriftenes rapportering med bruken av legitimitetsteori som hovedfokus, og at vi i dag trenger et bredere spekter av metodiske og teoretiske tilnærminger (Adams, 2002; Clarke & Gibson-Sweet, 1999; Lodhia & Jacobs, 2013). Med bakgrunn i kritikken har flere artikler i nyere tid fokusert på interne faktorer som påvirker bærekraftsrapporteringen. Dette ser vi blant annet gjennom fokuset på frivillig rapportering og utarbeidelse av ulike regnskapsstandarder som blant annet Global Reporting Initiative (GRI). I tillegg til legitimitetsteori er interessenteori en mye brukt teori for å forklare bærekraftsrapportering (Kaur & Lodhia, 2019; Meutia et al., 2021; Vourvachis & Woodward, 2015).

Når det gjelder hvilke faktorer som påvirker regnskapsrapporteringen, finnes det et hav å velge mellom. Her kommer vi kun til å presentere de mest gjennomgåtte. Når det gjelder karakteristikker ved virksomheten er størrelse, alder, bransje, eierandel og økonomiske prestasjoner vanlige faktorer å vurdere (Adams, 2002; Fifka, 2013; Meutia et al., 2021). I tillegg har mye forskning basert seg på nasjonalitet, spesielle hendelser, press fra media eller hvorvidt virksomheten har en intern komité med ansvar for CSR. Ingen av disse forklaringsvariablene retter imidlertid fokus mot offentlig sektor og ulike aspekter ved offentlig sektor. Forskningen som foreligger om offentlig sektor hvor legitimitetsteori eller interessenteori er brukt har ikke fått konsekvent støtte i litteraturen. Dette innebærer at disse faktorene kun delvis kan forklare praksisen rundt rapportering, og det kreves dermed ytterligere forskning på området. Imidlertid ser det ut til at studier med forklaringsvariabler som størrelse og bransje har signifikant påvirkning på miljørapportering (Fifka, 2013).

Tidligere forskning har i hovedsak brukt årsrapport som kildegrunnlag til bærekraftsrapportering (Meutia et al., 2021). Det har imidlertid skjedd en viktig utvikling her de senere årene, noe som har ført til at forskningen også har vridd seg mer mot frittstående rapporter, nettsteder og ikke-finansielle rapporter som virksomhetene utarbeider. Denne utviklingen er med på å dra forskningen rundt bærekraftsrapporteringen videre, ved at informasjonen er mer synlig og dermed lettere å få tak i nå enn før. Med bakgrunn i dette har vi tatt utgangspunkt i flere ulike typer rapporter som dersom dette foreligger. Dette gir oss et bedre helhetsbilde av og kan være med på å fange opp nye eller annen rapportering av ytre miljø. Forskningsbidraget vår vil dermed trolig føre til et bredere helhetsbilde over miljørapportering enn mange tidligere studier.

## TIDLIGERE STUDIER

TEORI		
SEKTOR		
LAND		

Tabell 1.1: Tidligere studiers bruk av teori og undersøkelse fra sektor og land

## 1.2 Avgrensninger

Bærekraft (CSR) er et vidt begrep og omfatter mange aspekter. Vi har i vår oppgave valgt å fokusere på sider ved virksomhetene som omfatter det ytre miljøet. Med ytre miljø mener vi påvirkningen virksomhetene har på omgivelsene de opererer i. Vi har derfor utelatt resterende aspekter i begrepet bærekraft, som likestilling og arbeidsmiljø. Det er foretatt flere avgrensninger i oppgaven både i forhold til omfang, men også i forhold til innhold. Oppgaven tar for det første kun for seg offentlige virksomheter, og kan dermed ikke beskrive hvordan rapporteringen er i privat sektor. Virksomhetene som inngår i offentlig sektor i denne oppgaven er både virksomheter som finnes i statens eierberetning, og i tillegg er det valgt ut kommuner, direktorater og departementer. Dermed har vi virksomheter som både er underlagt regnskapsloven og virksomheter som ikke er det, noe som er viktig for å kunne besvare vår problemstilling. For å unngå høye verdier at multikollinearitet i resultatene var vi nødt til å foreta en del avgrensninger i valg av variabler og målinger av disse. Disse avgrensningene var avgjørende for å kunne danne robuste resultater som man kunne generalisere til populasjonen. Oppgaven måler kvaliteten på miljørapporteringen ut ifra gitte innholdskategorier. Hvorvidt rapporteringen stemmer med virkeligheten til de ulike virksomhetene, er imidlertid noe oppgaven ikke tar opp. På den måten vil oppgaven kun kunne si noe om hva som faktisk blir rapportert og ikke hvordan praksisen til virksomheter rundt ytre miljø faktisk foreligger.

I de senere årene har rapporteringen av ytre miljøfaktorer utviklet seg fra å kun være omtalt i årsrapporter. Vi har dermed både hentet rapporter fra Brønnøysundregisteret og undersøkt deres nettsider for å danne oss en oversikt over hvordan virksomhetene rapporterer om det ytre miljø. For kommuner spesielt, samt enkelte andre, har vi benyttet oss av egne klima- og miljøplaner i tillegg til egne årsberetninger og integrerte rapporter. Disse rapportene har vi funnet tilgjengelige på virksomhetene sine nettsider. Årsberetning og årsregnskap viser til virksomhetens siste virksomme år. For å få mest mulig dagsaktuell data har vi tatt utgangspunkt i informasjon som har blitt rapportert per 31.12.2020. Dette er de nyeste årsberetningene, mens det for klima- og miljøplaner samt noen andre dokumenter finnes nyere data. For å få et godt sammenligningsgrunnlag har vi imidlertid valgt å ikke ta utgangspunkt i dokumenter som omhandler andre perioder enn regnskapsåret 2020. Denne avgrensningen gjør at vi ikke har mulighet til å sammenlikne virksomhetene over tid, men kun si noe om deres kvalitet på miljørapporteringen på et gitt tidspunkt. Vi må ta utgangspunkt i gjeldende lovverk når vi analyserer virksomhetene. Regnskapsloven hadde en endring i forhold til samfunnsansvar i 2016. Paragraf 3-3 ble opphevet og erstattet med paragraf 3-3a til 3-3c (Regnskapsloven, 1998),



hvorav hele paragraf 3-3c omtaler virksomhetens samfunnsansvar. I tillegg har vi tatt utgangspunkt i NRS 16 om årsberetning. Målingen av rapporteringspraksis er blant annet basert på kravene i loven og NRS 16, noe som gjør at andre eventuelt fulgte regelverk ikke vil bli hensyntatt i denne oppgaven.

## 2 Bærekraft og reguleringer

### 2.1 Samfunnsansvar

Denne avhandlingen har virksomhetenes ytre miljø som fokusområde. Imidlertid er både det ytre og det indre miljøet er en del av begrepet samfunnsansvar, også kalt CSR. På bakgrunn av dette ønsker vi å presisere begrepet i større grad for å få en bedre helhetsforståelse av begrepet og hvordan det har utviklet seg. Bedrifters samfunnsansvar er i dag et mye brukt begrep både i næringslivet, men også i politikken og media. Det finnes mange ulike definisjoner på begrepet CSR, og det har vært vanskelig å komme frem til en allment akseptert og helhetlig definisjon. Likevel inneholder de aller fleste definisjoner aspekter som likestilling, helse, arbeidsmiljø og ytre miljø (Bowen, 1953; St.meld. nr. 10 (2008-2009); Van Dongen, 2006).

For å kunne operasjonalisere begrepet på en god måte, er det viktig å ha spesifikke definisjoner av begrepet. Definisjonene av begrepet beskriver i hovedsak hvilket ansvar virksomheter har ovenfor de som blir påvirket av virksomheten. Vi har valgt å ta utgangspunkt i regjeringen sin definisjon av begrepet, da denne viser til hvordan offentlige myndigheter praktiserer begrepet i retningslinjer og lovverk i Norge.

Regjeringen legger til grunn en forståelse av samfunnsansvar som innebærer at bedrifter integrerer sosiale og miljømessige hensyn i sin daglige drift og i forhold til sine interessenter. Samfunnsansvar innebærer hva bedriftene gjør på en frivillig basis utover å overholde eksisterende lover og regler i det landet man opererer (St.meld. nr. 10 (2008-2009), s. 7).

Denne definisjonen fokuserer på at samfunnsansvar handler om frivillighet og skiller seg dermed i noen grad fra andre, og spesielt utenlandske definisjoner. Frivillighet i denne sammenheng viser til hva virksomhetene gjør på utsiden av allerede eksisterende lover og regler. Dette indikerer på den måten at bærekraftsrapportering i henhold til lovkrav ikke er å utvise samfunnsansvar. Dermed innehar denne definisjonen klare begrensninger, som også påvirker vår oppgave. Vi søker imidlertid ikke å se så svart/hvitt på det og antar at rapportering i henhold til krav, også innebærer å utvise samfunnsansvar. Aspektet rundt påvirkning av interesser er også nevnt her, som i mange andre definisjoner. Hvilken bransje og type virksomhet vil imidlertid ha mye å si for hvordan og hva virksomhetene påvirker. Hva som påvirkes er heller ikke konstant, men vil utvikle seg over tid.

Begrepet samfunnsansvar ble utviklet allerede på 1950-tallet. Bowen var trolig den første som presenterte begrepet, og mente at virksomheter i større grad måtte fokusere på samfunnet rundt

seg (Aggarwal & Singh, 2019; Bowen, 1953 gjengitt etter Carroll, 1999). Det var naturlig nok mange skeptikere til dette på den tiden, men bevisstheten rundt begrepet begynte å øke utover 1960-tallet. En av de mest kjente skeptikerne til begrepet er økonomen Milton Friedman. Friedman (1970) presenterte artikkelen «The social responsibility of business is to increase its profits». Denne artikkelen viser til at virksomheter kun bør engasjere seg i samfunnsansvar dersom det øker egen fortjeneste. Fallan & Fallan (2019) poengterer at dette perspektivet kun vurderer interessene til eierne og aksjonærene i virksomheten. Maksimering av fortjeneste er imidlertid begrenset av samfunnets regler, normer og etikk (Fallan & Fallan, 2019; Friedman, 1970). På den måten har dette perspektivet klare likheter med de tre nederste nivået til Archie B. Carroll sin pyramide. Carson & Skauge (2019) argumenterer imidlertid for at Friedman mente at det kun var enkeltindivider som kunne ha samfunnsansvar, og ettersom en virksomhet ikke er en person kan virksomheten således ikke inneha et samfunnsansvar. Dette tyder på at Carson & Skauge (2019) trolig kan ha misforstått en del av budskapet til Friedman (1970). Flere forskere kritiserte perspektivet til Friedman, blant annet Michael Porter og Mark Kramer, som argumenterte for hvordan samfunnet og virksomheter har sammenfallende interesser (Carson & Skauge, 2019). Med denne tankegangen vil det dermed være mulig å opprette felles verdier. Selv om diskusjonen og tematikken rundt samfunnsansvar allerede utviklet seg og skjøt fart fra 1970-tallet på verdensbasis, var det ikke før på 1990-tallet at begrepet fikk grobunn i Norge. Regnskapsloven (1998) §3-3a og §3-3c var den første lovfestingen som viser til at alle regnskapspliktige virksomheter skal oppgi opplysninger om samfunnsansvar. Imidlertid må vi være klar over at det var krav til årsberetning i regnskapsloven (og aksjeloven) allerede 1976 og 1989, men her var fokuset på samfunnsansvar imidlertid ikke like stekt som det vi ser i regnskapsloven fra 1998.

## 2.2 Bærekraft og bærekraftsrapportering

### 2.2.1 Bærekraft

I forrige delkapittel så vi på begrepet samfunnsansvar og hvordan det har utviklet seg siden sin opprinnelse. På samme måte som at samfunnsansvar har mange ulike definisjoner, finnes det også mange ulike definisjoner av begrepet bærekraft (Greco et al., 2012; Savitz, 2013). Global reporting initiative (GRI, 2021) argumenterer for at bærekraft er et bredt begrep, og henger tett sammen med begrepet samfunnsansvar. Det er imidlertid ikke alle som er enige i at disse to begrepene henger tett sammen. Savitz (2013) påpeker blant annet at begrepet bærekraft ofte blir

forvekslet med andre sentrale begreper, som for eksempel samfunnsansvar. Vi kommer til å ta utgangspunkt i tolkningen til GRI (2021) i denne avhandlingen, da dette er en velkjent organisasjon som har utviklet gode standarder for bærekraftsrapportering, og som brukes i Norge. I Norge brukes ofte definisjonen til Brundtlandkommisjonen (1987). Denne kommisjonen hadde avgjørende betydning for offentlig politikk i miljøspørsmål. Vi velger således å støtte oss på denne definisjonen som definerer bærekraft som følger: «Utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov» (Brundtlandkommisjonen, 1987, s. 42).

Bærekraftig utvikling har tre dimensjoner, som kan ses på som områder verden må jobbe med for å skape bærekraftig utvikling. Disse dimensjonene er klima og miljø, økonomi og sosiale forhold. Det er sammenhengen mellom disse tre dimensjonene som avgjør om noe er bærekraftig (FN, 2021b). Tanken med dimensjonene er at vi kun har én klode, noe som fører til at vi må balansere forbruket av økonomien vår med belastningen på miljøet. I tillegg må vi finne bedre metoder for å fordele de ressursene vi har.

### 2.2.2 Bærekraftsrapportering

I forbindelse med det økte fokuset på virksomheters samfunnsansvar, har også fokuset på rapportering av bærekraft økt. Lodhia & Sharma (2019) poengterer at bærekraftsrapportering kun er et lite aspekt av begrepet bærekraft, men at det tilbyr mange forskjellige perspektiver. Dette indikerer at det ikke finnes én klar retning og standard innen denne typen rapportering. Bærekraftsrapportering ses ofte på som rapportering av «ikke-finansiell» informasjon. Denne måten å se bærekraftsrapportering på er imidlertid ikke helt presis da mye av rapporteringen også innehar finansielt innslag. Aggarwal & Singh (2019) henviser til at bærekraftsrapportering også inkluderer kvantitativ og kvalitativ informasjon på økonomiske, sosiale og miljømessige ytelser til virksomheter. Historisk sett er ikke bærekraft et ukjent begrep i næringslivet, og mange virksomheter har i lang tid brukt dette konseptet for å oppnå langsiktig økonomisk og sosial stabilitet (Meutia et al., 2021). Reizinger-Ducsai (2018) argumenterer for at tradisjonell regnskapsføring må utvikles, tatt i betraktning at finansregnskap kun fokuserer på den økonomiske situasjonen og informasjonen som stammer derfra har en tendens til å være mindre og mindre tilfredsstillende. I tillegg har stadig flere grupper av interessenter behov for informasjon om bedriftens bærekraft.

Bærekraftsrapportering har verdi for kunder, markeder, lokalsamfunn myndigheter, interesseorganisasjoner/NGO'er, leverandører og andre interessenter som kan bruke

informasjonen. I tillegg kan denne typen rapportering brukes til mange ulike formål. Flere virksomheter har gjennom det økte fokuset på bærekraftsrapportering sett hvordan rapportering av bærekraft kan bidra til bedring av den finansielle situasjonen. Virksomheten kan også bruke rapporten til å vurdere egen rapportering opp mot tidligere år eller nåværende lovreguleringer. De kan også brukes til å sammenlikne seg opp mot andre virksomheter. Baksaas & Stenheim (2015) viser også til at regnskapsbrukere, for eksempel aksjeeiere eller potensielle investorer, trenger informasjon for å kontrollere den foretatte ressursallokeringen. I tillegg er informasjonen viktig for å redusere informasjonsasymmetrien, samt å øke åpenheten, tilliten og troverdigheten i næringslivet. Selv om mange virksomheter nå ser egne fordeler ved å rapportere om bærekraft, bidrar også bærekraftsrapporteringen til å iverksette prosesser som er nødvendig for å skape en forretningsmodell som er mer bærekraftig (Revisorforeningen, 2022). Bedre risikostyring er også en faktor bærekraftsrapporteringen påvirker. Baksaas & Stenheim (2015) poengterer at bærekraftsrapporteringen gjør det enklere for virksomheten å identifisere risiko og iverksette risikohåndtering. Som belyst ovenfor er det mange grunner og perspektiver for hvorfor virksomheter bør rapportere om bærekraft. Reizinger-Ducsai (2018) har forsøkt å konkretisere seks ulike grunner for å rapportere om bærekraft; grønnvasking, etterfølgelse av normer og verdier, overholdelse av lover og regler, selvregulering, bedriftsansvar og etisk oppførsel, samt måling av den økonomiske konsekvensen av bærekraft. I tillegg kan bærekraftsrapportering brukes som et potensielt middel for å fremme ansvarlighet om det sosiale- og miljømessige perspektivet (Greco et al., 2012; Williams et al., 2021).

Hvor utbredt bærekraftsrapportering er, varierer mye fra land til land og fra bransje til bransje. I tillegg er også kvaliteten på rapporteringen svært varierende. Det er de vestlige landene som har kommet lengst i utviklingen av bærekraftsrapportering. Opprinnelig ble studier av CSR kun gjort i Storbritannia og USA, men har nå flyttet seg til flere land. Aggarwal & Singh (2019) poengterer imidlertid at det er en stor bekymring, selv for utviklede land, om hvor god kvaliteten og påliteligheten på rapporteringen er. Dette henger tett sammen med at det finnes flere ulike standarder, noe vi skal se på senere i oppgaven.

Bærekrafts- og miljørapportering er to begreper som brukes mye om hverandre. Vi velger å vise forskjellen på begrepene slik at det ikke forekommer begrepsforvirring senere i oppgaven. Som vi ser av figur 2.1 har bærekraftsrapportering en bredere tolkning enn miljørapportering. Reizinger-Ducsai (2018) konkluderer med at miljørapportering kun vurderer miljømessige og økonomiske aspekter, mens bærekraftsrapportering vurderer den triple bunnlinjen (TBL). Den triple bunnlinjen viser til et konsept utarbeidet av John Elkington som tar for seg viktigheten av

å inkludere sosiale- og miljømessige faktorer så vel som økonomiske i rapporteringen (Savitz, 2013).



Figur 2.1: Oversikt over bærekrafts-, sosial- og miljørapportering (Reizinger-Ducsai, 2018, s. 188).

#### 2.2.2.2 Integrert rapportering

Integrert rapportering (IR) er en nyere rapporteringsmetode, som har vokst frem i de senere årene. Vi kan se på denne rapporteringsformen som en blanding av finansiell og ikke-finansiell rapportering. Denne formen for rapportering fikk innledende fremtreden gjennom reguleringsinitiativet for selskaper notert av Johan-Nesburg Securities Exchange og deretter GRI (Williams & Lodhia, 2021). Denne metoden skal bistå til organisatorisk ansvarlighet og har vokst fram i stor grad siden 2010 (Lodhia, 2015). Metoden er i hovedsak myntet på frivillig rapportering i offentlig- og privat sektor. Williams & Lodhia (2021) hevder at denne metoden har klare fordeler fremfor annen frivillig rapportering, fordi den søker å gå utover bare rapportering. I motsetning til separat rapportering fokuserer denne metoden på en bredere integrert tenkning, slik at ledere kan benytte den til integrert beslutningstaking og handlinger. Biondi & Bracci (2018) viser også til at denne rapporteringsformen kan bidra til beslutninger om virksomhetens lønnsomhet. Dette er kanskje særlig viktig i dagens tid og fremover, da samfunnet og organisasjoner stadig blir mer komplekse og vanskelige å styre. På den måten kan denne rapporteringsmetoden være med på å hjelpe organisasjonen med å bringe inn et integrert fokus på strategi, miljø, sosiale forhold og styring (Williams et al., 2021; Williams & Lodhia, 2021). Dersom metoden gjør dette vil det kunne gi et bedre syn på virksomhetens ytelse. I norske virksomheter kan vi se denne typen rapportering i mange av de børsnoterte selskapene, men også i flere offentlige virksomheter som inkluderer denne typen rapportering i årsberetningen sin.

#### 2.2.3 Oppsummering

Som vi ser, har det vært et stort søkelys på virksomheters samfunnsansvar de siste årene. I denne sammenheng skulle man kanskje tro at virksomhetene hadde større fokus på dette i styringen

av sine virksomheter. Porter og Kramer hevder imidlertid at det motsatte har skjedd. Carson & Skauge (2019) viser til at disse to forfatterne hevder at næringslivets legitimitet har sunket betraktelig og at tap av tillit har ført til flere reguleringer. Dette har igjen ført til at næringslivets legitimitet har sunket i ytterligere grad. Legitimitet og legitimitetsteori kommer til å bli nøye gjennomgått i teoridelen, da dette er essensielt for å forstå kvaliteten på rapporteringspraksis i denne oppgaven. Det er dog ikke sikkert at virksomheter er mindre bærekraftige nå enn før, men konsekvensene av å ikke være det, vises nå i større grad. Nå har de fleste interessentene til virksomheten fokus på dette, og det blir dermed mer gjennomiktig dersom man ikke følger de forventningene som er gitt. Lodhia (2014) viser imidlertid til at mange virksomheter ikke gjennomfører bærekraftsrapportering grunnet mangel på eksternt interessentpress, at det ikke nødvendigvis er et lovmessig krav og at det hindrer den organisatoriske strukturen og kulturen i virksomheten.

Ettersom Porter og Kramer hevder at det er samfunnet som har forårsaket den negative legitimiteten for virksomheter, er det da samfunnet som er moralsk ansvarlig for dette? Carson & Skauge (2019) argumenterer for det motsatte på bakgrunn av at virksomhetene selv har bidratt med et feilaktig bilde. Dermed må de også stå til ansvar for å bringe samfunnet og næringslivet sammen igjen.

### 2.3 Lovgivning og reguleringer

I denne oppgaven har vi konsentrert oss om miljørapportering i offentlig sektor. Reguleringene av denne typen rapportering er ulik for virksomhetene i vårt utvalg. Vi vil i dette delkapittelet vise til hvilke lover og regler som gjelder, og hvordan disse utspiller seg i offentlig sektor. Det er viktig å ha en klar forståelse av dette for å kunne besvare problemstillingen i oppgaven, da det finnes flere forskjellige lovverk som gjør temaet komplekst. Det varierer også fra land til land hvorvidt det er obligatorisk eller ikke å rapportere om samfunnsansvar. Det har likevel, i de fleste land, blitt stadig flere reguleringer og lovkrav rundt dette. Lovverket skal sikre at en viss grad av minimumsinformasjon fra virksomhetenes samfunnsansvar blir publisert (Fallan & Fallan, 2009). Vi vil her fokusere på lovverket som blir brukt i Norge.

Grunnloven § 112 andre ledd viser til allmennhetens rett til miljøinformasjon (Fallan, 2016b). Dette viser hvor viktig dette temaet har blitt, og hvor stort fokus det har fått i samfunnet. Regnskapspliktige virksomheter i Norge følger regnskapsloven, som pålegger styret i offentlige

virksomheter å rapportere om deres forurensning av det ytre miljø (Vormedal & Ruud, 2009). Regnskapsloven (1998) § 3a stiller flere ulike krav til hva som skal inngå i en årsberetning. I 2017 ble det gjort endringer i Regnskapsloven som gjorde at små virksomheter ikke lenger hadde krav til årsberetning. Denne endringen innebærer blant annet at §3-3 er opphevet og omgjort til tre egne paragrafer, samtidig som NRS 8 ikke lenger vil være relevant. Det er også gjort innstramminger i regnskapsloven i 2021. Disse kommer imidlertid ikke til å være relevante i denne oppgaven, da vi tar for oss regnskapsåret 2020. Regnskapsloven (1998) § 3-3a omfatter krav til årsberetningen for virksomheter som ikke er små, mens §3-3c viser til virksomheter samfunnsansvar. Vi kan se at Regnskapsloven (1998) § 3-3a slår fast:

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

Loven beskriver hvilke områder som skal dekkes, men det blir ikke beskrevet hvilket rammeverk som skal inkluderes (Brandt, 2021). Dermed finnes det i dag ulike rammeverk som er i bruk. På bakgrunn av dette har Finanstilsynet fremmet et lovforslag, også kalt EU-taksonomien for å minske forskjellene i rapporteringen (Brandt, 2021). Dette lovforslaget er i hovedsak myntet mot privat sektor, men vil også kunne brukes i offentlig sektor. Lovforslaget er sendt til høring i 2020, og vil derfor ikke bli brukt i denne avhandlingen da det på tidspunktet dataen vår er hentet fra ikke er godkjent enda.

I Norge bruker vi standarder som er utviklet av Norsk RegnskapsStiftelse (NRS). NRS har som formål å utarbeide og utgi regnskapsstandarder (Norsk RegnskapsStiftelse, 2011). I tillegg skal de tolke spørsmål knyttet til disse standardene. I dag finnes det 21 ulike standarder som tar for seg alt fra pensjonskostnader, immaterielle eiendeler, til god regnskapsskikk for foretak med begrenset regnskapsplikt. I tillegg finnes det seks midlertidige standarder. Disse standardene er ikke ferdig utprøvd og diskutert, men er likevel anbefalt fulgt (Norsk RegnskapsStiftelse, 2011). NRS standardene er ikke en del av regnskapsloven, og virksomheter er dermed ikke juridisk bundet til å følge dem. NRS-standarder er å anse som rapporteringsanbefalinger og skiller seg dermed fra rapporteringslovkrav (Fallan, 2016a). Imidlertid skal god regnskapsskikk ligge til grunn for all regnskapsføring (Regnskapsloven, 1998, § 4-6). Selv om standardene ikke er pålagt etter lov har de i stor grad vært med på å forme normen for regnskapsføring i Norge.



Vi velger å fremheve to NRS-er, NRS 16 og NRS 21, som vi anser har størst innvirkning på rapporteringspraksis til virksomhetene vi skal undersøke. NRS 16 omhandler krav til utforming av årsberetningen. Dette er en endelig standard som bygger på Regnskapsloven (1998) §3-3a og § 3-3c. Standarden viser til anbefalinger så vel som minimumskrav for rapportering om det ytre miljø. Standarden utdyper: «Det skal opplyses hvilke miljøvirkninger de enkelte forhold ved virksomheten gir eller kan gi, samt hvilke tiltak som er eller planlegges iverksatt for å forhindre eller redusere negative miljøvirkninger» (NRS 16, 2019, s. 13). Dette pålegger virksomhetene som er underlagt Regnskapsloven å både si noe om hvordan de påvirker miljøet, men også om hvilke tiltak de planlegger å iverksette. I tillegg viser standarden til at rapportering rundt miljøforhold er i en utviklingsfase (NRS 16, 2019). Med dette hevder stiftelsen at det finnes ulike måter å rapportere slik informasjon på. NRS 16 (2019) viser til at en mulig form for rapportering er å måle forholdet mellom verdiskapning og miljøbelastninger, også kjent som miljøeffektivitet. NRS 21 (2019) på den andre siden heter god regnskapsskikk for foretak med begrenset regnskapsplikt. I denne standarden står det ingen anbefalinger eller krav til rapportering om det ytre miljøet. Det går nemlig et viktig skille i reguleringen av bærekraftsrapportering mellom virksomheter som er regnskapspliktige etter regnskapsloven og de som ikke er det (Clarke & Gibson-Sweet, 1999; Fallan, 2016b). Fallan (2016b) viser til at offentlig forvaltning og forvaltningsorganer følger andre regelverk. Dette kan eksempelvis være kommuner eller universiteter og høyskoler. Disse virksomhetene har ingen krav til bærekraftsrapportering, eventuell rapportering skjer da på frivillig basis. Williams & Lodhia (2021) poengterer at den frivillige praksisen har steget for å møte endringene og utfordringene i samfunnet og det økte presset på næringslivet og offentlig sektor. Andre virksomheter som er underlagt regnskapsloven må imidlertid redegjøre for påvirkning på det ytre miljø årlig ved bruk av årsberetningen. Fallan (2016b) viser til at dette blant annet gjelder aksjeselskaper, statsforetak, stiftelser, verdipapirfond og finansinstitusjoner.

