



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Magisteruppsats

Januari 2005

Redovisning av utsläppsrätter – ett mission eller en illusion?

Författare

Djurfelter Helena
Holmström Lottie
Karlsson Stefan

Handledare

Wahlström Gunnar

Förord

Ett stort och varmt tack till Birgit Flening på Ernst & Young samt Ola Hansén och Martin Gavelius på Öhrlings PricewaterhouseCoopers för delgivande av kunskaper och material om utsläppsrätter. För inspiration, engagerande vägledning och kritiskt granskande sänder vi ett speciellt tack till vår handledare, Gunnar Wahlström.

Förutom ovanstående vill vi naturligtvis tacka alla de som svarat på frågor, ställt upp på intervjuer, bidragit med information, korrekturläst våra tidiga alster och hjälpt oss på allehanda sätt. Ni har varit fantastiska.

Lund den 17 januari 2005

Helena, Lottie och Stefan

”Huvudet är runt för att idéerna inte skall fastna i hörnen”

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Redovisning av utsläppsrätter – ett mission eller en illusion?

Seminariedatum: 2005-01-17

Ämne/kurs: FEK 591 Magisterseminarium, 10 poäng

Författare: Helena Djurfelter, Lottie Holmström, Stefan Karlsson

Handledare: Gunnar Wahlström

Fem nyckelord: Harmonisering, Immateriella tillgångar, Revisor, Sifferförtroende, Utsläppsrätter

Syfte: Vårt syfte är att konkretisera och analysera vad introduktionen av utsläppsrätter kommer att innebära och belysa de eventuella oklarheter som kan uppstå inför introduktionen av utsläppsrätter.

Metod: För att uppfylla vårt syfte har vi valt att genomföra intervjuer med redovisningsspecialister, auktoriserade revisorer, sakkunniga vid Naturvårdsverket samt tre olika fallföretag. Dessa intervjuer har kompletterats med e-postenkäter skickade till alla de företag som tilldelats utsläppsrätter inför introduktionsperioden 2005-2007. Vårt problem har även kommenterats via e-post av representanter från Bokföringsnämnden och FAR.

Litteraturgenomgång: Vi har använt litteratur som tar upp begreppen harmonisering, immateriella tillgångar, revisorsrollen samt förtroendet för siffror och konstruktionen av fakta.

Empiri: Vi har genomfört intervjuer med personer från Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Gelita AB, Perstorp AB och Sydkraft AB. Vi har via e-post skickat enkäter till företagen på den av Naturvårdsverket och regeringen publicerade tilldelningslistan över utsläppsrätter.

Slutsatser: Vi har funnit att ett antal framstående specialister inom redovisning står för det huvudsakliga kunskapskapitalet inom området utsläppsrätter. Dessa personers uttalanden etableras gärna i redovisningskretsar som fakta och refereras vidare till användarna. Nätverk har en ansenlig och tydlig roll för att informationen effektivt skall förmedlas vidare. De fakta som etableras på en teoretisk nivå vid en nylansering måste korreleras med förfaringssätten som skapas på företagsnivå, annars finns en stor risk att en enhetlig harmonisering omöjliggörs.

Summary

Title: Accounting for Emission Rights – a mission or an illusion?

Seminar date: January 17, 2005

Course: Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15ECTS)

Authors: Helena Djurfelter, Lottie Holmström, Stefan Karlsson

Advisor: Gunnar Wahlström

Keywords: Harmonization, Intangible assets, Auditor, Trust in numbers, Emission rights

Purpose: Our purpose is to visualize and analyze the effects of the introduction of emission rights and to highlight possible obscurities that may arise due to the introduction of emission rights.

Methodology: To fulfill our purpose we have chosen to perform interviews with accounting specialists, certified auditors, experts at Naturvårdsverket and three different companies. These interviews have been supplemented with questionnaires distributed by e-mail to all companies which have been allotted emission rights for the introduction period 2005-2007. Our topic has also been commented upon by e-mail by representatives from Bokföringsnämnden and FAR.

Literature review:

We have based our literature review on literature dealing with harmonization, intangible assets, the role of the auditor, peoples' trust in numbers and the construction of facts.

Empirical foundation:

We have performed interviews with persons at Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Gelita AB, Perstorp AB and Sydkraft AB. We have sent questionnaires by e-mail to the companies on the allotting list for emission rights published by Naturvårdsverket and the government.

Conclusions: We have found that a number of prominent specialists within the area of accounting possess the main capital of knowledge regarding emission rights. Statements made by these experts are easily established as facts in accounting circles and are passed on to the utilizers. Networks have a considerable and clear role when it comes to distributing information efficiently. Facts which are established on a theoretical level at a new launch must be correlated with the procedures created at company level, otherwise there is a great risk that a uniform harmonization never can be accomplished.

Innehållsförteckning

Förord	2
Förkortningar.....	8
1. Inledning	9
1.1 Bakgrund	9
1.1.1 FN: s ramkonvention	9
1.1.2 Kyotoprotokollet	9
1.2 Problematisering.....	10
1.2.1 Utsläppsrätter inom EU	10
1.2.2 IFRIC: s utkast	11
1.2.3 Oklarheter kring utsläppsrätter	11
1.2.4 Revisorns nya roll.....	12
1.2.5 Rätt förutsättningar.....	13
1.3 Syfte.....	13
1.4 Forskningsfråga.....	13
1.5 Avgränsningar	13
1.6 Uppsatsens disposition	14
2. Litteraturgenomgång	15
2.1 Översikt litteraturgenomgång.....	15
2.2 Sifferförtroende och konstruktion av fakta	15
2.2.1 Olika syn på forskning och teoribildning	15
2.2.2 Standardisering och kvantifiering	16
2.2.3 Karaktären hos forskning och utbildning inom redovisning.....	17
2.2.4 Verktyget – ett språk i siffror	19
2.2.5 Experter och objektivitet	19
2.3 Harmoniseringens utveckling.....	21
2.3.1 EU – ett frö till harmonisering	21
2.3.2 Olika nivåer av harmonisering	22
2.3.3 Utsläppsrätter och harmonisering.....	22
2.4 Immateriella tillgångar	23
2.4.1 Framväxten av immateriella tillgångar	23
2.4.2 Svårigheten att värdera immateriella tillgångar	24
2.5 Revisorn.....	25
2.5.1 Kreugerkraschen.....	25
2.5.2 Revisorns roll	26
2.5.3 Enron och WorldCom – revisorerna blir syndabockar.....	27
2.5.4 Den nya revisorsrollen	28
2.6 Kapitelsammanfattning	29
3. Metod	30
3.1 Ämnesval.....	30
3.2 Två delstudier	30
3.2.1 Relevant litteratur för studien.....	31
3.3 Ansats – induktiv, deduktiv eller abduktiv	32
3.4 Sakkunnigas, redovisningsexperters och revisorers inställning till utsläppsrätter	33

3.4.1	Respondenter, första delstudien	33
3.4.2	Praktiskt tillvägagångssätt	34
3.4.3	Kvalitativ eller kvantitativ studie	35
3.5	Företag på Naturvårdsverkets tilldelningslista.....	36
3.5.1	Intervjurespondenter, företagen.....	36
3.5.2	Praktiskt tillvägagångssätt	37
3.5.3	Kvalitativ eller kvantitativ studie	37
3.6	Validitet och reliabilitet.....	38
3.6.1	Intern validitet	38
3.6.2	Extern validitet	38
3.6.3	Reliabilitet	39
3.6.4	Generaliserbarhet	39
3.7	Källkritik	39
3.7.1	Primärdata	39
3.7.2	Sekundärdata	40
3.8	Kapitelsammanfattning	40
4.	Sakkunnigas, redovisningsexperters och revisorers inställning till utsläppsrätter	42
4.1	Idén bakom utsläppsrätter	42
4.2	Sakkunnigas inställning.....	43
4.2.1	Introduktionen och informationen kring utsläppsrätter.....	43
4.2.2	Pris och sanktioner	44
4.2.3	Mätning av utsläpp	44
4.2.4	Kostnader för företagen.....	45
4.3	Redovisningsexperterna	45
4.3.1	Introduktionen och informationen kring utsläppsrätter.....	45
4.3.2	Klassificering, värdering och redovisning av utsläppsrätter	46
4.3.3	Allt mer specialistkunskaper inom redovisning	47
4.4	Revisorerna.....	47
4.4.1	Introduktionen och informationen kring utsläppsrätter.....	47
4.4.2	Klassificering, värdering och redovisning av utsläppsrätter	48
4.4.3	En allt mer detaljreglerad redovisning	49
4.4.4	Frågetecken kvarstår	49
4.5	Kapitelsammanfattning	50
5.	Företag på Naturvårdsverkets tilldelningslista	52
5.1	Första kontakten med systemet med utsläppsrätter.....	52
5.1.1	Fallföretagens första kontakt med utsläppsrätter.....	52
5.2	Information till företagen angående utsläppsrätter	53
5.2.1	Ett ojämnt informationsflöde	53
5.3	Redovisningsmässig hantering av utsläppsrätter	54
5.3.1	Redovisning av utsläppsrätter i fallföretagen.....	54
5.3.2	Priset på en utsläppsrätt	55
5.4	Företagens förberedelser	55
5.4.1	Mätning och kontroll.....	56
5.5	Revisorns roll i processen	57
5.6	Utsläppsrätter och IAS/IFRS.....	57
5.6.1	Redovisningsregler i fallföretagen	57

5.7 Problematik kring systemet med utsläppsrätter	58
5.7.1 En ojämn fördelning av utsläppsrätter	58
5.7.2 Miljöarbete – en svag röd tråd.....	59
5.7.3 Framtida frågetecken för utsläppsrätter.....	59
5.8 Kapitelsammanfattning	60
6. Slutdiskussion.....	61
6.1 Inledning.....	61
6.2 Forskningsfråga besvaras	61
6.3 Studiens teoretiska koppling	63
6.3.1 Översikt av studiens teoretiska koppling	63
6.3.2 Allt smalare problemområden inom redovisningen	63
6.3.3 Kunskaperna är begränsade till en eller ett fåtal personer	64
6.3.4 En ensidig tolkning, förståelse och normbildning.....	65
6.3.5 Fakta koncentreras till små grupper	65
6.4 Förslag till fortsatt forskning.....	66
6.5 Slutord och reflektioner kring studien.....	67
Källförteckning	68
Artiklar	68
Elektroniska källor	69
E-post kommentarer	69
Intervjuer	69
Litteratur.....	70
Offentligt tryck	72
Bilagor	73
Bilaga 1	73
Bilaga 2	74
Bilaga 3	75

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
AICPA	American Institute of Certified Public Accountant
IASC	International Accounting Standards Committee
EG	Europeiska gemenskapen
EPA	Environmental Protection Agency
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FN	Förenta Nationerna
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISO	International Organization for Standardization
PPP	Polluter Pays Principle
SIS	Statens Institutsstyrelse
SOU	Statlig Offentlig Utredning
UNFCCC	United Nation Framework Convention on Climate Change

1. Inledning

Detta kapitel inleds med bakgrunden och problematiseringen till uppsatsens ämne. Denna diskussion mynnar sedan ut i syftet med vår undersökning och vår forskningsfråga. Slutligen redogör vi för studiens avgränsningar och presenterar uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

1.1.1 FN: s ramkonvention

FN: s ramkonvention om klimatförändringar, UNFCCC, undertecknades av drygt 150 länder i anslutning till FN: s miljökonferens i Rio de Janeiro 1992. Den grundläggande tanken för konferensen var att naturresurshushållning och god livsmiljö, för nutida och framtida generationer, skulle gå hand i hand med den ekonomiska tillväxten. Ett av konventionens slutmål var att koncentrationen av växthusgaser i atmosfären skulle stabiliseras på en nivå som förhindrar en allvarlig störning av klimatsystemen. Vilken koncentration av växthusgaser det innebär angavs dock inte i konventionen. En viktig princip i konventionen var att I-länderna bör ta ledningen i kampen mot klimatförändringar och dess skadliga effekter. Detta eftersom I-länderna historiskt sett stått för den allra största delen av utsläppen.¹ Fem år senare, 1997, samlades representanter från olika I-länder i Kyoto, Japan, för att skapa gemensamma målsättningar om utsläpp av miljöfarliga växthusgaser.

1.1.2 Kyotoprotokollet

Kyotoprotokollet, som undertecknades 1997, blev ett första steg för berörda länder att kvantifiera sina åtaganden och uppnå konventionens mål. Sammantaget innebär protokollet en minskning av utsläppen i I-länderna med 5,2 procent under 2008-2012, den så kallade första åtagandeperioden, räknat utifrån 1990 års utsläppsnivåer. Ackumulerat för Europa innebär detta en minskning av koldioxidutsläpp med 8 procent. EU: s miljöministrar kunde efter lång debatt enas kring EU-direktivet angående utsläppsrätter.² Syftet med direktivet är att begränsa utsläppen av växthusgaser, framför allt koldioxid. Direktivets första period gäller från 2005-2007 och fungerar som en försöksperiod. Direktivet kommer i första hand bara gälla företag inom energisektorn och industribranscher. Inom EU finns emellertid en så kallad *bördesfördelning* som innebär att vissa medlemsländer får en minskning, till exempel Tyskland och Danmark, som skall minska sina utsläpp med 20 procent. I andra länder tillåts en ökning av utsläppen, till exempel i Sverige som tillåts öka med 4 procent. Därmed skapas en marknad för handel med utsläppsrätter.³

¹ Klimatkonventionen, protokollstext (2004-11-05).

² Europa Parlamentets och Rådets direktiv 2003/87/EG ändring av Rådets direktiv 96/61/EG.

³ Naturvårdsverkets hemsida (2004-11-04).

Genom Kyotoprotokollet ges möjlighet för I-länderna att uppnå en del av sina åtaganden med hjälp av olika "flexibla mekanismer". Det land som har lägre utsläpp än den enligt Kyotoprotokollet tillåtna mängden kan *sälja sina överskjutande utsläppsrätter* till andra länder som har svårare att klara sina uppsatta mål. Incitamenten att förbättra sig är starka för köpande part eftersom det då kommer att kosta att släppa ut koldioxid. Vidare kan projekt i andra länder som leder till en utsläppsminskning få tillgodoräknas, eftersom det uppmuntrar till export av bättre teknologi och de gemensamma miljövinster blir större. För att Kyotoprotokollet skall kunna genomföras är det av avgörande betydelse att utsläpp av växthusgaser och vidtagna åtgärder rapporteras på ett så korrekt sätt som möjligt. För att säkerställa detta krävs regler för rapportering och övervakning av att dessa regler efterlevs. Rapporteringen kommer att bli mycket viktig för att avgöra om ett land har klarat sitt åtagande eller inte. Risken finns att en part inte uppfyller sitt åtagande enligt Kyotoprotokollet om att minska utsläppen. Vilka påföljder och andra reaktioner som sådana avtalsbrott skall kunna leda till och hur detta påföljdssystem skall fungera är en viktig förhandlingsfråga. Det har ifrågasatts om det går att stifta en sådan internationell lag.⁴

1.2 Problematisering

1.2.1 Utsläppsrätter inom EU

Ett handelssystem med utsläppsrätter skapas just nu inom EU och detta skall på ett kostnadseffektivt sätt minska utsläppen av växthusgaser inom unionen. IASB:s expertgrupp IFRIC presenterade den 15 maj 2003 ett utkast till uttalande om utsläppsrätter. Det följer av IFRIC: s Draft Interpretation D1 Emission Rights, att en verksamhetsutövare som omfattas av handelssystemet med utsläppsrätter senast den 1 januari 2005 måste inneha ett tillstånd för att släppa ut koldioxid. Utsläppsrätterna kommer att utfärdas efter ansökan om tilldelning för de verksamheter som har tillstånd att släppa ut koldioxid. Verksamhetsutövaren måste för varje år kunna redovisa ett tillräckligt antal utsläppsrätter för de utsläpp av koldioxid som gjorts från en anläggning som omfattas av systemet.⁵ Senast den 30 april efterföljande år skall verksamhetsutövaren överlämna det antal rätter som förbrukats till ett spärrat konto i Energimyndighetens kontosystem. Den verksamhetsutövare som inte kan överlämna det antal rätter som motsvarar det faktiska utsläppet måste betala en straffavgift till den statliga myndigheten.⁶

Den föreslagna lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter avses vidare ersätta lagen (2004:656) om utsläpp av koldioxid, vars bestämmelser överförs till den nya lagen, och innehåller därutöver kompletterande bestämmelser, bland annat om registerföring av handel med utsläppsrätter. Registersystemet kommer för Sveriges del att bestå av tre delar: ett register över berörda anläggningar, ett nationellt utsläppsregister samt ett centralt, EU-

⁴ Kyotoprotokollet, protokolltext (2004-11-05).

⁵ IFRIC Draft Interpretation D1 Emission Rights, Exposure Draft May 2003.

⁶ SOU 2004:62, s. 137 ff.

övergripande utsläppsregister. Dessa register är avgörande för kontrollen av och tilltron till systemet med utsläppsrätter.⁷

1.2.2 IFRIC: s utkast

Under de första mötena inom IFRIC angående utsläppsrätter diskuterades utsläppsrätternas klassificering. Enligt den tolkning som IFRIC enades om, skall utsläppsrätter kategoriseras som immateriella tillgångar enligt IAS 38. De kom fram till slutsatsen att utsläppsrätter inte uppfyllde kraven fullt ut enligt IAS 39 *Finansiella instrument*, men kommenterar i utkastet att utsläppsrätter har vissa egenskaper som uppkommer mer frekvent hos finansiella instrument än hos immateriella tillgångar. Utkastet begränsar sig till att gälla anläggningsinnehavare, och inte andra parter och mellanhänder som kommer att inneha utsläppsrätter då handeln påbörjas. Översiktligt innebär den tolkning som IFRIC enats om följande:⁸

- Utsläppsrätter skall behandlas som immateriella tillgångar vilka kan säljas eller användas för att uppfylla en förpliktelse enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar*.
- Tilldelningen av utsläppsrätter skall behandlas som ett statligt stöd enligt IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysning om statligt stöd*. Detta redovisas som en förutbetalad intäkt (skuld) till ett belopp motsvarande tilldelade utsläppsrätters marknadsvärde.
- När utsläppen så sker skall verksamhetsutövaren intäktsföra det statliga stödet och samtidigt kostnadsföra en avsättning enligt IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*. Förpliktelse att utföra en avsättning följer av att verksamhetsutövaren måste uppvisa utsläppsrätter som motsvarar faktiska utsläpp vid en viss tidpunkt.

Enligt den svenska FlexMex2-utredningen (SOU 2004:62) tar utredarna ställning till att utsläppsrätter för handel *bör* betraktas som finansiella instrument. Det huvudsakliga motivet till detta ställningstagande är att utsläppsrätterna då underkastas ett visst investerarskydd och den speciella kontroll som följer av lagstiftningen om finansiella instrument.⁹ Utöver klassificeringsfrågan finns ett antal frågetecken kring utsläppsrätterna.

1.2.3 Oklarheter kring utsläppsrätter

Även om fördelningen sker nationellt är utsläppsrätterna gångbara i alla deltagande medlemsländer vilket kan resultera i handel över gränserna. Handeln med utsläppsrätter kommer med största sannolikhet att bli momspliktig men det är till exempel ännu oklart i vilket land momsen skall tas ut. Det är vidare inte heller klart om utsläppsrätterna i redovisningen skall klassificeras som immateriella tillgångar och om de skall beskattas som

⁷ SOU 2004:62, s. 111 ff.

⁸ IFRIC Draft Interpretation D1 Emission Rights, Exposure Draft May 2003.

⁹ SOU 2004:62, s. 171 f.

varulager. Beroende på hur utsläppsrätter i svenska företag kommer att klassificeras, beräknas och värderas, kommer effekterna av detta att få olika genomslag i företagens resultat- och balansräkningar. Den kommande administrationen med utsläppsrätter kräver att företagen vidtar vissa förberedelser och att den information kring utsläppsrätter som når företagen har en viss nivå av standardisering. Det är tänkbart att de företag som producerar stora mängder av koldioxid tvingas utarbeta strategier för hur utsläppsrätter skall behandlas vid till exempel riskhantering.

1.2.4 Revisorns nya roll

Miljöredovisningens historia är relativt kort. I slutet på 1980-talet började de stora företagen att formulera sina miljöpolicyer. Inom redovisning överlag, samt i miljöredovisning, är det meningen att redovisningen skall vara en "återberättare" till företagets intressenter. Miljöutgifter hanteras som kostnader medan intäkterna, det vill säga de goda miljökonsekvenserna, aldrig kommer in i bokföringen.¹⁰ Dock har det visat sig att företag inom branscher med erkända miljöproblem har en väl utvecklad redovisning av miljö, speciellt inom kemi-, skogs- och kraftföretag.¹¹

Nya redovisningsproblem såsom utsläppsrätter etablerar nya riktlinjer vilket kommer att förändra revisorns arbete. Utsläppsrätter kommer att ingå som en post i företagets redovisning och kommer därmed att omfattas av företagets revision. Det nya med utsläppsrätter är den tekniska biten, det vill säga mätningar, beräkningar och emissionsfaktorer som skall kontrolleras och revideras av revisorn.¹² Detta måste genomföras på ett systematiskt och objektivt sätt för att resultaten skall kunna dokumenteras. Det ställs nu helt nya krav på revisorns kunskaper om företagets verksamhet och dess miljöpåverkan för att få en överensstämmande bild med verkligheten.¹³ Här tillkommer naturligtvis den vanliga revisionen av verksamheten.

Då många företag använder sig av standarden ISO 14000 och ISO 9000 ökar behovet av vägledning för hur interna och externa revisorer skall genomföra revisionen. För att möta detta behov har SIS tagit fram ISO 19011 som skall vägleda revisorerna vid granskningen av företagets miljöpåverkan.¹⁴ SIS har dock inte tagit fram något som revisorerna kan ha som underlag när det gäller att revidera utsläppsrätter. Med allt större och mer komplicerade regelverk som ständigt utvecklas, ställs allt större krav på den enskilda revisorns kompetens. Stora revisionsbyråer har både den ekonomiska och personalmässiga kapaciteten att låta

¹⁰ Ljungdahl et al, *Miljöredovisning* (2002) s. 20 ff.

¹¹ Artsberg, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2003) s. 376 f.

¹² Larsson & Gavelius, *Klimatförändring påverkar revisionen – nästa år startar handel med utsläppsrätter* (2004).

¹³ SIS Hemsida, *Revision och bedömning – vägledning för revision av kvalitets- och miljöledningssystem och för miljöbedömningar* (2004-11-18).

¹⁴ SIS Hemsida, *Revision och bedömning – vägledning för revision av kvalitets- och miljöledningssystem och för miljöbedömningar* (2004-11-18).

enskilda revisorer fördjupa sig kunskapsmässigt inom specifika problemområden. Svårigheter kan uppstå för de mindre revisionsbyråerna som inte själv har möjlighet att tillhandahålla specialistkompetens utan måste följa etablerade riktlinjer inom redovisning.

1.2.5 Rätt förutsättningar

I takt med att redovisningen harmoniseras allt mer, ställs det krav på den information som förmedlas till användarna. Bland teoretiska redovisningsexperter och sakkunniga inom området, diskuteras det hur utsläppsrätterna på bästa möjliga sätt skall hanteras och redovisas i företagens finansiella rapporter. De riktlinjer som initialt upprättats av IASB: s expertgrupp IFRIC utgår från ett större geografiskt perspektiv och skall nu anpassas till nationella regler och lagar för att sen förmedlas ut till berörda parter. Samtidigt skall dessa riktlinjer inge ett förtroende hos användarna och övertyga dessa om att det är den bästa lösningen på hanteringen och redovisningen av utsläppsrätter.

1.3 Syfte

Vårt syfte är att konkretisera och analysera vad introduktionen av utsläppsrätter kommer att innebära. Avsikten med denna studie är att belysa de eventuella oklarheter som kan uppstå vid introduktionen av utsläppsrätter och hur dessa kan komma att påverka projektet med utsläppsrätter.

1.4 Forskningsfråga

Vi har valt att dela in vår forskningsfråga i två olika delfrågor:

- Hur väl förberedda är sakkunniga, redovisningsexperter och revisorer för introduktionen av systemet med utsläppsrätter?
- Hur och vilken information har de skapat och förmedlat vidare för att eventuella oklarheter och tvetydigheter kring förfarandet inte skall föreligga?

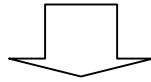
1.5 Avgränsningar

Undersökningen berör endast svenska redovisningsexperter, revisorer och företag även om systemet med utsläppsrätter kommer att innefatta hela EU. Även om vår problematisering innefattar ett större område inom utsläppsrätter ligger vårt huvudsakliga fokus på vilka intressenter samt vilken roll respektive part har i förberedelserna och informationsflödet kring hanteringen av utsläppsrätterna. Vi har således exkluderat frågor på bokföringsteknisk nivå. Studien innefattar endast nuläget, det vill säga introduktionsskedet för utsläppsrätter, och är inte någon studie över längre tid.

1.6 Uppsatsens disposition

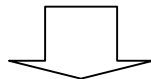
Förkortningar

För att underlätta för läsare har vi samlat alla förkortningar som förekommer i uppsatsen.



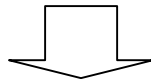
Bakgrund, problematisering och syfte

Vi startar här med ett kort historiskt perspektiv för att sedan kort redogöra för uppsatsens bakgrund. Vi presenterar här vår problemställning och vårt syfte med uppsatsen samt beskriver de avgränsningar vi valt att göra.



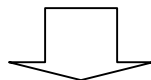
Litteraturgenomgång

Vi presenterar den befintliga litteraturen kring teorier om kvantifiering och det historiska förtroendet för siffror som växt sig allt starkare. Vi diskuterar vidare inom tre olika områden – harmonisering, immateriella tillgångar samt revisorns roll.



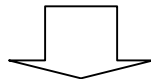
Metod

För att uppfylla vårt syfte har vi valt att genomföra intervjuer med redovisningsspecialister, auktoriserade revisorer samt sakkunniga inom utsläppsrätter. Vi har kompletterat dessa intervjuer med frågeenkäter som skickats till företag på den tilldelningslista för utsläppsrätter som publicerats av Naturvårdsverket. För att få en djupare insikt har tre intervjuer genomförts på tre olika företag.



Empiri

Vi redogör i kapitel fyra och fem för de åsikter som framkommit under studiens gång bland sakkunniga, redovisningsexperter, auktoriserade revisorer och företag.



Slutdiskussion

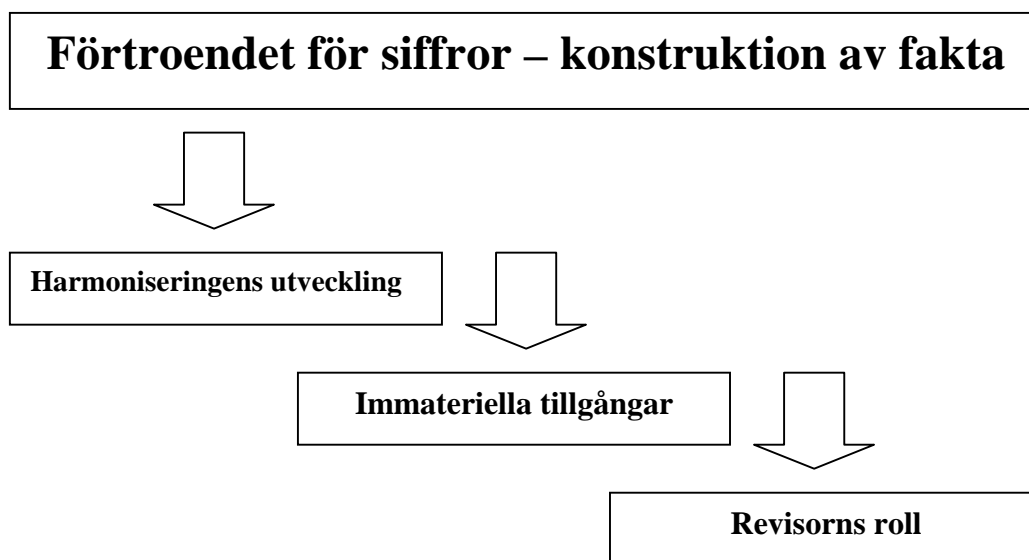
I vårt sista kapitel besvarar vi vår forskningsfråga, kommenterar studiens teoretiska koppling och ger förslag till vidare forskning. Vi presenterar även våra egna reflektioner kring den genomförda studien.

2. Litteraturgenomgång

Vår litteraturgenomgång tar sin utgångspunkt i teorier kring kvantifiering och det historiska förtroendet för siffror som växt sig allt starkare. Vi diskuterar vidare inom tre olika områden – harmonisering, immateriella tillgångar samt revisorns roll. Här försöker vi hela tiden koppla tillbaka till den teoretiska kärnan i vår uppsats – förtroendet för och betydelsen av siffror.

2.1 Översikt litteraturgenomgång

Nedan presenteras vår teoretiska litteraturgenomgång i en figur.



Figur 1.

Modellen ovan beskriver stegvis vår litteraturgenomgång. Porters *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* och Chuas *Teaching and learning only the language of numbers – Monolingualism in multilingual world*, utgör vår bas för den teoretiska referensramen. Denna bas har vi kompletterat med ytterligare litteratur och relevanta artiklar inom tre olika områden; harmoniseringens utveckling, immateriella tillgångar och revisorns roll. Alla tre områden har kopplingar till basen i vår teoretiska referensram, förtroendet för siffror och konstruktion av fakta.