Er frivillig rapportering imidlertid frivillig, eller ligger det noen forventninger bak som gjør rapporteringen mindre frivillig? For mange virksomheter og deres ledere som er unntatt lovbestemmelsene, vil trolig frivillig rapportering ikke bestandig virke frivillig. Dersom forventninger er en av de viktigste faktorene i offentlig sektor (Fallan, 2013; Lodhia et al., 2012; Lodhia & Jacobs, 2013), vil disse forventningene virke som krav til i stedet for frivillig. Williams et al. (2021) poengterer også at dagens klima med større usikkerhet, øker presset på organisasjoner til å rapportere om sosiale- og miljømessige spørsmål. Også Clarke & Gibson-

Sweet (1999) henviser til frivillig rapportering, og hvordan legitimitet, sosial kontrakt og bidrag til markedsutvikling kan være faktorer som påvirker.

Som vi ser er bærekraftsrapportering enten lovpålagt, anbefalt eller frivillig i Norge. I mange virksomheter vil det være opp til ledelsen hvorvidt de skal rapportere på bærekraft og hvordan dette eventuelt skal gjøres. Fallan (2016b) hevder at oppfattelsen av konsekvensene ved (manglende) rapportering er essensiell. Dersom virksomheten er underlagt regnskapsloven er de lovpålagt å rapportere om bærekraft, men hvordan blir dette egentlig fulgt opp? Myndighetene har ingen egen kontrollvirksomhet og revisor har samtidig begrenset kontrollansvar. Dette gjør at mange virksomheter ikke oppfatter risikoen for reaksjoner fra kontrollmyndigheter som stor (Fallan, 2016b; Vormedal & Ruud, 2009).

### 2.3.1 Rammeverk

Vi presenterer her kun et rammeverk som har vært en viktig bidragsyter i utviklingen av virksomheters samfunnsansvar og bærekraftsrapportering. Det finnes mange flere rammeverk enn det vi nevner, men vi velger å presentere det som er allment kjent og i størst grad er i bruk av norske virksomheter i dag.

#### 2.3.1.1 *The Global Reporting Initiative (GRI)*

Global Reporting Initiative (GRI) er kanskje de mest kjente standardene for rapportering av ikke finansiell-informasjon. GRI-standardene ble utviklet i 1997 av Global Sustainability Standards Board (GSSB), og offentliggjort i år 2000 (GRI, 2021). Standarden skal bidra til økt åpenhet og ansvarlighet for å møte kravene til rapportering, samt å gjøre informasjonen tilgjengelig for mange ulike interessenter (Othman et al., 2017; Vormedal & Ruud, 2009). Fra innføringen og frem til i dag er det laget flere versjoner av standardene for å holde dem oppdatert til dagens tid og situasjon. For at retningslinjene i større grad skulle bli tatt i bruk i Norge, ble standardene også oversatt til norsk. Ellefsen (2019) viser i sin innføring til standardene hvordan hensikten er å skape et felles språk for de som har bruk for regnskapsinformasjon. Dette kan eksempelvis være virksomheten selv eller andre interessegrupper som konkurrenter, kunder eller investorer. Det felles språket har som hensikt å ta for seg tre ulike forhold ved bærekraft; klima og miljø, økonomi og sosiale forhold. Ved å ikke gjøre forholdene mer konkrete, skal det være mulig for alle slags virksomheter å ta i bruk standardene. Ellefsen (2019) og Othman et al. (2017) poengterer at dette er et viktig poeng for å oppnå sammenlignbarhet på tvers av virksomheter og landegrensar, samt å sikre kvaliteten på informasjonen som blir presentert. Lynch (2010) mener imidlertid at fordi standarden er frivillig

er denne sammenlignbarheten vanskelig å oppnå. Bærekraftsrapporteringen som følger GRI kan skje i egen rapport eller være en del av virksomhetens finansielle rapportering, som for eksempel årsberetningen. Det viktige er imidlertid at indeksene til GRI brukes slik at de er lett å gjenkjenne, finne tilbake til og at det er et felles språk. Standarden har delt rapporteringsprinsippene i to hovedprinsipper; prinsipper for å definere rapportinnhold og prinsipper for å definere rapportkvalitet (Ellefsen, 2019). Det er i og for seg enkelt å implementere GRI-standardene i virksomheten, men bruken av den kan imidlertid være vanskeligere. Ellefsen (2019) viser til at det er viktig at de virksomhetene som tar i bruk standarden benytter den på riktig måte, og ikke oppgir feilaktig informasjon for å «grønnvaske» rapporteringen sin.

I tillegg til GRI finnes det flere andre velkjente standarder som blant annet; Carbon Disclosure Project (CDP), Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD), Non-Financial Reporting Directive (NFRD) og Sustainability Accounting Standards Board (SASB). Vi kommer ikke til å gå videre inn på disse standardene i denne oppgaven, men felles for disse er at de fokuserer på å implementere bedre rapportering og måling av bærekraftsmål. I tillegg søker de å gi beslutningstakere bedre forståelse og informasjon om hvordan håndtere spørsmål og risiko relatert til bærekraft.

I offentlig sektor har det gjennom årene forekommet mye kritikk av hvordan GRI-prinsippene brukes. Lodhia et al. (2012) og Dumay et al. (2010) viser til at offentlige virksomheter er kritiske til GRI-retningslinjene. Kritikken baserer seg på at retningslinjene er dominert av en ledelsesmessig tilnærming. Fordi dette kun er retningslinjer er det derfor mange offentlige virksomheter som ikke rapporterer etter GRI-retningslinjene, men det er likevel den mest dominerende rapporteringspraksisen innenfor bærekraft (Dumay et al., 2010). Disse undersøkelsene er imidlertid gjort i 2010, noe som gjør at dette kan ha forandret seg de siste tolv årene.

## 2.4 Offentlig sektor

Offentlig sektor innbefatter en stor del av virksomhetene i Norge. Offentlig sektor anses ofte som de virksomheter som bedriver sektorpolitiske formål i samfunnet. Dette finnes imidlertid mange virksomheter som inngår i offentlig sektor, men som har bedriftsøkonomiske formål og som ikke er 100 % offentlig eid. I privat sektor er alle virksomheter i privat eie, også ideelle virksomheter. Offentlig sektor på den andre siden er statsforvaltningen, kommuneforvaltningen og andre forretningsmessige foretak som eies eller kontrolleres av kommunene eller staten. En tankegang holder fast ved at privat sektor angivelig er mindre opptatt av samfunnsansvar og bærekraft enn offentlig sektor, da alle disse er profittmaksimerende (Aggarwal & Singh, 2019). Dette strides det imidlertid om i forskningen.

Vi kan dele statens eierskap inn i tre hovedkategorier basert på begrunnelsen for eierskapet. Virksomhetene som opererer i konkurranse med andre virksomheter er i kategori 1 og 2, men virksomhetene som ikke opererer i konkurranse med andre er i kategori 3. For kategori 1 virksomheter har staten ingen begrunnelse for eierandel, mens de for kategori 2 har begrunnelse for eierandel (Nærings- og fiskeridepartementet, 2021a). Kategori 1 og 2 har mål om høyest mulig fortjeneste. Her har staten kun eierandeler i virksomhetene, eksempelvis DNB, Equinor, Nammo og VY-gruppen. For virksomheter i kategori 3 handler det ikke nødvendigvis om å oppnå høyest mulig fortjeneste, men det er i større grad oppnåelse av sektorpolitiske mål som står i fokus (Nærings- og fiskeridepartementet, 2021a). Eksempler på slike virksomheter er blant annet Norske tog AS, Norsk senter for forskningsdata AS (NSD), Enova SF og Statskog SF. Staten er den største eieren på landsbasis og har et betydelig eierskap i både verdier og antall virksomheter. Staten forvalter virksomhetene gjennom de tolv ulike departementene vi har i Norge.

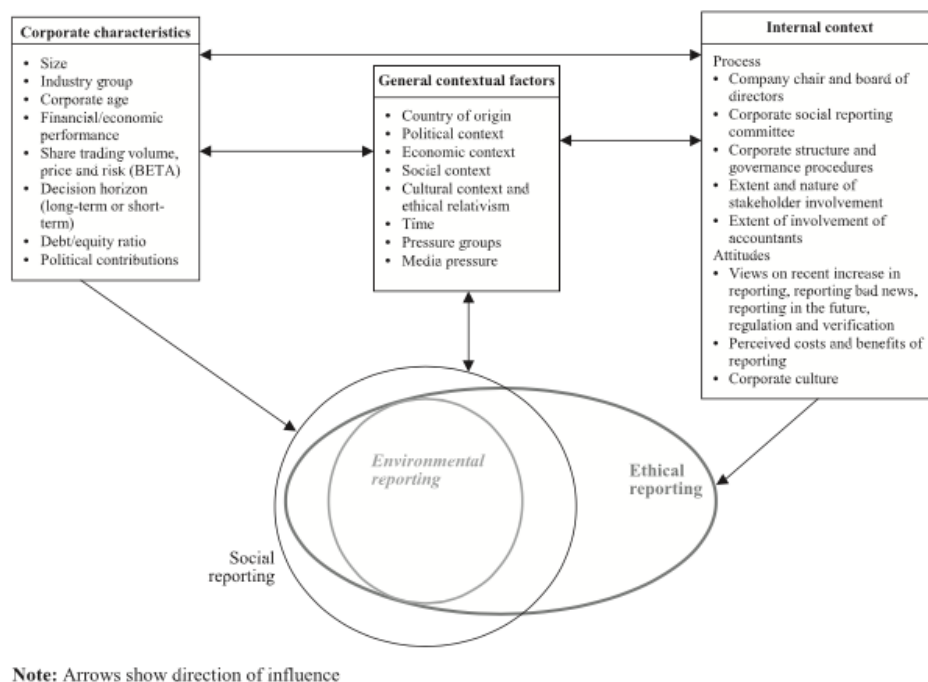
I Norge har det vært tradisjon for en stor offentlig sektor, som er med på å utvikle og tjene til velferdsstaten vår. Dette kan vi se ved blant annet helsetjenesten, Forsvaret og politiet. Offentlig sektor er sentral for bærekraftig utvikling, fordi alle aspekter av sektoren former hvordan folk lever. Othman et al. (2017) viser også til at omtrent 40 % av all verdens økonomiske aktiviteter foregår innenfor offentlig sektor, og at sektoren i hovedsak eksisterer for sosiale- og miljøformål. Offentlig sektor forvalter altså betydelige ressurser og verdier på vegne av fellesskapet. Offentlig sektor har i så måte et viktig forvalteransvar å ta vare på (Fallan, 2013; Lynch, 2010; Mir et al., 2015; Williams et al., 2021). Forvalteransvaret utøver de ved å sikre langsiktig utvikling, verdiskapning og avkastning (Nærings- og fiskeridepartementet, 2019).

Det hevdes imidlertid at det å oppnå kravet til forvalteransvaret, ved for eksempel bærekraftsrapportering, er mer utfordrende i dag grunnet begrensede ressurser, økte forventninger og flere interessenter i offentlig sektor (Ball et al., 2014; Williams et al., 2021). Dette økende presset på offentlig sektor er ikke noe som kun har vært i søkelyset de siste årene. Allerede på 1990-tallet begynte jakten på effektivitet, sparing og ansvarlighet i offentlig sektor (Williams et al., 2021). Det kan man se tydelige eksempler på gjennom blant annet innføring av balansert målstyring, New Public Management, periodisert regnskap og integrert rapportering.

Samfunnsansvar har også kommet på dagsorden for offentlig sektor de siste årene. Nærings- og fiskeridepartementet (2019) uttaler blant annet at målene for alle kategorier virksomheter i offentlig sektor skal oppnås på en bærekraftig og ansvarlig måte. I tillegg skal fellesskapets verdier forvaltes på en måte som gir tillit hos allmennheten (Nærings- og fiskeridepartementet, 2019). Imidlertid viser Williams & Lodhia (2021) til at privat sektor har tatt opp den frivillige rapporteringsagendaen i mye større grad enn offentlig sektor. Selv om fokuset på samfunnsansvar og bærekraftsrapportering i stor grad har økt de siste årene, finnes det likevel lite forskning på dette temaet i offentlig sektor (Fallan, 2016b; Lodhia et al., 2012). De aller fleste studiene tar for seg rapportering i ulike bransjer i privat sektor, og da spesielt myntet på større børsnoterte virksomheter (Fallan, 2013; Lodhia et al., 2012; Williams & Lodhia, 2021). Offentlig sektor har imidlertid en betydelig økonomisk, sosial og miljømessig påvirkning på samfunnet (Williams & Lodhia, 2021). I tillegg har de som nevnt et særskilt ansvar overfor samfunnet for de ressursene de forvalter. Med dette i bakhodet skulle man kanskje tro at en av de viktigste driverne for bærekraftsrapportering ville være legitimitet. Lodhia & Jacobs (2013) viser imidlertid til at offentlig sektors rapporteringspraksis henger bak privat sektor. Offentlig og privat sektor blir påvirket av ulike aspekter og målgruppen for rapporteringen kan variere. Fallan (2013) viser dog til at de viktigste forklaringsvariablene som størrelse og bransje er felles.

### 3. Teori

I dette kapittelet presenteres relevante teorier som skal danne grunnlag for analysen og drøftingen i oppgaven. Teoriene som blir presentert vil også danne grunnlag for utvikling av hypoteser som analyseres og diskuteres senere. Oppgaven presenterer stewardshipteori, legitimitetsteori, isomorfisme og upper echelon-teori. Legitimitetsteori, isomorfisme og stewardshipteorien er teorier mange tidligere studier på bærekraft har brukt, men Adams (2002) og Adams & Larrinaga (2019) viser til at det behøves studier med andre forklaringsvariabler, og dermed bruk av andre teorier.



Figur 3.1: Fremstilling av virksomhetens påvirkning på CSR-rapportering (Adams, 2002)

Virksomhetens karakteristikk og generelle kontekstuelle faktorer er undersøkt i mange tidligere studier. Derimot er det behov for flere studier på intern kontekst (Adams, 2002; Adams & Larrinaga, 2019). Ved bruk av upper echelon-teori kan vi undersøke intern kontekst som karakteristikk ved toppleder i virksomhetene. Totalt sett finnes det ut ifra vår kunnskap mindre forskning om upper echelon-teori og miljørapportering. Det har imidlertid blitt publisert en del artikler de siste fem årene, blant annet Bannò et al. (2021) og Shahab et al. (2020). Dette kan i så måte bidra til en nyhetsverdi i vår oppgave. De andre teoriene er imidlertid allment brukte teorier innenfor dette temaet. Under teoriene presenteres definisjonene av begrepene samt hovedpoengene innenfor retningen. Det vil bli presentert flere ulike definisjoner og

innfallsvinkler for å danne en helhetlig forståelse av teoriene. Vi kommer også til å legge vekt på hvorfor og hvordan teoriene har en sammenheng med CSR.

### 3.1 Litteratursøk

Denne oppgaven er utformet på bakgrunn av en litteraturstudie, hvor teori og tema ble gjennomgått for å finne en relevant vinkling på oppgaven. Valg av teori ble gjort etter første del av litteratursøket, som gjorde at vi kunne spisse søket ytterligere. Søkemotorene Web of Science, Oria og Google Scholar ble benyttet i litteratursøket, hvor Web of Science har de strengeste utvalgsriteriene av disse tre søkemotorene, fulgt av Oria og deretter Google Scholar. Søkeord som «environmental reporting/disclosure», «public sector», «sustainability reporting/disclosure», «bærekraftsrapportering» og «miljørapportering» ble benyttet i forskjellige kombinasjoner og varianter. Ved bruk av en kombinasjon av følgende søkeord «environmental reporting public sector» ga søket henholdsvis 1.475 treff i Web of Science, 164.688 treff i Oria og 2.900.000 treff i Google Scholar. Etter videre bearbeidelse av variablene, ønsket vi også å undersøke kvaliteter ved daglig leder. Dette ledet oss inn på upper echelon-teorien, som vi ikke har funnet at har blitt knyttet til miljørapportering i noen særlig grad tidligere. Upper echelon-teori har ikke en omforent norsk oversettelse (Fallan et al., 2015), derfor ble kun engelske søkeord brukt i dette søket. Søkeord som ble brukt for å finne relevant litteratur på upper echelon-teori var blant annet «upper echelon theory innovation», «top management determinants innovation», «top management characteristics» og «public sector», også disse i ulike kombinasjoner. Kombinasjonen av søkeordene «top management determinants innovation public sector» ga henholdsvis 16, 33.656 og 651.000 treff.

I tillegg til slike bevisste og spesifikke søk brukte vi også snøballmetoden. Snøballmetoden ble benyttet ved å bruke referanselistene til relevant litteratur for å finne annen relevant litteratur. Vi benyttet oss også av ResearchGate; hvor vi fulgte artikler og forskere vi hadde identifisert som relevante tidligere i litteratursøket, for å se om vi på denne måten kunne finne ytterligere relevant forskning. Google Scholar er nyttig ved bruk av snøballmetoden da denne søkemotoren kommer med forslag til andre relevante søkeord og/ eller kombinasjoner.

#### 3.1.1 Relevant litteratur

Relevant litteratur la vi inn i en excelarbeidsbok som var gjort tilgjengelig for begge. I excelarbeidsboken hadde vi lagd et oppsett hvor vi blant annet la inn forskningens

problemstilling, metode, data fra hvilket land og fra hvilket år, bransje, teori, variabler, og signifikante variabler. Slik sørget vi for at begge fikk tilgang til relevant litteratur og metodisk fikk en oversikt over litteraturen. Vi har også hatt et kritisk blikk på litteraturen, og i hovedsak benyttet oss av fagfellevurdert litteratur. I enkelte tilfeller har vi likevel benyttet oss av litteratur som ikke er fagfellevurdert. I disse tilfellene har vi hatt et ekstra kritisk blikk på litteraturen og søkt å finne annen litteratur om det samme temaet for å øke troverdigheten til kilden.

Vi har sortert litteratursøket etter valgt metode, hvorvidt undersøkelsene er gjort i offentlig sektor og hvilke teorier som er brukt. Siden vi skulle bruke kvantitativ metode, ble det et naturlig fokus på denne metoden for å undersøke tidligere funn og fremgangsmåte. Men vi har også litteratur hvor kvalitativ metode er benyttet. Tabellen nedenfor viser eksempler på litteratur med relevante funn vi fant i søket vårt, og som vi har brukt i denne oppgaven.

<i>VARIABEL</i>	<i>STUDIE</i>	<i>FUNN – SIGNIFIKANT EFFEKT PÅ AVHENGIG VARIABEL</i>
<b>REGNSKAPSPLIKT</b>	Fallan (2016a)	Positiv (pålagt rapportering), negativ (frivillig rapportering)
	Fallan (2016b)	Positiv (pålagt rapportering)
	Fallan & Fallan (2017)	Negativ (frivillig rapportering)
<b>STØRRELSE</b>	Aggarwal & Singh (2019)	Positiv
	Clarke & Gibson-Sweet (1999)	Positiv
	Fallan (2016a)	Positiv (pålagt, anbefalt og frivillig rapportering)
	Fallan (2016b)	Positiv (pålagt, anbefalt og frivillig rapportering)
	Fallan & Fallan (2017)	Positiv (pålagt, anbefalt og frivillig rapportering)
	Fallan et al. (2021)	Positiv
	Ramstad (2014)	Positiv
<b>MILJØRISIKO</b>	Aggarwal & Singh (2019)	Positiv
	Clarke & Gibson-Sweet (1999)	Positiv
	Fallan (2016a)	Positiv (anbefalt og frivillig rapportering)
	Fallan (2016b)	Positiv (anbefalt og frivillig rapportering)
	Fallan & Fallan (2017)	Positiv (pålagt, anbefalt og frivillig rapportering)
	Ramstad (2014)	Positiv
<b>ALDER DAGLIG LEDER</b>	Fallan et al. (2015)	Negativ
	Naranjo-Gil et al. (2009)	Negativ
	Young et al. (2001)	Negativ
	Shahab et al. (2020)	Negativ
<b>ANSIENNITET DAGLIG LEDER</b>	Damanpour & Schneider (2008)	Positiv og negativ (U-invertert kurve)
	Fallan et al. (2015)	Positiv
	Naranjo-Gil et al. (2009)	Negativ
	Olsen (2012)	Negativ
<b>KJØNN DAGLIG LEDER</b>	Bannò et al. (2021)	Positiv
	Lapuente & Suzuki (2021)	Positiv
	Uyar et al. (2020)	Positiv

Tabell 3.1: Signifikante funn i tidligere studier av forklaringsvariabler brukt i denne oppgaven



### 3.2 Institusjonell teori

I denne delen av oppgaven tar vi for oss legitimitetsteori og isomorfisme som er en del av institusjonell teori. Tidligere forskning vedrørende rapportering av CSR har i stor grad benyttet seg av legitimitetsteori og argumenterer for at denne teorien er essensiell for å forklare bruken av CSR (Adams, 2002; O'Donovan, 2002). Vi vil derfor også anta at legitimitetsteori vil være relevant for å forklare forhold i denne oppgaven.

Institusjonell teori viser til hvordan de uformelle normene og reglene i organisasjoner spiller en rolle for hvordan organisasjonen utvikler seg over tid og tilpasser seg sine omgivelser. Williams et al. (2021) presiserer at institusjonell teori viser hvordan praksisen endres som respons på ytre stimuli og hvordan nye praksiser dannes som et resultat. Ny institusjonell teori ble utviklet på 1970-tallet, og la vekt på at organisasjoner utvikler seg over tid, og at det er uformelle sider ved organisasjonen som er viktig (Hoffman, 1999). I tillegg legger teorien vekt på at organisasjoner er komplekse og dermed også vanskelige å styre og lede. På tross av at det i institusjonell teori i stor grad viser til at gjentatt atferd blir tatt for gitt, viser blant annet Williams et al. (2021) til at virksomheter ikke nødvendigvis er konstante. Virksomheter kan således opprettes, vedlikeholdes eller forstyrres på grunn av blant annet institusjonelt press, mimetisk press eller normativt press (DiMaggio & Powel, 1983; Williams et al., 2021). Othman et al. (2017) viser til at normativt press i offentlig sektor ofte kjennetegnes som reformer, mens mimetisk press i større grad handler om åpenhet for innbyggere.

Institusjonell teori deles av Scott (2001) inn i tre ulike pilarer; regulative, normative og kognitive pilarer. Også Hoffman (1999) henviser til disse pilarene og argumenterer for at disse brukes for å avgjøre handlingsalternativer i en sosial og institusjonell kontekst. Den regulative pilaren konstaterer hvordan organisasjoner påvirkes av regler og eventuelle sanksjoner dersom reglene ikke følges. Den normative pilaren viser til hvordan organisasjoner blir påvirket av verdier og normer (Scott, 2001). Disse normene og verdiene skaper forventninger til hvordan organisasjoner skal opptre i samfunnet. Scott (2001) viser til at disse forventningene varierer fra organisasjon til organisasjon. Den kognitive pilaren fokuserer på felles oppfatninger av sosial interaksjon og sosiale rammer som er forankret i kulturen (Scott, 2001). Dersom det finnes en felles forståelse i en organisasjon, vil enkelte handlinger bli tatt for gitt. Dette gjør at de utføres på en bestemt måte uten at dette tenkes over i særlig grad.

### 3.2.1 Isomorfisme

Isomorfisme er et vesentlig begrep innenfor institusjonell teori. Begrepet viser til hvordan virksomheter stadig blir mer homogene grunnet valg av styringssystem og -form (Meyer & Rowan, 1977). Røvik (2007) viser til at det ikke bare er styringssystemer og -former, men også andre valg i virksomheter som adopteres, dette være seg retningslinjer, markedsføring m.m. Her kan vi tenke oss at valget om å foreta miljørapportering og hvordan rapportere på miljø også adopteres av virksomheter. Dette gjør at virksomheter tenderer å etterligne hverandre i stadig større grad, også når de er helt uavhengige av hverandre. Begrepet henger ifølge DiMaggio & Powel (1983) tett sammen med legitimitetsteori, da de henviser til at virksomheter etterlikner hverandre for å oppnå ønsket økt legitimitet eller suksess. Virksomheter viser gjennom den økte homogeniteten hvilke andre virksomheter de ønsker å bli identifisert med. Dermed kan virksomheter som ønsker å få økt legitimitet innenfor miljø, se til andre virksomheter som allerede har denne legitimiteten og adoptere den rapporteringspraksisen de fører.

Teorien henviser til tre ulike mekanismer som fører til institusjonell isomorfisme; tvingende, imiterende og normativ isomorfisme (DiMaggio & Powel, 1983). Den tvingende isomorfismen dannes i hovedsak gjennom politisk påvirkning (Eriksson-Zetterquist et al., 2014). Dette kan man blant annet se ved at staten benytter seg av ulike metoder for å tvinge virksomheter til å ta hensyn til miljøet. Imiterende isomorfisme oppstår i utgangspunktet når virksomheter befinner seg i usikre situasjoner, og da tar i bruk andres metoder og teknikker for å skaffe seg legitimitet. Til slutt viser DiMaggio & Powel (1983) til normativ isomorfisme som utvikles gjennom profesjonalisering av bransjene. Dette kommer til syne ved at virksomheter i dag benytter seg av en større mengde personell med profesjonsutdanning for å nå sine mål og strategier. Dette danner ifølge DiMaggio & Powel (1983) et normativt press, ved blant annet filtrering av ansatte med den korrekte kunnskapen og erfaringen.

Meyer & Rowan (1977) viser også til isomorfisme, og trekker fram hvordan dette er essensielt for at virksomheter skal overleve på sikt. De må danne seg et felles sett med verdier, normer og vokabular. Meyer & Rowan (1977) henviser til dette som myter som skal gi virksomheter rasjonelle, gjennomtenkte og legitime argumenter for hvorfor de gjør som de gjør. På mange måter kan man si at man ved isomorfisme har et sett med etablerte prosedyrer og organiseringer som representerer et sosialt mønster eller ordening. Eriksson-Zetterquist et al. (2014) viser til at det er dette som beskriver begrepet institusjonalisering.

### 3.2.2 Legitimitetsteorien

Det finnes flere ulike definisjoner på begrepet legitimitet. En av de tidlige definisjonene av begrepet kom allerede i 1960 og ble utviklet av Persons (Dowling & Pfeffer, 1975). Denne definisjonen viser til at legitimitet handler om handling og felles verdiers involvering i det sosiale systemet. Senere har definisjonene blitt videreutviklet av blant andre Campbell, Lindblom og Suchman (Campbell et al., 2003; Deegan, 2002; Suchman, 1995). Suchman sin definisjon blir ofte brukt i forskningsartikler og vi har valgt å støtte oss på denne definisjonen av legitimitet: «a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed systems of norms, values, beliefs, and definitions» (Suchman, 1995, s. 574).

Aggarwal & Singh (2019) forstår legitimitetsteorien som at det eksisterer en tilsynelatende kontrakt mellom virksomhet og samfunn, som tvinger virksomheten til å møte samfunnsnormer for å sikre sin overlevelse. Dersom kontrakten brytes, vil samfunnet trekke kontrakten tilbake og iverksette tiltak for å hindre eller redusere de uønskede handlingene. Deegan & Blomquist (2006) poengterer viktigheten av at denne kontrakten blir dannet ut fra de gjeldende normer, holdninger, lover og verdier i samfunnet. Med denne forståelsen vil miljørapportering kunne sees på som et strategisk verktøy for virksomheter for å søke legitimitet hos sine interessenter (Lodhia et al., 2012). Virksomheter som er svært synlige for sine interessenter, blant annet offentlig sektor, må i særlig grad sørge for å oppnå legitimitet fra samfunnet (Frost & Seamer, 2002; Williams & Lodhia, 2021). Offentlig sektor er ofte svært synlig og tiltrekker seg mye oppmerksomhet fra allmenheten. Othman et al. (2017) poengterer at det for offentlige virksomheter vil kreve mer positiv respons for å oppnå organisatorisk legitimitet. Dette viser seg blant annet i at offentlige virksomheter har mange eksterne interessenter, samtidig som de ofte står i et politisk ladet miljø. Derfor vil det i offentlig sektor virke naturlig å anta at sterk ekstern legitimitet er en viktig driver for utviklingen av miljørapportering. Lodhia et al. (2012) viser også til viktigheten av at offentlige virksomheter framstår som rollemodeller i samfunnet. Samtidig er det viktig å forstå at miljørapportering også er et regnskap (Fallan & Fallan, 2017), det brukes ikke bare som et strategisk verktøy, men for å vise faktisk regnskap på virksomhetens påvirkning på miljøet. Dermed følger det at det er tilknyttet en viss legitimitetsrisiko for miljørapporteringen til virksomheter (Fallan & Fallan, 2017). Skal virksomheter vise til faktisk miljøpåvirkning og regnskap, kan det ikke rapporteres etter utlukkende strategiske hensyn.