2.2 Sifferförtroende och konstruktion av fakta

2.2.1 Olika syn på forskning och teoribildning

En vanlig syn på forskning och teoribildning har länge varit den att forskningsresultat är en sanning, som är förhandlad och framtagen inom en disciplinerad grupp specialister, vars institutioner är starka nog att stå emot sociala ideologier och politiska påtryckningar. Ur den enskilde forskarens perspektiv tas mycket av forskningen fram för speciella behov och dessa

fakta uppstår bakom stängda dörrar. Vetenskapliga fakta är resultatet av inspirerat tålmod, skickligt handlag och en undersökning opåverkad av forskarens egna inställning.¹⁵

Redan på 1950-talet förespråkade en forskare vid namn Michael Polanyi att forskningen involverade ett viktigt moment som inte kunde beskrivas i ord. Han beskriver artiklar i böcker och tidskrifter som taktiska och nödvändiga hjul för att kommunicera ut de nya och upptäckta kunskaperna.¹⁶ I situationer där ett utlåtande lätt kan lånas av andra och användas om och om igen, kommer detta snart att etableras och inte heller längre ifrågasättas. Även om detta är en sällan förekommande situation kommer dessa utlåtanden att uppfattas som självklarheter. Dessa utlåtanden inkorporeras gärna i den akademiska litteraturen och beskrivs som en återspeglning av "god" forskning och som ett logiskt resonemang.¹⁷ Teoretiska resonemang saknar dock inte kritik. Teorier kan anklagas för att vara mer eller mindre fiktiva produkter som saknar förankring i verkligheten. Vidare kan det ifrågasättas hur teorier som endast bevittnats av ett fåtal kan etableras som sanningar. Å andra sidan passar dessa teoretiska resonemang oftast det skrivna mediet som handen i handsken.¹⁸

Samtidigt finns det en fara i att försöka replikera de experiment som endast publicerats i olika tidskrifter eftersom de ofta misslyckas menar Harry Collins, en samtida forskare. Han lägger större vikt vid att forskningen skall vara av en mer privat och intim natur därför att detaljerade rapporter och direkt erfarenhet av forskningstekniker möjliggör större reproduktion och vidareutveckling av forskningen. Teorier förmedlas dessutom lättast i sällskap där användarna delar samma intellektuella intressen. Porter beskriver hur kunskaperna färdas genom olika nätverk och det som verkar vara en universell giltighet är inget annat än en social kloning. Alla vetenskapliga påståenden vinner således sin framgång genom att mobilisera ett nätverk av allierade.¹⁹

2.2.2 Standardisering och kvantifiering

Med industrialismens genombrott kom tid och pengar att få en ny innebörd. Liknande och standardiserade mätningar underlättade för den privata affärssektorn, men även för den allt mer centraliserade staten som hade kommersiella intressen. Mätning kunde emellertid fortfarande vara grunden till olika konflikter eftersom parterna inte alltid var jämlika. Sociala och kulturella skillnader gjorde att det blev omöjligt att enas om vissa måtenheter, till exempel metersystemet. För att etablera sina mätningar var det viktigt att olika institutioner för mätning involverade vetenskapsmännens forskning med både statens och industrins intressen. Fram tills detta var uppnått kunde mätningarna inte anses pålitliga. Vid denna tid

¹⁵ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 12.

¹⁶ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 13.

¹⁷ Latour, *Laboratory Life – The Construction of Scientific Facts* (1986) s. 87.

¹⁸ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 13.

¹⁹ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 14 ff.

prioriterades mättningsprocessen framför resultaten, för det viktigaste var att mätningen skulle utföras på ett likartat sätt och således vara användbart för allmänheten.²⁰

Siffror utan någon sann trovärdighet kommer att vara mindre effektiva för att utöva makt och styra verksamheter. Men sanna trovärdiga siffror är inte tillräckligt om inte siffrorna har framställts genom någon form av standardisering. För endast genom standardisering kan normer och riktlinjer etableras, vilka användarna senare kan bedöma sina verksamheter efter, menar Porter. Tidigt började företagen låta sina chefer mäta prestationer och resultat i verksamheterna. Ett av de viktigaste målen med redovisning var att genom objektiva utvärderingar tilldela företagets chefer större ansvarsområden. Detta blev möjligt genom klara och tydliga standarder för utvärderingarna. Kritiken mot att använda standardiserade mått var att viss information kunde försvinna. Att utesluta viss information kunde resultera i manipulation av konton. De flesta redovisares inställning till en mer omfattande standardisering är delad. Den största acceptansen för standardisering idag finns inom redovisningsområden som är kontroversiella och ofta blir utsatta för utomståendes kritik. Många redovisares motsträvighet till att erkänna personliga omdömen i redovisningsfrågor är ett bevis på deras offentliga exponering, och även deras svaghet i det här avseendet.²¹

Kvantifiering är en teknik med kopplingar till samhället, menar Porter. Både räknande och algebra associerades tidigt med bland annat köpmän, som bokförde sina olika transaktioner. Kvantifieringen befäste sin ställning i samhället allt mer under industrialismen, men beräkningarna under denna tid lade större vikt vid effektiviteten och det praktiska genomförandet än vid någon teoretisk elegans. För en ökad förståelse utvecklades ett språk av facktermer för dem som initierats i förfarandet kring kvantifieringen. En noggrann mätning, räkning eller kalkylering blev en av de mest trovärdiga strategierna för att tolka samhället. Dessa strategier har spridit sig över flera kontinenter, men har också mött ihärdigt motstånd.²²

2.2.3 Karaktären hos forskning och utbildning inom redovisning

Det finns två huvudsakliga grupper, redovisningsexperter och reglerande institutioner, som har drivit på för att få till stånd allt hårdare krav inom redovisningen. Redovisningsexperterna arbetar isolerat från den verkliga världen, produktionen och kunderna. Med denna distans till verkligheten lär de sina adepter att tro på det de själva tror på: att siffrorna talar sitt eget språk. Å andra sidan finns den reglerande institutionella verksamheten, vars huvudsakliga intressen är upprättande av externa finansiella rapporter som bland annat ligger till grund för skatteberäkningar. Dessa två grupper har format redovisningen bort från den ursprungliga rollen att styra företagets verksamhet. Redovisare och chefer, vars uppgift är att utarbeta

²⁰ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 21 ff.

²¹ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 95 f.

²² Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 47 f, 108 f.

sifferuppgifter, ignorerar detta och låter sig istället styras av redovisningsforskningens ideal och institutionernas regelverk.²³

Chua beskriver den moderna världens ”hög-kvalitativa” forskning inom redovisning, och tillika utbildning, som en forskning utan normativa infallsvinklar, med en underrepresenterad historia, och där privata värderingar förblir privata. Han menar att många redovisningsforskare och utbildare inom redovisningen, vidhåller dominansen av den empiriska/kalkylerande traditionens modeller och ideal, som starkt sammankopplas med naturvetenskapen. Orsaken till att denna tradition lever kvar menar Chua består av tre anledningar. Det första skälet anser Chua vara att den ursprungliga bilden av redovisning var ett praktiskt och neutralt förfarande som lärdes ut ”på plats”. Redovisningen skulle avspegla verkligheten och därför borde även regler och normer som upprättades göra detsamma. Att den empiriska grund som redovisningen vilar på skall försvinna uppfattas kanske som skrämmande och man håller därför hårt fast vid denna.²⁴

Vidare lever denna tradition kvar eftersom en rationalist som tror på den effektiva marknaden argumenterar för att den kvalitativa forskningen och den substruktur som uppstår inom utbildningen är resultatet av bristen på andra bättre och praktiskt genomförbara alternativ. Kritiker menar dock att kvalitativa forskningsansatser saknar riktning och har begränsade generaliseringsmöjligheter. Att försvara denna sorts forskning med att lite är bättre än inget är farligt, eftersom detta ”lite” kan accepteras som sanningen av den totala populationen trots att det är felaktigt. Olika mönster och världsbilder kvarstår huvudsakligen genom en gemensam tröghet och först när revolutionerande och plötsliga händelser inträffar ändras mönstret/världsbilden. Detta kan vara då en ny alternativ forskning presenteras.²⁵

Som en tredje anledning ställer sig Chua frågande till varför kritiker av den empiriska/kalkylerande traditionen inom redovisningsforskning inte lyckats övertala användarna av densamma att inte använda den. Han finner då att det finns en kultur och ”artighet” bland användarna. Dessa användare vill inte på något sätt avvika arbetsmässigt från kollektivet. Chua tillägger även de elitistiska tidskrifternas roll och deras konservativa föråldrade ledning. Nutida forskning har påvisat att den empiriska/kalkylerande traditionen stöds genom täta nätverk mellan olika lärosäten och tidskrifter. En forskningstradition överlever inte bara på ”kvaliteten” utan för att den övertygar olika aktörer på marknaden och knyter samman dem till nätverk via gemensamma intressen. Dessa nätverk stabiliserar bilden och förmedlar den till omvärlden. Forskning visar att det sker en intensiv korsreferering mellan aktörerna i dessa nätverk och att initierade forskare stödjer varandras teser och slutsatser.²⁶

²³ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 92 f.

²⁴ Chua, *Teaching and learning only the language of numbers – Monolingualism in multilingual world* (1996).

²⁵ Chua, *Teaching and learning only the language of numbers – Monolingualism in multilingual world* (1996).

²⁶ Chua, *Teaching and learning only the language of numbers – Monolingualism in multilingual world* (1996).

2.2.4 Verktyget – ett språk i siffror

I dagens moderna liberala demokratier har staten och kyrkan fått stå åt sidan för en administrativ och politisk elit som tillhandahåller nya rön från olika universitet och lärosäten. Beslutsfattare har en större benägenhet att fatta sina beslut grundade på siffror än på personliga omdömen. Beslutsfattarna förlitar sig på en exakt, offentlig och objektiv beslutsfattning. Siffror är då det mest övertygande förfarandet för att genomföra demokratiska beslut, lösa tvister samt undvika oönskade reaktioner från allmänheten. Information som delges i sifferform förefaller vara mindre subjektiv samt mindre spekulativ och är därmed svårare att snabbt förkasta. I vår postmodernistiska värld kan kalkylering vara en utväg vid moraliska dilemman – tala inte om tro, värderingar och normer, titta på siffrorna, de visar vägen, menar Chua.²⁷

Sifferspråket uppvisar både styrkor och svagheter. Matematik och statistik kan vara kraftfulla språk eftersom de kan överstiga kulturella, historiska och världsliga hinder. Men vad händer när det saknas förståelse för de matematiska formlerna, när ”ceteris paribus” inte gäller eller livet inte följer de linjära kurvorna och de välformulerade regressionsanalyserna? En fara med att låta den empiriska/kalkylerande traditionen dominera är att vi riskerar att anpassa vår värld till de modeller och mått vi har tillgängliga. Vidare kan det leda till att vi endast utför undersökningar inom områden som är möjliga att beräkna på ett standardiserat och kvantifierat sätt.²⁸

Att kvantifiera och reducera allt till olika förfaranden, med dess fallenhet för abstraktion och dekontextualisering, kan visa en omänsklig bild av både människor och hela samhällen. Dessutom utesluts den viktiga moraliska debatt som finns. Samtidigt kan sifferspråket hyllas för sin förmåga att överbygga kulturella och språkliga barriärer. Så med rätt förutsättningar är det ett elegant och enkelt språk som ger möjlighet för läsaren att ”tillfälligt fly” vår empiriska värld. Siffrornas språk och upplysningstidens syfte hade emellertid nobla intentioner – att skapa hållbara argument. Men problem uppstod när denna ”nobla dröm” kvävde sig själv, för siffror i sig själv kan inte råda när de presenteras ”neutrala” i en pågående debatt. När då forskare och utbildare inom redovisning bygger kvantitativa, generaliserbara modeller som skall förutsäga, förklara och kontrollera människors beteende undviker desamma att konfrontera de värderingar som finns i kontexterna.²⁹

2.2.5 Experter och objektivitet

Objektivitet erhåller sin drivkraft, form och mening från kulturella och politiska kontexter. Porter menar att objektiviteten i redovisarnas analyser definieras av i vilken utsträckning det finns förklaringar. Kvantifieringen måste ske under exakta villkor för att sammanhanget inte

²⁷ Chua, *Teaching and learning only the language of numbers – Monolingualism in multilingual world* (1996).

²⁸ Chua, *Teaching and learning only the language of numbers – Monolingualism in multilingual world* (1996).

²⁹ Chua, *Teaching and learning only the language of numbers – Monolingualism in multilingual world* (1996).

skall innehålla subjektiva inslag och misstänkliggöra analysens innehåll. Denna ”mekaniska objektivitet” fungerar som ett komplement till det personliga förtroendet. Men för att kunna påstå att objektiviteten definieras av kontexten måste vi även veta vad som finns utanför denna. Den moderna tidens redovisning rör sig bland stora företag, en stark intressent i form av staten, en för svag yrkeskår och ett ogenomträngligt ”samfund” av redovisningsspecialister. En principfast inställning till objektivitet och en allt starkare självstyrande profession har lett till ändlösa debatter de senaste årtiondena. Att likt andra vetenskaper hämta information och vägledning från tabeller och rapporter omkullkastas av redovisningsprofessionen. De menar istället att den kompetenta expertisen med sina tolkningar och slutledningsförmågor kan prestera en mer korrekt och användbar vägledning för kreditgivare och aktiesparare.³⁰

Problem med tillit och förtroende kommer aldrig att elimineras helt, inte heller avskiljas från hierarkier eller institutioner, menar Porter. De mest trovärdiga siffrorna skapas bland annat av staten, universitetsforskare och forskningsinstitut. Siffror som kommer från lobbyorganisationer och företag accepteras oftast, men granskas i större utsträckning. Det krävs institutionell eller personlig trovärdighet för att skapa formella siffror. Om undersökningarna eller rapporterna inte kan kopieras måste författarna framhäva sina kunskaper och sin moraliska plikt känsla. Rent praktiskt betyder sällan objektivitet och saklighet en självklar sanning. Istället medför detta en öppning för möjliga motargument från andra experter. Förtroendet kan på så sätt inte helt separeras från objektiviteten, menar Porter. Genom erfarenheten att arbeta tillsammans och dela med sig av sina resultat, skapas ett förtroende experterna sinsemellan. En delad kunskap mellan experter minskar misstron och sänker kraven på formella regler. Den personliga trovärdigheten skadas dock om det visar sig att andra kompetenta forskare kan kontrollera, alternativt räkna om, och presentera ett nytt resultat. När kvantitativa metoder och regler understöds av institutionella krafter eller personlig trovärdighet räcker detta för att ”hålla maskineriet rullande” och lösa temporära oenigheter, menar Porter.³¹

De senaste 25 åren inom redovisningsforskning har forskarna allt oftare avstått från att uttala sig om värderingar och mål. Dessa uttalanden sker nu på en ”lägre” akademisk nivå, menar Chua. Forskarna har flyttat sig själva över de övriga, såsom revisorer, praktiserande och normbildare, och en splittring har bildats. Chua talar om ett ”tyst samhälle” där en elit har utkristalliserats, vilket framkommit genom forskning i USA på olika universitet och lärosäten. Kritiker menar att det inte finns någon mening med att utbilda personer som inte kan förmedla sina budskap till användarna. Det finns ingen anledning att stödja eller subventionera en ”liten” grupp människor som skall tala ett eget språk som bara de själva förstår och om problem som är fjärran från den vardagliga verkligheten.

³⁰ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 89 ff.

³¹ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 204 ff.

Chua menar att det finns en uppenbar ovilja att se redovisningsforskningen som en konstruerad, kontrollerad produkt som cirkulerar och konsumeras av ett nätverk av personer i speciella miljöer. Det finns tendenser till att skapa en illusion av att redovisningskunskaper inte skapats av personer. Chua anser att det är av största vikt att finna personerna bakom verken och bevara deras upptäckter. Teorier, dokument och databanker är inga ”verktyg” som uppstått ur tomma intet. De har uppstått från olika idéer och uppfattningar om verkligheten med starka band till forskarens egna ideal.

Redovisningen är bevisligen en världslig verksamhet som uppmärksammar oss på den hantverksmässiga dimensionen av kvantifiering. Redovisningen sammanför och organiserar det byråkratiska med det kommersiella i livet. På detta sätt menar Porter att forskningen kring redovisning får en experimenterande och utforskande karaktär. Ryktet kring redovisning som den ”grå vetenskapen” förstärker bara dess auktoritet, menar han. Som ett samhällsligt fenomen är redovisning mycket mer kraftfull och problematisk än vad de lärda och journalister generellt insett. Men målet med att förstå och kontrollera detta samhällsliga fenomen består till viss del av att övertyga åhörarna, avslutar Porter.³²

2.3 Harmoniseringens utveckling

2.3.1 EU – ett frö till harmonisering

Då Romfördraget tillkom år 1957 i dåvarande EG sattes fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital, de så kallade fyra friheterna, i fokus för att kunna etablera en inre marknad inom medlemsländerna.³³ EU kan idag ses som den mest kraftfulla påtryckaren för regional harmonisering bland medlemsländerna och harmoniseringen av redovisningen är enligt EU-kommissionen ett steg mot att övervinna ekonomiska hinder inom unionen. Harmonisering är en process som skall minska olikheter i redovisningspraxis genom att sätta gränser för graden av variation, och förknippas närmast med den transnationella lagstiftningen inom EU, som är ett regionalt organ som opererar på statsnivå. Standardisering handlar mer om framtagandet av ett regelverk, och förknippas därmed mest med den utformning av internationella redovisningsstandarder som görs av IASB, ett världstäckande organ i den privata sektorn.³⁴ Med denna distinktion mellan begreppen kan användandet av IASB: s standarder inom EU ses som ett medel för att uppnå målet, en harmoniserad redovisning.

EU verkar för att öka harmoniseringen av redovisningen i sina medlemsländer genom att ge ut bolagsrättsliga direktiv inom redovisningen. Dessa direktiv är alla medlemsländer skyldiga att

³² Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 49 ff.

³³ Melin & Schäder, *EU: s konstitution, Maktfördelning mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna* (2001) s. 17 f.

³⁴ Nobes & Parker, *Comparative International Accounting* (2002) s. 76 ff.

implementera i sina respektive lagstiftningar.³⁵ EU-normerna på redovisningsområdet återfinns i de fjärde, sjunde och elfte bolagsrättsliga direktiven. Dessa direktiv är inte speciellt detaljrikt formulerade utan sätter snarare de principiella utgångspunkterna eller gränserna för medlemsländernas lagstiftning på området. Av de direktiv som EU har gett ut inom redovisningsområdet, anses det fjärde direktivet (78/660/EEG) vara det viktigaste. Inom det fjärde direktivet är den övergripande och viktigaste målsättningen för harmoniseringen av redovisningen en rättvisande bild av företagets redovisning.³⁶ Medlemsländerna kan dessutom i flera fall välja mellan olika alternativ, vilket försvårar huvuddragen i det fjärde direktivet.³⁷ Exakt hur direktiven påverkar och införlivas i redovisningen i ett medlemsland beror på hur den nationella lagstiftningen utformats. IASB har däremot ingen egen auktoritet att påtvinga företagen sina standarder.³⁸ EU:s beslut att alla börsnoterade bolag inom unionen skall tillämpa IASB:s standarder från och med den 1 januari 2005, skänker emellertid en viss auktoritet till IASB. IASB har hittills lyckats få till stånd stora framsteg genom sina standarder, när det gäller att uppnå en högre grad av jämförbarhet av finansiell information.³⁹

2.3.2 Olika nivåer av harmonisering

Tay och Parker delade in harmoniseringen av redovisningen i två kategorier, harmonisering på *de jure*-nivå respektive *de facto*-nivå.⁴⁰ *De jure*-nivån syftar på graden av harmonisering vad gäller regelverk och standarder, medan *de facto*-nivån innefattar hur företag redovisar i praktiken. Artsberg menar att en anledning till att *de facto*-harmonisering inte har uppstått inom EU är att harmonisering ännu ej skett på *de jure*-nivån⁴¹, men detta samband i orsak och verkan påtalar inte Nobes och Parker, som istället menar att de två typerna av harmonisering kan uppstå oberoende av varandra, det vill säga *de facto*-harmonisering kan finnas utan att *de jure*-harmonisering existerar och vice versa.⁴²

2.3.3 Utsläppsrätter och harmonisering

När handeln med utsläppsrätter införs kan det finnas utrymme för medlemsländerna att bestämma vissa delar själva. SOU-utredningen anger att något som skulle påverka handeln med utsläppsrätter är om det skulle bli en samordnad budgivning eller en auktion som kommer att hålla priserna nere.⁴³ Sverige föredrar en auktion i enlighet med PPP. Det är

³⁵ Thomasson, Arvidson, Lindquist, Larson & Rohlin, *Den nya affärsredovisningen* (2000) s. 104, Melin & Schäder, *EU: s konstitution, Maktfördelning mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna* (2001) s. 25 f.

³⁶ Ståhl & Österman, *EG-skatterätt* (2000) s. 264 ff.

³⁷ Thomasson, Arvidson, Lindquist, Larson & Rohlin, *Den nya affärsredovisningen* (2000) s. 104, Bernitz & Kjellgren, *Europarättens grunder* (1999) s. 275 f.

³⁸ Nobes & Parker, *Comparative International Accounting* (2002) s. 81 ff.

³⁹ Garrido, Leon & Zorio, *Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience* (2002).

⁴⁰ Tay & Parker, *Measuring harmonization and standardization* (1990).

⁴¹ Artsberg, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2003) s. 428.

⁴² Nobes & Parker, *Comparative International Accounting* (2002) s. 76.

⁴³ SOU 2003:60 s. 213 ff.

viktigt att alla länder gör likadant, för att inte ge vissa länder fördelar, vilket skulle kunna skapa obalans och därmed snedvrída konkurrensen.⁴⁴ Ett sätt är att deltagande medlemsländer följer IASB: s och IFRIC: s uttalande kring utsläppsrätter, där klassificering och redovisning sker enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar*.

2.4 Immateriella tillgångar

2.4.1 Framväxten av immateriella tillgångar

Ett synsätt på immateriella tillgångar är att de endast uppstår där det råder imperfekt konkurrens. Patent, copyrights och andra rättigheter skapar monopolistiska inslag på marknaden som gynnar berörda företag, vilket i sin tur påverkar konkurrensen på marknaden. Eftersom immateriella tillgångar inte ökar välfärden i den totala ekonomin bör dessa därför särskiljas från de materiella och produktiva tillgångarna.⁴⁵ Det tydligaste kännetecknet för immateriella tillgångar är att de endast existerar tillsammans med en materiell tillgång i företaget. Utan detta samband saknar den immateriella tillgången ett värde. På grund av detta samband har de immateriella tillgångarnas värde ofta utgjorts av en residual, det vill säga det kvarvarande värdet efter det att de materiella tillgångarnas värde fastställts.⁴⁶

Samhällets utveckling mot en alltmer tjänsteinriktad och kunskapsintensiv produktion anses vara en av orsakerna till att immateriella tillgångar fått större utrymme i företagens finansiella rapporter. Redovisningen av immateriella tillgångar har fått ett helt nytt fokus än tidigare, vilket kan hänga samman med spridningen av det anglosaxiska synsättet på redovisning och därmed kravet på en ”rättvisande bild”.⁴⁷ Sedan början av 1990-talet har det uppdragats en stor förändring i sammansättningen av företagens balansräkningar. Nya studier påvisar att investeringar i immateriella tillgångar ger en mycket högre avkastning än investeringar i materiella tillgångar och att avkastningen klart överstiger kostnaden för kapital. Detta gäller främst för kunskapsintensiva branscher men även för mer traditionella branscher som till exempel kemiindustrin.⁴⁸ Nakamura presenterade 2003 en undersökning av företag i USA som visade att årliga investeringar i immateriella tillgångar uppgick till 1 triljon US dollar medan årliga investeringar i materiella tillgångar uppgick till 1,2 triljoner US dollar.⁴⁹ Detta skapar uppmärksamhet kring fenomenet immateriella tillgångar.

⁴⁴ Zetterberg, *Vinnare och förlorare i EU: s system för handel med utsläppsrätter* (2002) s. 13 ff.

⁴⁵ Sands, *Wealth, Income and Intangibles* (1963) s. 28 f.

⁴⁶ Hendriksen & van Breda, *Accounting theory* (1992) s. 638 f.

⁴⁷ Smith, *Redovisningens språk* (2000) s. 189 f.

⁴⁸ Lev, *Intangible Assets: Values, Measures and Risks* (2001).

⁴⁹ Lev & Daum, *The dominance of intangible assets: consequences for enterprise management and corporate reporting* (2004).

2.4.2 Svårigheten att värdera immateriella tillgångar

Det är inte helt rättvist att påstå att skillnaden mellan det bokförda värdet och marknadsvärdet på ett företag utgörs av immateriella tillgångar som inte inkluderats i företagets finansiella rapporter. Materiella och finansiella tillgångar kan ha underskattats i de finansiella rapporterna och vidare återspeglar börsvärdet inte alltid företagets verkliga värde. Värderingen av immateriella tillgångar är behäftad med ett antal svårigheter som kan påverka företagen och aktieägarna. Det tydligaste är kanske volatiliteten i aktiepriset som uppstår på grund av osäkerheten att bedöma framtida avkastning på immateriella tillgångar samt riskbilden i företag med stora immateriella tillgångsmassor. Övervärdering av immateriella tillgångar kan skapa påtagliga förluster för investerare när aktiepriser återgår till sina elementära värden. Å andra sidan skapar en undervärdering svårigheter för företaget att skaffa ytterligare kapital och risken för uppköp ökar.⁵⁰

García-Ayuso menar att det främst är fyra faktorer som kan förklara en ineffektiv värdering av immateriella tillgångar:⁵¹

Kvaliteten på den finansiella informationen

Den konservativa redovisningen begränsar möjligheterna att aktivera immateriella tillgångar i balansräkningen. Endast de tillgångar som uppfyller mätbarhetskraven, kontrolleras av företaget, är separerbara samt de tillgångar som med säkerhet resulterar i framtida avkastningar får aktiveras. Dagens redovisning fokuserar på historisk information i för stor utsträckning och de finansiella rapporterna uppvisar brister bland annat på företagets värdeskapande processer och ledningens planer för företagets finansiella framtid.⁵² Denna syn ligger i linje med de krav AICPA ställde på IASC år 1994 om att företag skulle uppmuntras till att inkludera mer omfattande information om sina immateriella tillgångar.

En marknad som inte fungerar fullt ut

Eftersom det inte finns en etablerad marknad för immateriella tillgångar kan inte värdet fastställas på det sätt som marknadsvärdet fastställs för materiella eller finansiella tillgångar. Vidare saknas tillförlitliga och etablerade värderingsmodeller likt de modeller som utvecklats för aktier och optioner. En marknad som inte fungerar fullt ut skapar informationsasymmetrier, vilket leder till insideraffärer som resulterar i vinster på andra investerarens bekostnad. Genom att arbeta för en internationell harmonisering med mer likriktade redovisningsstandarder och en utveckling av de finansiella marknadernas regelverk kan marknaden för immateriella tillgångar fungera bättre.

⁵⁰ García-Ayuso, *Factors explaining inefficient valuation of intangibles* (2002).

⁵¹ García-Ayuso, *Factors explaining inefficient valuation of intangibles* (2002).

⁵² Amir & Lev, *Value relevance of non-financial information* (1996).

De finansiella analytikernas skicklighet

Marknaden för finansiella analytiker präglas av stark konkurrens. För analytikernas egen överlevnad ställs stora krav på rätt information vid rätt tidpunkt, men även på förmågan att förstå och tolka denna information korrekt. Studier påvisar dock signifikanta skillnader mellan olika analytikers förmåga att skaffa rätt information vid rätt tidpunkt, men även skillnader i förståelsen och tolkningen av informationen. De analytiker som genom fundamentala analyser gör skickligare och mer korrekta prognoser följs snart av de analytiker som förlitar sig på tekniska analyser och enkla modeller, men aktiemarknaden har satts i rörelse på grund av de investerare som initialt följt mindre kompetenta analytikerprognoser, vilka baserats på enkla modeller.⁵³

Etiska aspekter

Många av de finansiella krascherna genom historien har orsakats av oetiskt agerande hos företagets ledning, analytiker eller revisorer. Företagsledningar har under olika incitament justerat siffror och kostnader för att till exempel förbättra företagets utsikter inför en börsintroduktion eller ett samgående. En studie år 1999 av Michaely & Womack visade att analytiker som arbetade för investmentbanker överlag lämnade mer optimistiska företagsprognoser än de analytiker som arbetade vid vanliga banker. Revisorernas uppgift är bland annat att reducera informationsasymmetrin mellan investerare och företagsledning. Garcia-Ayuso menar att revisorer och revisionsföretag idag har en hel del inkomster från konsultuppdrag och möjligheterna att negligera vissa brister hos företag kan uppkomma för att få behålla sina konsult- och revisionsuppdrag hos företaget.

2.5 Revisorn

2.5.1 Kreugerkraschen

En internationell ekonomisk kris uppstod i och med börskraschen i New York 1929 och efterföljdes av stora depressioner runt om i världen. Kreugerkoncernen hade sina glansdagar under slutet av 1920-talet och avvecklades i början av 1930-talet. Kreugerkoncernen var i stort sett en kapitalmarknadsmässig företeelse och det bör nämnas att Kreugerkoncernen inte var något skolexempel på hur bokföring, bokslutsredovisning, revision, och förmögenhetsförvaltning skall skötas.⁵⁴ Koncernen deltog i stor omfattning i kreditgivning, både i Sverige och i utlandet. Under 1930 började Kreuger & Toll aktien att sjunka, från 171 kronor i april till 102 kronor i december samma år. Under 1931 fick Kreuger likvidationsproblem och tvingades vända sig till den svenska kreditmarknaden, men tvingades även låna av svenska staten. Under hela denna tid vägrade Kreuger att ge efter på den 20-

⁵³ Penman, *Financial statement analysis and security valuation* (2001).

⁵⁴ Glete, *Kreuger – koncernen och Boliden* (1975) s. 13 f.

procentiga avkastningen som företaget utlovade på sina värdepapper. Kreugerkraschen var ett faktum 1932 och den 12 mars 1932 tog Ivar Kreuger sitt liv.⁵⁵ En viktig person för den svenska ekonomin var nu ur tiden.

Kreugerkraschen resulterade i att svenska revisionskommittéer skapades samt tillika en lagstiftning för värdepapper. Efter Kreugerkraschen påbörjade revisionsbyrån Ernst & Ernst⁵⁶ en utredning angående kraschen, men den fullföljdes aldrig. Detta gjorde PriceWaterHouse⁵⁷ och tack vare denna utredning lade de grunden för sin etablering i Sverige. Totalt sett fick revisorerna en mer etablerad och professionell roll efter Kreugerkraschen.⁵⁸

2.5.2 Revisorns roll

En äldre uppfattning av revisorns roll var att denne uteslutande var ett ombud för bolagsstämman att kontrollera styrelsen. Denna uppfattning har ändrats till att revisorn skall ha en självständig ställning gentemot företaget, men dock inte isolerad från samhället.⁵⁹ Cassel menar att revisorn och revisionen är ett nödvändigt ont. När det är kristider eller när det dyker upp något nytt inom redovisningen kommer det krav på att revisionsberättelsen skall vara mera informativ, och företagen vill att revisorerna skall varna för kommande nyheter i tid.⁶⁰ Revisorskåren hävdar ofta sin professionalitet, men vi hör sällan revisorer framhålla sin roll i allmänhetens tjänst, utan oftast sin objektiva och oberoende ställning. Många akademiker har emellertid kritiserat detta ställningstagande eftersom redovisningen inte kan vara neutral och då ställt sig frågan hur revisorerna kan vara neutrala och oberoende.⁶¹ Det är i professionens tjänst som det gäller att följa de etiska reglerna såsom yrkesmässigt uppträdande, oberoende samt att inte utföra oförenlig verksamhet. Det är inom det yrkesmässiga uppträdandet som revisorns roll inom rådgivning kommer upp, men frågan är om rådgivning är förenlig med revision. Revisionen bygger på ett förhållande mellan revisorn och klienten, vilket i sin tur bygger på en social relation.⁶² Revisorns framtida roll har varit mycket omtalad och diskuterad. En viktig fråga att fokusera på är hur långt revisorerna skall gå i sina ambitioner att tillgodose olika intressenters önskemål.⁶³

⁵⁵ Gäfvert, *Kreuger, riksbanken och regeringen* (1979) s. 51 ff.