I flere ulike studier, blant annet Fallan & Fallan (2017) og Fallan & Fallan (2019), blir det presentert ulike typer legitimitet og hvordan disse enten kan styrke eller svekke hverandre. Rammeverket til legitimitet bør ifølge Fallan & Fallan (2017) inkludere regulatorisk, moralsk, kognitiv og pragmatisk legitimitet. Alle virksomheter er underlagt et visst sett med retningslinjer og lover. Det er disse forholdene regulatorisk legitimitet viser til. For at virksomheten skal bli akseptert av samfunnet, er det essensielt at organisasjoner følger lovgivning og retningslinjer. Samtidig er det ved lovpålagt miljørapportering forbundet en forhøyet legitimitetsrisiko, enn ved anbefalt og frivillig miljørapportering (Fallan & Fallan, 2017). Dette er naturlig da det blir lettere å synliggjøre eventuelle avvik fra lovverket som kan påvirke oppfattelsen av legitimiteten til virksomheten. Videre er det imidlertid ikke alltid nok å følge lovkravene for at samfunnet aksepterer virksomhetens legitimitet. Fallan & Fallan (2017) viser hvordan samfunnets forventninger i mange tilfeller går utover lovgivning og retningslinjer. Det er dette som defineres som moralsk legitimitet, og tar for seg verdier og normer i samfunnet. Mye tidligere teori baserer seg på moralsk legitimitet. Deegan (2002) refererer blant annet til dette i sin tredje legitimitetsstrategi. Pragmatisk legitimitet tar for seg hvordan man påvirker andre organisasjoners interesser, mens kognitiv legitimitet beskriver graden av om et fenomen er akseptert i samfunnet (Fallan & Fallan, 2017). Som vi ser er det klare likheter mellom rammeverket til Fallan & Fallan (2017) og pilarene som er gjengitt av Scott (2001).

Legitimitet er dynamisk og vil endre seg med tiden (Clarke & Gibson-Sweet, 1999). Normer og verdier i samfunnet endrer seg over tid, og derfor må virksomheter tilpasse seg samfunnets forventninger ved å endre sin atferd. Dette kan vi se med den økte interessen fra samfunnsborgere og dagsordenen i verdenssamfunnet tilknyttet virksomheters miljøpåvirkning. Med økt oppmerksomhet og forventninger til at virksomheter skal være miljøbevisste- og ansvarlige, antas det at flere virksomheter vil begynne med miljørapportering. Samtidig presiserer Fallan (2016a) at ulike interesser kan ha ulike normer og verdier, samt at oppfatningene om hva som skal til for å bryte disse verdiene er ulike. Ettersom det er samfunnet som bedømmer legitimiteten til organisasjoner, hevder Suchman (1995) at det er viktig å være åpen, samt vise tilgjengelighet rundt egen informasjon. Dersom den sosiale kontrakten mellom samfunnet og virksomheter brytes, vil det i de fleste tilfeller føre til sanksjoner fra samfunnet. I offentlig sektor kan dette komme til syne ved at ledere må trekke seg fra sitt verv. Virksomheter som ønsker å oppfattes som legitim, kan derfor ikke kun gjennomføre en legitim handling én gang eller ha ett legitimt standpunkt, men må arbeide for dette konstant. Miljørapportering vil derfor

kreve ressurser fra virksomhetene, og må kunne vise til tiltak og gjennomføringsevne for å bli oppnå legitimitet i samfunnet.

Størrelsen på virksomheten kan ha betydning for hvor mye virksomheten rapporterer om det ytre miljø. Dersom vi tar utgangspunkt i figur 3.1 ser vi at størrelse er en faktor som ligger under egenskaper ved virksomheten. Dette innebærer at størrelse vil kunne påvirke hvilke egenskaper virksomhetene har. Større foretak er mer synlige enn små, samtidig som de er mer medieeksponert. Dersom man legger legitimitetsteorien til grunn, vil større virksomheter dermed ha et høyere kognitivt og moralsk legitimitetspress. I tillegg har større virksomheter mer ressurser og kompetanse, slik at det stilles større forventninger til dem fra samfunnet. Større virksomheter vil med utgangspunkt i isomorfistisk tankegang også i større grad bli utsatt for normativ isomorfisme, fordi de har flere ressurser å spille på. Dette gjør at det forventes at de innehar den kompetansen som kreves for å gjennomføre rapportering. Igjen kan dette føre til et økende press på imiterende isomorfisme. Med utgangspunkt i legitimitetsteorien har blant annet Aggarwal & Singh (2019), Clarke & Gibson-Sweet (1999), Fallan (2016a) og Fallan et al. (2021) funnet at det er en signifikant positiv sammenheng mellom rapportering og størrelse. Vi har derfor med bakgrunn i kognitiv og moralsk legitimitet, så vel som isomorfisme, og utledet følgende hypotese:

*H1: Store virksomheter rapporterer signifikant bedre kvalitet om ytre miljø enn små virksomheter.*

Dersom vi igjen ser på figur 3.1 ser vi at miljørisiko er en annen faktor som hører under egenskaper ved virksomheten. Virksomheter med stor miljørisiko vil oppleve økt legitimitetsrisiko. Dette fordi slike miljødeleggelse bryter med samfunnets normer og regler. Dermed er vi inne på hvordan virksomheter med høy miljørisiko påvirker moralsk og kognitiv legitimitet. På bakgrunn av dette vil legitimitetsteorien anta at slike virksomheter vil øke kvaliteten på miljørapporteringen. Dette resonneret er det også vist til i Fallan (2016a), så vel som Lindblom (2010), der man antar at dette er en strategi for å blant annet redusere legitimitetsgapet. I tillegg har flere tidligere studier funnet at virksomheter med økt miljørisiko vil øke kvaliteten på rapporteringen (Aggarwal & Singh, 2019; Clarke & Gibson-Sweet, 1999; Fallan, 2016a, 2016b; Fallan & Fallan, 2017; Ramstad, 2014). Isomorfismen vil anta at virksomheter med høy miljørisiko vil være i en mer usikker situasjon, og derfor forsøke å imitere hvordan andre virksomheter rapporterer. I hovedsak vil de se til virksomheter som ligner

på egen virksomhet. Med utgangspunkt i moralsk og kognitiv legitimitetsteori så vel som isomorfisme utleder vi følgende hypotese:

*H2: Virksomheter som innehar høy miljørisiko rapporterer signifikant høyere kvalitet på miljørapporteringen enn virksomheter med lav miljørisiko.*

Mange virksomheter er, som nevnt i kapittel 2, underlagt ulike lovkrav fra regnskapsloven eller anbefalinger fra NRS. Ved bruk av figur 3.1 ser vi at denne faktoren hører til under generelle eksterne kontekstfaktorer. Dersom disse virksomhetene bryter med lovkravene eller anbefalingene vil de kunne oppleve økt legitimitetsrisiko. Dermed kan vi med utgangspunkt i regulatorisk legitimitet anta at virksomheter som er underlagt regnskapsloven eller anbefalinger i NRS vil rapportere bedre kvalitet på denne typen miljøinformasjon. Det vil også trolig være høyere legitimitetsrisiko ved å bryte lovkrav enn anbefalinger. Tidligere i oppgaven ble det imidlertid nevnt at det i Norge er manglende håndheving og små konsekvenser dersom virksomheter ikke følger lovkravene. Fallan (2016a) viser til at virksomheter dermed kan oppfatte disse lovkravene som uformelle krav. Hvis dette er tilfellet, vil økt rapportering være basert på moralsk og kognitiv legitimitetspress. Både Fallan (2016a) og Fallan & Fallan (2017) viser til signifikante funn for at virksomheter som er underlagt regnskapsloven, rapporterer en høyere kvalitet på miljørapportering. Isomorfismen vil på samme side som legitimitetsteorien anta at hvorvidt virksomhetene er underlagt loven eller ikke vil påvirke rapportering. Vi ser her til tvingende isomorfismen som i hovedsak dannes gjennom politisk påvirkning, eksempelvis i form av lover og regler. Vi har dermed på bakgrunn av både moralsk, kognitiv og regulativ legitimitetsteori, så vel som isomorfisme, utledet følgende hypoteser:

*H3a): Virksomheter som er regnskapspliktige har signifikant bedre kvalitet på rapporteringen om ytre miljø enn virksomheter som ikke er underlagt regnskapsplikt.*

*H3b): Virksomheter som må følge regnskapsloven og NRS 16 har signifikant bedre kvalitet på den lovpålagte og anbefalte miljørapporteringen, enn virksomheter hvor dette er frivillig.*

*H3c): Det er ingen signifikant forskjell på miljørapportering av informasjon som er frivillig å rapportere uavhengig om virksomhetene må følge regnskapsloven eller ikke.*

### 3.3 Stewardshipteorien

Stewardshipteorien blir som regel sett i sammenheng med eller i kontrast til agentteorien. Gjesdal (1981) utleder stewardshipteorien ut fra agentteorien, og Schillemans (2013) mener stewardshipteorien har blitt utviklet som en kritikk av agentteorien. Agentteorien er basert på en antakelse om at agenten handler opportunistisk, prinsipalen og agenten har motstridende mål og interesser og har et lavt tillitsforhold (Bjurstrøm, 2020; Schillemans, 2013). Motsetningen til dette er stewardshipteorien hvor man antar at forvalterne (stewarden) er til å stole på, prinsipalen og forvalteren har sammenfallende mål og interesser, samt har et tillitsbasert forhold (Bjurstrøm, 2020; Schillemans, 2013). Agentteorien og stewardshipteorien kan forstås som to teorier på hver sin ende av et kontinuum (Schillemans & Bjurstrøm, 2020). Dog vil ikke virksomheter styres enten med agentteori eller stewardshipteori, det vil gjerne være en blanding, hvor den ene teorien er mer dominant. Den grunnleggende forskjellen mellom agentteorien og stewardshipteorien handler om hva slags motivasjon agenten eller forvaltere handler ut fra (Schillemans & Bjurstrøm, 2020). Der hvor agenten motiveres ut fra egeninteresse med opportunistiske tendenser, motiveres forvalterne ut fra felles mål (Schillemans, 2013). Forvalterne drives også ut fra indre motivasjon, som egenutvikling, selvrealisering og av verdier som å gjøre noe godt for fellesskapet (Schillemans, 2013). Ut fra forvalternes motivasjon kan man trekke en linje til organisasjonene i offentlig sektor som må stå til ansvar for myndighetene.

Mekanismer som stiller det offentlige til ansvar, er svært viktig i et demokrati, da slike mekanismer skal tydeliggjøre hva som er passende oppførsel for det offentlige (Schillemans, 2016). Ved å offentliggjøre informasjon og ansvarliggjøre forvaltere kan samfunnet kontrollere og hindre maktmisbruk (Coy et al., 2001). Offentliggjøring av informasjon om bærekraft skjer i hovedsak gjennom integrerte rapporter eller ved bruk av egne bærekraftsrapporter. O'Connell (2007) mener at stewardship-rapportering er knyttet til ansvarliggjøring, både for å vurdere tidligere og fremtidige handlinger. Ansvarliggjøring kan knyttes til forholdet mellom forvaltere og samfunnet, og på denne måten knytte forvaltning (stewardship) sammen med rollen til offentlig sektor (Coy et al., 2001; Fallan, 2013). Denne knytningen kan gjøres på bakgrunn av at offentlig sektor skal forvalte offentlige ressurser på vegne av befolkningen, hvor miljøet er en del av et felles gode (Fallan, 2013). Ved å bruke miljørapportering vil offentlig sektor bidra til å minske informasjonsasymmetrien mellom prinsipal og forvalter (Fallan, 2016b). I offentlig sektor er det flere nivåer som opptrer som prinsipal og forvalter. Prinsipalen kan være samfunnet som helhet hvor politikerne er forvalterne; videre kan politikerne være prinsipal og offentlige virksomheter være forvaltere (Fallan, 2016b). Forvalterne er ment å stå til ansvar for

prinsipalen av forvaltningen av et sett med ressurser. Dette forholdet er tillitsbasert; prinsipalen har tillit til at forvalterne forvalter ressursene forsvarlig og etter ønsket intensjon. Dickhaut & McCabe (1997) argumenterer for at stewardship-rapportering fremmer og styrker tillitsforholdet mellom prinsipal og forvalter. Når en miljørapport foreligger og blir gjort offentlig kjent, blir forvalterne på denne måten holdt ansvarlig (Dickhaut & McCabe, 1997).

Myndighetene er tydelig på hvilke forventinger de har til offentlig sektor sin forvaltning av blant annet fellesskapets ressurser. «Selskaper med statlig eierandel forventes ha en plan for bærekraftig verdiskaping og være ledende i arbeidet med å ha en ansvarlig virksomhet» (Meld. St. 40, 2020). For offentlige virksomheter som ikke er underlagt regnskapsloven er slike føringer viktige for å vite hva som forventes av dem. Dette legger også til rette for at offentlige virksomheter er ansvars- og samvittighetsfulle når de utarbeider frivillige rapporteringer. O'Connell (2007) hevder at stewardship er synonymt med ansvarliggjøring, hvor formålet er å redegjøre for virksomhetens tidligere handlinger og kan påvirke fremtidige handlinger. En miljørapportering kan bestå av både etterprøvbare data, men også data som ikke er lett å verifisere. Ikke-verifiserbar data kan også være gjenstand for manipulasjon (Heinle & Hofmann, 2010). Det er her viktigheten av tillitsforholdet mellom prinsipal og forvalter er essensiell, og kan sørge for at forvalteren opptrer både ansvars- og samvittighetsfullt. I henhold til stewardshipteorien har forvalterne mange av de samme målene som prinsipalen, derfor er det i forvalternes interesse å gjøre en miljørapportering på frivillig basis. Dette for å vise at de er ansvarlige og forvalter ressursene riktig, og at de fortsatt er til å stole på. Med bakgrunn i stewardshipteorien utleder vi dermed følgende hypoteser:

*H4a: Det er ingen signifikant forskjell i kvaliteten på informasjonen i lovpålagt eller anbefalt miljørapporteringen for virksomheter som underlagt regnskapsloven eller virksomheter som ikke er det.*

*H4b: Virksomheter i offentlig forvaltning som ikke er underlagt regnskapsloven har høyere kvalitet på rapporteringen av frivillig miljøinformasjon, enn de virksomheter som er underlagt regnskapsloven.*

Miljørapportering skal inneholde informasjon og forklaringer om virksomhetens påvirkning på miljøet, og deriblant også reflektere over deres påvirkning på samfunnet som helhet (Lehman, 2002). En slik miljørapportering kan legitimere beslutninger virksomheten tar overfor samfunnet (Lehman, 2002).



Som vi ser, innehar denne oppgaven motstridende hypoteser på bakgrunn av ulike teoretiske rammeverk. På mange områder uttrykker stewardship-teorien et annet syn på hvordan ulike faktorer kan påvirke miljørapporteringen enn det legitimitetsteorien gjør. Med utgangspunkt i vår fremstilling av legitimitetsteorien forsøker teorien å forklare virksomheters atferd, og forutsetter at menneskene i virksomhetene tar beslutninger på vegne av virksomheten. Stewardship-teorien på den andre siden ser på individers atferd, og åpner dermed opp for at individer og organisasjoner kan ha avvikende mål. Dermed antar stewardship-teorien at individer kan gjøre opportunistiske valg for å sikre egen nytte.

### 3.4 Upper echelon-teori

Upper echelon-teorien ble først utarbeidet av Hambrick & Mason (1984), og er en teori som omhandler karakteristika ved toppledelsen. Karakteristika ved toppledelsen kan forklare noe av hvorfor virksomheter gjør som de gjør (Hambrick & Mason, 1984). Toppledelsen i virksomheter tar mange viktige beslutninger og setter den strategiske retningen til virksomheten. Shahab et al. (2020) argumenterer for at det er enkelte egenskaper ved toppledelsen som kan påvirke kvaliteten på miljørapporteringen. Valget toppledelsen tar angående hvorvidt virksomheten skal rapportere på miljø og i hvilken grad, kan sees i sammenheng med begrepet innovasjon. Innovasjon kan defineres som utvikling og/eller adopsjon av nye ideer, adferd eller praksis (Damanpour & Schneider, 2008). Rogers (2003) legger til at innovasjonen trenger ikke nødvendigvis å være ny, men oppfattes som ny (Olsen, 2012). For virksomheter som rapporterer på miljø for første gang, eller i et større omfang enn tidligere, vil dette oppfattes som adopsjon av en innovativ praksis. Karakteristika ved topplerer kan bidra til å forklare om toppleren antas å ha tilbøyeligheter til innovative beslutninger (Young et al., 2001).

Premisset til upper echelon-teorien er at verdier, erfaringer og personligheten til topplerer kan påvirke valgene de tar (Hambrick, 2007). Topplerer er mennesker med begrenset rasjonalitet. Begrenset rasjonalitet, samt flere og motstridende målsetninger, ukomplett situasjonsbilde og aspirasjonsnivå, kan påvirke beslutningsprosessen og selve beslutningen (Hambrick & Mason, 1984). Faktorene som kan påvirke en topplers beslutninger er psykologiske faktorer som er vanskelig å kvantifisere og dermed vanskelig å teste (Fallan et al., 2015). Løsningen som er foreslått av Hambrick & Mason (1984) er å lage proxyvariabler som kan forsøke å forklare de psykologiske faktorene som ligger til grunn for beslutningene. Dette kan være variabler som

alder, kjønn, ansiennitet, utdanning, politisk orientering og sosioøkonomisk bakgrunn. Samtidig er det en erkjennelse av at det finnes modererende effekter av proxyvariablene (Damanpour & Schneider, 2008; Hambrick, 2007). Effekter som eksterne krefter, arbeidsbelastning, virksomhetens strategi og karakteristikk ved innovasjonen kan påvirke betydningen av karakteristikken ved topplederen (Damanpour & Schneider, 2008; Hambrick, 2007; Naranjo-Gil et al., 2009). Samtidig tar ikke dette bort at karakteristika ved toppleder vil kunne ha betydning for beslutninger om innovasjon i virksomheten.

#### 3.4.1 Alder og ansiennitet

Flere forskere har undersøkt toppleders alder, og alderens påvirkning på innovasjon (f.eks. Naranjo-Gil et al., 2009). Funnene har vært at alder har en negativ påvirkning på beslutninger om innovasjon (Fallan et al., 2015; Naranjo-Gil et al., 2009; Young et al., 2001). Økende alder blir gjerne assosiert med egenskaper med mindre fleksibilitet, lavere energinivå og er mindre i stand til å ta til seg ny informasjon raskt og agere deretter i beslutningsprosessen (Naranjo-Gil et al., 2009; Young et al., 2001). I tillegg kan lederen ha blitt veldig knyttet til virksomheten, både følelsesmessig og finansielt, slik at de ønsker å unngå unødvendige risiko, på den måten kan de beholde sin stabile livsstil (Naranjo-Gil et al., 2009; Young et al., 2001). Leders ansiennitet blir gjerne også undersøkt og satt i sammenheng med leders alder. I likhet med alder blir lengre ansiennitet funnet å ha negativ effekt på innovasjon (Naranjo-Gil et al., 2009). Samtidig er det her noen ulike syn på hvorvidt ansiennitet har negativ påvirkning på innovasjon eller ikke. Det finnes et syn som mener at med økende ansiennitet blir leder mer rigid og har dype forpliktelser til virksomheten og dennes interessenter som ikke ønsker endring (Damanpour & Schneider, 2008; Naranjo-Gil et al., 2009; Young et al., 2001). Et annet syn mener imidlertid at økende ansiennitet gjør lederen bedre i stand til å takle endringer i omgivelsene og adoptere innovasjoner (Young et al., 2001). Det kan også finnes forskjeller i retningen på variabelen fra privat til offentlig sektor. I offentlig sektor sees ofte alder og ansiennitet på som fordeler, grunnet at lederen vil ha opparbeidet seg dypere innsikt i virksomheten, og således kan disse variablene få en positiv effekt på innovasjon (Damanpour & Schneider, 2008). Dette viser blant Shahab et al. (2020) til ved å anta at unge leder er mer ivrige etter å foreta risikofylte investeringer og bevise sin kompetanse overfor firmaet. Effekten av alder og ansiennitet kan dog antas å være positiv frem til et visst punkt, deretter vil karakteristikken ved lederen som skissert ovenfor bli mer og mer gjeldende (Damanpour & Schneider, 2008). Shahab et al. (2020) viser til at unge ledere har en signifikant positiv effekt

på bærekraftsrapportering. Med bakgrunn i studien til Shahab et al. (2020) og upper echelon-teori utleder vi følgende hypoteser for variablene alder og ansiennitet for daglig leder:

*H5a: Yngre toppledere rapporterer signifikant bedre kvalitet på miljørapportering for både lovpålagt, anbefalt og frivillig rapportering.*

*H5b: Ledere med lite erfaring rapporterer signifikant bedre kvalitet på miljørapporteringen for både lovpålagt, anbefalt og frivillig rapportering.*

#### 3.4.2 Kjønn

Damanpour & Schneider (2008) sier at funnene av effekten kjønn har på innovasjon er blandet, og selv fant de at kjønn ikke hadde innvirkning på innovasjon. Dersom det finnes funn som tyder på at kjønn har en effekt på innovasjon sees dette i sammenheng med forutsetningene om at kvinner og menn har forskjellige verdier og karakteristikk (Damanpour & Schneider, 2008). Hvorvidt det finnes en effekt av kjønn på innovasjon kan også sees i sammenheng med bransje og karakteristika ved innovasjonen. Kvinner tenderer til å ha større fokus på fellesskapet, andres velferd og kommunikasjon (Damanpour & Schneider, 2008; Lapuente & Suzuki, 2021). Disse karakteristikaene passer bedre i offentlig sektor, og er dermed kvaliteter som legger til rette for innovasjon i offentlig sektor (Damanpour & Schneider, 2008; Lapuente & Suzuki, 2021). Lapuente & Suzuki (2021) har funnet at kjønn har en effekt på innovasjon i offentlig sektor. Dog finner Lapuente & Suzuki (2021) at kvinner er mer opptatt av eventuelle negative konsekvenser av risikable beslutninger enn menn. Ser vi dette opp mot miljørapportering, kan man anta at det ikke forbindes med risiko å begynne å rapportere på miljø. I stedet kan argumentasjonen for å begynne med miljørapportering gjenkjennes i kvalitetene beskrevet om kvinner ovenfor, og således kan det tenkes at kjønn har en positiv effekt på innovasjon i forbindelse med miljørapportering. Dette viser seg ved blant annet Ali & Mardawi (2021), Frias-Aceituno et al. (2013), Peng et al. (2021) og Uyar et al. (2020) som viser til kvinners signifikante positive effekt på bærekraftsrapportering både når det gjelder kvalitet og omfang. Det finnes imidlertid også studier som finner blandete resultater så vel som negative resultater omkring kvinner og miljørapportering, men disse er ifølge Bannò et al. (2021) i fåtall. På bakgrunn av tidligere forskning og upper echelon-teori utleder vi følgende hypotese om kvinner og miljørapportering:

*H6: Kvinnelige toppledere rapporterer signifikant bedre kvalitet på miljørapporteringen enn menn.*

## 4. Metode

Metodefaget og bruken av ulike metoder er en essensiell del av forskningsprosessen. Metode gjør forfatteren i stand til å evaluere kunnskap kritisk, og utnytte seg av denne for å løse et problem. Oppen et al. (2020) viser til at hensikten med å gjennomføre undersøkelser er å danne seg mer kunnskap om virkeligheten, men at det imidlertid finnes ulike oppfatninger om virkeligheten. I tillegg foreligger det også ulik kunnskap hos den eller de som skal foreta undersøkelsen. I dette kapitlet skal vi gjøre rede for de ulike metodiske valgene som er blitt tatt i denne oppgaven. Vi vil begynne med å se på utformingen av litteraturstudiet, før vi redegjør for forskningsdesign og de ulike valgene omkring populasjon og utvalg. Tilslutt tar vi for oss datainnsamling og operasjonaliseringen av den avhengige og de uavhengige variablene som er benyttet i oppgaven.

### 4.1 Vitenskapsteori og tilnærming

Av problemstillingen kan vi si at hensikten med denne oppgaven er å kartlegge miljørapporteringen i offentlig sektor, for å se om det finnes forskjeller i kvaliteten på rapporteringen mellom virksomheter som er underlagt regnskapsloven og de som ikke er det. I tillegg vil det være mulig å belyse hvilke faktorer som fører til variasjoner i rapporteringen. Med henblikk til hypotesen antar vi at det er sammenheng mellom de uavhengige variablene og miljørapportering, og vi beveger oss dermed innenfor positivismen (Dalland, 2012; Johannessen et al., 2016; Oppen et al., 2020). Selv om fenomenets eksistens er uavhengig forskeren ved bruk av positivistisk tilnærming (Johannessen et al., 2016), er det viktig å være klar over at det ikke er mulig å studere fenomenet fullstendig objektivt. Dette medfører at vi må foreta oss vurderinger i datainnsamlingen for den avhengige variabelen, uavhengig om systemet er med for å gjøre det mest mulig objektivt. Grunnlaget for dette er at alle har ulike forutsetninger, kunnskaper og referanser til omverden. Det er likevel rimelig å anta at det er sammenhenger i miljørapportering dersom man har fokus på tiltak for å begrense subjektiviteten og riktig bruk av metode.

## 4.2 Forskningsstrategi, forskningsdesign og metode

Det er ikke kun ved valg av tilnærming hensikten med oppgaven og problemstillingen spiller en essensiell rolle. Dette gjelder også ved valg av forskningsdesign. Forskningsdesign kan ses på som en overordnet plan som forteller hvordan problemstillingen skal besvares.

Hvilken metode man skal bruke når man gjennomfører undersøkelser, kan være en utfordrende del av forskningsprosessen. I denne oppgaven tar vi utgangspunkt i teori som allerede foreligger innenfor forskningsområdet. Ved hjelp av denne teorien har vi blant annet dannet hypoteser, som forteller oss noe om hvilke antakelser vi har gjort basert på teorien som allerede foreligger. Dette indikerer at vi har en deduktiv tilnærming i vår oppgave (Oppen et al., 2020). Videre forsøker ikke denne oppgaven å si noe om årsaken til at noe skjer eller har skjedd. Vi skal kun beskrive det som skal undersøkes, og ikke si noe om årsakssammenhenger. I tillegg har vi utledet hypoteser med utgangspunkt i tidligere teori for å forklare våre funn, noe som indikerer at vi har benyttet oss av deskriptivt design (Jacobsen, 2005; Johannessen et al., 2016; Oppen et al., 2020).

Forskjellen mellom intensivt og ekstensivt design baserer seg i hovedsak på hvor langt ned i dybden undersøkelsen går, og hvor mange enheter man undersøker. Ettersom hensikten med undersøkelsen er å undersøke kvaliteten på miljørapporteringen i offentlig sektor, er vi nødt til å undersøke et stort antall enheter og gå i bredden på problemet for å sikre god validitet. Dette er nødvendig for å kunne studere sammenhengen for hele populasjonen i undersøkelsen. Dermed har vi et ekstensivt design, noe som gjør at vi kan ha større statistisk generaliseringskraft for funnene i undersøkelsen. Utfordringen med å velge denne typen design er at det store utvalget ofte går på bekostning av antall variabler som kan undersøkes. Dette kan føre til at validiteten i undersøkelsen svekkes.

Når man skal velge forskningsstrategi står man overfor to ulike valg, kvalitativ- eller kvantitativ metode. En kvantitativ forskningsstrategi bygger på at den sosiale verden konstrueres gjennom individets handling (Ringdal, 2018). Dette innebærer at fenomenene varierer etter konteksten de opererer i. I tillegg er ikke fenomenene stabile, men de vil alltid være i endring. Denne forskningsstrategien er ofte styrt av teori og det blir utledet hypoteser eller perspektiver som er relevant for det som skal undersøkes. Det finnes ikke et fasitsvar for valg av metode, men det avhenger av hva man skal undersøke. En av fordelene med kvantitative studier er at de gjør det mulig å undersøke store populasjoner og gjøre statistiske beregninger. Det som imidlertid er viktig å være klar over er at alle valgene påvirker hverandre og henger tett sammen. Med de

valgene som er argumentert for ovenfor, ligger denne oppgaven innenfor en kvantitativ forskningsstrategi. Valget samsvarer med den positivistiske tilnærming til problemstillingen. Imidlertid kan validiteten i kvantitativ metode svekkes fordi man ofte foretar en del avgrensinger og forenklinger. Vi har brukt innholdsanalyse der setninger og ord blir gjort om til ulike tall i kategoriene i innholdsanalysen. Dette kan svekke validiteten i undersøkelsen dersom man ikke tar bevisste valg i disse avgrensingene.

Vår undersøkelse ser på miljørapporteringen på et gitt tidspunkt og ikke over lengre tid. I tillegg er undersøkelsen begrenset både med tanke på tid og ressurser. Dette taler for tverrsnittsundersøkelse som baserer seg på data hentet fra et bestemt tidspunkt. Utfordringen med denne formen for design er at det ikke vil gi mulighet for å trekke konklusjoner over tid. Dersom dette hadde vært å foretrekke hadde longitudinell design vært mer hensiktsmessig. For vår del indikerer dette at studien ikke kan trekke konklusjoner om hvorvidt de uavhengige variablene påvirker den avhengige over tid, men kun på et gitt tidspunkt. I denne oppgaven er dette tidspunktet ved regnskapets slutt 31.12.2020.

#### 4.3 Populasjon og utvalg

Vi skal gjøre en komparativ analyse av virksomheter i offentlig sektor. For å kunne gjøre dette må utvalget inneholde to grupper som er representative for sine respektive populasjoner. De to populasjonene er regnskapspliktige og ikke regnskapspliktige virksomheter i offentlig sektor. Vi har tatt utgangspunkt i data fra årsmelding og årsregnskap pr. 31.12.2020. I tillegg har vi brukt virksomhetenes egne miljø- og bærekraftsrapporter fra samme periode for de virksomhetene som har hatt dette. Dette er de nyeste rapportene som er publisert, noe som gjør at vi kan presentere nye data, og som gjør resultatene dagsaktuelle.

Hver av de to delpopulasjonene er videre delt i to. De som ikke er regnskapspliktige er delt inn i kommuner, og departementer og direktorater. De regnskapspliktige virksomhetene i offentlig sektor er hentet fra statens eierberetning, som deler virksomheter i tre kategorier ut ifra formål. Kategori 1 og 2 har samme formål og er relativt små populasjoner, noe som gjør at vi har slått dem sammen for å kunne foreta en analyse med nok enheter. Disse to kategoriene inneholder virksomheter som har mål om høyest mulig avkastning over tid (Nærings- og fiskeridepartementet, 2021b). Dette innebærer at virksomhetene har et bedriftsøkonomisk formål. For virksomhetene i kategori 3 på den andre siden er formålet sektorpolitisk. Med

bakgrunn i valgt forskningsdesign er det en forutsetning at utvalget er av en viss størrelse for å kunne gjennomføre generaliseringer, foreta statistiske analyser og inneha høy validitet.

Utvalget må være representativt for at man skal kunne generalisere til populasjonen (Oppen et al., 2020), og for å kunne oppnå god ekstern validitet. Populasjonene varierer i størrelse, hvor vi blant annet har 8 virksomheter i kategori 1 mot hele 365 kommuner. Virksomheter i kategori 1 har som nevnt bedriftsøkonomisk formål, men her har ikke staten lenger en begrunnelse for eierskapet. Eksempler på virksomheter er blant annet Flytoget AS og Mesta AS. Med bakgrunn i ressurser, tid og behov i statistiske analyser har vi et utvalg på 70 virksomheter underlagt regnskapsloven og 70 virksomheter som ikke er underlagt regnskapsloven. Vi måtte senere fjerne fem av virksomhetene i populasjonen av regnskapspliktige virksomheter, ettersom disse rapporterte etter reglene for små virksomheter. Små virksomheter er ikke pålagt å rapportere om bærekraft, selv om de er underlagt regnskapsloven. Ettersom vi ønsker å sammenligne kvaliteten på bærekraftsrapporteringen mellom regnskapspliktige og ikke regnskapspliktige virksomheter sammenfaller ikke disse fem virksomhetene med type virksomhet vi ønsker å undersøke. Oppen et al. (2020) hevder at det ikke er noen fasit på hvor stort utvalget skal være, men at det må være av en viss størrelse for å kunne generalisere til populasjonen. Tommelfingerregelen i forskningen indikerer at utvalg alltid bør være over 10, noe den er i vår forskning (Oppen et al., 2020). Videre har vi for kategori 1, kategori 3 og departementer valgt hele populasjonen. Kategori 3 fra statens eierberetning er virksomheter med sektorpolitisk formål, som eksempelvis Bane Nord AS og Norsk rikskringkasting AS. Ved å basere oss på et utvalg som tilsvarende hele populasjonen elimineres potensiell utvalgsproblematikk, noe som igjen øker validiteten. For kommuner hadde vi ikke anledning til å se på store deler av populasjonen. Her gjorde vi et sannsynlighetsutvalg, slik at vi fikk like mange kommuner fra hvert fylke. Oppen et al. (2020) hevder at dersom man skal kunne generalisere til populasjonen er man nødt til å gjennomføre en sannsynlighetsutvelgelse. I tillegg var det avgjørende å få med et tilstrekkelig antall virksomheter med relativt høy/lav miljørisiko i hver delpopulasjon, ettersom denne faktoren har vist seg å være en viktig forklaringsfaktor i tidligere studier.

<i>Virksomheter i statens eierrapport (2020)</i>	<i>Populasjon</i>	<i>Utvalg</i>	<i>Utvalg i prosent av populasjon</i>
<b>Kategori 1 og 2</b>	27	25	93 %
<b>Kategori 3</b>	44	40	91 %
<b>SUM</b>	<b>71</b>	<b>65</b>	<b>92 %</b>

<i>Offentlig forvaltning</i>	<i>Populasjon</i>	<i>Utvalg</i>	<i>Utvalg i prosent av populasjon</i>
<b>Departementer og direktorater</b>	86	35	41 %
<b>Kommuner</b>	356	35	10 %
<b>SUM</b>	<b>442</b>	<b>70</b>	<b>16 %</b>

Tabell 4.1: Oversikt over utvalg og populasjon

Totalt har vi et utvalg som representerer 72 % av hele populasjonen. For å øke validiteten ytterligere har vi gjennomført dobbeltsjekk av utvalgene innenfor størrelse, geografi og børsnotering for å unngå store skjevfordelinger. Tilslutt presiserer vi at ingen utvalg er optimale, men vi mener at vi har gjort de tiltakene som skal til for å danne oss representative og valide utvalg. Vi må imidlertid være oppmerksomme på at utvalget av kommuner kun dekker 10 % av populasjonen når vi skal generalisere. Oppen et al. (2020) presiserer at dersom vi alltid skulle insistert på optimale utvalg, ville mye forskning ikke ha blitt gjennomført.

#### 4.4 Datainnsamling

Tidligere studier av bærekraftsrapportering har brukt ulike metoder for å innhente data. Det verserer ulike synspunkter i litteraturen omkring hvilken innhentingsmetode som gir et riktig nok bilde av virkeligheten samtidig som metoden bør være effektiv. Mange studier blant annet Beck et al. (2010), Fallan et al. (2021), Lynch (2010), Mir et al. (2015) og Othman et al. (2017) benyttet seg av innholdsanalyse. I innholdsanalyse koder man om kvalitativ informasjon til kvantitative formål (Krippendorff, 2019). Analysen har en deduktiv tilnærming og samsvarer dermed godt med vår oppgave. Det er også flere studier innen kvantitativ metode som har benyttet seg av datainnsamlings skjemaer (Frost & Seamer, 2002; Williams et al., 2021). Kodingen i innholdsanalyser kan være problematisk da den ikke sier noe om hvorvidt ordene som blir kodet er nyttige eller ikke. Dette kan redusere validiteten i oppgaven betydelig grad dersom man ikke er oppmerksom. For å demme opp for dette bruker vi kategorier som virker relevante for problemstillingen og som er basert på tidligere forskning.

Reliabilitet og validiteten i innholdsanalyser sikres i hovedsak gjennom et gjennomarbeidet kodeskjema, som inneholder klare instruksjoner for hvordan variablene skal kodes (Ringdal, 2018). Vi har benyttet oss av et velutviklet skjema for innholdsanalyse som blant annet er brukt i Ramstad (2014), Fallan (2017) og (Fallan, 2016b). Etterprøvdheten på skjemaet er derfor allerede utprøvd av andre forskere. Det har imidlertid skjedd noen endringer i lovverket som



har ført til at vi har måtte gjøre enkelte endringer slik at skjemaet er tilpasset dagens lovverk. Endringene i lovverket ble presentert i kapittel 2. Ved å benytte seg av et velutviklet skjema øker vi validiteten i vår undersøkelse. Vurderingen av kategoriene i innholdsanalysen kan være preget av skjønnsmessige vurderinger. Dette kan føre til redusert inter-rater-reliabilitet, som viser til samsvaret mellom koding av samme materiale utført av to personer (Ringdal, 2018). Det finnes imidlertid ulike tiltak for å minimere risikoen. I tillegg til å benytte oss av et allerede utprøvd skjema, registrerte vi dataene for de første fem virksomhetene i fellesskap, for å få en felles forståelse. I de tilfellene hvor vi ikke hadde sammenfallende svar, diskuterte vi dette og dannet oss retningslinjer for videre arbeid. Ved bruk av innholdsanalysen på vår første virksomhet hadde vi 88 % sammenfallende svar, på den siste av fem virksomheter derimot hadde vi over 95 % sammenfallende svar. Gjennom retningslinjene vi utarbeidet og diskusjon, viser datainnsamlingen at vi opparbeidet oss bedre inter-rater-reliabilitet underveis. Ettersom det ikke finnes noen fasit på avvikende størrelse for å oppnå tilstrekkelig reliabilitet (Ringdal, 2018), anså så vi det som tilfredsstillende etter oppnådde 95 %.

De ulike populasjonene har unike måter å rapportere om sin virksomhet. Kommuner har blant annet kommuneplaner, årsberetning og mange tilfeller en egen klima- og miljøplan. Virksomheter under statens eierberetning har imidlertid ofte integrerte rapporter. For å få sammenfallende svar innad i populasjonene, delte vi populasjonene mellom oss slik at vi i større grad var sikre på at hver populasjon ble målt likt. Dette tiltaket vil også kunne bedre intra-rater-reliabiliteten til oppgaven, samtidig som det gjør innsamlingen mer effektiv fordi forskeren blir kjent med rapporteringsmetoden til populasjonen.

Datainnsamlingen har foregått ved hjelp dokumentstudie hvor vi har gått igjennom årsberetninger og årsregnskap til virksomhetene. Disse er i hovedsak hentet fra Brønnøysundregisteret, men i tillegg er hjemmesider til virksomhetene i stor grad tatt i bruk. Mange av virksomhetene har egne klima- og miljøplaner, klimaregnskap eller bærekraftsrapporter. Disse foreligger ikke i Brønnøysundregisteret og vi var derfor nødt til å bruke hjemmesiden til virksomhetene for å få en forståelse av hvordan de rapporterer om klima og miljø. Denne innsamlede informasjonen regnes som primærdata. Det er ulike fordeler og ulemper ved bruk av årsrapporter, samt dokumenter som er tilgjengelig på virksomhetenes hjemmeside. Årsrapporter og årsregnskap er dokumenter som er godt definerte, i forhold til dokumenter publisert på hjemmeside. I tillegg er årsrapportene alltid daterte, noe som gjør at vi kan fastsette informasjonen i tid. Bærekraftsrapporter og klima- og miljøregnskap er også daterte rapporter, samtidig som de også er godt definerte. Vi må imidlertid være

oppmerksomme på at det ikke nødvendigvis er enkelt å finne alle tilgjengelige rapporter på virksomhetenes hjemmeside. Det kan derfor hende vi ikke har funnet alle rapporter som er av interesse for denne studien. Fallan (2013) viser til at den mest vanlige rapportering av klima og miljø skjer i årsrapporter, noe vi også støtter i vår studie, da kun 7 % av virksomhetene hadde egne bærekraftsrapporter.

Da rapporteringen var funnet for virksomhetene, gjennomførte vi en grundig gjennomlesning, før reliabiliteten ble kontrollsjekket ved hjelp av søkefunksjon i PDF-formatet. Dette er en svært tidkrevende prosess, samtidig som den gir rom for eventuelle målefeil. Ringdal (2018) viser til at faren for målefeil alltid vil være tilstede. For vår del kan målefeilen oppstå som følge av feilregistrering, feiltolkning av informasjon, slurv osv. Det er imidlertid slik at tilfeldige målefeil kun påvirker studiens reliabilitet, mens systematiske målefeil påvirker validiteten (Johannessen et al., 2016; Ringdal, 2018).

Det er verdt å merke seg at enkelte av virksomhetene har felles bærekraftsrapportering. Dette gjelder blant annet Helse Midt-Norge RHF, Helse Nord RHF, Helse Sør-Øst RHF og Helse Vest RHF. Dette gjelder også for enkelte kommuner. I slike tilfeller har vi tatt utgangspunkt i den felles rapporten og de spesifikke årsrapportene som er dedikert til hver virksomhet. Mange av de felles rapportene gir også spesifikk informasjon om hver enkelt virksomhet.

## 4.5 Operasjonalisering av en avhengig variabel og de uavhengige variablene

### 4.5.1 Avhengig variabel

Forskningen innenfor bærekraftsrapportering som bruker innholdsanalyse benytter seg i stor grad av nominal- og ordinalskala med dikotome variabler (Fallan, 2007, 2016b; Melting & Tungen, 2012; Othman et al., 2017; Ramstad, 2014). I vår undersøkelse er det kun i datainnsamlingen det brukes koding fra 0-1, for så å slå kategorier sammen. Når disse er slått sammen er variabelen på ordinal nivå og ikke nominalnivå. Vi har også benyttet denne metoden for å måle data ved å kode informasjonen i ulike verdier. Denne metoden er enkel å forstå samtidig som den legger opp til reliabilitet i målingen. Utfordringen med denne metoden er imidlertid at den ikke gir mulighet til å si noe om kvaliteten på informasjonen som gis i hver kategori. Den gir oss kun muligheten til å fortelle hvorvidt det er rapportert eller ikke.

Den avhengige variabelen er den variabelen vi ønsker å undersøke. Den avhengige variabelen undersøkes ved å anta hvilke uavhengige variabler som kan påvirke den avhengige variabelen (Bryman et al., 2022). Det vi ønsker å undersøke, og som er vår avhengige variabel, er miljørapportering. Metoden vi benyttet for å måle denne variabelen er innholdsanalyse. Innholdsanalyse som forskningsteknikk er utformet for å kunne gjøre gyldige slutninger ut fra blant annet tekster, som kan gi ny innsikt eller økt forståelse av enkelte fenomener (Krippendorff, 2019). Vi har tatt utgangspunkt i et allerede utviklet oppsett med 16 innholdskategorier. Oppsettet kan spores tilbake til 1999 da Ljungdahl tok utgangspunkt i FNs minimumsstandard fra 1991 for hva slags miljøinformasjon virksomheter bør informere om (Fallan, 2007). Fallan (2007) tok i bruk dette oppsettet, operasjonaliseringen har siden blitt brukt og videreutviklet flere ganger (f.eks. Fallan, 2016b; Fallan & Fallan, 2009). Operasjonaliseringen har også blitt brukt i flere masteroppgaver (f.eks. Houmstuen, 2014; Ramstad, 2014). Ettersom dette oppsettet og operasjonaliseringen er brukt av flere og videreutviklet gir det økt troverdighet til oppsettes begrepsvaliditet. Oppsettet vi har tatt utgangspunkt i ble brukt av Fallan (2016b). Siden den gang har regnskapsloven og NRS 16 blitt endret. Vi har derfor gjort noen endringer slik at operasjonaliseringen er i tråd med nåværende regelverk og regnskapsstandarder. For eksempel endret vi navnet på innholdskategori 1 fra «miljøpolicy» til «miljøstrategi», og denne er ikke lengre anbefalt i NRS 16, men pålagt i regnskapsloven og NRS 16. Innholdskategoriene er gjensidig utelukkende, som er et krav til en innholdsanalyse for å sikre at verdiene i variabelen er entydig (Krippendorff, 2019).

<b>Nr.</b>	<b>Innholdskategori</b>	<b>Regulering</b>
1	Miljøstrategi	Pålagt i regnskapsloven og NRS 16
2	Miljøpolicy og målsetninger	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

Tabell 4.2: Regulering av innholdskategoriene

Videre lagde vi underspørsmål til hver innholdskategori, som vises i sin helhet i vedlegg 1. Totalt utgjør dette 51 underspørsmål. Alle underspørsmålene er dikotome; svarene er enten «ja»

eller «nei». Først og fremst øker denne metoden reliabiliteten fordi det blir enklere å kode likt. I tillegg øker validiteten fordi vi har mange kategorier som fanger opp mange innholds- og formdimensjoner. Et annet viktig element som følge av mange underspørsmål, er at det minimerer risikoen for utstrakt tolkning hos datainnsamleren. Ettersom vi er to datainnsamlere kan vi tolke den samme teksten forskjellig. Samtidig vil reliabilitet være en utfordring når en innholdsanalyse gjøres manuelt (Krippendorff, 2019). Med de grepene vi har gjort for å redusere feilmarginene (se også «4.4 Datainnsamling») vurderer vi det dithen at vi har tilstrekkelig reliabilitet.

Kvaliteten på rapporteringen avgjøres med poengsummen virksomhetene får. Høyere poengsum indikerer høyere kvalitet. Maks poengsum har vi satt til 16 poeng, men her kunne vi like godt hatt en maks poengsum på 51 i stedet. Da hadde alle spørsmålene veid likt. Når vi har satt maks poengsum til 16 vil spørsmålene veie forskjellig, da vi ikke har like mange spørsmål i hver kategori. Vi har valgt å løse det slik fordi vi ønsker å undersøke kvaliteten på miljørapporteringen til en virksomhet, og siden underspørsmålene til hver innholdskategori henger sammen, ønsker vi at innholdskategoriene skal veie like mye. Alle underspørsmålene som får svar «ja» har fått 1 poeng og «nei» får 0 poeng, utenom spørsmålet i innholdskategori 14; hvorfor kommer vi tilbake til om litt. Deretter har gjennomsnittet for poengsummen i hver innholdskategori gitt en poengsum for den kategorien. Dersom en virksomhet blir registrert med «ja» på alle underspørsmålene til innholdskategorien gir det ett poeng til virksomheten for den innholdskategorien.

For de innholdskategoriene som har reguleringen «Pålagt i regnskapsloven og NRS 16» og «Anbefalt i NRS 16» har vi lest og brukt regnskapsloven og NRS 16 for å lage underspørsmål. Det regnskapsloven og NRS 16 sier at virksomheter skal/ bør rapportere på har vi lagd spørsmål ut fra. For eksempel sier Regnskapsloven (1998) §3-3a at virksomheter skal opplyse om virksomhetens «innsatsfaktorer og produkter som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø» (Regnskapsloven, 1998). De to første spørsmålene i innholdskategori 3 og 4 er direkte knyttet til denne ordlyden i loven. I tillegg viser Regnskapsloven (1998) §3-3c til om redegjørelse av samfunnsansvar som blir fanget opp i innholdskategori 1. For de innholdskategoriene som er av frivillig karakter, utviklet vi underspørsmålene basert på definisjonene av disse som vi finner i Fallan & Fallan (2009), samt Houmstuen (2014) og Ramstad (2014). For eksempel innholdskategori 9 «Miljøhendelser»; her skal virksomheten oppgi om de har hatt hendelser som har påvirket miljøet og hvordan de håndterte dette. Dersom de har oppgitt at det ikke har blitt registrert en miljøhendelse, skal dette gi et poeng (Fallan &

Fallan, 2009; Houmstuen, 2014; Ramstad, 2014). Som nevnt tidligere, har innholdskategori 14 blitt håndtert annerledes enn de øvrige kategoriene. Kategorien er med fordi standardfrasen «virksomheten forurenses ikke det ytre miljø» blir fremdeles brukt av virksomheter. Denne frasen henger igjen fra en tidligere ordlyd i regnskapsloven fra 1989 hvor virksomhetene skulle rapportere *om* virksomheten forurenset det ytre miljøet (Fallan & Fallan, 2009; Houmstuen, 2014; Ramstad, 2014). Ettersom ordlyden i regnskapsloven ikke er den samme lengre, men frasen fremdeles blir brukt, har vi vurdert det slik at dersom en virksomhet bruker denne formuleringen, er det ikke et kvalitetstegn. Dermed gir «ja» her 0 poeng og «nei» gir 1 poeng.

Den avhengige variabelen er målt på skalanivå, selv om datainnsamlingen er på nominalnivå, med antall poeng virksomheten har fått etter gjennomført innholdsanalyse, med mulig poengsum fra 0 til 16. Vi navngir variabelen sum kvalitet miljørapportering videre når vi refererer til totalbilde til virksomhetens miljørapportering. Der vi har delt opp analysen i «lovpålagt rapportering», «anbefalt rapportering» og «frivillig rapportering», vil dette bli tydelig gjort i teksten.

#### 4.5.2 Uavhengige variabler

Med utgangspunkt i miljørapportering som avhengig variabel har vi vurdert ulike uavhengige variabler, både kontrollvariabler og forklaringsvariabler, som er hensiktsmessige for å forklare vår problemstilling.

<i>VARIABEL</i>	<i>STUDIE</i>	<i>OPERASJONALISERING I TIDLIGERE STUDIER</i>
<b>REGNSKAPSPLIKT</b>	Fallan (2016a) Fallan (2016b) Fallan & Fallan (2017)	Dikotom variabel, skiller mellom virksomheter som er lovpålagt å rapportere på miljø, og de som ikke er det Dikotom variabel, skiller mellom virksomheter som er lovpålagt å rapportere på miljø, og de som ikke er det Dikotom variabel, skiller mellom virksomheter som er lovpålagt å rapportere på miljø, og de som ikke er det
<b>STØRRELSE</b>	Aggarwal & Singh (2019) Fallan (2016a) Fallan (2016b) Fallan & Fallan (2017) Fallan et al. (2021) Ramstad (2014)	Måles som den naturlige logaritmen for markedsverdi Måles som den naturlige logaritmen for antall ansatte Måles som den naturlige logaritmen for antall årsverk Måles som den naturlige logaritmen for antall ansatte Måles om den naturlige logaritmen for omsetning Måles som antall ansatte
<b>MILJØRISIKO</b>	Aggarwal & Singh (2019) Clarke & Gibson-Sweet (1999) Fallan (2016a) Fallan (2016b) Fallan & Fallan (2017) Ramstad (2014)	Bruker industri som indikator for miljørisiko Bruker industri som indikator for miljørisiko Dikotom variabel, skiller mellom relativt høy og lav miljørisiko Dikotom variabel, skiller ved bransjeinndeling av høy og lav miljørisiko Dikotom variabel, skiller ved bransjeinndeling av høy og lav miljørisiko Dikotom variabel, skiller ved bransjeinndeling av forurensende og ikke-forurensende bransjer

<b>ALDER DAGLIG LEDER</b>	Damanpour & Schneider (2008) Fallan et al. (2015) Naranjo-Gil et al. (2009) Young et al. (2001)	Måles i aldersintervaller Måles som leders alder Måles som leders alder Måles som leders alder
<b>ANSIENNITET DAGLIG LEDER</b>	Shahab et al. (2020) Damanpour & Schneider (2008) Fallan et al. (2015) Naranjo-Gil et al. (2009) Olsen (2012) Young et al. (2001)	Målt i antall år som intervaller i lederstillingen Måles som antall år i lederstillingen Måles som antall år i virksomheten Måles som antall år i virksomheten Måles som antall år i virksomheten
<b>KJØNN DAGLIG LEDER</b>	Lapuenta & Suzuki (2021)	Dikotom variabel, definert som mann eller kvinne

Tabell 4.3: Operasjonalisering av våre forklaringsvariabler i tidligere studier

#### 4.5.2.1 Uavhengige forklaringsvariabler

##### Størrelse

Variabelens størrelse er en mye brukt variabel innenfor miljørapportering, og er her en kontinuerlig forklaringsvariabel. Denne variabelen ble presentert i kapittel tre, ved hjelp av hypotese 1. Både Fifka (2013) og Fallan (2016b) hevder at dette er en av variablene som har størst innvirkning på miljørapportering. Grunnen til dette er at større virksomheter har større behov for å opprettholde legitimiteten (Lodhia & Jacobs, 2013). Variabelen er blant annet brukt og anses som signifikant i Aggarwal & Singh (2019), Clarke & Gibson-Sweet (1999), Fallan (2016a), Fallan (2016b), Fallan & Fallan (2017) og Ramstad (2014). Vi anser det derfor som nødvendig å inkludere denne variabelen i vår studie.

Det er dog mange ulike måter variabelen har blitt målt på. Vi har valgt å måle denne variabelen ved antall årsverk. Variabelen har i mange tilfeller også blitt målt i driftsinntekt eller antall ansatte. Driftsinntekter er ikke relevant for vår del, ettersom alle virksomhetene er innenfor offentlig sektor. Dersom vi hadde brukt driftsinntekt som mål, ville dette trolig kunne redusert oppgavens validitet, fordi mange av virksomhetene mottar ulike former for subsidiering. I tillegg har virksomheter med sektorpolitiske formål en annen regnskapsoppstilling enn virksomheter med bedriftsøkonomiske formål. Fallan & Fallan (2017) og Fallan (2016b) er blant de som har brukt antall ansatte som mål, Lodhia & Jacobs (2013) brukte andelen totale eiendeler som mål, mens Aggarwal & Singh (2019) bruker både lønnsomhet og antall ansatte i sin studie.

Noen av virksomhetene i utvalget vårt rapporterer enten kun antall årsverk eller antall ansatte. På tross av at disse to faktorene sjeldent er sammenfallende, vil vi i disse tilfellene anta at antall årsverk og antall faste ansatte er sammenfallende. Der virksomhetene rapporterer om begge deler bruker vi konsekvent antall årsverk, for å få mest mulig pålitelige resultater. Antall årsverk

er brukt for å kunne avdekke den faktiske arbeidskapasiteten til virksomhetene. I mange virksomheter vil det være en stor differanse mellom antall årsverk og antall ansatte. Dette kan forekomme hvis mange ansatte har små stillingsprosent, eller hvis man har vakante stillinger. Dersom det forekommer mange slike tilfeller, vil validiteten i oppgaven reduseres.