⁵⁶ Nuvarande Ernst & Young.

⁵⁷ Nuvarande Öhrlings PricewaterhouseCoopers.

⁵⁸ Johansson, *Revisorns roll – Aktuell praxis under debatt* (1976) s. 33.

⁵⁹ Rodhe, *Aktiebolagsrätt* (2000) s. 169,

Cassel, *Den reviderade revisorsrollen – en ören berättelse* (1996) s. 11 ff.

⁶⁰ Cassel, *Den reviderade revisorsrollen – en ören berättelse* (1996) s. 14 f, 76 ff.

⁶¹ Artsberg, *Redovisningsteori – policy – och praxis* (2003) s. 109 f,

Cassel, *Den reviderade revisorsrollen – en ören berättelse* (1996) s. 11 ff.

⁶² Artsberg, *Redovisningsteori – policy – och praxis* (2003) s. 113 ff.

⁶³ Moberg, *Bolagsrevisor – oberoende, ansvar, sekretess* (1986) s. 33 ff.

2.5.3 Enron och WorldCom – revisorerna blir syndabockar

Det var den vilseledande och ”kreativa” bokföringen som fick Enron, USA:s största energiföretag, att gå i konkurs med 11 miljarder i skulder den 2 december 2002.⁶⁴ Det var revisorer från Arthur Andersen & Co som reviderade Enron. Under Enronaffären hade medarbetare på Arthur Andersen & Co förstört material som tillhört Enron för att dölja de fel som uppstått i redovisningen och därmed försvårades utredningen av Enrons konkurs.⁶⁵ Enrons fall ledde till att Arthur Andersen & Co fick upphöra och blev uppköpta av de andra stora revisionsbolagen. Båda dessa bolags konkurser ledde till att aktiemarkanden gick ner kraftigt och att investerarna blev mer kritiska och tappade förtroendet både för revisorer och för redovisning. Arthur Andersen & Co:s konkurs har resulterat i en översyn av revisorernas regelverk men även av lagstiftning kring bokföring i USA.⁶⁶ De nya regleringarna gör att genomlysningen och öppenheten av företagets redovisning har blivit bättre både för investerare och för media.⁶⁷ Arthur Andersen & Co har efter Enronkonkursen friats från en del av anklagelserna. Amerikanska staten och justitiedepartementet var för snabba att döma Arthur Andersen & Co utan att se närmare på bevisföringen. Arthur Andersen & Co skulle bara ha upptäckt felet som fällde Enron, om revisorerna granskat varje enskild transaktion. Detta ansågs i sammanhanget allt för tids- och kostnadskrävande. Marlin menar att Enrons fall och därefter Arthur Andersens & Co:s fall har gjort att erfarenheterna från dessa båda fått en central roll i alla internationella utredningar gällande revision och redovisning.⁶⁸

När WorldCom gick i konkurs försämrades förtroendet för revisorerna ytterligare och även förtroendet på finansmarkanden förvärrades. Företaget hade manipulerat sin redovisning och 4 miljarder dollar i kostnader hade dolts, vilket revisorn inte ”upptäckt”.⁶⁹ WorldCom är den största konkursen i USA:s historia med 16 miljarder i skulder. Europa hade under denna tid länge påpekat att USA inte klarade av att sköta sin revision och att redovisningsskandaler av denna dimension aldrig skulle kunna inträffa i Europa. Redan under 2004 påvisades dessa kritiker ha fel när Parmalat kom in i spelet. I början talades det om att Parmalats bokföring var förfalskad och detta resulterade i att obligationerna som företaget gett ut blev värdelösa. Det talas fortfarande om att det har försvunnit mellan 60-100 miljarder kronor från företaget och ingen vet var de finns.⁷⁰ I Parmalathärvan har både advokater, revisorer, economichefer och

⁶⁴ Loewe, *Fler misstänkta i Parmalathärvan* (2004),
McLean, *Is Enron overpriced?* (2001).

⁶⁵ Pehrson, *Börsmissstron i USA: Slutet på anrik revisorsjätte* (2002).

⁶⁶ Gripenberg, *Revisorer fällda i Enronhärva* (2002),

Steyn et al, *Enron and Saambou Bank in South Africa: a case study of insufficient relationship management* (2004).

⁶⁷ Steyn et al, *Enron and Saambou Bank in South Africa: a case study of insufficient relationship management* (2004).

⁶⁸ Marlin, *Cracking down on crime* (2004),

Morrison & Ashby, *Rush to judgement: the lynching of Arthur Andersen & Co* (2004).

⁶⁹ Pehrson, *USA:s största konkurs: Förtroendekrisen förvärras* (2002).

⁷⁰ Loewe, *Skandalen tynger Parma* (2004).

finanschefer häktats. Under de sista månaderna innan konkursen tömdes bolaget på pengar genom avlägsna offshore-bolag.⁷¹ Rättegången mot Parmalat är ännu inte avslutad.

2.5.4 Den nya revisorsrollen

För att kunna tillgodose regelverkens krav måste kompetenskraven för revisorerna höjas. Cassel menar att det finns auktoriserade revisorer som inte håller måttet. Det finns en kompetensbrist hos de auktoriserade revisorerna, inte bara inom redovisning, utan också psykologiskt och socialt. Revisorerna har i dagsläget inte något försprång,⁷² vilket har påvisats i aktiviteterna kring Enron, WorldCom och Parmalat. Cassel vill poängtera att han inte tror att revisionen är värdelös, utan snarare att förtroendet måste återuppbyggas. Det är vidare av stor vikt att återuppbygga revisorernas status, vilket verkligen måste göras efter alla dessa skandaler. Avslutningsvis måste revisorerna dra lärdom av tidigare gjorda ekonomiska felsteg.⁷³

När det gäller revisorn som konsult, var det i början på 1960-talet som denna roll började ifrågasättas. Det var revisorerna i USA som först visade att deras konsulttjänster ökade.⁷⁴ Konsultationer blev en del av revisorsyrket, vilket i sin tur gjorde revisorsyrket mer attraktivt, men ställde även högre krav på revisorernas kompetens.⁷⁵ Revisorerna har på senare tid fått fler och fler konsultuppdrag, som ibland är oförenliga med revisionen. Ofta går det att försvara rådgivningen och enligt ABL anses det inte föreligga några hinder för att revisorn lämnar råd och anvisningar beträffande företagets bokslut,⁷⁶ då det saknas strikta gränsdragningar. Danielsson tror att revisorn går mot att vara samhällets förlängda arm genom att politiker inför allt fler regler. Han säger vidare att politikerna tycker att när revisorn är på företaget och reviderar så kan de få ut mer av revisionen genom att utnyttja sin närvaro effektivare.⁷⁷ Cassel menar att om revisionen hade varit frivillig skulle den inte ha funnits i lika stor utsträckning.⁷⁸

Cassel påpekar att revisionen till mångt och mycket är till nytta, men att den i vissa fall kan vara verkningslös. Vidare anser han att revisorn har allt för stora krav på sig för att kunna göra de uttalanden som ingår i revisorns uppdrag. Han menar att om en revisor skall kunna göra detta krävs det poliskask, domarperuk, konsultportfölj och kuratorsglasögon. Poängen med detta uttalande är att kvaliteten på revisionen skall och måste höjas, och det nu.⁷⁹

⁷¹ Loewe, *Fler misstänkta i Parmalathärvan* (2004).

⁷² Cassel, *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse* (1996) s. 155 ff.

⁷³ Cassel, *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse* (1996) s. 213 ff.

⁷⁴ Jägerhorn, *Revisorn som konsult och rådgivare* (1981) s. 1.

⁷⁵ FAR, *Revisorns roll i framtiden* (1980),

Cassel, *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse* (1996) s. 44 ff.

⁷⁶ Rodhe, *Aktiebolagsrätt* (2000) s. 204 f.

⁷⁷ Danielsson, *Revisorn – en blivande statstjänsteman* (2004).

⁷⁸ Cassel, *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse* (1996) s. 105 f.

⁷⁹ Cassel, *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse* (1996) s. 115 ff.

2.6 Kapitelsammanfattning

En forskningstradition överlever inte bara på ”kvaliteten” utan för att den övertygar olika aktörer på marknaden och knyter samman dem till nätverk via gemensamma intressen. För att etablera sina mätningar är det viktigt att olika institutioner involveras i processerna och att resultaten framställs genom någon form av standardisering. För endast genom standardisering kan normer och riktlinjer etableras, vilka användarna senare kan bedöma sina verksamheter efter. I situationer där ett utlåtande lätt kan lånas av andra och användas om och om igen, kommer detta snart att etableras och inte heller längre ifrågasättas. Resultat och fakta delges ofta i sifferform, vilken förefaller vara mindre subjektiv och mindre spekulativ. Porter poängterar vidare att objektiviteten i redovisarnas analyser definieras av i vilken utsträckning det finns förklaringar.

EU kan idag ses som den mest kraftfulla påtryckaren för regional harmonisering bland medlemsländerna. Harmonisering av redovisning har en huvudsaklig uppgift att minska olikheter i redovisningspraxis genom att sätta gränser för graden av variation. Bland teoretiker finns en diskussion om huruvida *de facto*-harmonisering kan finnas utan att *de jure*-harmonisering existerar och vice versa. En alltmer tjänsteinriktad och kunskapsintensiv produktion har gett immateriella tillgångar ett större utrymme i företagens finansiella rapporter. Svårigheter att värdera dessa tillgångar kvarstår på grund av en alltför konservativ redovisning, ojämn kompetens hos finansiella analytiker, etiska aspekter samt avsaknaden av en fungerande marknad. Den äldre uppfattningen av revisorns roll som ett ombud för bolagsstämman har ändrats till att revisorn skall ha en självständig ställning gentemot företaget, och ofta understryks denna objektiva och oberoende ställning. Dagens komplicerade regelverk för redovisning kräver dock att kompetenskraven för revisorerna måste höjas. Den nya revisorn måste därför ikläda sig både poliskask, domarperuk, konsultportfölj och kuratorsglasögon för att kunna möta sin nya roll.

3. Metod

I metodkapitlet presenteras och diskuteras den aktuella metoden som valts för respektive delstudie. Vi vill därigenom övergripande belysa och redogöra för de olika tillvägagångssätt samt de för- och nackdelar dessa val innebär.

Inledningsvis beskrivs den indelning av vår undersökning i olika delstudier och ansatser som vi valt att göra. Varje delstudie presenteras sedan var för sig med fokus på hur det valda tillvägagångssättet ser ut samt vilket val av metod vi gjort. Under rubriken Urval och data presenterar vi varför vissa dataurval gjorts samt för- och nackdelar med dessa. Vidare resonerar vi kring reliabilitet och validitet. Slutligen diskuterar vi kring de val av källor som ligger till grund för undersökningen.

3.1 Ämnesval

Utsläppsrätter har uppmärksammats mer i media allt eftersom tiden för införandet av utsläppsrätter närmat sig. Vid en eftersökning på revisionsbyråernas hemsidor fann vi endast generella notiser om utsläppsrätter och förfarandet kring dessa. IASB har publicerat riktlinjer för hanteringen av utsläppsrätter, men en pågående SOU-utredning har ställt sig frågande till ett par olika punkter i IASB: s riktlinjer, däribland klassificeringen av utsläppsrätter då handeln med desamma påbörjas. Vi fann det därför intressant och högaktuellt att undersöka introduktionen av utsläppsrätter. Att det kvarstår frågetecken så här kort innan införandet av de nya reglerna kan resultera i en försenad introduktion och göra vissa delar av projektet kraftlöst.

3.2 Två delstudier

Efter en inledande teoretisk genomgång har vi valt att genomföra två olika empiriska delstudier vars resultat är tänkta att komplettera varandra i den valda problematiseringen. Fenomenologi är läran om det som visar sig, och kan dels vara en filosofi och dels en kvalitativ forskningsansats. Forskare ämnar här fånga upplevelsen av ett fenomen och intresset skall centreras kring denna fenomenvärld medan den reella världen skärs bort. Med andra ord sker en abstraktion från de reellt existerande objekten till förmån för en inskränkning till idévärlden, vilket benämns *den fenomenologiska reduktionen*.⁸⁰ Vårt mål med studien av introduktionen av utsläppsrätter, är att utan förvrängning beskriva upplevelsen av ett fenomen så som det visar sig hos respondenterna. Samtidigt som vi skall försöka beskriva alla variationer vi träffar på, kommer analysen av studien även att presentera den centrala essensen som återkommer hos samtliga respondenter. Den hårdaste kritiken mot

⁸⁰ Alvesson & Sköldberg, *Tolkning och Reflektion – Vetenskapsfilosofi och Kvalitativ metod* (1994) s. 96.

fenomenologin återfinns här, då många anser det omöjligt för forskaren att helt åsidosätta sin egen förförståelse.⁸¹

Som forskare är det lätt att vid intervjuer påverka respondentens livsvärld och därmed snedvrída resultatet. Townley poängterar att vi inte alltid kan ta seriösa personers ord eller förklaringar som givna sanningar, det krävs flera upprepningar. För att en sanning skall legitimeras måste det sägas mer än en gång. Townley poängterar komplexiteten med att koppla teorierna till de objektiva observationerna. Vidare menar hon att man måste intervjua flera personer och identifiera ett mönster i alla sina intervjuer, för att därefter kunna dra slutsatser utifrån dessa. Vidare är det viktigt att undvika långtgående tolkningar av upplevelserna eftersom målet är att presentera upplevelsen eller fenomenet precis som det är utan påverkan från forskarens sida. Alla intervjupersoner påverkas av vilket tillvägagångssätt vi använder, det vill säga med vilken metod som intervjun genomförs.⁸²

3.2.1 Relevant litteratur för studien

Vårt uppsatsarbete började med att vi studerade olika metod- och teoriböcker inom ämnet företagsekonomi samt tidigare publicerat material om utsläppsrätter. Redan från början hade således vårt uppsatsarbete en explorativ karaktär så tillvida att vi var ute efter att inhämta så mycket kunskap som möjligt om vårt uppsatsämne. För att besvara vår problemformulering påbörjade vi en litteratursökning med att försöka finna publicerat material kring immateriella tillgångar och utsläppsrätter. För att inom dessa forskningsfält finna relevant litteratur använde vi oss främst av databaserna LIBRIS och LOVISA. De huvudsakliga sökorden som användes var *emission rights*, *immateriella tillgångar*, *intangibles*, *utsläppsrätter* och *miljoredovisning*. Utöver den klassiska redovisningsteoretiska litteraturen fann vi endast publicerad litteratur i begränsad omfattning.

Vi bestämde därför att vinkla uppsatsen och undersöka vad som ligger bakom och krävs för att introducera en ny redovisningspost, utsläppsrätter, i företagens finansiella rapporter. Med en allt mer detaljerad redovisning krävs en bättre inblick i och ett större förtroende för de regelverk som finns tillgängliga för dem som praktiserar redovisning. Vår litteratursökning utökades till att eftersöka teorier kring förtroendet för de siffror som skapar redovisningen och hur en grupp redovisningsexperter skapar de fakta som utgör basen för framtida standarder och normer. I samråd med vår handledare valdes litteratur inom ämnet och Theodore Porters *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life*, fick utgöra en bas för den teoretiska referensramen. Genom olika korsrefereringar i Porter fann vi ytterligare litteratur och relevanta artiklar som kompletterade vår valda teoretiska bas. Tillgång till relevanta artiklar fick vi huvudsakligen genom databasen ELIN.

⁸¹ Egidius, *Positivism – fenomenologi – hermeneutik* (1986), s. 55 ff.

⁸² Townley et al *Performance Measurement and the Rationalization of Organisation* (2003).

Till vår studie har vi tagit del av publicerat och opublicerat material från de olika revisionsbyråerna Ernst & Young, KPMG samt Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Vi har även tagit del av och studerat SOU-utredningar samt IASB: s och IFRIC: s publicerade material om utsläppsrätter.

3.3 Ansats – induktiv, deduktiv eller abduktiv

Det kan vara svårt att fånga olika förhållanden med enkla teorier. Ändå finns det ett stort behov av att systematiskt ta sig an dessa förhållanden på ett teoretiskt sätt. Det kan ske på två olika sätt: deduktiv respektive induktiv metod, eller bevisföringens väg respektive upptäckstens väg.⁸³ Med en deduktiv ansats försöker undersökaren att dra slutsatser utifrån teorin. Det är dock av vikt att ifrågasätta giltigheten hos den bakomliggande teorin då det finns exempel när denna teori efter hand visat sig felaktig.⁸⁴ Vid en induktiv ansats försöker man istället dra slutsatser utifrån olika fall och empiriska undersökningar och det är empirin som ligger till grund för teorin. Induktiv ansats är vanlig inom områden och ämnen där det ännu inte finns etablerad forskning.⁸⁵ Genom abduktion, som kan liknas vid detektivarbete, prövas olika tolkningsramar tentativt och problemet rekontextualiseras. De nya sammanhang och innebörder som framträder kan ge en *bättre och fördjupad* kunskap om problemet.⁸⁶

Vår första delstudie baseras på semistrukturerade öppna intervjuer med redovisningsexperts och revisorer. De kommande anvisningarna för redovisning av utsläppsrätter enligt IASB: s rekommendationer har en grundtanke från en teoretisk referensram om hur redovisning av tillgångar bör ske, vilket talar för en deduktiv ansats. Samtidigt har redovisningen haft starka kopplingar till empirin och de sätt företagen valt att agera på. Mycket av dagens redovisning har växt fram genom induktion i form av rekommendationer och standarder. Vi har haft stor nytta av befintlig teori och praxis och kopplat den till de intervjuer vi genomfört med redovisningsexperts och revisorer. Eftersom vi i våra slutsatser utgått från både empiriska fakta och teoretiska föreställningar har vi i den första delstudien valt den *abduktiva* ansatsen.

I vår andra delstudie ämnar vi belysa hur välunderrättade och förberedda företagen är för hanteringen av utsläppsrätter, samt vilken roll revisorerna har haft inför införandet av utsläppsrätter. Även om vi i viss mån påverkats av den första delstudien, är vårt primära syfte att påvisa en faktisk situation som råder i företagen just nu. Vi tar alltså huvudsakligen vår utgångspunkt i verkligheten och försöker påvisa empiriska regelbundenheter vilket gör att vi valt den *induktiva* ansatsen för vår andra delstudie.

⁸³ Holme & Solvang, *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder* (1997) s. 51.

⁸⁴ Pålsson Syll, *Ekonomisk teori och metod* (2001) s. 32 ff.

⁸⁵ Andersen, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod* (1998) s. 29 ff.

⁸⁶ Pålsson Syll, *Ekonomisk teori och metod* (2001) s. 110 f.

3.4 Sakkunnigas, redovisningsexperters och revisorers inställning till utsläppsrätter

I den första delstudien har vi samlat in material från olika experter på området. Vi har delat in dessa i tre undergrupper; sakkunniga, redovisningsexperter samt revisorer. Bland de sakkunniga återfinns projektledare och tekniska doktorer vid Naturvårdsverket. I den andra gruppen, redovisningsexperter, ingår personer som främst arbetar med redovisningsfrågor på ett teoretiskt plan och som till exempel har diskuterat problemet i olika artiklar i facktidskrifter eller varit seminarieledare i nationella forum kring utsläppsrätter. Vi har även vänt oss till representanter från FAR och Bokföringsnämnden för få deras perspektiv på vår problemställning. Dessa personer initierades i problematiken kring utsläppsrätter redan på ett tidigt stadium. Revisorerna kommer från de fyra största revisionsfirmorna, Deloitte, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Vi har valt att endast inkludera revisorer från de större revisionsbyråerna i vår studie eftersom vi redan i ett tidigt skede fick klara indikationer på att kunskaper om utsläppsrätter fanns på redovisningsbyråer med speciellt miljöinriktade redovisare.

3.4.1 Respondenter, första delstudien

Nedan presenteras de respondenter som deltagit i första delstudien:

Sakkunniga

- Martin Gavelius, Civilingenjör, Sustainability Solutions, Öhrlings PricewaterhouseCoopers
- Ola Hansén, Sustainable Business Solutions, Öhrlings PricewaterhouseCoopers samt konsult på Naturvårdsverket
- Jan Karlsson, Projektledare Utsläppsrätter, Naturvårdsverket
- Fredrik von Malmborg, Technologie Doktor, Naturvårdsverket

Redovisningsexperter

- Jan Buisman, FAR
- Birgit Flening, Director Sustainability, Ernst & Young
- Sigvard Heurlin, FAR
- Gunvor Pautsch, Bokföringsnämnden
- Eva Törning, Redovisningsspecialist, Öhrlings PricewaterhouseCoopers

Revisorer

- Anita Karlsson, Auktoriserad revisor, Ernst & Young
- Fredrik Ljungdahl, Miljöekonom, KPMG
- Sven-Arne Nilsson, Auktoriserad revisor, Deloitte
- Eva Nyzell, Auktoriserad revisor, Öhrlings PricewaterhouseCoopers
- Christoffer Odhnoff, Avd Kvalificerad redovisning, KPMG

3.4.2 Praktiskt tillvägagångssätt

För att genomföra en undersökning om utsläppsrätter sökte vi material via IASB: s hemsida, där vi fann ett utkast från IFRIC, som ligger till grund för redovisningen kring utsläppsrätter. Det utkast som IFRIC publicerat är ett tämligen brett material och vi kunde härigenom identifiera några problemområden som skulle kunna uppstå vid introduktionen av utsläppsrätter. Vi gick igenom utkastet för att få en förståelse för den kommande ändringen och till IFRIC: s publicerade utkast fann vi även remissvaren från 39 olika intresseorganisationer, som hade gett synpunkter på det kommande förslaget. Dessa respondenter hade naturligtvis kommenterat nationsspecifika problem, men det fanns även en del gemensamma svårigheter.

Vår uppsats tar sin utgångspunkt i de kommande ändringarna inom redovisning av utsläppsrätter enligt IASB. Eftersom vår problemställning är specifik är det inte troligt att det finns ett större antal intressanta respondenter. Till största del bygger vår uppsats på intervjuer med redovisningsexperter, revisorer och sakkunniga som kan besitta kunskap inom området. Dessa personer finns med största sannolikhet inom de stora revisionsbyråerna och inom olika bransch- och intresseorganisationer, men även på företag och inom koncerner med internationell verksamhet som redan är aktuella för vår problemställning.

Efter en etablerad kontakt med intervjupersonerna skickade vi per e-post över ett diskussionsunderlag som innehöll huvuddragen av frågorna i intervjun, för att respondenterna skulle få en möjlighet att förbereda sig inför intervjutillfället (se Bilaga 1). Med tanke på den tid som stod till förfogande för intervjuerna, ansåg vi det nödvändigt att förbereda respondenterna för att erhålla så relevant information som möjligt. Vi är dock medvetna om att tillgång till frågorna i förväg kan ge planerade och tillrättalagda svar, men detta försökte vi motverka genom att ställa kompletterande och uttömmande följdfrågor under intervjun. Möjligheten för respondenterna att tänka över svaren och samla ihop relevant material för studien övervägde enligt vår uppfattning risken för att en snedvridning skulle uppstå.

För att alla undersökare på ett aktivt sätt skulle kunna delta i intervjun användes bandspelare. Bandspelare gav oss även möjligheten att på ett fullständigt sätt registrera och återge respondenternas svar, då dessa i många fall var långa och uttömmande. Användandet av bandspelare har bidragit till en större överensstämmelse mellan respondenternas beskrivningar och förklaringar och vår framställning och återgivning av verkligheten. I vissa fall genomfördes intervjuerna som e-postintervjuer på grund av det geografiska avståndet eller respondentens tidsbrist. Vid e-postintervjuerna följde vi upp respondenternas svar genom att återkomma med följdfrågor och på så sätt kunde vi uppvisa en mer korrekt bild av e-postrespondenternas svar.

Vid insamling av data måste undersökaren försöka avgöra när det insamlade materialet är tillräckligt. Efter ett visst antal intervjuer fann vi en tendens till att svaren började upprepa sig och att skillnader i respondenternas svar endast bestod av nyansskillnader. Glaser och Strauss menar att en undersökare kommer till en viss punkt då inga nya data tillförs undersökningen, utan ett stadium av *saturation*, det vill säga en mättnad, har uppstått.⁸⁷

Undersökningen som ligger till grund för vår första delstudie kan sägas vara av explorativ karaktär. Andersen menar att explorativa och problemidentifierande undersökningar syftar till att utforska förhållanden eller fenomen som är mindre kända eller helt okända. Syftet kan vara att få fram intressanta frågor som senare kan undersökas närmare.⁸⁸

3.4.3 Kvalitativ eller kvantitativ studie

Vid val av metod skiljs det vanligtvis på kvantitativ och kvalitativ metod. Holme och Solvang menar att en kvalitativ metod innebär ringa grad av formalisering och har i första hand ett förståelse syfte. Kvantitativ metod präglas i sin tur av högre formalisering och struktur och kontrolleras i större uträkning från forskarens sida.⁸⁹ Holme och Solvang anser att ett utmärkande drag för en kvalitativ studie är att forskaren intresserar sig för det unika, för sammanhangen och strukturerna samt beskrivning och förståelse. I kvantitativ metod fokuseras intresset däremot mer för det gemensamma och det genomsnittliga samt beskrivning och förklaring.⁹⁰

Andersen menar att den uppdelning av kvalitativ och kvantitativ metod som Holme och Solvang beskriver, sällan återfinns i verkligheten. Problemet med uppdelningen kan innebära en sammanblandning av två dimensioner; beskaffenheten hos data och undersökningens kunskapsyfte och ändamål. Andersen stöder olika integreringar av metoder och förespråkar en kombination av kvalitativ och kvantitativ metod.⁹¹

För att få ett teoretiskt och praktiskt perspektiv på redovisningsproblematiken kring utsläppsrätter har vi huvudsakligen använt oss av frågor med öppna svarsalternativ i vår första delstudie. Dessa frågor har sammanställts utifrån publicerat material, dels från rekommendationer och remissvar, men även från artiklar ur fackpress. Vår första delstudie är övervägande av *kvalitativ* natur men det finns kvantitativa inslag där vi söker mer gemensamma och genomsnittliga svar.

⁸⁷ Glaser & Strauss, *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research* (1999) s. 61.

⁸⁸ Andersen, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod* (1998) s. 18.

⁸⁹ Holme & Solvang, *Forskningsmetodik* (1997) s. 14.

⁹⁰ Holme & Solvang, *Forskningsmetodik* (1997) s. 78.

⁹¹ Andersen, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod* (1998) s. 31 ff.

3.5 Företag på Naturvårdsverkets tilldelningslista

Vår andra delstudie, enkätstudien, utgår från den lista som Naturvårdsverket, på regeringens uppdrag, har publicerat över tilldelningen av utsläppsrätter i Sverige. Med vår andra delstudie ämnar vi tydliggöra och beskriva eventuella problem som kan uppkomma i samband med att företagen skall klassificera, värdera och redovisa sina tilldelade utsläppsrätter. De e-postenkäter (se Bilaga 2) som skickades ut till 177 företag på Naturvårdsverkets tilldelningslista över utsläppsrätter, resulterade i 39 svar, vilket innebär en svarsfrekvens på cirka 22 procent. Vi ämnar dock inte på något sätt använda enkätresultaten i generaliserande syften utan bara för att påvisa indikationer. För att belysa vilken roll sakkunniga, teoretiska redovisningsexperter och revisorer har haft och har inför lanseringen av utsläppsrätter samt hur väl initierade och förberedda företagen är för hanteringen av utsläppsrätter kompletterade vi enkätundersökningen med tre intervjuer på tre olika företag. E-postenkäten som skickades ut användes även som diskussionsunderlag vid intervjuerna i de tre fallföretagen. Vid val av dessa företag tog vi hänsyn till att bransch och storlek på företagen skulle variera, för att få en mer komplett bild av hur företagen förberett hanteringen av utsläppsrätter. Vid en första kontakt med ekonomiavdelningen på våra tre fallföretag hänvisades vi vidare till deras, för vår problemställning, mest kompetenta person. Detta har varierat från koncerncontrollern till företagets miljö- eller produktionschef.

Första intervjun genomfördes på Gelita som är verksamma inom livsmedelsindustrin och tillverkar gelatin, men även specialprodukter till den farmaceutiska industrin. Gelita tilldelades 18 489 utsläppsrätter för år 2005. Vidare intervjuades en representant från kemikoncernen Perstorp, som tillverkar insatskemikalier till bland annat färg- och plastindustrin. Anläggningen i Perstorp tilldelades 72 677 utsläppsrätter för år 2005. Vi har även intervjuat Sydkraftkoncernen som är en av Nordens största aktörer inom energiförsörjning. Sydkraftkoncernen tilldelades 632 368 utsläppsrätter för år 2005.

3.5.1 Intervjurespondenter, företagen

Nedan presenteras de respondenter som deltagit i andra delstudien:

Gelita

- Nicholas Lamb, Environmental Manager

Perstorp

- Håkan Kihlberg, Produktionschef

Sydkraft

- Håkan Feuk, Affärsutvecklare vid Sydkraft Energy Trading
- Charlotte Pennander, Controller, koncernledningsfunktionen

3.5.2 Praktiskt tillvägagångssätt

Den lista som Naturvårdsverket presenterade i oktober 2004 innehåller 605 verksamhetsutövare.⁹² Många av dessa verksamhetsutövare ägs av ett och samma företag. Vi har gjort bedömningen att undersökningen bör riktas mot företaget i fråga, eftersom beslut angående eventuella problem kring utsläppsrätter troligtvis inte kommer att tas på enhetsnivå, utan snarare kommer ett enhälligt beslut gälla för alla enheter inom respektive företag. Vissa företag på Naturvårdsverkets lista var omöjliga att nå, oftast på grund av en komplex ägarbild, vilket resulterade i att samtliga företag på listan inte fick möjlighet att delta i undersökningen.

På grund av den snäva tidsramen för undersökningen och den geografiska spridningen över företagen valde vi att via e-post översända enkäterna. Via företagets hemsida eller årsredovisningar alternativt genom ett telefonsamtal till företaget identifierades den ekonomiskt ansvarige på respektive företag. Beroende på företagets storlek kan detta vara allt från redovisningsansvarig till koncernens ytterst ekonomiskt ansvariga. Genom att följa upp enkätutskicket med en påminnelse till dem som inte svarat inom angiven tid, fick vi in fler svar och ökade på så sätt svarsfrekvensen ytterligare.