I tillegg til forskjellen mellom antall ansatte og antall årsverk oppgir også mange virksomheter et gjennomsnittsmål og et mål på årsverk per 31.12.2020. Dette forekommer trolig ikke i stor grad i offentlig sektor, fordi de aller fleste har faste stillinger og ikke jobber på prosjektbasis. I mange av tilfellene er ikke forskjellene store, men det kan være verdt å merke seg at dette vil ha utslag dersom tilfellene er mange eller store. For denne variabelen er tallspennet mellom størst og minst stort. Vi antar også at det for en stor virksomhet ikke har mye å si om det for eksempel er 10.000 ansatte eller 13.000 ansatte. Det samme resonneret gjelder for små og mellomstore virksomheter også. På den måten antar vi at påvirkningen skjer i trinn og ikke basert på en kontinuerlig tallrekke. Vi har derfor valgt å ta utgangspunkt i den naturlige logaritmen til antall årsverk når vi har gjennomført analysene for denne variabelen. Bruk av den naturlige logaritmen på størrelse er blant annet gjort i Fallan (2016b). Dette gjør at forskjellen mellom den minste og det største virksomheten ikke blir like stor lengre.

Forklaringsvariabelen er målt på skalanivå med antall årsverk i virksomheten, og vi navngir variabelen størrelse.

### Miljørisiko

Sannsynligheten og omfanget av forurensning og ikke bærekraftige handlinger anses å være en variabel av betydning. Variabelen peker mot hypotese 2 som ble presentert i kapittel 3. Denne variabelen har i flere tilfeller blitt definert som bransje, og ikke miljørerisiko. Vi velger likevel å navngi denne variabelen som miljørerisiko, da bransje også kan deles inn på andre måter. Dette er blant annet gjort i Aggarwal & Singh (2019), Clarke & Gibson-Sweet (1999) og Fallan (2016b).

For å vurdere hvilke virksomheter som er i en bransje med miljørerisiko har vi brukt Statistisk Sentralbyrå sine næringskoder og næringsgrupper (Statistisk sentralbyrå, 2022), som også vises i Brønnøysundregistret. Denne inndelingen betegnes ofte som NACE-kategorier. Vi har sett på næringskoder opp mot næringsområder, og karakteristika ved virksomheten når vi har vurdert om virksomhetene har høy, middels eller lav miljørerisiko. Det er derfor enkelte næringsområder som finnes innenfor alle tre miljøreriskokategoriene. Vi hadde som hovedregel tenkt at hvilket

næringsområde næringskoden tilhører skulle definere miljørisikoen, men vi så at det ble nødvendig å vurdere karakteristika ved virksomheten også. For eksempel har vi vurdert alle kommunene med høy miljørisiko, selv om disse ligger under næringsområdet «O – Offentlig administrasjon og forsvar, og trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning»; som vi i utgangspunktet hadde kategorisert med lav miljørisiko. Dette gjorde vi på bakgrunn av at vi antar at kommuner har stor miljøpåvirkning for de aktivitetene de har. Denne inndelingen er også brukt i Fallan (2016b), Fallan & Fallan (2017), så vel som Ramstad (2014). I tillegg har alle direktorater som utfører tilsyn blitt vurdert med middels miljørisiko, disse ligger også under næringsområdet «O». I tilfellene virksomhetene opererer med flere næringskoder, er næringskoden med høyest miljørisiko hensyntatt. Se vedlegg 3 for å se miljørisiko til hver virksomhet.

<i>Miljørisiko</i>	<i>Næringsområde</i>
<b>HØY</b>	A - Jordbruk, skogbruk og fiske B - Bergverksdrift og utvinning C – Industri * D - Elektrisitets-, gass-, damp- og renovasjonsvirksomhet F - Bygge- og anleggsvirksomhet H - Transport og lagring J - Informasjon og kommunikasjon *** O - Offentlig administrasjon og forsvar, og trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning ***
<b>MIDDELS</b>	C – Industri * G - Varehandel, reparasjon av motorvogner I - Overnattings- og serveringsvirksomhet J - Informasjon og kommunikasjon *** K - Finansierings- og forskningsvirksomhet M - Faglig, vitenskapelig og teknisk tjenesteyting ** N - Forretningsmessig tjenesteyting O - Offentlig administrasjon og forsvar, og trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning *** R - Kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter **
<b>LAV</b>	J - Informasjon og kommunikasjon *** M - Faglig, vitenskapelig og teknisk tjenesteyting ** O - Offentlig administrasjon og forsvar, og trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning *** P - Undervisning R - Kulturell virksomhet, underholdning og fritidsaktiviteter **

\* næringsområde som finnes innenfor både høy og middels miljørisiko, \*\* næringsområde som finnes innenfor både middels og lav miljørisiko, \*\*\* næringsområde som befinner seg innenfor høy, middels og lav miljørisiko.

Tabell 4.4: Inndeling etter miljørisiko

Validitet for denne variabelen kan bli svekket dersom inndelingen er for grov. Dersom vi hadde operasjonalisert dataene på en annen måte, ville vi kunne fått et annet resultat enn det vi har fått her. Vi anser imidlertid denne inndelingen, ved bruk av NACE-kategorier, som hensiktsmessig for vår oppgave under forutsetningen om antall og type virksomheter i utvalget.



Vi har rangert verdiene på virksomhetene mellom lav, middels og høy miljøpåvirkning. Dermed har vi en variabel på ordinalnivå med tre ulike verdier fra 1 til 3, for verdiene lav, middels og høy.

#### Regnskapsplikt

Hypotese 3a, b og c, så vel som 4a og b, henviser til forklaringsvariabelen regnskapsplikt. Denne variabelen viser til skillet mellom virksomheter som må følge kravene i regnskapsloven og NRS 16, jf. regnskapsloven § 1-2, og de virksomhetene som ikke har slike miljørapporteringskrav. Denne uavhengige variabelen er i liten grad brukt tidligere, men viser seg eksempelvis i Fallan (2016a), Fallan (2016b) og Lodhia & Jacobs (2013) å være en signifikant variabel.

Variabelen er en dikotom forklaringsvariabel på nominalnivå. Variabelen blir dummykodet med verdien 1 for de virksomhetene som er regnskapspliktige, og 0 for de som ikke er det.

#### Alder daglig leder

Denne variabelen sammen med ansiennitet daglig leder blir pekt på i hypotese 5a under delkapittelet som omhandler Upper echelon-teori. Det er et forholdsvis stort spenn på alderen for daglig leder i virksomhetene. Vi har tatt utgangspunkt i fødselsåret til daglig leder og ut i fra det regnet ut hvor mange år de daglige lederne var per 31.12.2020. Etersom spennet mellom verdiene er forholdsvis stort, har vi også her valgt å benytte oss av den naturlige logaritmen til verdiene. Variabelen er blant annet brukt av Fallan et al. (2015), Naranjo-Gil et al. (2009) og Young et al. (2001) hvor variabelen hadde signifikant negativ påvirkning på den avhengige variabelen.

#### Ansiennitet daglig leder

Ansiennitet tar utgangspunkt i hvilket år daglig leder ble ansatt, og peker mot hypotes 5b. Denne variabelen forteller oss altså noe om hvor lang erfaringstid personen har i stillingen som daglig leder. Erfaringen til daglig leder kan ha en påvirkning på hvordan vedkommende ønsker å styre virksomheten og hvilke prioriteringer som tas. Variabelen har tidligere blitt brukt av Damanpour & Schneider (2008), Naranjo-Gil et al. (2009) og Olsen (2012) med ulike resultater. Naranjo-Gil et al. (2009) viser til signifikant negativ effekt, mens Damanpour & Schneider (2008) argumenterer for en U-invertert kurve. Vi har målt denne variabelen som en uavhengig kontroll variabel på skalanivå.

### Kjønn daglig leder

Basert på data fra Bisnode kan vi avgjøre hvorvidt den daglige lederen er kvinne eller mann. Variabelen henviser til hypotese 6 i kapittel 3. Her har vi gjort en vurdering ut fra det oppgitte navnet til daglig leder, hvorvidt vi vurderer det navnet til å være en kvinne eller mann. Enkelte navn kan være både herre- og damenavn, som gir mulighet for feilmargin. Denne har vi dog vurdert til å være liten. Vi har ikke tatt høyde for flere kjønnskategorier, som for eksempel «kjønnsnøytral» eller hva daglig leder indentifiserer seg som. Denne informasjonen hadde krevet at vi hadde sendt de det gjelder en spørreundersøkelse, og dette har vi ikke hatt tid eller ressurser til å gjøre. I tillegg har tidligere forskning vi har funnet, kun brukt mann og kvinne.

Fordelingen viser til at vi har 42 % kvinner som daglig leder i vårt utvalg. Denne variabelen er en dikotom kontrollvariabel på nominalnivå. Variabelen er brukt i forskning av innovasjon av blant annet Lapuente & Suzuki (2021) hvor de viser til signifikant positiv effekt på innovasjonsgraden. Den er dummykodet med verdi 1 for virksomheter med kvinne som daglig leder og verdien 0 for virksomheter med mann som daglig leder.

#### 4.5.2.2 Uavhengige kontrollvariabler

##### Kontrollvariabler

Kontrollvariabler er viktig for å vurdere hvorvidt det finnes andre bakenforliggende årsaker til endring i den avhengige variabelen. Dersom dette er tilfellet, vil validiteten i oppgaven bli redusert. Dette kan man hindres ved å inkludere kontrollvariabler i modellen, som kontrollerer for mulige tilfeller av spuriøse sammenhenger (Ringdal, 2018). Når man velger kontrollvariabler, må man derfor ha god oversikt over tidligere forskning for å kunne velge hensiktsmessige variabler. Som nevnt i avsnitt 3.1 har tidligere forskning når det gjelder karakteristikker ved virksomheten vist til størrelse, alder, bransje, eierandel og økonomiske prestasjoner (Adams, 2002; Fifka, 2013; Meutia et al., 2021). I tillegg har mye forskning basert seg på nasjonalitet, spesielle hendelser, press fra media eller hvorvidt virksomheten har en intern komité med ansvar for CSR. Det er imidlertid ikke alle disse variablene som er like relevante innenfor offentlig sektor. Vi har benyttet oss av åtte ulike kontrollvariabler. Halvparten måler faktorer ved virksomheten, mens den resterende halvparten fokuserer på ledelsen i virksomheten, jfr. Adams (2002) sin figur som ble presentert i begynnelsen av kapittel 3 (figur 3.1).

<i>VARIABEL</i>	<i>STUDIE</i>	<i>SIGNIFIKANT FUNN</i>	<i>OPERASJONALISERING</i>
<b>SEKTORPOLITISK FORMÅL</b>	Fallan (2016a)	Negativ (frivillig rapportering)	Dikotom variabel, bedriftsøkonomisk formål er definert i statens eierrapport, øvrige virksomheter i offentlig sektor er definert som sektorpolitisk formål.
	Fallan & Fallan (2017)	Negativ (frivillig rapportering)	Dikotom variabel, bedriftsøkonomisk formål er definert i statens eierrapport, øvrige virksomheter i offentlig sektor er definert som sektorpolitisk formål.
	Ramstad (2014)	Negativ	Dikotom variabel, skilles mellom virksomheter definert med bedriftsøkonomisk formål og virksomheter med sektorpolitisk formål
<b>OFFENTLIG EIERANDEL</b>	Aggarwal & Singh (2019) Fallan (2016a)	Nei Positiv (frivillig rapportering)	Skiller mellom offentlig og privat sektor Måles fra 0-100 % hvor stor andel av virksomheten er eid av til sammen stat, fylke og kommune
	Ramstad (2014)	Positiv	Måles fra 0-100 % hvor stor andel av virksomheten er eid av staten
<b>ALDER VIRKSOMHET BØRSNOTERT</b>	Tagesson et al. (2009) Roberts (1992)	Positiv Positiv	Måles som eierskapskonsentrasjon Måles som virksomhetens alder ved et gitt tidspunkt
<b>ANDRE VERV DAGLIG LEDER</b>	Fallan et al. (2021)	Positiv	Skiller mellom børsnoterte virksomheter og ikke børsnoterte virksomheter
	Young et al. (2001)	Positiv	Måles med en dummyvariabel for antall ganger per tremåndersintervaller lederen har vært eksponert for avhengig variabel

Tabell 4.5: Signifikante funn og operasjonalisering av våre kontrollvariabler i tidligere studier

### Sektorpolitisk formål

Virksomheter har ofte ulike formål, også statlige virksomheter. Begrunnelsen for valg av sektorpolitisk formål som kontrollvariabel baserer seg både på teori, men også på tidligere forskning som har funnet denne variabelen signifikant. Variabelen er blant annet benyttet i Fallan (2016a), Fallan & Fallan (2017), Lodhia et al. (2012) og Ramstad (2014)

. Disse studiene viser at variabelen vil ha negativ påvirkning på miljørapporteringen, noe som indikerer at dersom virksomheten har sektorpolitisk formål vil rapporteringen av miljørapportering være svakere enn for virksomheter med bedriftsøkonomisk formål. Legitimitetsteorien bygger opp om denne antakelsen, da virksomheter med bedriftsøkonomiske formål i større grad er utsatt for legitimitetspress for å overleve. Imidlertid kan stewardshipteorien vise til at viktigheten virksomheter med sektorpolitisk formål har i forhold til sin forvalterrolle ovenfor samfunnet.

I utvalget vårt har vi tatt ut virksomheter som er definert i Statens eierrapport 2020 (Nærings- og fiskeridepartementet, 2021b) som kategori 1 og 2. I tillegg har vi statens forvaltningsorganer. Disse gruppene med virksomheter har ulike formål. Kategori 1 og 2 virksomhetene har formål om høyest mulig avkastning over tid. Dette innebærer at disse virksomhetene primært har bedriftsøkonomiske formål, på tross av at de er definert som statlige virksomheter.

Forvaltningsorganene og kategori 3 virksomhetene på den andre siden har mål om mest mulig effektiv oppnåelse av sektorpolitiske mål. Selv om disse kategoriene er gjensidig utelukkende, må man være oppmerksom på at det kan oppstå utfordringer i forbindelse med divergent validitet i forhold til variabelen offentlig eierandel. Virksomhetene med sektorpolitiske formål er alltid offentlig eid, men det betyr ikke at alle selskaper som er enten delvis eller helt offentlig eide har sektorpolitiske formål. Denne variabelen er en dikotom forklaringsvariabel på nominalnivå. Vi dummykoder variabelen med verdien 1 for sektorpolitisk formål og 0 for bedriftsøkonomisk formål. Variabelen gis navnet sektorpolitisk formål.

### Offentlig eierandel

I denne studien er alle virksomhetene som undersøkes, offentlig eid til en viss grad. Det vil si at virksomhetene, selv om de forvaltes av offentlig sektor ikke nødvendigvis er 100 % offentlig eid. Variabelen viser til hvor stor del av virksomheten som er eid av det offentlige, enten i form av staten, fylket eller kommune. Denne variabelen er brukt i flere andre studier om bærekraftsrapportering, blant annet Aggarwal & Singh (2019), Belal (2001), Fallan (2016a), Fallan et al. (2021), Ramstad (2014), Secchi (2006) og Tagesson et al. (2009). Legitimitetsteorien vil hevde virksomheter står ovenfor et høyere legitimitetspress dersom de har høy offentlig eierandel. Disse virksomhetene benytter seg i større grad av de offentliges midler, og det er derfor større forventninger fra samfunnet hvor hvordan disse virksomhetene forvalter sine ressurser. På samme måte vil stewardshipteorien vise til hvordan disse virksomhetene har et større forvalteransvar.

Variabelen er en kontinuerlig uavhengig variabel som måles på ordinalnivå i prosent fra 0-100, der 100 % representerer virksomheter som er heleid, eksempelvis kommuner eller fylker. Prosentandelene for offentlig eierandel er hentet fra Statens eierrapport 2020 (Nærings- og fiskeridepartementet, 2021b). Denne variabelen er på skalanivå og er navngitt Offentlig eierandel.

### Virksomhetens alder

Virksomheters alder har vært brukt i noen tilfeller for å forklare kvaliteten på bærekraftsrapportering (Adams, 2002). Alder vil påvirke legitimitetspresset og hvilket forvalteransvar man antar virksomheter innehar ovenfor samfunnet. For virksomheter som har eksistert i flere år, forventer samfunnet at trolig i større grad at de handler rett. Både i forhold til regler, men også i forhold til normer, verdier og retningslinjer. Dette gjør at man antar at disse virksomhetene innehar et større forvalteransvar enn yngre virksomheter. Imidlertid vil

legitimitetsteorien anta at dersom nye virksomheter skal overleve i et anstrengt marked, må de følge normer og regler for å overleve. På den måten vil yngre virksomheter trolig ha et høyere legitimitetspress enn elder.

I vårt utvalg har flere av virksomhetene endret navn, blitt slått sammen eller kjøpt opp i løpet av sin levetid. Vi har valgt å ta utgangspunkt i det nåværende navnet når vi har målt virksomhetenes alder. Dersom variabelen hadde målt når virksomhetene ble grunnlagt og lagt daværende navn til grunn ville arbeidet med å finne dataene vært krevende og i mange tilfeller umulig. Det er imidlertid verdt å merke seg at validiteten på denne variabelen kan bli svekket dersom virksomheten nylig har endret navn. I disse tilfellene vil virksomhetene fremstå som ny, noe de i virkeligheten ikke er. Dette har vi imidlertid forsøkt å avdekke ved innsamling av data ved å se på historien til virksomheten og eventuelle endringer ved den.

Mange av virksomhetene under statens eierberetning er av en nyere alder. I mange av tilfellene skyldes dette at de har skiftet navn i nyere tid. For et stort antall av kommuner har navnet deres eksistert i lang tid, mens det for departementer og direktorater er variasjoner her. For departementer og direktorater har det også oppstått flere i nyere tid, noe som ikke er tilfellet for kommuner der antallet heller har blitt mindre.

Vi har valgt å måle variabelen i antall år fra virksomheten ble opprettet. For denne variabelen er det også et stort spenn i verdiene. Vi har derfor brukt den naturlige logaritmen til verdiene når vi har gjort våre målinger. Dette er derfor en uavhengig variabel på skalanivå.

### Børsnotert

Vi har benyttet oss av børsnotering som kontrollvariabel. Grunnlaget for dette er at børsnoterte virksomheter har økt legitimitetsrisiko på grunn av stor synlighet (Fallan, 2016a). I tillegg foreligger det mye tidligere forskning på børsnotering hos blant annet Fallan (2016a), Fallan et al. (2021), Fallan & Fallan (2017) og Ramstad (2014). Funnene for hvorvidt denne variabelen er signifikant eller ikke er dog ikke entydig. Dette gjør at vi trolig vil kunne bidra med inn med nyere data og kunnskap. Disse virksomhetene er i tillegg til å være børsnotert også offentlige virksomheter, noe som trolig i enda større grad øker synligheten og dermed legitimitetsrisikoen. Kontrollvariablene vil bli operasjonalisert videre i avsnittene under.

Hvorvidt virksomhetene er registrert på Oslo børs eller ikke varierer mellom de ulike virksomheter vi har i utvalget vårt. Det er også flere av de statlige virksomhetene som er børsregistrert, men kun de som er i kategori 1 og 2. Virksomhetene som inngår i

statsforvaltningen, er ikke notert på børs. Hvorvidt virksomhetene er børsnotert eller ikke er i vårt tilfelle en dikotom kontrollvariabel på nominalnivå. Denne er dummykodet med verdi 1 for virksomheter som er børsnotert, og verdien 0 for de som ikke er.

#### Andre verv daglig leder

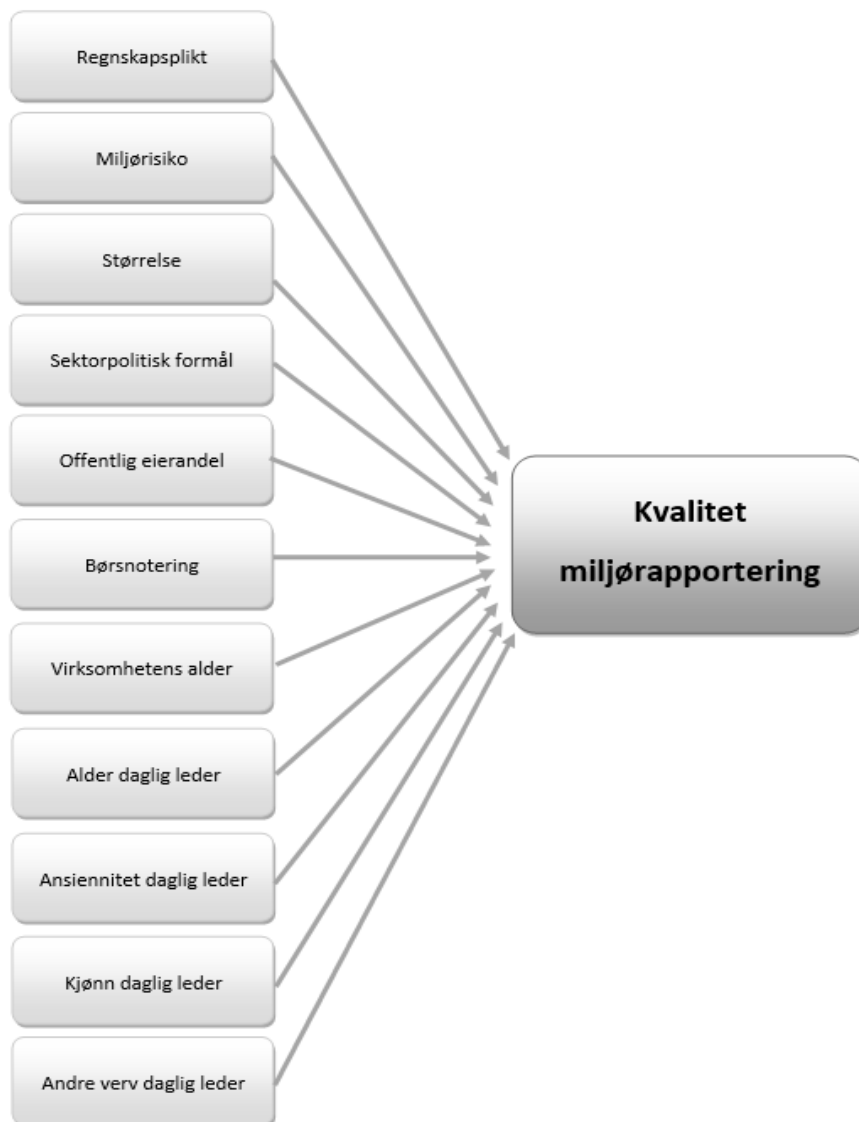
Antall verv kan fortelle noe om nettverket den daglige lederen bisitter. Fallan et al. (2015) og Young et al. (2001) er blant dem som har brukt denne variabelen og funnet signifikant positiv effekt på innovasjonsgraden. Upper echelon-teori vil anta at nettverk vil påvirke innovasjonsgraden til lederen, noe som kan gjøre lederen mer tilbøyelig til å rapportere om ytre miljø. Nettverk utgjør forskjellige knytninger til ulike virksomheter og/eller aktører, hvor informasjonsdeling og erfaringer kan utveksles (Borgatti & Haglin, 2011). I nettverk kan lederen få erfaring og innblikk i andres innovasjoner som kan øke lederens tilbøyelighet til innovasjon i egen virksomhet (Young et al., 2001). Dersom daglig leder i en virksomhet også har verv i andre virksomheter kan daglig leder tilegne seg ny kunnskap som kan være nyttig, og kan forsøke å overføre dette til egen virksomhet (Young et al., 2001). Således vil større nettverk kunne ha en positiv innvirkning på bærekraftsrapporteringen dersom man benytter seg av upper echelon-teori.

Vi har ikke sett på hvilken stilling daglig leder har i andre verv, ei heller i hvilke bransjer eller virksomheter personen har verv. Denne variabelen vil derfor kun si noe om personen innehar andre verv eller ikke. For å få en forståelse av hvor stort det potensielle nettverket til lederen er har vi målt variabelen på skalanivå og ikke nominalnivå. Det er flere måter man kan måle nettverk på, og andre verv vil ikke nødvendigvis ta opp forhold rundt uformelle nettverk lederne kanskje innehar.

#### 4.6 Påvirkning på miljørapportering

Når vi utleder hypoteser og velger variabler tar vi utgangspunkt i tidligere forskning og teori som er presentert i denne studien. Med bakgrunn i teori og oppgavens omfang har vi identifisert seks ulike forklaringsvariabler som både viser til virksomhetens egenskaper, egenskaper ved toppledelsen og kontekstuelle faktorer. Hypotesene tar utgangspunkt i de uavhengige forklaringsvariablene størrelse, miljørisiko og regnskapspliktig, kjønn daglig leder, ansiennitet daglig leder og alder daglig leder. For alle hypotesene, med unntak av alder og ansiennitet

daglig leder, forventes det en positiv effekt på virksomhetenes miljørapportering. Under har vi inkludert en figur som viser hvilke uavhengige variabler vi har tatt for oss i denne oppgaven.



Figur 4.1: Uavhengige variablers effekt på miljørapportering

Påvirkningen de uavhengige variablene har på den avhengige variabelen kan illustreres ved bruk av formelen vist under:

$$\begin{aligned}
 \text{KVALITET MILJØRAPPORT} = & \alpha_0 + \beta_1 \text{ REGNSKAPSPLIKT} + \beta_2 \text{ STØRRELSE} \\
 & + \beta_3 \text{ MILJØRISIKO} + \beta_4 \text{ FORMÅL} + \beta_5 \text{ OFFENTLIG EIERANDEL} \\
 & + \beta_6 \text{ VIRKSOMHETENS ALDER} + \beta_7 \text{ BØRSNOTERT} \\
 & + \beta_8 \text{ ALDER DAGLIG LEDER} + \beta_9 \text{ KJØNN DAGLIG LEDER} \\
 & + \beta_{10} \text{ ANSIENNITET DAGLIG LEDER} + \beta_{11} \text{ ANDRE VERV DAGLIG LEDER} + \varepsilon
 \end{aligned}$$

## 5. Resultater

### 5.1 Deskriptiv statistikk

	<i>N</i>	<i>Min</i>	<i>Max</i>	<i>Gjennomsnitt</i>	<i>Standardavvik</i>
<b>SUM RAPPORTERING</b>	135	0,25	15	6,47	3,57
<b>LOVPÅLAGT RAPPORTERING</b>	135	0	4	2,47	1,21
<b>ANBEFALT RAPPORTERING</b>	135	0	3	1,48	0,93
<b>FRIVILLIG RAPPORTERING</b>	135	0	8	2,52	1,76
<b>MILJØRISIKO</b>	135	0	3	1,21	0,83
<b>VIRKSOMHETENS STØRRELSE</b>	135	2,3	10,44	5,94	1,78
<b>REGNSKAPSLIKTIG</b>	135	0	1	0,48	0,50
<b>SEKTORPOLITISK FORMÅL</b>	135	0	1	0,81	0,39
<b>OFFENTLIG EIERANDEL</b>	135	0,05	1	0,91	0,23
<b>ALDER - VIRKSOMHET</b>	135	0	5,9	3,47	1,21
<b>BØRSNOTERING</b>	135	0	1	0,13	0,33
<b>ALDER - DAGLIG LEDER</b>	135	3,58	4,23	4	0,12
<b>KJØNN - DAGLIG LEDER</b>	135	0	1	0,42	0,50
<b>ANSIENNITET - DAGLIG LEDER</b>	135	0	14	3,48	3,58
<b>ANDRE VERV -DAGLIG LEDER</b>	135	0	34	2,10	3,77

Tabell 5.1: Deskriptiv statistikk

Deskriptiv statistikk kan brukes når man vil beskrive situasjonen på et bestemt område (Oppen et al., 2020). Tabell 5.1 viser deskriptiv statistikk av samtlige variabler i denne studien. N-verdien forteller hvor mange virksomheter som er med i utvalget, noe som for denne studien er 135 stk. Vi kan dermed med sikkerhet fastslå at det ikke har forekommet noen ukjente verdier i datasettet. Maksimum- og minimumsverdien indikerer hvorvidt det har forekommet noen tastefeil. For våre variabler varierer maksimums- og minimumsverdien for de ulike variablene. Den avhengige variabelen sum kvalitet miljørapportering inneholder alle innholdskategoriene som ble presentert i forrige kapittel. Vi kan i tabell 5.1 se variasjonen i antallet miljøkategorier som er rapportert. Vi har 16 ulike kategorier, noe som tilsier en mulig maksimumsscore på 16 poeng. Variasjonen i våre funn varierer imidlertid fra 0,25 til 15 mulige kategorier. Gjennomsnittlig rapportering for samtlige selskaper er 6,5 kategorier.