3.5.3 Kvalitativ eller kvantitativ studie

Vid utformningen av enkäten utgick vi från problematiseringen, vår teoretiska genomgång samt det material som publicerats av IASB, IFRIC, revisionsbyråerna samt olika bransch- och intresseorganisationer. När en undersökning skall genomföras genom en datainsamling med hjälp av frågeformulär är några faktorer centrala. Hur frågorna utformas har stor betydelse för hur många som kommer att svara och hur användbart svaret är. Det är därför av största vikt att respondenten förstår frågorna samt att denne kan och vill svara på frågorna.⁹³

För att försäkra oss om att respondenterna förstod avsikten och innehållet i frågorna använde vi ett språk som vi antog att respondenten förstod. Vi lät dessutom klasskamrater och vår handledare gå igenom frågorna för att om möjligt undvika att det fanns frågor som kunde missuppfattas och därmed ge missvisande svar. Fördelen med att låta externa personer se över enkäten var att dessa var opåverkade av den diskussion som föregått enkätens utformning. För att undvika missförstånd och öka svarsfrekvensen har vi valt att i ett följebrev (se Bilaga 3) presentera undersökningen och dess syfte samt hur väsentligt och betydelsefullt det är att så många som möjligt deltar och svarar i undersökningen.⁹⁴ I följebrevet lyftes även fram att vi lägger stor vikt vid att respondenterna deltar i undersökningen även om de inte kan ta ställning eller svara på frågorna, eftersom detta kan påvisa eventuella brister i informationen kring hanteringen av utsläppsrätter. För att respondenterna snabbt och enkelt skulle kunna få

⁹² Ny Tekniks hemsida (2004-11-05), Naturvårdsverkets hemsida (2004-12-15).

⁹³ Andersen, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod* (1998) s. 164 ff.

⁹⁴ Eriksson & Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (1997) s. 92 f.

svar på eventuella frågor kring enkäten, lämnades våra telefonnummer och e-postadresser i följebrevet.

Inför konstruktionen av enkäten var vi hela tiden medvetna om att enkätens värde för studiens resultat kunde vara lågt, eftersom många inte svarar på en enkät.⁹⁵ Frågor med rangordnade, slutna och metriskasvarsalternativ valdes bort eftersom dessa alternativ tillsammans med en låg svarsfrekvens skulle omöjliggöra statistiskt säkerställda slutsatser och generaliseringar. Vi valde därför att ha öppna frågeställningar i vår enkätundersökning. Även om vi får lika många svar på de öppna frågorna som det finns uppgiftslämnare har vi gjort avvägningen att dessa svar kan ge nyanserade uppgifter och infallsvinklar som är av vikt både för vår studie och för fortsatt forskning inom ämnet. Övervägande har vi använt oss av en kvalitativ metod vid utformningen av frågeenkäten till vår andra delstudie.

3.6 Validitet och reliabilitet

Validitet kan definieras som ett mätinstruments förmåga att mäta det som verkligen avses att mätas. Det är vidare lämpligt att skilja mellan två aspekter av validiteten – den interna och den externa. Med intern validitet avses överensstämmelsen mellan begrepp och de mätbara definitionerna av dem. Extern validitet avser överensstämmelsen mellan mätvärdet som erhålls vid användandet av en operationell definition och verkligheten.⁹⁶

3.6.1 Intern validitet

Eftersom informationen kring utsläppsrätter har inhämtats från den ledande redovisningsexperten inom miljöredovisning i Sverige anser vi att den inre validiteten är god. Respondenterna har överlag närhet till och goda kunskaper om problematiseringens kärna. En del av denna information har inhämtats från personliga intervjuer och den andra delen från intervjuer via e-post. Både vid de personliga intervjuerna och vid e-postintervjuerna har vi ställt följdfrågor till respondenterna där de beretts möjlighet att förtydliga sina svar. Detta har gjorts för att få en hög överensstämmelse mellan vad frågorna avsetts mäta och de avgivna svaren.

3.6.2 Extern validitet

Risken för felkällor i en enkätundersökning om utsläppsrätter är tydlig eftersom ämnet är nytt och vid studiens genomförande är utsläppsrätterna ännu ej fullt ut lanserade. Detta har vi försökt ta hänsyn till när vi konstruerade diskussionsunderlag och enkäter genom att ställa frågor där respondenterna kan ge uttryck för sina verkliga åsikter. På så sätt kan vår studie

⁹⁵ Andersen, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod* (1998) s. 163 f.

⁹⁶ Eriksson & Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (1997) s. 38 f.

påvisa en högre extern validitet. Det finns emellertid en risk att respondenterna på grund av okunskap, bristande insikt eller subjektivitet tolkar frågorna på ett sätt som inte var ämnat och därmed lämnar intetsägande eller icke tillförlitliga svar. Detta är inget vi kan påverka, men vi kan vara medvetna om det då vi tolkar och presenterar svaren från undersökningen.

3.6.3 Reliabilitet

Reliabilitet handlar om att mäta det man avser att mäta på rätt sätt. I idealfallet skall det inte spela någon roll vem som utför mätningen eller under vilka omständigheter den sker, då resultatet skall bli detsamma oavsett dessa faktorer.⁹⁷ En undersökning med hög reliabilitet kännetecknas av att mätinstrumenten ger tillförlitliga och stabila utslag.⁹⁸ Vi har i vår studie intervjuat personer vid olika revisionsbyråer, företag och institutioner. För att uppnå en hög reliabilitet har intervjuerna spelats in på band. På så sätt har vi undvikit att väsentlig information förbisett och minimerat feltolkningar av svaren. Genom att respondenterna i god tid innan intervjuerna fått ta del av ett diskussionsunderlag och därför delgetts möjligheten att förbereda sig anser vi påverkat studiens reliabilitet positivt. Omständigheterna under intervjun, den så kallade intervjuareffekten, anser vi därför ha påverkat svaren i mindre omfattning. Vi är emellertid medvetna om att vissa företag är måna om att framställa sig själv i bästa dager och att detta kan påverka reliabiliteten negativt.

3.6.4 Generaliserbarhet

Vi har genomfört en kvalitativ studie, vilket gör det svårt att göra generaliseringar.⁹⁹ Då vi enbart undersöker ett fåtal enheter kan vi inte statistiskt säkerställa att studiens resultat gäller för en större grupp.

3.7 Källkritik

Det bör inledningsvis nämnas att våra egna befintliga kunskaper, erfarenheter och föreställningsramar i olika utsträckning kan ha påverkat arbetsprocessen fram till det slutliga resultatet.

3.7.1 Primärdata

De primärdata som använts för studien är främst intervjuer, men även enkäten som skickades ut till företagen. Trots att vi i största möjliga utsträckning utfört intervjuerna på ett likartat sätt, finns risken att all information inte framkom under intervjun. Intervjuareffekten kan inte helt elimineras och svaren kan ha varit beroende på vem som genomfört intervjuerna. Olika

⁹⁷ Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999) s. 152.

⁹⁸ Eriksson & Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (1997) s. 39.

⁹⁹ Jacobsen, *Vad, hur och varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2002) s. 266 ff.

respondenter uppvisade dessutom olika nivåer av återhållsamhet på det företagsinterna materialet och väsentliga delar kan därför ha undanhållits.

3.7.2 Sekundärdata

De sekundärdata som använts är litteratur och artiklar samt lagtexter, rekommendationer och standarder. Vid skrivandet av vår uppsats har källkritiken, uppställd enligt de så kallade *källkritiska kriterierna*, fått utgöra ett slags urvalsmetod för det material som använts.¹⁰⁰

Källor som används får inte vara för gamla för att uppfylla *samtidskravet*, det vill säga ju närmare i tiden en källa ligger studien i fråga desto bättre är källan. Källan anses vidare mer korrekt och speglar på ett bättre sätt verkligheten. I de fall då vi använt lagtexter, rekommendationer och standarder har vi verifierat och säkerställt att dessa var av senaste version. Vid användandet av artiklar och litteratur har vi förutom att ifrågasätta trovärdigheten alltid försökt använda senaste upplaga. Viss litteratur har vi använt äldre upplaga då senaste upplaga varit omöjlig att få tag på.

En del källor är ofta partiska och vinklade på grund av det intresse som författaren har, vilket innefattas i *tendenskritiken*. Det är därför viktigt att bortse från den tolkning och bedömning som författaren eventuellt gett sina alster. Den information som hämtats från olika bransch- och intresseorganisationer kan vara vinklade i större utsträckning än information från stat, myndigheter och institutioner. Vi har därför haft en mer kritisk hållning till denna information och verifierat denna information noggrannare.

Två källor bör inte ha samma upphovsman för att undgå *beroendekritiken*. Att två undersökningar härstammar från två olika källor ökar trovärdigheten för studien. I både artiklar och litteratur har vi uppmärksammat och använt korsreferenser till både instämmande och ifrågasättande kommentarer för att om möjligt få en så hel bild som möjligt.

3.8 Kapitelsammanfattning

Genom två olika empiriska delstudier har vi haft för avsikt att studera introduktionen av utsläppsrätter och beskriva upplevelsen av ett fenomen så som det visar sig hos respondenterna. I den första delstudien har vi intervjuat olika experter på området. Dessa intervjuer har huvudsakligen haft frågor med öppna svarsalternativ och karaktären är då övervägande av *kvalitativ* natur även om det finns kvantitativa inslag. Eftersom vi i våra slutsatser utgått från både empiriska fakta och teoretiska föreställningar har vi i den första delstudien valt den *abduktiva* ansatsen. Vår andra delstudie, enkätstudien, utgår från Naturvårdsverkets lista över tilldelade utsläppsrätter. Eftersom svarsenkäter generellt

¹⁰⁰ Eriksson & Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera* (1997) s. 153, Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999) s 224 ff.

genererar låga svarsfrekvenser, vilket omöjliggör statistiska slutsatser, valde vi öppna frågeställningar och en *kvalitativ* metod. Vi kompletterade dessutom enkätundersökningen med tre intervjuer på tre olika företag. Med utgångspunkt i verkligheten försöker vi påvisa empiriska regelbundenheter vilket gör att vi valt den *induktiva* ansatsen för vår andra delstudie.

Studiens validitet och reliabilitet anser vi är god eftersom ledande expertis inom området uttalat sig och åtgärder vidtagits för att förminska den så kallade intervjuareffekten. Med valet av en övervägande kvalitativ metod begränsas möjligheterna för generaliseringar.

4. Sakkunnigas, redovisningsexperters och revisorers inställning till utsläppsrätter

I detta kapitel presenteras det empiriska material vi samlat in från olika experter på området. Vi har delat in experterna i tre undergrupper; sakkunniga, redovisningsexperten samt revisorer. Bland de sakkunniga återfinns projektledare och tekniska doktorer vid Naturvårdsverket. Redovisningsexperten består av personer som främst arbetar med redovisningsfrågor på ett teoretiskt plan och avslutningsvis presenteras intervjuerna av revisorer från de fyra stora revisionsbyråerna. Vi har även vänt oss till representanter från FAR och Bokföringsnämnden för få deras perspektiv på vår problemställning.

4.1 Idén bakom utsläppsrätter

Hela idén med utsläppsrätter kommer ursprungligen från USA, som har haft koldioxidhandel långt innan EU började. Det är framför allt delstater som Pennsylvania och Kalifornien i USA, samt Ontario i Canada som varit involverade. Martin Gavelius,¹⁰¹ civilingenjör, Sustainability Solutions, på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, menar att EU i stort sett bara kopierat USA: s system då det är så välfungerande. Ola Hansén,¹⁰² Sustainable Business Solutions vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers, och tillika konsult på Naturvårdsverket, menar att Sverige inte har tittat på USA när vi nu inför vårt system med utsläppsrätter, utan har haft EU-direktivet som grund. Han menar dock att det är mycket möjligt att EU-kommissionen i sin tur har haft USA: s system som grund.

Gavelius menar att USA kan ses som en generator till minskningen av vissa utsläpp, då de 1995 skapade ett program, EPA, som handlade om utsläpp. Det har sedan dess skapats marknader för att kunna köpa och sälja utsläppsrätter. Dessa marknader utgår från ett ”cap and trade” program. Programmet går ut på att staten sätter ett mål för utsläppen under en viss period och varje anläggning får en viss andel utsläppsrätter som de har till förfogande för respektive år.¹⁰³ USA tar hänsyn både till aktuella utsläpp och till utsläppsintensiteten när de skall fördela sina utsläppsrätter. De ser utsläppsrätter som ett effektivt och kostnadseffektivt sätt att minska utsläppen.¹⁰⁴

Fredrik von Malmborg,¹⁰⁵ teknologie doktor vid Naturvårdsverket, menar att handel med utsläppsrätter är ett mycket stort och komplext område som kommer att kräva förändringar i många företags verksamhet och beteende, både avseende produktion och redovisning. Hansén ser handeln med utsläppsrätter som EU: s styrmedel för att klara de uppsatta målen enligt

¹⁰¹ Intervju med Martin Gavelius, 2004-12-17.

¹⁰² Intervju med Ola Hansén, 2004-12-17.

¹⁰³ FASB Emerging Issues Task Force, *Accounting for Emission Allowances under a ”Cap and Trade” Program*.

¹⁰⁴ Statement of Position (SOP) 03-2 AcSEC New Releases, Auditing Standards Board.

¹⁰⁵ Intervju med Fredrik von Malmborg, 2004-12-06.

Kyotoprotokollet. Dock menar han att Kyotoprotokollet handlar om handel mellan länder och inte mellan företag, vilket det kommer att göra i Sverige. Det bör även påpekas att Sverige inte behöver minska sina utsläpp utan har 4 procent tillgodo. Koldioxidskatten som kommer att tas bort var ett mycket starkare styrmedel, både lättare och billigare för företagen, menar Hansén. Holland har handel med utsläppsrätter sedan ett par år tillbaka, men ett system som bara ger rätter till de 100 största företagen som släpper ut koldioxid. Fördelen med detta system är att de mindre företagen inte räknas med i systemet, och på så sätt påverkas de inte. Men det system som Sverige kommer att införa den 1 januari 2005 kommer att påverka de mindre företagen mer än de större företagen och på så sätt blir det en orättvisa i systemet, anser Hansén. I de flesta fall har de större företagen bättre rutiner och det blir inte så mycket merarbete för dem.

4.2 Sakkunnigas inställning

4.2.1 Introduktionen och informationen kring utsläppsrätter

Hansén tycker att det är olyckligt att kalla den första perioden, det vill säga mellan 2005-2007 för en introduktionsperiod. Genom att kalla denna för en introduktionsperiod så kommer förmodligen företagen inte ta denna på allvar utan vänta till 2008. Gavelius exemplifierade med ett stort stålföretag i Sverige som påverkas av utsläppsrätter och kommer att få kostnader på 750 miljoner kronor. Detta motsvarar en tredjedel av deras vinst, så detta företag vill verkligen inte kalla perioden mellan 2005-2007 för en introduktion, utan menar att systemet sätter igång på allvar redan den 1 januari 2005. Hansén tror att det mest är de små företagen som kommer att behöva köpa utsläppsrätter, men poängterar att han tror att det initialt kommer att ske mycket lite handel med utsläppsrätter. Gavelius instämmer, men tillägger att handeln troligen kommer att öka från år till år. Under det första året kommer ingen handel alls att ske utan det kommer att vara en bokföringsteknisk fråga. Gavelius tror inte att handeln kommer att sätta igång på allvar förrän i februari 2008, då Kyotoprotokollet lanseras i sin helhet. Både Hansén och Gavelius är av uppfattningen att företagen inte tror att detta kommer att vara ett långvarigt projekt och företagen vill därför vänta och se. Hansén vill emellertid påpeka att han tror att detta är ett system som kommer att finnas för en lång tid framöver.