Videre i tabell 5.1 ser vi at regnskapspliktig, sektorpolitisk formål, børsnotert og kjønn daglig leder har kun to ulike verdier og er derfor dikotome variabler. Verdien for disse variablene viser derfor til hvorvidt fenomenet har intruffet eller ikke. Av resultatene kan vi se at 48 % av virksomhetene er regnskapspliktige, 81 % har sektorpolitiske formål, 13 % er notert på børs, mens 42 % av lederne er kvinner. De uavhengige variablene størrelse, offentlig eierandel, virksomhetens alder, alder daglig leder, ansiennitet daglig leder og andre verv daglig leder er variabler på skalanivå. Disse variablene har alle et absolutt nullpunkt og har flere enn to verdier. Offentlig eierandel har et gjennomsnitt på henholdsvis 91,2 %. Tabell 5.1 indikerer også at

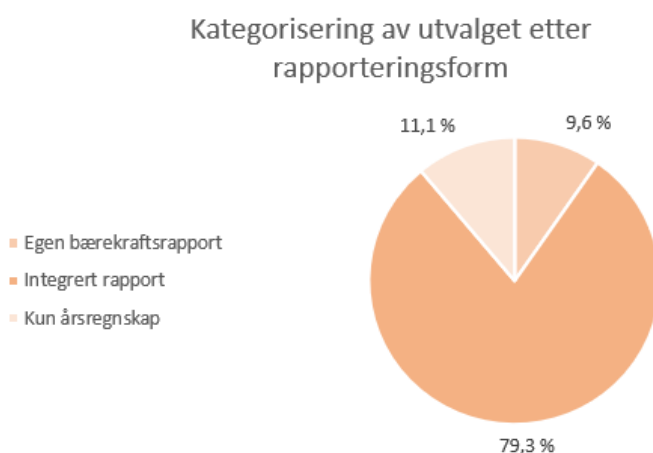


minimumsverdien for offentlig eierandel er 5,88 %, mens maksimumsverdien er på 100 %. For variablene størrelse, virksomhetens alder og alder daglig leder må vi være oppmerksomme på at verdiene er presentert som den naturlige logaritmen til variablene. Verdiene vil dermed ikke presentere reelle årsverk eller reelle år.

I vårt datagrunnlag har vi som nevnt ulike maksimums- og minimumsverdier for de ulike variablene. Det nytter derfor ikke å sammenlikne standardavviket mellom alle variablene. Man må imidlertid se på dem uavhengig av hverandre. Vi ser at de dikotome variablene regnskapsplikt og kjønn daglig leder har et standardavvik på henholdsvis 0,502 og 0,5. Dette er relativt høye verdier når minimums- og maksimumsverdiene befinner seg mellom 0 og 1. Oppen et al. (2020) viser til at det ikke finnes noen fasit for standardavviket, men at det må ses i sammenheng med hva man måler gjennomsnittet av. Likevel kan det være betimelig å være oppmerksom dersom det forekommer høye verdier av standardavvik til senere analyser.

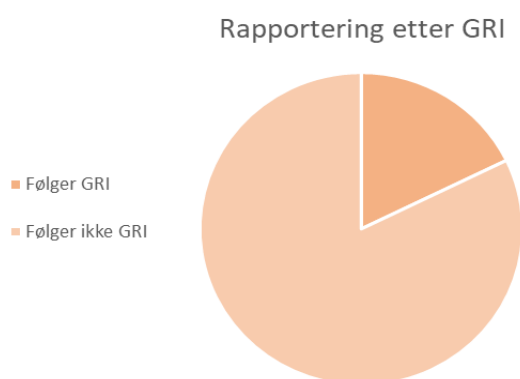
#### 5.1.1 Annen deskriptiv statistikk

En illustrasjon av hvordan virksomhetene er kategorisert, kan være nyttig for å danne seg et helhetsbilde. For å gi et innblikk i hvordan virksomhetene er kategorisert, velger vi å vise til kategorisering etter rapporteringsform og GRI. Vårt utvalg består som nevnt tidligere, av 135 ulike virksomheter i offentlig sektor. Disse virksomhetene rapporterer stort sett om bærekraft i årsrapporten eller i en egen bærekraftsrapport. I tillegg er det noen virksomheter som kun rapporterer årsregnskap, noe som har ført til at dette også har blitt en egen kategori.



Figur 5.1: Kategorisering av utvalget etter rapporteringsform

Virksomhetene som er kategorisert innenfor «integreert rapport» rapporterer informasjon om bærekraft i årsrapporten sin. Vi ser at hele 79 % av vårt utvalgt har denne tilnærmingen, mens kun 11 % viser til årsregnskap i sin rapportering. Dette er 15 virksomheter, og omfatter alle departementene vi har i Norge. Ingen andre virksomheter i vårt utvalg viser kun til årsregnskap. For egen bærekraftsrapportering viser figur 5.1 at det er 9,6 % av virksomhetene i vårt utvalgt som har denne formen for rapportering. Virksomhetene som har egne bærekraftsrapporter tilhører statens eierberetning, men det er verdt å merke seg at en stor andel av kommunene enten har egne klimaregnskap og/eller klima- og miljøplaner. Når det gjelder GRI er det kun 24 virksomheter som benytter seg av GRI. Alle disse virksomhetene tilhører statens eierberetning og er i så måte regnskapspliktige. I tillegg er alle de største virksomhetene representert i prosentandelen med GRI.



Figur 5.2: Kategorisering av utvalget etter GRI

## 5.2 Korrelasjonsanalyse

En bivariat analyse ønsker å forklare variasjonen i den avhengige variabelen gjennom variasjonen i en uavhengig variabel (Oppen et al., 2020). Verdien 0 viser til at det er null samvariasjon, mens verdien 1 viser til perfekt samvariasjon. Fortegnet henviser til typen samvariasjon (Johannessen et al., 2016). Dersom samvariasjonen er over 0,9 antyder Ringdal (2018) at multikollinearitet kan oppstå. For de uavhengige variablene ønsker vi lav grad av samvariasjon. Dette fordi høy grad vil indikere at variablene måler det samme. For den avhengige variabelen på den andre siden er det ønskelig at samvariasjonen er høy. Vårt datasett har vi ingen variabler som indikerer tilstedeværelse av multikollinearitet hverken for de uavhengige eller den avhengige variabelen. Det kan likevel være verdt å merke seg at enkelte av de uavhengige variablene har moderat samvariasjon. De to største er sektorpolitiske formål

og offentlig eierandel med samvariasjon på 0,51 og offentlig eierandel og børsnotert med samvariasjon på -0,53.

<b>Pearsons R</b>	Kvalitet et miljørappor- tering	Regn- skaps- pliktig	Miljør- isiko	Stør- relse	Sektor- politisk formål	Offentlig eierandel	Alder - daglig leder	Kjønn	Ansienn- itet	Andre verv	Alder virksomh- et	Børs notert
Kvalitet miljørappor- tering	1	0,3	0,6	0,44	-0,36	-0,22	0,08	0,07	-0,06	0,19	0,05	0,38
Regnskapspliktig		1	0,1	-0,16	-0,5	-0,4	0,05	-0,07	-0,03	0,24	-0,4	0,08
Miljørisiko			1	0,38	-0,23	-0,12	-0,001	0,02	-0,2	0,2	0,26	0,31
Størrelse				1	-0,21	-0,09	-0,01	-0,05	-0,12	-0,01	0,3	0,4
Sektorpolitisk formål					1	0,51	0,04	-0,02	0,08	-0,21	0,29	-0,39
Offentlig eierandel						1	0,12	-0,05	0,14	-0,13	0,24	-0,53
Alder daglig leder							1	-0,18	0,4	0,06	-0,02	-0,07
Kjønn								1	-0,05	-0,07	0,01	0,13
Ansiennitet									1	-0,01	-0,01	-0,11
Andre verv										1	0,03	0,03
Alder - virksomhet											1	-0,01
Børsnotert												1

Tabell 5.2: Korrelasjonsanalyse

For den avhengige variabelen sum kvalitet miljørapportering er det kun den uavhengige forklaringsvariabelen miljørisiko som etter tommelfingerregelen har sterk samvariasjon. Variablene regnskapspliktig, størrelse og børsnotert har moderat samvariasjon. I tillegg har variabelen sektorpolitisk formål moderat negativ samvariasjon. Dette indikerer at virksomheter som har bedriftsøkonomisk formål påvirker rapporteringen i moderat grad. Det er i tillegg verdt å merke seg at variablene offentlig eierandel og ansiennitet daglig leder har svak negativ samvariasjon, mens alder daglig leder har svak positiv samvariasjon. De samme TOL og VIF verdiene gjelder selv om man benytter lovpålagt, anbefalt eller frivillig rapportering som avhengig variabel.

	<i>TOL</i>	<i>VIF</i>
<b>REGNSKAPSPLIKTIG</b>	0,579	1,726
<b>MILJØRISIKO</b>	0,689	1,432
<b>STØRRELSE</b>	0,638	1,569
<b>SEKTORPOLITISK FORMÅL</b>	0,532	1,881
<b>OFFENTLIG EIERANDEL</b>	0,531	1,884
<b>ALDER- DAGLIG LEDER</b>	0,792	1,262
<b>KJØNN - DAGLIG LEDER</b>	0,925	1,081
<b>ANSIENNITET – DAGLIG LEDER</b>	0,788	1,269
<b>ANDRE VERV – DAGLIG LEDER</b>	0,877	1,140
<b>ALDER – VIRKSOMHET</b>	0,670	1,491
<b>BØRSNOTERT</b>	0,540	1,851

Tabell 5.3: Oversikt over TOL og VIF-verdier

Tabell 5.3 viser tolerance statistic (TOL) og variance inflation factor (VIF). VIF-verdien viser i hvor stor grad variansen i en estimert regresjonskoeffisient øker på grunn av multikollinearitet (Oppen et al., 2020). Vi ønsker derfor å oppnå så lave VIF-verdier som mulig for å unngå samvariasjon mellom de uavhengige variablene. Oppen et al. (2020) viser til diskusjon rundt hvilken øvre grense VIF burde ha, men presiserer at VIF ikke bør overstige 5,5. Våre resultater viser VIF-verdier under 1,9, noe som indikerer at vi er godt innenfor rammen med tanke på multikollinearitet. TOL-verdien viser hvor mye av variabelen som blir forklart av de andre variablene i analysen. Ringdal (2018) og Field (2009) hevder at verdier under 0,1 kan skape utfordringer. Våre resultater viser at alle TOL-verdiene er høyere enn 0,5, noe som gir rom for gode resultater. Eksempelvis viser TOL-verdien 0,925 for kjønn daglig leder at kun 7,5 % blir forklart av andre variabler enn de som er presentert ovenfor. Dette resonnementet gjelder også for de andre TOL-verdiene i modellen. Hadde vi oppnådd for høye VIF-verdier eller høy Pearsons R måtte vi imidlertid vurdert ulike tiltak for å redusere verdiene. Dette kan innebære å eliminere enkelte variabler, slå sammen variabler som korrelerer sterkt til en ny variabel ved å benytte indeksering eller å øke utvalgsstørrelsen. Basert på TOL- og VIF-verdiene presentert ovenfor er det ikke er problemer med multikollinearitet mellom de uavhengige variablene. Vi har dermed ikke foretatt noen tiltak her.

### 5.3 Regresjonsanalyse

Modell	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	F-verdi
	0,73	0,533	0,492	2,546	12,78

Konstant: Avhengig variabel. Børstnotert, Alder - virksomhet, Andre verv - daglig leder, Alder - daglig leder, Kjønn - daglig leder, Ansiennitet - daglig leder, Regnskapspliktig, Miljørisiko, Størrelse, Sektorpolitisk formål, Offentligeierandel

Tabell 5.4: Samvariasjon mellom de uavhengige variablene og den avhengige variabelen

Tabell 5.4 viser samlet Pearsons R, på henholdsvis 0,73, indikerer sterk samvariasjon mellom de uavhengige variablene og den avhengige variabelen ettersom Pearsons R ligger over 0,500. I tillegg kan vi se at R Square har en verdi på 0,533, mens adjusted R Square viser verdier på 0,492. Disse to tallene viser hvor god modellen er, altså hvor mange prosent av variansen i den avhengige variabelen som forklares av de uavhengige variablene (Oppen et al., 2020; Ringdal, 2018). Sagt på en annen måte; disse to tallene forteller oss om forklaringsgraden i modellen. Forskjellen mellom tallstørrelsene er at R Square ikke er justert for antall variabler, og vil derfor øke jo flere uavhengige variabler man har. Våre resultater viser at den avhengige variabelen vår blir ca. 50 % påvirket av våre uavhengige variabler. Oppen et al. (2020) hevder at R Square bør være over 30 % for å gi tilfredsstillende resultater. Med våre resultater kan vi hevde at den avhengige variabelen blir påvirket av de uavhengige variablene i modellen vår, og at vi har en robust modell.

Variabel	Ustandardiserte koeffisienter	
	$\beta$ std.	Error
KONSTANT	-11,578	8,232
REGNSKAPSPLIKTIG	2,014	0,576
MILJØRISIKO	1,873	0,317
STØRRELSE	0,593	0,155
SEKTORPOLITISK FORMÅL	-0,166	0,774
OFFENTLIG EIERANDEL	0,009	0,013
ALDER- DAGLIG LEDER	2,103	2,075
KJØNN - DAGLIG LEDER	0,753	0,461
ANSIENNITET – DAGLIG LEDER	0,054	0,069
ANDRE VERV – DAGLIG LEDER	0,047	0,062
ALDER – VIRKSOMHET	-0,129	0,221
BØRSNOTERT	1,333	0,899

Tabell 5.5: Ustandardiserte koeffisienter til avhengig variabel

Tabell 5.5 over viser oss konstanten som er  $\alpha_0$ , som er stedet hvor Y-aksens regresjonslinje starter, noe som i vårt tilfelle er på -11,578. Den ustandardiserte regresjonskoeffisienten B viser på den andre siden stigningstallet. Denne forteller oss den gjennomsnittlige endringen i den

avhengige variabelen når man øker den uavhengige variabelen med en enhet, mens de andre uavhengige holdes konstante (Oppen et al., 2020). Våre resultater indikerer både positiv og negativ korrelasjon mellom de uavhengige variablene og sum kvalitet miljørapportering. For de med positiv korrelasjon indikerer dette eksempelvis at dersom virksomheten er regnskapspliktig, vil det påvirke sum kvalitet miljørapportering positivt. For variablene virksomhetens alder og sektorpolitisk formål gjelder motsatt resonnement. I tillegg ser vi at standard error, også betegnet som standard feil, angir feilmarginen av målingen vår, og henviser dermed til presisjon. Tallene i tabell 5.5 indikerer god presisjon på målingene (Oppen et al., 2020), i denne oppgaven.

⊕

<i>Variabel</i>	<i>Modell 1 – Sum</i>		<i>Modell 2 – Lovpålagt</i>		<i>Model 3 – Anbefalt</i>		<i>Model 4 – Frivillig</i>		<i>VIF- verdi</i>
	<i>β</i>	<i>t</i>	<i>β</i>	<i>t</i>	<i>β</i>	<i>t</i>	<i>β</i>	<i>t</i>	
KONSTANT		1,407		-0,491		-0,971		-1,865	
REGNSKAPSLIKTIG	0,283	3,496***	0,147	1,657*	0,225	2,486**	0,353	4,266***	1,726
MILJØRISIKO	0,435	5,901***	0,478	5,920***	0,393	4,781***	0,344	4,571***	1,432
STØRRELSE	0,295	3,842***	0,218	2,582**	0,201	2,329**	0,341	4,331***	1,569
SEKTORPOLITISK FORMÅL	-0,018	-0,214	-0,086	-0,933	0,010	0,109	0,017	0,197	1,881
OFFENTLIG EIERANDEL	0,056	0,663	0,041	0,442	0,015	0,162	0,077	0,896	1,884
ALDER- DAGLIG LEDER	0,070	1,014	0,028	0,370	0,077	0,993	0,082	1,164	1,262
KJØNN - DAGLIG LEDER	0,105	1,632	0,070	1,001	0,047	0,657	0,139	2,117**	1,081
ANSIENNITET – DAGLIG LEADER	0,054	0,777	0,121	1,596	-0,068	-0,877	0,061	0,864	1,269
ANDRE VERV – DAGLIG LEADER	0,050	0,761	0,034	0,476	0,027	0,373	0,063	0,940	1,140
ALDER – VIRKSOMHET	-0,044	-0,584	-0,004	-0,053	-0,193	-2,298**	0,016	0,203	1,491
BØRSNOTERT	0,124	1,483	0,051	0,553	0,144	1,638	0,141	1,642	1,851
<i>F-verdi</i>		12,780***		8,808***		8,042***		11,773***	
<i>Adj. R<sup>2</sup></i>		49,2 %		39,1 %		36,6 %		46,9 %	
<i>N (utvalgsstørrelse)</i>		135		135		135		135	

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

Tabell 5.6: Regresjonsanalyse av sum kvalitet miljørapportering og lovpålagt, anbefalt og frivillig miljørapportering

Justert forklaringsgrad på over 35 %, uavhengig av hvilken avhengig variabel man benytter, indikerer sterk samvariasjon og gir grunnlag for tilfredsstillende resultater. I modell 1, i tabell 5.6, ser vi at den standardiserte beta viser at den uavhengige variabelen miljørisiko har størst innvirkning på den avhengige variabelen sum kvalitet miljørapportering med verdi på 0,435. Den vanlige tommelfingerregelen for standardisert beta er å si at 0 til +/- ,299 er svak, +/-,300 til +/-,499, mens +/- ,500 til +/- 1 er sterk (Oppen et al., 2020). Vi ser videre fra resultatene i

modell 1 at vi har tre signifikante variabler. Med p-verdier på henholdsvis 0,001, 0,000 og 0,000 er variablene regnskapspliktig, miljørisiko og størrelse signifikante på 1 %-nivå. Alle disse tre uavhengige forklaringsvariablene har en signifikant positiv innvirkning på variabelen sum kvalitet miljørapportering. For variabelen regnskapsplikt indikerer disse resultatene at virksomhetene som må følge regnskapsloven i større grad rapporterer miljøinformasjon enn kommuner, departementer og direktorater som ikke følger regnskapsloven. For variabelen størrelse og miljørisiko viser resultatene at store virksomheter og/eller de med høy miljørisiko rapporterer bedre om ytre miljø enn små virksomheter og/eller virksomheter med lav miljørisiko.

Når vi imidlertid deler opp den avhengige variabelen, slik som vist i modell 2, 3 og 4, i tabell 5.6, får vi litt andre resultater. Variabelen som har størst påvirkning er stadig miljørisiko med moderat innvirkning i alle tilfellene. Vi ser imidlertid en forskjell på signifikansresultatene. Med lovpålagt rapportering som avhengig variabel er kun variablene miljørisiko og størrelse signifikante. Regnskapspliktig blir her først signifikant på 90 %-nivå. Dette betyr at virksomheter som er underlagt regnskapsloven ikke rapporterer signifikant bedre for innholdskategori 1, 3, 4 og 14 enn kommuner, departementer og direktorater. Større virksomheter og virksomheter med høy miljørisiko rapporterer imidlertid bedre for disse innholdskategoriene enn små virksomheter og/eller virksomheter med lav miljørisiko.

For anbefalt og frivillig rapportering er imidlertid regnskapspliktig, størrelse og miljørisiko signifikante. Her gjelder samme resonnering for de respektive relevante innholdskategorier som under sum kvalitet miljørapportering. Det er verdt å merke seg at frivillig og anbefalt rapportering har fått hver sin signifikante variabel i tillegg. Kjønn daglig leder blir signifikant under frivillig rapportering, mens virksomhetens alder er signifikant ved bruk av anbefalt rapportering. Begge disse funnene viser signifikante resultater på 95 % signifikansnivå. For variabelen kjønn daglig leder betyr dette at kvinner rapporterer signifikant bedre for relevante innholdskategorier enn menn. Videre vil eldre virksomheter rapportere signifikant bedre for innholdskategori 2, 8 og 9.

## 6. Diskusjon

Dette kapittelet diskuterer vi resultatene fra forrige kapittel i lys av tidligere forskning og teoriene som er presentert i denne oppgaven. Drøftingen vil ta utgangspunkt i å teste hypotesene med bakgrunn i resultatene fra kapittel 5. Av de seks forklaringsvariablene som er presentert i kapittel 4 er kun tre signifikante på 95 %-nivå eller bedre. Dette indikerer at det kun er disse tre som kan generaliseres og dermed forklare variasjonen i rapporteringen for hele populasjonen. Disse tre forklaringsvariablene er brukt mye i tidligere forskning hvor det også vises til signifikante funn, noe som styrker validiteten i vår regresjonsmodell. Det er imidlertid viktig å være klar over at disse resultatene ikke sier noe om kausalitet. Selv om vi ser en signifikant samvariasjon mellom disse tre variabler og kvaliteten på miljørapporteringen, betyr ikke dette at vi nødvendigvis kan si noe om kausalitet (Johannessen et al., 2016; Ringdal, 2018). I denne oppgaven kan vi ikke konkludere med kausalitet, men vi kan si hvorvidt to fenomener opptrer samtidig eller ikke. Vi kan på den måten ikke forklare om det eksempelvis er størrelse som påvirker rapporteringspraksisen eller motsatt. Dette gjelder for alle våre variabler. Skulle vi kunne konkludert med kausalitet, måtte vi brukt en annen metode i vår oppgave, som eksempelvis eksperiment.

### 6.1 Kvaliteten på miljørapportering

Denne avhandlingen undersøker hvilke forhold som kan påvirke kvaliteten på miljørapporteringen i offentlig sektor, så vel som hvordan styringen av offentlig sektor påvirker kvaliteten. Fallan (2016a) viser til at ettersom reguleringsregimet gir mulighet for å identifisere flere grader av regulering, er offentlig sektor i Norge et interessant objekt. I dag er de fleste kategoriene miljøforhold av typen det kan rapporteres om frivillig. Dette gir virksomhetene som er underlagt regnskapsloven et stort handlingsrom i rapporteringen av denne type informasjon. I gjennomsnitt rapporterer virksomhetene i vårt utvalg 6,5 innholdskategorier av totalt 16, noe som innebærer en snittsum på litt under halvparten av maksimumsscore. Vi ser at maksimumsscoren er på hele 15 poeng, og den laveste kvalitetsscoren er på 0,25 poeng. Hvis vi kun ser på virksomheten med en poengscore under 1,5, ser vi at dette består av virksomheter som både er underlagt regnskapsloven og ikke. I så måte kan vi ikke anta at dette er en viktig faktor for lav rapporteringskvalitet. Deskriptiv statistikk viser også at gjennomsnittet for lovpålagt rapportering er på ca. 62 % av mulig oppnåelig poengscore, noe som indikerer relativt høy kvalitet for lovpålagt rapportering. For henholdsvis anbefalt og frivillig rapportering er



kvaliteten lavere. Her viser resultatene for anbefalt rapportering et gjennomsnitt på ca. 48 % av mulig oppnåelig poengscore, mens gjennomsnittet for frivillig rapportering er på ca. 28 % av mulig oppnåelig poengscore. Dette indikerer at kvaliteten for frivillig rapportering er lavest for virksomhetene i vårt utvalg. Disse resultatene sier imidlertid ingenting om hvorvidt funnene er signifikante. Dette vil komme frem av hypotesetestingen videre i kapitlet, hvor resultatene fra regresjonsanalysene hjelper oss med å svare på hypotesene våre. Vi har valgt å sette signifikanskravet vårt på 95 %. Det innebærer at vi godtar signifikante funn på 95 % eller bedre.

## 6.2 Hypotesetesting

### 6.2.1 Størrelse

Modell 1 viser at variabelen størrelse er signifikant på 100 %-nivå, med positiv påvirkning på miljørapporteringen. Dette betyr at hypotese 1 blir støttet. I tillegg viser korrelasjonstabellen moderat samvariasjon med Pearsons R på 0,44. Dette viser at jo større en virksomhet er, jo bedre kvalitet rapporterer den om det ytre miljø. Store virksomheter er ofte godt synlige i samfunnet grunnet økt oppmerksomhet og press fra media, politikere og andre interessenter. Med utgangspunkt i legitimitetsteorien kan vi forvente økt kognitiv og moralsk legitimitetspress for større virksomheter enn for små. Både Meyer & Rowan (1977) så vel som Fallan & Fallan (2017) argumenterer for at jo høyere synlighet og miljørisiko, desto høyere legitimitetsrisiko. Vi kan anta at synligheten for virksomheter vil øke jo større virksomheten er, noe som ifølge teorien da vil føre til mer bruk av miljørapportering som et legitimitetsverktøy. Økt synlighet kan også føre til økt isomorfisme. Synlige og store virksomheter vil trolig ha et større behov for å opptre likt som lignende virksomheter. Dette kan i mange tilfeller føre til at virksomhetene føler seg presset til å gjøre tiltak for å ligne andre. Dette presset som samfunnet og virksomhetene legger på seg selv, kan innenfor rapportering blant annet føre til at virksomhetene i økt grad benytter seg av standarder som GRI eller at de har egne bærekraftsrapporter. I tillegg kan det påvirke organiseringen og fokuset til bærekraftsarbeidet i organisasjonen. Store virksomheter har i større grad enn små flere ressurser å spille på, og har mer unik og spredt kompetanse. Stewardshipteorien kan i tillegg brukes som bidrag til å forklare hvorfor størrelse påvirker rapporteringen. Teorien viser til at forholdet mellom prinsipal og forvalter er tillitsbasert; prinsipalen har tillit til at forvalterne forvalter ressursene forsvarlig og etter ønsket intensjon. Dickhaut & McCabe (1997) argumenterer for at stewardship-rapportering fremmer og styrker tillitsforholdet mellom prinsipal og agent. Mange virksomheter

vil trolig føle på et økt forvalteransvar ved økt synlighet og størrelse. Det økte forvalteransvaret vil igjen kunne bidra til økt rapportering om ytre miljø.

Størrelse er signifikant for både sum kvalitet miljørapportering, lovpålagt, anbefalt og frivillig miljørapportering. Imidlertid er påvirkningsgraden størst på frivillig rapportering med en standardisert beta på 0,341. Dette innebærer moderat påvirkning, mens påvirkningen på de andre formene for rapportering kun anses å være svak. Dette kan på mange måter forklares ved å benytte stewardshipteorien. Som nevnt i teorikapittelet er myndighetene tydelige på hvilke forventninger de har til offentlig sektor sin forvaltning av blant annet fellesskapets ressurser. Dette legger igjen til rette for at offentlige virksomheter er ansvars- og samvittighetsfulle når de utarbeider frivillige rapporter. På den måten vil forvalteransvaret trolig virke mer inn på rapportering som er frivillig, også for store virksomheter. Mange av de store virksomhetene som ikke er underlagt regnskapsloven, er kommuner. Disse har et særskilt forvalteransvar overfor samfunnet, samtidig som at de opplever stor grad av synlighet. Vi ser imidlertid ikke det samme for de små virksomhetene som er unntatt regnskapsloven. Dette kan tyde på at frivillig rapportering i større grad blir gjennomført i større virksomheter. I tillegg kan resultatene indikere at virksomheter som er av en slik størrelse at legitimitetspresset øker, også rapporterer bedre kvalitet på frivillig informasjon. Tidligere studier av blant andre Fallan (2016a, 2016b) og Fallan & Fallan (2017), som også har benyttet inndeling av lovpålagt, anbefalt og frivillig miljørapportering, har også fått et positivt signifikant funn for størrelse. Funnet vårt samsvarer også med flere andre studier (Aggarwal & Singh, 2019; Clarke & Gibson-Sweet, 1999; Fallan, 2016a, 2016b; Fallan & Fallan, 2017), noe som validerer funnet vårt.

### 6.2.2 Miljørisiko

Variabelen miljørisiko er signifikant positiv på 100 %-nivå, i alle fire regresjonsmodellene. Dette betyr at hypotese 2 blir støttet. Tidligere studier støtter også dette funnet (Aggarwal & Singh, 2019; Clarke & Gibson-Sweet, 1999; Fallan, 2016a, 2016b; Fallan & Fallan, 2017). I tillegg viser korrelasjonstabellen sterk samvariasjon med Pearsons R på 0,6. Dette indikerer at jo høyere miljørisiko virksomhetene har, jo bedre kvalitet rapporterer de om ytre miljø. I vår studie er mange av de virksomhetene med høy miljørisiko, kommuner og virksomheter med bedriftsøkonomiske formål. De med lav miljørisiko er i stor grad departementer og direktorater. Regresjonsmodellen viser at miljørisiko har størst effekt på frivillig rapportering, der den har moderat påvirkning, mens den for anbefalt, lovpålagt og sum kvalitet miljørapportering kun har

svak påvirkning. Legitimitetsteorien argumenterer for at virksomheter med høy grad av miljørisiko kan true legitimiteten virksomheten har overfor samfunnet. I Norge er det høye forventninger og normer til hvordan virksomheter skal opptre når det kommer til forurensning, og da spesielt til virksomheter i offentlig sektor. Mange av virksomhetene som innehar høy miljørisiko har utslippstillatelser, eksempelvis kommuner, noe som gir virksomhetene unntak fra loven. Til tross for dette vil det innenfor legitimitetsteori være essensielt for disse virksomhetene å legitimere seg overfor samfunnet. Vi kan derfor anta at legitimitetsteori, og da spesielt moralsk og kognitiv legitimitet, påvirker rapporteringsgraden for disse virksomhetene. Miljørapporteringen kan nemlig brukes som et strategisk verktøy for å oppnå legitimitet (Adams, 2002; Fifka, 2013; Lodhia et al., 2012). Regulatorisk legitimitet vil imidlertid også være viktig, og spesielt for virksomheter som har utslippstillatelser, da disse er unntatt enkelte lover og retningslinjer. Disse virksomhetene må legitimere overfor samfunnet hvordan og hvorfor deres handlinger er riktige.

Vi kan også argumentere for en grad av institusjonaliseringsprosess. Institusjonaliseringsprosess viser til at virksomheter tilpasser seg de normene og standardene som finnes i bransjen. Dette gjøres for å sikre legitimitet. Dette kan ses i sammenheng med isomorfismen der virksomheter blir likere og likere hverandre grunnet påvirkning. Isomorfismen vil argumentere for at dersom noen virksomheter med høy miljørisiko rapporterer egne miljø- og klimaplaner eller i henhold til gitte standarder, vil flere gjøre det samme. Virksomheter med høy grad av miljørisiko vil trolig også ha større etterspørsel etter informasjon om sin virksomhet. Dermed kan stewardshipteorien brukes til å argumentere for at virksomheter med høy miljørisiko også vil ha økt forvalteransvar. Prinsipalen vil trolig ha et ønske om å få innsikt i hvordan virksomheten forholder seg til miljøutfordringene og hvilke tiltak som iverksettes for å minimere risikoen. Dette ser vi mange eksempler på i vårt utvalg, da flere av kommunene har egne miljø- og klimaplaner. På den måten argumenterer stewardshipteorien for at virksomheter med høy miljørisiko vil rapportere bedre kvalitet om det ytre miljø enn virksomheter med lav eller middels miljørisiko. Selv om funnene indikerer at økt miljørisiko påvirker rapporteringen positivt, vil det være lokale forskjeller hos de ulike bransjene. Inndelingen på miljørisiko er relativt grov, noe som fører til at man ikke vil kunne se mindre forskjeller. Det vil likevel ikke være mulig å ha noe særlig finere inndeling grunnet den lave utvalgsstørrelsen (Fallan, 2013). Med finere inndeling ville dette ført til for få virksomheter i hver kategori, noe som ville gjort det vanskelig å gjøre sammenligninger og generaliseringer på tvers av kategorier.

### 6.2.3 Regnskapsplikt

I modell 1 er variabelen regnskapspliktig signifikant positiv på miljørapporteringen. Med dette blir hypotese 3a støttet. I tillegg viser korrelasjonstabellen svak samvariasjon med Pearsons R på 0,3. Dette indikerer at regnskapspliktige virksomheter rapporterer bedre kvalitet om det ytre miljø enn virksomheter som ikke er regnskapspliktige. I vår studie er virksomhetene som er underlagt statens eierberetning regnskapspliktige, mens de resterende ikke er det. Dette innebærer at kommuner, departementer og direktorater inngår i virksomheter som ikke er regnskapspliktige. Funnene indikerer at reguleringer øker kvaliteten på rapportering om det ytre miljø. Legitimitetsteorien vil argumentere for at virksomheter som er underlagt regnskapsloven rapporterer bedre kvalitet om det ytre miljø grunnet legitimitetsrisikoen. Isomorfismen viser som nevnt til at virksomheter gradvis vil tilpasse seg de normene som finnes innen rapportering. Med dette tankesettet vil reguleringer gjøre at flere virksomheter som er underlagt regnskapsloven rapporterer om ytre miljø, noe som påvirker andre til å gjøre det sammen. Dette gjelder på tvers av størrelse og miljørisiko. Regnskapsloven ble vedtatt i 1998, og NRS 16 har eksistert siden 1999. Dette har lagt føringer for hva som anses som god rapportering. Disse reguleringene har trolig ført til at virksomheter etter hvert blir mer like hverandre når det gjelder rapporteringspraksis.

Tabell 5.6 viser at variabelen regnskapspliktig ikke når opp til signifikanskravet vårt på 95 % i modell 2, men er signifikant positiv på 95 %-nivå i modell 3. Hvilket betyr at hypotese 3b og 4a må forkastes. Dette funnet indikerer at lovkrav ikke har påvirkning på rapportering av disse miljøkategoriene, mens anbefalt har en effekt. Dette er et noe overraskende funn da tidligere forskning indikerer at regnskapspliktig har positiv signifikant effekt på lovpålagt rapportering og ikke signifikant for anbefalt rapportering (Fallan, 2016a, 2016b). Samtidig er variabelen regnskapspliktig signifikant positiv i modell 4, dermed må også hypotese 3c og 4b forkastes. Funnet tilsier at det er signifikant forskjell på miljørapporteringen mellom virksomheter som er underlagt regnskapsloven og ikke, hvor de virksomhetene som ikke er underlagt regnskapsloven, ikke rapporterer bedre kvalitet på frivillig miljøinformasjon. Tidligere studier har enten funnet at det ikke finnes signifikant forskjell for rapportering av frivillig miljøinformasjon uavhengig av regnskapsplikt, eller at regnskapsplikt har negativ påvirkning på frivillig rapportering (Fallan, 2016a, 2016b; Fallan & Fallan, 2017). Dette stemmer ikke overens med vårt funn. Legitimitetsteorien antar at legitimitetsrisikoen er høyere når rapporteringen er lovpålagt, enn om den er frivillig eller anbefalt. Dette fordi virksomhetene risikerer å få redusert legitimitet i samfunnet dersom de ikke følger lover og retningslinjer. Våre

funn indikerer imidlertid at regnskapsplikten kun påvirker anbefalt og frivillig rapportering, noe som strider imot antakelsen til legitimitetsteorien. Legitimitet er et flerdimensjonalt begrep der forskjellige typer legitimitet virker samtidig, og kan bidra til å styrke eller svekke hverandre (Fallan, 2016b; Suchman, 1995). Den regulatoriske legitimitetsrisikoen i Norge er basert på om myndigheter og revisorer etterkommer lovkrav og anbefalinger som er gitt i forbindelse med miljørapportering. I utgangspunktet skal revisorene kontrollere regnskapene til virksomhetene, og har derved ingen revisjonsplikt for det kvalitative innholdet i årsberetningen. Innholdskategori 7 tar for seg spørsmål i forbindelse med revisjon av miljørapportering. Enkelte har fått revidert miljøinformasjonen de rapporterer, og dermed fått dette attestert av et revisjonsfirma. I Norge finnes det ingen sanksjoner fra myndighetenes side for virksomheter som ikke overholder lovverket. Dersom sanksjoner imidlertid hadde blitt fulgt opp hevder Fallan (2016a) at det ville flyttet regnskapsloven og NRS 16 standarden til venstre på regnskapspliktkontinuumet. Med dette menes at den regulatoriske legitimitetsrisikoen ved rapportering ville økt. Denne manglende kontrollen kan gjøre at virksomheter selv avgjør hvordan de rapporterer om ytre miljø. Enkelte virksomheter vil blant annet kanskje ikke prioritere dette fordi det øker behovet for ressurser og tid. Når det gjelder moralsk, pragmatisk og kognitiv legitimitet viser Fallan (2016b) til at disse kan bidra til å svekke virksomhetens regulatoriske legitimitet ytterligere.

Ettersom begge hypotesene vi utledet fra stewardshipteorien blir forkastet, må vi vurdere mulige grunner for dette. Ansvarliggjøringen stewardshipteorien forutsetter av forvalteren, samt norske myndigheters tydelige forventning til offentlig sektors forvaltning av fellesskapets ressurser, tilsier at ikke-regnskapspliktige virksomheter i offentlig sektor skulle ha rapportert bedre kvalitet på frivillig miljøinformasjon enn regnskapspliktige. Men vi finner ikke støtte i dette i våre funn. Ovenfor har vi allerede sett at det er manglende oppfølging og konsekvenser dersom virksomheter ikke overholder lovkravene om rapportering av miljøinformasjon. Dermed kan det kanskje tenkes at det er manglende oppfølging av miljørapportering for de som ikke er underlagt regnskapsloven også. Samtidig kan prinsipalen også være samfunnet for øvrig, ikke kun myndighetene. I henhold til stewardshipteorien skulle virksomheter ha et ønske om å ansvarliggjøre seg selv opp mot felles mål med prinsipalen. Men dersom samfunnet ikke stiller krav om å få ettergå offentlig forvaltning i form av en miljørapport, men har andre forventninger, vil fokuset til forvalteren heller ligge der. I tillegg kan det være at ikke-rapporteringspliktige virksomheter rapporterer annen frivillig miljøinformasjon enn det vi har operasjonalisert med. For å finne ut om dette er tilfellet vil det kreve videre undersøkelser av hva offentlig forvaltning

faktisk rapporterer. Vi har nå operasjonalisert den avhengige variabelen basert på tidligere operasjonalisering, som skulle tilsi at reliabiliteten er god. Det som kan ha en påvirkning på resultatet er at vårt utvalg er annerledes enn i andre, lignende studier. Kommuner har for eksempel vært med i utvalget i tidligere studier (Fallan, 2016a, 2016b; Fallan & Fallan, 2017). Mens direktorater og departementer i Norge, etter det vi kan se, ikke har blitt undersøkt. De direktorater og departementer vi har undersøkt, hatt generelt lavere kvalitet i miljørapporteringen, enn kommunene i utvalget vårt. Dersom vi kun hadde tatt med kommuner, hadde muligens resultatene sett annerledes ut.

#### 6.2.4 Alder daglig leder

Med utgangspunkt i resultatene fra kapittel 5, vil vi ikke kunne argumentere for at yngre ledere rapporterer bedre kvalitet på miljørapportering i offentlig sektor. Funnene for variabelen alder daglig leder er ikke signifikant i regresjonsmodell 1, 2, 3 eller 4. Dette innebærer at vi må forkaste hypotese 5a. Vi antok i teoridelen at bærekraftsrapportering kunne ses i sammenheng med innovative handlinger og beslutninger, da denne rapporteringsformen har hatt stort fokus i nyere tid. Dette får vi ikke støtte for i resultatene, noe som kan bety flere ting. En av årsakene kan være at teorien ikke er relevant i vårt tilfelle, eller settingen vi undersøker kan være annerledes enn i andre studier hvor denne variabelen har blitt brukt tidligere. Teorien og forskningen som ble presentert i kapittel 3, i forbindelse med alder, har i hovedsak tatt for seg innovasjon, med unntak av Shahab et al. (2020). Dermed har ikke tyngden av teorien og argumentasjonen rundt alder daglig leder vært spesifikt rettet mot miljørapportering. Dette kan påvirke teoriens relevans i vår oppgave. Vi har ikke funnet noen studier i Norge som benytter seg av denne variabelen, og de studiene som er gjort i andre land har benyttet seg av privat sektor. Privat sektor i andre land har trolig en annen setting og kontekst enn offentlig sektor i Norge. Disse virksomhetene har ikke bare et annet formål, og tilhører en annen bransje, men er også ulik på kultur, normer, retningslinjer og lovverk. Hvilken type setting virksomheten opererer i, kan også påvirke hvorvidt teorien vil være relevant eller ikke.

#### 6.2.5 Ansiennitet daglig leder

Det er manglende signifikans i regresjonsmodellene for variabelen ansiennitet. I upper echelon-teorien ble to motstridende syn presentert. Et syn hevder at økende ansiennitet gjør ledere mer rigide og derfor ikke ønsker endring, mens det andre synet hevder at økende ansiennitet gjør ledere i bedre stand til å håndtere endringer i omgivelsene (Damanpour & Schneider, 2008; Naranjo-Gil et al., 2009; Young et al., 2001). Naranjo-Gil et al. (2009) viser, som nevnt under

operasjonaliseringen av variabelen, til signifikant negativ effekt, mens Damanpour & Schneider (2008) argumenterer for en U-invertert kurve. Imidlertid viser våre resultater ingen signifikante funn for noen av disse synene. En mulig grunn til at vi ikke får signifikante funn for vår variabel kan være at vår operasjonalisering av variabelen ikke er valid eller reliabel. Vi har målt ansiennitet i hvor mange år lederen har sittet i sin nåværende stilling. Ansiennitet kan imidlertid også måles i hvor mange år personen har arbeidet innenfor bransjen, vært i arbeidslivet eller innehatt lederstilling. I så måte kan dette påvirke validiteten i vår variabel. I tillegg er forskningen som er presentert ovenfor gjort i en annen kontekst enn denne avhandlingen.

#### 6.2.6 Kjønn daglig leder

Modell 4 viser at variabelen kjønn daglig leder er signifikant, med positiv påvirkning på frivillig rapportering, det betyr at hypotese 6 støttes. Dette indikerer at kvinnelige daglige ledere rapporterer bedre kvalitet på frivillig informasjon om det ytre miljø, enn i virksomheter som har en mannlig daglig leder. Funnet vårt valideres ved at tidligere studier også har funnet at kvinner har en positiv effekt på bærekraftsrapportering (Ali & Mardawi, 2021; Bannò et al., 2021; Frias-Aceituno et al., 2013; Peng et al., 2021; Uyar et al., 2020). Miljørapportering er en relativt ny form for rapportering sammenliknet med ordinær finansiell rapportering. Upper echelon-teori viser til at verdiene til toppledere kan ha innvirkning på innovasjonsgraden til ledere. Damanpour & Schneider (2008) poengterer at effekten kjønn har på innovasjon er blandet, og at man heller må se sammenhengen med ulike verdier i de to kjønnene. Imidlertid hevdes det at kvinner tenderer til å ha større fokus på fellesskapet, andres velferd og kommunikasjon (Damanpour & Schneider, 2008; Lapuente & Suzuki, 2021), noe som er viktige kvaliteter i offentlig sektor. Disse kvalitetene sammenfaller også med stewardshipteorien, da forvaltere i offentlig sektor antas å ha sammenfallende mål og interesser som prinsipalen, samt ønske om å gjøre noe godt for fellesskapet (Schillemans, 2013). Kvalitetene man kan argumentere for at kvinner typisk har, er å ha et ønske om å forvalte fellesskapets ressurser på forsvarlig måte og etter forventning fra samfunnet. Ettersom de søker etter kommunikasjon med samfunnsborgerne og deres velferd vil de kunne etterstrebe å forvalte miljøressursene samvittighetsfullt. For så å kommunisere med samfunnet om at virksomheten opptrer i henhold til dette. Med samme argumentasjon passer de kvinnelige kvalitetene for moralsk legitimitetspress. Verdiene og normene i samfunnet har i stadig økende grad en forventning om miljøbevisste og -ansvarlige virksomheter, og særlig i offentlig sektor da disse forvalter fellesskapets ressurser. Med signifikante funn for variabelen kjønn daglig leder tyder

dette på at kvinnene som er daglige ledere i denne studien har kvaliteter og verdier som bidrar til å øke kvaliteten på miljørapporteringen.



## 7. Konklusjon

Denne oppgavens forskningsbidrag er å undersøke nærmere bærekraftsrapportering i offentlig sektor i Norge. Vi har undersøkt flere variabler som ikke tidligere har blitt undersøkt eller er mindre undersøkt. I tillegg har vi inkludert upper echelon-teori som i liten grad har blitt knyttet opp mot bærekraftsrapportering. Vårt forskningsbidrag har supplert med flere funn innenfor forskningstemaet i offentlig sektor, med både sammenfallende funn som tidligere forskning og med nye funn.

Resultatene for variablene størrelse og miljørisiko indikerer at større virksomheter og virksomheter med høy miljørisiko rapporterer bedre kvalitet om det ytre miljø enn virksomheter som er mindre og med lavere miljørisiko. Dette er ikke overraskende, da disse variablene har fått støtte i tidligere forskning (f.eks. Aggarwal & Singh, 2019; Clarke & Gibson-Sweet, 1999; Fallan, 2016b; Fallan et al., 2021). Videre indikerer disse variablene at de har størst påvirkning på frivillig rapportering. Et mer overraskende funn er at regnskapspliktig ikke er signifikant for lovpålagt rapportering, men for anbefalt og frivillig rapportering. Dette er i strid med funn i tidligere forskning (f.eks. Fallan, 2016b). Samtidig er regnskapspliktig signifikant for sum kvalitet miljørapportering, hvilket indikerer at selv om variabelen ikke er signifikant for lovpålagt rapportering, tyder det på at regnskapspliktige virksomheter rapporterer bedre kvalitet om ytre miljø enn virksomheter som ikke er regnskapspliktige. Det at variabelen ikke er signifikant for lovpålagt rapportering, men for anbefalt og frivillig rapportering, kan tyde på at det er andre krefter enn myndighetene som påvirker hva slags miljøinformasjon de regnskapspliktige virksomhetene rapporterer. Funnene våre knyttet til forklaringsvariablene kan tyde på at kognitivt og moralsk legitimitetspress og forvaltningsansvar kan veie tyngre enn det regulatoriske legitimitetspresset, samtidig som lovkravene ikke spiller en ubetydelig rolle. Funnene våre indikerer at både legitimitetsteorien og stewardshipteorien kan brukes til å forklare elementer ved virksomhetenes miljørapportering. Kjønn daglig leder har også fått støtte i denne avhandlingen, og indikerer i så måte at upper echelon-teorien kan brukes til å forklare enkelte aspekter ved rapporteringskvaliteten i offentlig sektor. Ved å inkludere nye variabler og mindre brukte teorier kan man oppdage nye forklaringsvariabler.

Det har generelt vært lite forskning på kvaliteten av bærekraftsrapportering i offentlig sektor i Norge, men også i resten av verden. Denne avhandlingen kan bidra til å dekke enkelte av hullene innenfor dette forskningsfeltet. Skillet mellom regulatorisk, moralsk og kognitiv legitimitet, og hvordan disse påvirker i ulik retning er et viktig bidrag. I tillegg har vi inkludert

upper echelon-teorien som bidrar med et helt nytt syn på hvordan ledelsen i virksomheten også kan påvirke miljørapporteringen. Resultatene i denne studien tyder på at regnskapspliktige virksomheter i offentlig sektor har bedre kvalitet på miljørapporteringen enn virksomheter i offentlig sektor som ikke er underlagt regnskapsloven. I tillegg viser resultatene at det er flere faktorer enn hvorvidt virksomhetene er regnskapspliktige eller ikke som avgjør kvaliteten på rapporteringen. Variabler som miljørisiko, størrelse, kjønn daglig leder og alder virksomhet er også variabler vi har funnet som kan forklare variasjonen i rapporteringskvaliteten. Det er imidlertid fortsatt en vei å gå vedrørende teoretisering og identifisering av nye variabler innenfor forskningsfeltet.

### 7.1 Oppgavens avgrensinger og videre forskning

Begrepet bærekraft og bærekraftsrapportering favner bredt, og dermed ble en avgrensning i denne oppgaven å sette søkelys på miljørapportering. Derfor kan det være interessant å videre undersøke flere temaer i bærekraftsrapporteringen. Vi har i hovedsak vurdert kvaliteten på miljørapporteringen ut fra det som står i årsrapport eller virksomheters egne bærekraftsrapporter. For mange virksomheter, spesielt for kommunene i vårt utvalg, finnes det imidlertid også miljørapportering på virksomhetenes nettsider. Tidligere var slik informasjon avgrenset til årsrapporter. Måten nettsider og kanskje spesielt sosiale medier kan påvirke virksomheters informasjonsdeling kan det være interessant. Det kan i så måte være interessant å undersøke kvaliteten på miljørapportering fra flere forskjellige plattformer.

Denne oppgaven har sett på kvaliteten på miljørapporteringen fra ett år. Fokus på bærekraft og miljø fortsetter å være viktig i det offentlige ordskiftet. Det kan hende at miljørapportering vil bli inkludert i flere virksomheters rapporteringsmaler fremover, både i regnskapspliktige og ikke-regnskapspliktige virksomheter. Derfor kan det være interessant å gjøre en komparativ studie om for eksempel fem år for å se om det har skjedd en utvikling. Kvaliteten på miljørapportering kan undersøkes på flere måter, selv om vi har brukt et rammeverk som er blitt utviklet av forskere, kan det finnes andre måter. Dersom karakteristika til virksomheter som blir undersøkt er veldig forskjellige kan dette kanskje slå uheldig ut på kvalitetsmålingen. En produksjonsvirksomhet vil ha andre kvaliteter enn en kontorvirksomhet, dermed kan det hende at produksjonsvirksomheten vil score bedre på innholdskategorien «miljøpåvirkning – produkt», enn kontorvirksomheter.

De seks virksomhetene som fikk høyest poengsum for kvalitet på bærekraftsrapporteringen har alle attestasjon på sin bærekraftsrapport. Videre undersøkelser for hvorvidt attestasjon på miljørapporteringen har en effekt på kvaliteten, eller hvorvidt attestasjon blir mest brukt for legitimeringseffekter, vil være interessant. To andre interessante funn i vår oppgave er at variablene virksomhetens alder og kjønn daglig leder var signifikante for henholdsvis anbefalt rapportering og frivillig rapportering. Ettersom det ikke er gjort like mye forskning på miljørapportering i offentlig sektor som privat sektor, er det flere forskjellige variabler som kan være nyttig og interessant å undersøke nærmere. Vi har ikke funnet at alder til virksomheten har blitt undersøkt i særlig stor grad. Koblingen mellom upper echelon-teori og miljørapportering har vi heller ikke funnet at har blitt gjort i noen særlig grad, spesielt ikke i offentlig sektor. Denne koblingen, med bruk av proxyvariabler, vil kanskje kunne forklare hvorfor enkelte virksomheter rapporterer med bedre kvalitet enn andre.

## Referanseliste

- Adams, C. A. (2002). Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: Beyond current theorising. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 223–250. <https://doi.org/10.1108/09513570210418905>
- Adams, C. A., & Larrinaga, C. (2019). Progress: Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2367–2394. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2018-3399>
- Aggarwal, P., & Singh, A. K. (2019). CSR and sustainability reporting practices in India: An in-depth content analysis of top-listed companies. *Social Responsibility Journal*, 15(8), 1033–1053. <https://doi.org/10.1108/SRJ-03-2018-0078>
- Ali, M. J. A., & Mardawi, Z. M. (2021). The Impact of Ownership Structure and Board Characteristics on Corporate Social Responsibility Disclosed by Palestinian Companies. *Jordan Journal of Business Administration*, 17(2), 254–277.
- Baksaas, K. M., & Stenheim, T. (2015). *Regnskapsteori*. Cappelen Damm Akademisk.
- Ball, A., Grubnic, S., & Birchall, J. (2014). Chapter 11: Sustainability Accounting and Accountability in the Public Sector. I *J.B. O'Dwyer & J.U. Brendan: Sustainability Accounting and Accountability* (2nd edition). Routledge.
- Bannò, M., Filippi, E., & Trento, S. (2021). Women in top echelon positions and their effects on sustainability: A review, synthesis and future research agenda. *Journal of Management and Governance*. <https://doi.org/10.1007/s10997-021-09604-7>
- Beck, A. C., Campbell, D., & Shrives, P. J. (2010). Content analysis in environmental reporting research: Enrichment and rehearsal of the method in a British–German context. *The British Accounting Review*, 42(3), 207–222. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2010.05.002>
- Belal, A. R. (2001). A study of corporate social disclosures in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 16(5), 274–289. <https://doi.org/10.1108/02686900110392922>
- Biondi, L., & Bracci, E. (2018). Sustainability, Popular and Integrated Reporting in the Public Sector: A Fad and Fashion Perspective. *Sustainability*, 10(9), 3112.

<https://doi.org/10.3390/su10093112>

- Bjurstrøm, K. H. (2020). Principal-Agent or Principal-Steward: How Ministry-Agency Relations Condition the Impact of Performance Management in the Steering of Government Agencies. *Public Performance & Management Review*, 43(5), 1053–1077. <https://doi.org/10.1080/15309576.2020.1739087>
- Borgatti, S., & Haglin, D. (2011). On Network Theory. *Organization Science*, 22(5), 1168–1181.
- Bowen, H. R. (1953). *Social Responsibilities of the Businessman* (1st ed.). Harper & Brothers.
- Brandt, J. A. (2021). Krav til opplysninger om bærekraft i forbindelse med finansiell rapportering og hvorfor det kan gi komparative fortrinn. *Praktisk økonomi og finans*, 37(2), 140–154. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-2871-2021-02-05>
- Brundtlandkommisjonen. (1987). *Vår felles framtid (Verdenskommisjonen for miljø og utvikling)*. Tiden norsk forlag.
- Bryman, A., Bell, E., Reck, J., & Fields, J. (2022). *Social Research Methods*. Oxford University Press.
- Campbell, D., Craven, B., & Shrives, P. (2003). Voluntary social reporting in three FTSE sectors: A comment on perception and legitimacy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 558–581. <https://doi.org/10.1108/09513570310492308>
- Carroll, A. B. (1999). Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct. *Business & society*, 38(3), 268–295. <https://doi.org/10.1177/000765039903800303>
- Carson, S. G., & Skauge, T. (2019). *Etikk for beslutningstakere: Virksomheters bærekraft og samfunnsansvar* (2.utgave). Cappelen Damm Akademisk.
- Clarke, J., & Gibson-Sweet, M. (1999). The use of corporate social disclosures in the management of reputation and legitimacy: A cross sectoral analysis of UK Top 100 Companies. *Business Ethics: A European Review*, 8(1), 5–13. <https://doi.org/10.1111/1467-8608.00120>
- Coy, D., Fischer, M., & Gordon, T. (2001). Public accountability: A new paradigm for college

- and university annual reports. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(1), 1–31. <https://doi.org/10.1006/cpac.2000.0416>
- Dalland, O. (2012). *Metode og oppgaveskriving for studenter* (5.utg.). Gyldendal akademisk.
- Damanpour, F., & Schneider, M. (2008). Characteristics of Innovation and Innovation Adoption in Public Organizations: Assessing the Role of Managers. *Journal of public administration research and theory*, 19(3), 495–522. <https://doi.org/10.1093/jopart/mun021>
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- Deegan, C., & Blomquist, C. (2006). Stakeholder influence on corporate reporting: An exploration of the interaction between WWF-Australia and the Australian minerals industry. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4), 343–372. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.04.001>
- Dickhaut, J. W., & McCabe, K. A. (1997). The behavioral foundations of stewardship accounting and a proposed program of research: What is accountability? *Behavioral Research in Accounting*, 9, 60.
- DiMaggio, P., & Powel, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behaviour. *Pacific Sociological Review*, 18(1), 122–136. <https://doi.org/10.2307/1388226>
- Dumay, J., Guthrie, J., & Farneti, F. (2010). GRI Sustainability Reporting Guidelines For Public And Third Sector Organizations: A critical review. *Public Management Review*, 12(4), 531–548. <https://doi.org/10.1080/14719037.2010.496266>
- Ellefsen, H. C. (2019, oktober 31). *Global Reporting Initiative – en kort innføring*. Regnskap Norge. <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/regnskap/global-reporting->

initiative---en-kort-innforing/

- Eriksson-Zetterquist, U., Kalling, T., Styhre, A., & Woll, K. (2014). *Organisasjonsteori*. Cappelen Damm Akademisk.
- Fallan, E. (2007). *Miljørapportering i norske selskaper 1987 – 2005: En empirisk undersøkelse av rapporteringspraksis i et innovasjonsteoretisk perspektiv* [Masteroppgave, Norges Handelshøyskole]. <https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/167459/Fallan%20Even%202007.pdf?sequence=1>
- Fallan, E. (2013). 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. 123–166). LIMAC PhD School, Department of Accounting and Auditing, Copenhagen Business School.
- Fallan, E. (2016a). Environmental Reporting Regulations and Reporting Practices. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), s.34-55. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2016.1149300>
- Fallan, E. (2016b). Kapittel 10: Miljørapportering i offentlig sektor: En studie av kontroll- og tillitsbasert styring. I *Høyer, Kasa & Tranøy (red): Tillit, styring, kontroll*. Universitetsforlaget.
- Fallan, E. (2017). Kapittel 15: Miljøkatastrofer og strategisk miljørapportering. I *T. Hafting: Krisehåndtering—Planlegging og handling*. Fagbokforlaget.
- Fallan, E., & Fallan, L. (2009). Voluntarism versus regulation: Lessons from public disclosure of environmental performance information in Norwegian companies. *Journal of accounting & organizational change*, 5(4), p.472-489. <https://doi.org/10.1108/18325910910994685>
- Fallan, E., & Fallan, L. (2017). Er regnskapsreguleringer avgjørende for kvaliteten på miljøinformasjon i årsrapporten? I *T. Busch, J. O. Olaussen & I. J. Pettersen (Red.), Bred og Spiss! NTNU Handelshøyskolen 50 år: En vitenskapelig jubileumsantologi* (s. 133–154). Fagbokforlaget.
- Fallan, E., & Fallan, L. (2019). Corporate tax behaviour and environmental disclosure: Strategic

- trade-offs across elements of CSR? *Scandinavian Journal of Management*, 35(3), 101042. <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2019.02.001>
- Fallan, E., Granrud, H. R., Litlabø, E. A., & Rønning, J. E. (2021). Miljørapportering i oppdrettsforetak: Fast i fisken. *Magma*, 7, 121–130.
- Fallan, E., Olsen, T.-E., Daleq, B., & Hobbel, M. A. (2015, august). *Bruk av balansert målstyring i norske kommuner*. MAGMA. <https://old.magma.no/bruk-av-balansert-malstyring-i-norske-kommuner>
- Field, A. (2009). *Discovering Statistics Using SPSS* (3rd edition). Sage Publications.
- 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*, 22(1), 1–35. <https://doi.org/10.1002/bse.729>
- FN. (2021a, oktober 21). *FNs bærekraftsmål*. FN. <https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>
- FN. (2021b, oktober 28). *Bærekraftig utvikling*. FN. <https://www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling>
- Frias-Aceituno, J. V., Rodriguez-Ariza, L., & Garcia-Sanchez, I. M. (2013). The Role of the Board in the Dissemination of Integrated Corporate Social Reporting: The Role of the Board in the Dissemination of Integrated Report. *Corporate Social-Responsibility and Environmental Management*, 20(4), 219–233. <https://doi.org/10.1002/csr.1294>
- Friedman, M. (1970). The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits. *The New York Times Magazine*, 1–6.
- Frost, G. R., & Seamer, M. (2002). Adoption of Environmental Reporting and Management Practices: An Analysis of New South Wales Public Sector Entities. *Financial Accountability & Management*, 18(2), 103–127. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00147>
- Gjesdal, F. (1981). Accounting for Stewardship. *Journal of Accounting Research*, 19(1), 208–231. <https://doi.org/10.2307/2490970>



- Greco, G., Sciulli, N., & D'onza, G. (2012). From Tuscany to Victoria: Some Determinants of Sustainability Reporting by Local Councils. *Local government studies*, 38(5), 681–705. <https://doi.org/10.1080/03003930.2012.679932>
- Greiling, D., Traxler, A. A., & Stötzer, S. (2015). Sustainability reporting in the Austrian, German and Swiss public sector. *The International Journal of Public Sector Management*, 28(4/5), 404–428. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-04-2015-0064>
- GRI. (2021, september 29). *GRI - Mission & history*. GRI. <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>
- Hambrick, D. C. (2007). Upper Echelons Theory: An Update. *The Academy of Management Review*, 32(2), 334–343. <https://doi.org/10.5465/AMR.2007.24345254>
- Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper Echelons: The Organization as a Reflection of Its Top Managers. *The Academy of Management Review*, 9(2), 193–206. <https://doi.org/10.2307/258434>
- Heinle, M. S., & Hofmann, C. (2010). Soft information and the stewardship value of accounting disclosure. *OR Spectrum*, 33(2), 333–358. <https://doi.org/10.1007/s00291-010-0215-2>
- Hoffman, A. J. (1999). Institutional Evolution and Change: Environmentalism and the U.S. Chemical Industry. *Academy of Management Journal*, 42(4), 351–371. <https://doi.org/10.2307/257008>
- Houmstuen, S. B. (2014). *Miljørapportering i kultursektoren—Offentlige tilskudd* [Masteroppgave]. Høgskolen i Sør-Trøndelag, Avdeling Trondheim økonomiske høyskole.
- Jacobsen, D. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Høyskoleforlaget AS.
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2016). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (5. utg.). Abstrakt Forlag.
- Kaur, A., & Lodhia, S. K. (2019). Sustainability accounting, accountability and reporting in the public sector: An overview and suggestions for future research. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 498–504. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-08-2019-510>

- Krippendorff, K. (2019). *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology* (Fourth edition). Sage Publications.
- Lapuate, V., & Suzuki, K. (2021). The prudent entrepreneurs: Women and public sector innovation. *Journal of European Public Policy*, 28(9), 1345–1371. <https://doi.org/10.1080/13501763.2020.1770316>
- Lehman, G. (2002). Global Accountability and Sustainability: Research Prospects. *Accounting Forum*, 26(3–4), 219–232. <https://doi.org/10.1111/1467-6303.00087>
- 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* (s. 51–63). Sage.
- Lodhia, S. K. (2014). Why Do Companies Not Produce Sustainability Reports? *Social and Environmental Accountability Journal*, 34(2), 124–124. <https://doi.org/10.1080/0969160X.2014.938483>
- Lodhia, S. K. (2015). Exploring the Transition to Integrated Reporting Through a Practice Lens: An Australian Customer Owned Bank Perspective. *Journal of business ethics*, 129(3), 585–598. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2194-8>
- Lodhia, S. K., & Jacobs, K. (2013). The practice turn in environmental reporting: A study into current practices in two Australian commonwealth departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(4), 595–615. <https://doi.org/10.1108/09513571311327471>
- Lodhia, S. K., Jacobs, K., & Park, Y. J. (2012). Driving public sector environmental reporting. *Public Management Review*, 14(5), 631–647. <https://doi.org/10.1080/14719037.2011.642565>
- Lodhia, S. K., & Sharma, U. (2019). Sustainability accounting and reporting: Recent perspectives and an agenda for further research. *Pacific accounting review*, 31(3), 309–312. <https://doi.org/10.1108/PAR-02-2019-121>
- Lynch, B. (2010). An examination of environmental reporting by Australian state government departments. *Accounting forum*, 34(1), 32–45.

<https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.11.001>

Meld. St. 40. (2020). *Mål med mening—Norges handlingsplan for å nå bærekraftsmålene innen 2030*. Kommunal- og distriktsdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-40-20202021/id2862554/>

Melting, E., & Tungen, Ø. (2012). *Miljørappoterering og lovverk: Har rapporteringspraksis utviklet seg etter endelig innføring av Norsk Regnskapsstandard 16 i 2007?* [Masteroppgave]. Høgskolen i Sør-Trøndelag, Avdeling Trondheim økonomiske høgscole.

Meutia, I., Yaacob, Z., & F. Kartasari, S. (2021). Sustainability reporting: An overview of the recent development. *Accounting and financial control*, 3(1), 23–39. [https://doi.org/10.21511/afc.03\(1\).2020.03](https://doi.org/10.21511/afc.03(1).2020.03)

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American journal of sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/10.1086/226550>

Midttun, A. (2014). Bedrifters samfunnsansvar i en global økonomi. *Praktisk økonomi og finans*, 3, 202–211. <https://doi-org.ezproxy.inn.no/10.18261/ISSN1504-2871-2014-03-03>

Mir, M. Z., Chatterjee, B., & Taplin, R. (2015). Political competition and environmental reporting: Evidence from New Zealand local governments. *Aslan review of accounting*, 23(1), 17–38. <https://doi.org/10.1108/ARA-02-2014-0027>

Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. H. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *The European accounting review*, 18(4), 667–695. <https://doi.org/10.1080/09638180802627795>

Norsk RegnskapsStiftelse. (2011, januar 12). *Vedtekter for Norsk RegnskapsStiftelse*. Norsk RegnskapsStiftelse. <https://www.regnskapsstiftelsen.no/om-nrs/vedtekter/>

NRS 16. (2019, september). *NRS 16 Årsberetning*. Norsk RegnskapsStiftelse. <https://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-16-arsberetning/>

NRS 21. (2019, september). *NRS 21 God regnskapsskikk for foretak med begrenset*

*regnskapsplikt.*

Norsk

RegnskapsStiftelse.

<https://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-21-begrenset-regnskapsplikt/>

Nærings- og fiskeridepartementet. (2019, november 22). *Statens mål som eier* [Redaksjonellartikkel]. Regjeringen.no; regjeringen.no.  
<https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/statlig-eierskap/statens-mal-som-eier/id2679230/>

Nærings- og fiskeridepartementet. (2021a, juni 9). *Statens eierskap i tall* [Redaksjonellartikkel]. Regjeringen.no; regjeringen.no.  
<https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/statlig-eierskap/statens-eierskap-i-tall/id2740783/>

Nærings- og fiskeridepartementet, N. (2021b, juni 8). *Statens eierrapport 2020* [Redaksjonellartikkel]. Regjeringen.no; regjeringen.no.  
<https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/statlig-eierskap/statens-eierrapport-2020/id2857592/>

O’Connell, V. (2007). Reflections on Stewardship Reporting. *Accounting Horizons*, 21(2), 215–227. <https://doi.org/10.2308/acch.2007.21.2.215>

O’Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 344–371. <https://doi.org/10.1108/09513570210435870>

Olsen, T.-E. (2012). *Diffusion and adoption of management accounting innovations in the public sector—The case of Norwegian health entities and institutions within higher education* [Doktorgradsavhandling]. Norges Handelshøyskole.

Oppen, M., Mørk, B. E., & Haus, E. (2020). *Kvantitative og kvalitative metoder i merkantile fag* (1.utgave). Cappelen Damm Akademisk.

Othman, R., Nath, N., & Laswad, F. (2017). Sustainability Reporting by New Zealand’s Local Governments. *Australian accounting review*, 27(3), 315–328. <https://doi.org/10.1111/auar.12153>

- Peng, X., Yang, Z., Shao, J., & Li, X. (2021). Board diversity and corporate social responsibility disclosure of multinational corporations. *Applied Economics*, 53(42), 4884–4898. <https://doi.org/10.1080/00036846.2021.1910620>
- Ramstad, M. (2014). *Miljørapportering i statlig eide selskaper – en komparativ analyse* [Masteroppgave]. Trondheim Økonomiske Høgskole.
- Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskap (LOV 2021-04-30-26)*. Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Reizinger-Ducsai, A. (2018). Accounting for Sustainability and Social Responsibility. *Research Papers of Wroclaw University and Economics*, 515, 185–196. <https://doi.org/10.15611/pn.2018.515.15>
- Revisorforeningen. (2022, januar 20). *Bærekraftsrapportering*. Den norske Revisorforeningen. <https://www.revisorforeningen.no:443/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraftsrapportering/>
- Ringdal, K. (2018). *Enhet og mangfold: Samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode* (4. utg.). Fagbokforlaget.
- Rogers, E. M. (2003). *Diffusion of Innovations* (5th Edition). The Free Press.
- Røvik, K. A. (2007). *Trender og Translasjoner—Ideer som former det 21. århundrets organisasjon*. Universitetsforlaget.
- Savitz, A. (2013). *The Tripple Bottom Line: How Today's Best-Run Companies Are Achieving Economic, Social and Environmental Success—And How You Can Too*. John Wiley & Sons, Incorporated. <http://ebookcentral.proquest.com/lib/hilhmr-ebooks/detail.action?docID=1495625>
- Schillemans, T. (2013). Moving Beyond The Clash of Interests: On stewardship theory and the relationships between central government departments and public agencies. *Public Management Review*, 15(4), 541–562. <https://doi.org/10.1080/14719037.2012.691008>
- Schillemans, T. (2016). Calibrating Public Sector Accountability: Translating experimental findings to public sector accountability. *Public Management Review*, 18(9), 1400–1420. <https://doi.org/10.1080/14719037.2015.1112423>

- Schillemans, T., & Bjurstrøm, K. H. (2020). Trust and verification: Balancing agency and stewardship theory in the governance of agencies. *International Public Management Journal*, 23(5), 650–676. <https://doi.org/10.1080/10967494.2018.1553807>
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and Organizations* (2nd Edition). Sage Publications.
- Secchi, D. (2006). The Italian experience in social reporting: An empirical analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 8(4), 135–149. <https://doi.org/10.1002/csr.96>
- Shahab, Y., Ntim, C. G., Chen, Y., Ullah, F., Li, H.-X., & Ye, Z. (2020). Chief executive officer attributes, sustainable performance, environmental performance, and environmental reporting: New insights from upper echelons perspective. *Business strategy and the environment*, 29(1), 1–16. <https://doi.org/10.1002/bse.2345>
- Statistisk sentralbyrå. (2022, mars 27). *Standard for næringsgruppering (SN)*. Statistisk sentralbyrå. <https://www.ssb.no/klasse/klassifikasjoner/6>
- St.meld. nr. 10 (2008-2009). (2009). *Næringslivets samfunnsansvar i en global økonomi*. Utenriksdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-10-2008-2009-/id542966/>
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571. <https://doi.org/10.2307/258788>
- 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*, 8(4), 352–364. <https://doi.org/10.1002/csr.194>
- UN Global Compact. (2022a, januar 21). *Business Participation*. UN Global Compact. <https://www.unglobalcompact.org/participation/join>
- UN Global Compact. (2022b, januar 21). *The Ten Principles*. UN Global Compact. <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles>
- UN Global Compact. (2022c, januar 21). UN Global Compacts ti prinsipper for ansvarlig

næringsliv. *UN Global Compact Norway*. <https://globalcompact.no/un-global-compact-10-prinsipper-for-ansvarlig-naeringsliv/>

- Uyar, A., Kilic, M., Koseoglu, M. A., Kuzey, C., & Karaman, A. S. (2020). The link among board characteristics, corporate social responsibility performance, and financial performance: Evidence from the hospitality and tourism industry. *Tourism Management Perspectives*, 35, 100714. <https://doi.org/10.1016/j.tmp.2020.100714>
- Van Dongen, M. G. (2006). *In search of the link between Corporate Responsibility and legitimacy* [Unpublished Graduation Thesis]. Maastricht University.
- Vormedal, I., & Ruud, A. (2009). Sustainability Reporting in Norway – an Assessment of Performance in the Context of Legal Demands and Socio-Political Drivers. *Business strategy and the environment*, 18(4), p.207-222. <https://doi.org/10.1002/bse.560>
- Vourvachis, P., & Woodward, T. (2015). Content analysis in social and environmental reporting research: Trends and challenges. *Journal of applied accounting research*, 16(2), 166–195. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2013-0027>
- Williams, B., & Lodhia, S. (2021). Integrated reporting in public sector organisations: A study of Australian local councils. *Journal of environmental management*, 280, 111833–111833. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2020.111833>
- Williams, B., Lodhia, S., Arora, M. P., & McManus, L. (2021). The institutional change in the role of the public sector accountant in facilitating accountability: A longitudinal study of Australian local councils. *Managerial Auditing Journal*, 36(2), 314–333. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2020-2558>
- Young, G. J., Charns, M. P., & Shortell, S. M. (2001). Top manager and network effects on the adoption of innovative management practices: A study of TQM in a public hospital system. *Strategic Management Journal*, 22(10), 935–951. <https://doi.org/10.1002/smj.194>

## Vedlegg

### Vedlegg 1 – Operasjonalisering av avhengig variabel

<i>Nr.</i>	<i>Innholdskategori</i>	<i>Regulering</i>	<i>Underspørsmål</i>
1	Miljøstrategi	Pålagt i regnskapsloven og NRS 16	<ul style="list-style-type: none"><li>- Gir virksomheten en redegjørelse om foretakets miljøretningslinjer?</li><li>- Gir virksomheten en redegjørelse for virkningene av foretakets miljøretningslinjer?</li><li>- Er det en komplett rapportering av vesentlig forhold?</li><li>- Rapporteres det både positiv og negativ informasjon, er det en balanse?</li></ul>
2	Miljøpolicy og målsetninger	Anbefalt i NRS 16	<ul style="list-style-type: none"><li>- Oppgir virksomheten deres ambisjoner innen miljøområdet?</li><li>- Oppgir virksomheten deres målsetninger innen miljøområdet?</li><li>- Er virksomhetens målsetninger målbare?</li><li>- Er virksomhetens målsetninger satt i et tidsperspektiv?</li></ul>
3	Miljøpåvirkning – prosess	Pålagt i regnskapsloven og NRS 16	<ul style="list-style-type: none"><li>- Oppgir virksomheten hvilke innsatsfaktorer som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av ytre miljø?</li><li>- Opplyser virksomheten hvilke miljøpåvirkninger de ulike innsatsfaktorene gir eller kan gi?</li><li>- Opplyser virksomheten hvilke tiltak foretaket har eller planlegger iverksatt for å forhindre eller redusere innsatsfaktorenes negative miljøpåvirkninger?</li><li>- Oppgir virksomheten hvordan produksjonsprosessen/ driften kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av ytre miljø?</li><li>- Opplyser virksomheten hvilke miljøpåvirkninger produksjonsprosessen/ driften gir eller kan gi?</li><li>- Opplyser virksomheten hvilke tiltak foretaket har eller planlegger iverksatt for å forhindre eller redusere produksjonsprosessen/ driftens negative miljøpåvirkninger?</li><li>- Oppgir virksomheten kvantifiserbare data?</li><li>- Oppgir virksomheten ikke-finansielle data (tekstlige beskrivelser)?</li></ul>
4	Miljøpåvirkning – produkt	Pålagt i regnskapsloven og NRS 16	<ul style="list-style-type: none"><li>- Oppgir virksomheten hvilke produkter som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av ytre miljø?</li><li>- Opplyser virksomheten hvilke miljøpåvirkninger de ulike produktene gir eller kan gi?</li><li>- Opplyser virksomheten hvilke tiltak foretaket har eller planlegger iverksatt for å forhindre eller redusere produktenes negative miljøpåvirkninger?</li><li>- Oppgir virksomheten en analyse over fremtidig utvikling av påvirkningene produktene kan ha på ytre miljø?</li><li>- Oppgir virksomheten kvantifiserbare data?</li><li>- Oppgir virksomheten ikke-finansielle data (tekstlige beskrivelser)?</li></ul>
5	Miljøorganisasjon	Frivillig	<ul style="list-style-type: none"><li>- Oppgir virksomheten hvordan foretaket har organisert miljøarbeidet? (F.eks. gjennom arbeidsdeling, ansvarsforhold o.l.)</li><li>- Oppgir virksomheten om gjennomførte/ planlagte sertifiseringer?</li></ul>



6	Miljørevisjon	Frivillig	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oppgir virksomheten om gjennomførte/ planlagte miljøledelsesstandarder?</li> <li>- Oppgir virksomheten informasjon om gjennomførte eller planlagte miljørevisjoner? Ekstern og/ eller intern.</li> <li>- Oppgir virksomheten informasjon om resultatet fra evt. gjennomført miljørevisjon?</li> </ul>
7	Revisjon av miljøinformasjon	Frivillig	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oppgir virksomheten om foretaket har gjennomført revisjon av miljørapporteringen?</li> <li>- Oppgir virksomheten resultatet fra evt. gjennomført revisjon av miljørapporteringen?</li> </ul>
8	Miljømyndigheter	Anbefalt i NRS 16	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oppgir virksomheten informasjon om nåværende rammevilkår?</li> <li>- Oppgir virksomheten informasjon om fremtidige rammevilkår?</li> <li>- Oppgir virksomheten en vurdering av fremtidig risikobilde?</li> </ul>
9	Miljøhendelser	Anbefalt i NRS 16	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Opplyser virksomheten om enkelthendelser som hadde en miljøpåvirkning?</li> <li>- Opplyser virksomheten evt. Hvordan disse enkelthendelsene ble håndtert?</li> </ul>
10	Miljøinvesteringer	Frivillig	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Opplyser virksomheten om gjennomførte miljøinvesteringer?</li> <li>- Oppgir virksomheten bakgrunnen for miljøinvesteringen(e)? (F.eks. tilfredsstillende nye reguleringer, eller redusere virksomhetens negative miljøpåvirkning.)</li> <li>- Oppgir virksomheten kvantifiserbare data?</li> <li>- Oppgir virksomheten ikke-finansielle data (tekstlige beskrivelser)?</li> </ul>
11	Miljøkostnader/ -inntekter	Frivillig	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oppgir virksomheten monetær informasjon om foretakets miljøkostnader?</li> <li>- Oppgir virksomheten monetær informasjon om foretakets miljøinntekter?</li> </ul>
12	Miljøforpliktelser	Frivillig	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oppgir virksomheten monetær informasjon om foretakets miljøforpliktelser?</li> <li>- Oppgir virksomheten hvor i årsrapporten denne forpliktelsen er lagt?</li> </ul>
13	Begrepsavklaringer/ regnskapsprinsipper	Frivillig	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oppgir virksomheten informasjon om begreper og definisjoner?</li> <li>- Oppgir virksomheten informasjon om avgrensninger i sin miljørapportering?</li> <li>- Oppgir virksomheten avklaring om brukte regnskapsprinsipper?</li> <li>- Oppgir virksomheten avklaring om brukte rapporteringsnormer?</li> </ul>
14	Ingen miljøpåvirkning/ ingen forurensning	Pålagt i regnskapsloven og NRS 16	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oppgir virksomheten standardformuleringen: «Virksomheten forurensrer ikke det ytre miljøet»?</li> </ul>
15	Markedsutsikter	Frivillig	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Oppgir virksomheten vurdering av miljøforhold som kan påvirke fremtidig etterspørsel?</li> <li>- Oppgir virksomheten hvordan de vurderer sin fremtidige holdning til miljø? (Image)</li> </ul>
16	Ikke-monetær økonomisk miljøinformasjon	Frivillig	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rapporterer virksomheten økonomiske forhold om miljøinformasjon som gir reduserte kostnader?</li> <li>- Rapporterer virksomheten økonomiske forhold om miljøinformasjon som gir reduserte gevinster?</li> </ul>

## Vedlegg 2 – Virksomheter i utvalget

<i>Nr.</i>	<i>Virksomhet</i>
1	Akastor ASA
2	Aker Solutions ASA
3	Aker Carbon Capture AS
4	Flytoget AS
5	Baneservice AS
6	Mesta AS
7	Aker Offshore Wind AS
8	Ambita AS
9	Telenor ASA
10	Nammo AS
11	Kongsberg Gruppen ASA
12	Norsk Hydro ASA
13	Yara International ASA
14	Nysnø Klimainvesteringer AS
15	Argentum Fondsinvesteringer AS
16	Statkraft SF
17	Investinor AS
18	Vygruppen AS
19	Spordrift AS
20	Mantena AS
21	Posten Norge AS
22	Eksportfinans ASA
23	Kommunalbanken AS
24	DNB ASA
25	Equinor ASA
26	Enova SF
27	Gassnova SF
28	Helse Midt-Norge RHF
29	Helse Nord RHF
30	Helse Sør-Øst RHF
31	Helse Vest RHF
32	Store Norske Spitsbergen Kulkompani AS
33	Nofima AS
34	Fiskeri og havbruksnæringens forskningsfinansiering AS
35	Graminor AS
36	Simula Research Laboratory AS
37	Siva – Selskapet for Industrivekst SF
38	Norges sjømatråd AS
39	Avinor AS
40	Statnett SF
41	Norske tog AS
42	Bane NOR SF
43	Nye Veier AS
44	Space Norway AS
45	Norfund
46	Eksportkreditt Norge AS
47	Innovasjon Norge
48	Gassco AS
49	NSD Norsk senter for forskningsdata AS
50	Norsk helsenett SF
51	Entur AS
52	AS Vinmonopolet
53	Norsk Tipping AS
54	Talent Norge AS
55	AS Den Nationale Scene
56	Carte Blanche AS
57	Den Norske Opera & Ballett AS

58	Nationalteatret AS
59	Rogaland Teater AS
60	Trøndelag Teater AS
61	Universitetssenteret på Svalbard AS
62	Norsk rikskringkasting AS
63	Kings Bay AS
64	Petoro AS
65	Statskog SF
66	Klima- og miljødepartementet
67	Samferdselsdepartementet
68	Utenriksdepartementet
69	Nærings- og fiskeridepartementet
70	Helse- og omsorgsdepartementet
71	Landbruks- og matdepartementet
72	Forsvarsdepartementet
73	Kunnskapsdepartementet
74	Kultur- og likestillingsdepartementet
75	Justis - og beredskapsdepartementet
76	Barne- og familiedepartementet
77	Olje - og energidepartementet
78	Arbeids- og sosialdepartementet
79	Kommunal - og distriktsdepartementet
80	Finansdepartementet
81	Petroleumstilsynet
82	Statens vegvesen - Vegtilsynet
83	Direktoratet for mineralforvaltning med Bergmesteren for Svalbard
84	Digitaliseringsdirektoratet
85	Statens jernbanetilsyn
86	Kystverket
87	Folkehelseinstituttet
88	Landbruksdirektoratet
89	Statistisk sentralbyrå
90	Forbrukertilsynet
91	Oljedirektoratet
92	Mattilsynet
93	Nasjonal sikkerhetsmyndighet
94	Statens havarikommisjon for transport
95	Jernbanedirektoratet
96	Statens legemiddelverk
97	Direktoratet for strålevern og atomsikkerhet
98	Miljødirektoratet
99	Politidirektoratet
100	Luftfartstilsynet
101	Kristiansand kommune
102	Farsund kommune
103	Bykle kommune
104	Trysil kommune
105	Folldal kommune
106	Stange kommune
107	Hamar kommune
108	Hareid kommune
109	Ålesund kommune
110	Sykkylven kommune
111	Sortland kommune
112	Rana kommune
113	Dønna kommune
114	Strand kommune
115	Karmøy kommune
116	Suldal kommune
117	Tromsø kommune

118	Hammerfest kommune
119	Storjord kommune
120	Oppdal kommune
121	Orkland kommune
122	Ørland kommune
123	Lierne kommune
124	Vinje kommune
125	Horten kommune
126	Fyresdal kommune
127	Gulen kommune
128	Voss kommune
129	Øygarden kommune
130	Ullensvang kommune
131	Nesbyen kommune
132	Enebakk kommune
133	Moss kommune
134	Ås kommune
135	Fredrikstad kommune