Naturvårdsverket har hela tiden haft konkret information om hur hanteringen av utsläppsrätter skall fungera och de har även informerat berörda företag. Utöver hemsidorna har Naturvårdsverket haft fyra riktade utskick till de företag som berörs av utsläppsrätter. De har även bildat en särskild referensgrupp bestående av branschorganisationer samt deltagit i olika seminarier som branschorganisationerna arrangerat, berättar Jan Karlsson,¹⁰⁶ projektledare för utsläppsrätter vid Naturvårdsverket. Hansén har samma uppfattning och anser att informationen som har gått ut till företagen och andra har varit ovanligt bra i sin utformning. Det har initierats ett samarbete mellan Naturvårdsverket och Statens Energimyndighet samt

¹⁰⁶ Intervju med Jan Karlsson, 2004-12-08.

skapats speciella hemsidor¹⁰⁷ som bara gäller utsläppsrätter, vilket är ganska ovanligt. Att företagen känner sig oinformerade tror Hansén beror på att informationen inte har förts vidare till rätt person vid respektive anläggning. Dagens komplexa ägarstrukturer i företagen kan resultera i att post och brev försenas alternativt ”försvinner”, tillägger Hansén. Han påpekar även att det tar tid för företagen att vänja sig och att tiden varit knapp.

4.2.2 Pris och sanktioner

Hansén tror att sanktionerna kommer att fungera och att beloppen¹⁰⁸ troligtvis kommer att vara avskräckande för företagen. Ett problem med sanktionerna är om det vid stor efterfrågan inte finns utsläppsrätter att köpa på marknaden, då kommer sanktionerna bli verkningslösa och orättvisa. Det kan även finnas företag som ”hamstrar” utsläppsrätter och dessa kommer då inte att påverkas av de föreskrivna sanktionerna. Hansén påpekar att detta är en fråga som ännu inte tagits upp till diskussion, men som kommer att finnas med på dagordningen framöver. Han menar att på grund av sanktionernas storlek kommer företagen troligen inte agera så att de riskerar att bli bötfällda. Dessutom kommer företagen att ha tilldelats nya utsläppsrätter på sina konton när avräkningen sker vilket gör att det teoretiskt sett inte kommer att finnas ett minussaldo på företagens utsläppskonton.

Hansén har gjort olika beräkningar i vilka han kom fram till att priset på utsläppsrätter kommer att ligga mellan 5-10 euro per ton, med ett pristak på 15 euro. Gavelius har en uppfattning att priset kommer att ligga runt 8,5 euro i snitt, vilket är i linje med det pris som Hansén räknat fram. Priset kommer att styras av olika marknadsmekanismer. På utbudssidan kommer priset att påverkas av överskottet på utsläppsrätter, sparandet av utsläppsrätter, kapacitetsbegränsningar, investeringsklimat och transaktionskostnader. Efterfrågan på utsläppsrätterna kommer att styras av företagets olika köpstrategier, deras utsläppsökningar och ratificeringar.¹⁰⁹

4.2.3 Mätning av utsläpp

Mätningen utgör även ett problem för många företag och risken finns att alla företag inte mäter lika. Hansén ser dock inte mätningen som ett problem. Han anser att mätningen aldrig kommer att kunna bli standardiserad, utan det viktigaste är att fokusera på dem som kontrollerar mätningen: företaget, den tekniska konsulten och revisorn. Själva utsläppsmätarna kommer i stort sett inte att utgöra några problem utan det är de som mäter och som skall kontrollera förfarandet som kan bli problemet, påpekar Karlsson. Det kan exempelvis vara svårt för tekniska och ekonomiska avdelningar att kunna samarbeta, menar Hansén. I mätningen skall det framgå vilka osäkerhetsfaktorer det finns och vilken

¹⁰⁷ Hemsidorna www.utslappsraetter.se och www.utslappshandel.se

¹⁰⁸ 40 euro/ton mellan åren 2005-2007 och 100 euro/ton mellan åren 2008-2012.

¹⁰⁹ SOU 2002:114, s. 184.

tillförlitlighet beräkningar och mätningar har.¹¹⁰ Företagen, framför allt de mindre företagen, har idag inga fungerande rutiner. EU-direktivet prioriterar kostnadseffektivitet framför att mätning sker på likartat sätt.¹¹¹ Som argument till detta anger Hansén att olja till exempel är väldigt lätt att mäta jämfört med andra produkter, samt att alla länder mäter på olika sätt, men han påpekar att när svenska mått är som sämst håller de generellt en hög klass i jämförelse med andra länder. Han tror emellertid att de mindre bolagen kommer att mäta mer noggrant jämfört med de större.

Då mätningen av utsläppen skall verifieras av en ackrediterad kontrollör, vilka kommer att bli de tekniska konsulterna, påpekar Gavelius att dessa inte är förberedda för sitt förestående uppdrag. Gavelius påpekar dock att de tekniska konsulterna måste ta ett större ansvar och kommer i och med detta att få ett straffansvar, liknande det som revisorerna har idag, då de skall kontrollera företagens mätningar av deras utsläpp. De tekniska konsulterna anser att ackreditering och verifiering endast bör skötas av respektive företags revisorer. Konsulterna är i dagsläget inte medvetna om riskerna och systemet är inte tillräckligt bra då det marknadsstyrs. När det gäller mätningarna i övrigt, tycker Gavelius att de är reglerade till fullo, fast det är komplext.

4.2.4 Kostnader för företagen

De nya reglerna om utsläppsrätter gör att företagen får höjda administrativa kostnader. Hansén tror att de administrativa kostnaderna kommer att bli relativt stora, framför allt för de små bolagen. EU-direktivet beräknas kosta den svenska industrin omkring 30 miljarder kronor.¹¹² De större bolagen är i regel bättre förberedda och har bättre rutiner och deras administrativa kostnader är ofta små i förhållande till hela deras verksamhet. En annan administrativ kostnad som Hansén påtalar är att det i framtiden kanske kommer att krävas platsbesök hos de företag som fått utsläppsrätter och det kommer att kosta mycket för de mindre företagen.

4.3 Redovisningsexperterna

4.3.1 Introduktionen och informationen kring utsläppsrätter

Birgit Flening,¹¹³ Director Sustainability vid Ernst & Young, kom i kontakt med utsläppsrätterna när hon läste om dessa i Kyotoprotokollet 1997, precis som Gavelius. Både Flening och Gavelius har en framstående position inom redovisningskretsar när det gäller utsläppsrätter. De har arbetat aktivt med utsläppsrätter sedan Kyotoprotokollet presenterades och kommer även att fortsätta arbeta med utsläppsrätterna i framtiden. Utsläppsrätter är ingen

¹¹⁰ SOU 2003:120, s. 46.

¹¹¹ Europaparlamentets och Rådets direktiv 2003/87/EG ändring av Rådets direktiv 96/61/EG.

¹¹² Hemsida www.utslappsraetter.se

¹¹³ Intervju med Birgit Flening, 2004-12-04.

stor fråga i sig, men för den sakens skull har de inte kommit i skymundan för IAS och dessutom arbetar IFRIC med det, säger Eva Törning,¹¹⁴ redovisningsspecialist vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Flening anser inte heller att utsläppsrätter har kommit i skymundan när det gäller IAS, eftersom IAS skall tillämpas på utsläppsrätter. Hon tror att företagen kommer att behöva köpa utsläppsrätter, fast de kan ju låna av sig själva fram till år 2008. Energisektorn lär behöva köpa eftersom det finns ett underskott i den sektorn, påpekar Törning.

Flening anser att introduktionsperioden är tillräcklig även om det kommer att vara lite problematiskt i början, vilket även Gavelius håller med om. Gunvor Pautsch,¹¹⁵ Bokföringsnämnden, anser att introduktionsperioden mellan 2005-2007 bör räcka. Det största problemet anser Pautsch är att det måste tydliggöras hur denna typ av immateriell tillgång skall bokföras. Revisorerna kan ta in experthjälp om det behövs, så Öhrlings PricewaterhouseCoopers är väl förberedda, förklarar Törning, vilket Gavelius instämmer i. De poängterar att företagets revisorer har genomgått ett antal internutbildningar angående utsläppsrätter och skall därför framöver kunna hantera dessa.

Gavelius menar att informationen hela tiden har funnits där, både för företagen och andra intressenter. Information har gått ut till alla våra berörda klienter, menar Törning. Öhrlings PricewaterhouseCoopers har arbetat mycket med utsläppsrätter, både hos sina egna klienter och på andra företag. Öhrlings PricewaterhouseCoopers har haft flera seminarier för de större företagen, såsom Volvo, Scania, Vattenfall, Graninge, Fortum, och Sydkraft. Även Ernst & Young har genomfört olika seminarier som de har bjudit in företagen till. Seminarierna har tagit upp bland annat redovisning, skatt och moms som rör utsläppsrätter. Information till företagen är viktigt, men Flening påpekar att det är upp till varje företag att ta reda på vad de behöver och var de kan hitta informationen. Sigvard Heurlin¹¹⁶ vid Bokföringsnämnden instämmer och menar att företagen har ett eget ansvar att hålla sig informerade.

4.3.2 Klassificering, värdering och redovisning av utsläppsrätter

Gavelius har uppfattningen att utsläppsrätter skall värderas till marknadsvärde. För att detta skall kunna ske måste IAS 38 *Immateriella tillgångar* ändras och det har IFRIC påtalat till IASB. Flening anser däremot att utsläppsrätterna bara kan marknadsvärderas om handel sker på en aktivt fungerande marknad. Frågan är hur en aktivt fungerande marknad kommer att definieras och en klar definition saknas i dagsläget. Flening anser inte att företagen kan sätta in utsläppsrätterna till noll i balansräkningen även om de fått dem gratis genom tilldelning, något som inte alla håller med om, speciellt inte revisorerna. Hon menar att IAS 38 *Immateriella tillgångar* kan komma att ändras så att marknadsvärdering kan användas. IFRIC har hänskjutit frågan om justering av IAS 38 *Immateriella tillgångar* till IASB angående

¹¹⁴ Intervju med Eva Törning, 2004-12-03.

¹¹⁵ E-postkommentar från Gunvor Pautsch, 2004-12-05.

¹¹⁶ E-postkommentar från Sigvard Heurlin, 2004-12-03.

värdering till marknadsvärde med värdeförändringar redovisade över resultaträkningen.¹¹⁷ Inte heller redovisningsexperterna är helt klara och eniga över hur utsläppsrätter skall redovisas. Törning säger att det mesta kring redovisning för utsläppsrätter saknas, eftersom det inte funnits några enhetliga redovisningsregler. Den 1 mars 2005 kommer IFRIC att ha ett möte om huruvida företag skall redovisa el-certifikat enligt IAS 39 *Finansiella instrument* och utsläppsrätter enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Det kan bli ”hemmasnickrade modeller” då det är företagen själva som skall tolka och använda modellerna. När det gäller hantering av utsläppsrätter, det vill säga handel samt makulering av förbrukade utsläppsrätter, liksom när det gäller övervakning av utsläppen, så kommer detta att detaljregleras i föreskrifter från ansvariga myndigheter, exempelvis Naturvårdsverket. Därmed lämnas inget utrymme för ”egna uppfinningar”, säger Karlsson. Jan Buisman¹¹⁸, FAR, och Pautsch menar att det är mycket möjligt att det föreligger oklarheter när det gäller redovisning av utsläppsrätter och att detta kan resultera i ”hemma-snickrade” modeller.

4.3.3 Allt mer specialistkunskaper inom redovisning

Specialisterna kommer att bli fler och fler inom revisionsbolagen och inom respektive företag och det är därför viktigt att profilera sig framöver. Det är emellertid farligt när så få besitter kunskaper om enskilda ämnen. På företagen kommer det bara att finnas ett fåtal som innehar kompetens kring utsläppsrätter och om dessa personer är borta så finns risken att hanteringen av utsläppsrätter inte utförs på ett korrekt sätt, menar Gavelius. Öhrlings PricewaterhouseCoopers har kommit långt fram i sin profilering när det gäller miljö och Gavelius menar att de har valt att lägga tyngd vid speciellt utsläppsrätter. Öhrlings PricewaterhouseCoopers har en enkät ute hos de berörda företagen som handlar om företagets förberedelser och beräknas färdigställas under början av 2005. Gavelius tror att svaren kommer att visa att företagen är dåligt förberedda och inte har klart för sig hur systemet fungerar fullt ut.

4.4 Revisorerna

4.4.1 Introduktionen och informationen kring utsläppsrätter

Fredrik Ljungdahl,¹¹⁹ miljöekonom vid KPMG, tycker att introduktionsperioden är tillräcklig, liksom många andra revisorer. Vidare menar han också att informationen kring utsläppsrätter har varit tillräcklig. Det finns egentligen inga betydelsefulla oklarheter i och med utlåtandet från IFRIC. Det är inte nödvändigtvis så att mer tid innebär en bättre redovisning, fortsätter han. Sven-Arne Nilsson,¹²⁰ auktoriserad revisor vid Deloitte, har inte fördjupat sig i redovisning av och handel med utsläppsrätter, men informationen i D1, IASB Update och

¹¹⁷ Öhrlings PricewaterhouseCoopers – Martin Gavelius föreläsningmaterial.

¹¹⁸ E-postkommentar från Jan Buisman, 2004-12-08.

¹¹⁹ Intervju med Fredrik Ljungdahl, 2004-12-03.

¹²⁰ Intervju med Sven-Arne Nilsson, 2004-11-18.

IFRIC Update anser han tillräcklig. Enligt Nilsson har inga särskilda förberedelser gjorts för Deloitte klienter inför lanseringen av utsläppsrätter. Flening anser att hela Ernst & Young är förberedda när det gäller utsläppsrätterna. Det finns interna experter tillgängliga för alla Ernst & Youngs revisorer. Anita Karlsson,¹²¹ auktoriserad revisor vid Ernst & Young, sade dock att kunskaperna om utsläppsrätter var i det närmaste obefintliga bland revisorerna på Malmökontoret.

Eva Nyzell,¹²² auktoriserad revisor vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers, poängterar i likhet med Heurlin att det är varje enskilt företags ansvar att förse sig med relevant information gällande utsläppsrätter. Vissa dokument som Öhrlings PricewaterhouseCoopers har tagit fram har kommit byråns klienter tillhanda, berättar Nyzell, och denna information kvalitetssäkras av bolagets teoretiska experter. Hon menar dock att det är viktigt att klienten först och främst har en egen uppfattning och därefter kan respektive revisor ge råd. När det gäller revisorn är det viktigt att påpeka att de kan lämna råd till sin klient och även ge synpunkter, men får aldrig vara med och fatta ett beslut, vilket kan tolkas som jäv.¹²³ KPMG har anordnat seminarium för de av deras klienter som berörs av utsläppsrätter. Seminarierna har tagit upp frågor kring redovisning, civilrätt och skattefrågor, förklarar Christoffer Odhnoff,¹²⁴ kvalificerad redovisare vid KPMG. När det gäller utsläppsrätter är det framför allt redovisningen av utsläppsrätterna som inte är riktigt klar för företagen, säger Ljungdahl, vilket Flening och Odhnoff instämmer i. Före den 1 januari 2005 kan KPMG inte erbjuda företagen så mycket hjälp, förutom möjligen synpunkter på företagens beräkningar av utsläpp och information om konsekvenserna av handeln med utsläppsrätter, säger Ljungdahl.

En del frågor och oklarheter när det gäller redovisningen av utsläppsrätter har lösts i och med att IFRIC 3 publicerats. I början av december 2004 antogs propositionen (2004/05:24) om internationell redovisning i svenska företag. Denna har bidragit till klarhet, även om reglerna fortfarande är snåriga för företagen, säger Odhnoff. Flening håller till mångt och mycket med Odhnoff, och tillägger att eventuella problem kan uppstå i mindre bolag som kan använda netting tills BFN kommer med något nytt.

4.4.2 Klassificering, värdering och redovisning av utsläppsrätter

Nyzell anser att utsläppsrätter är ett finansiellt instrument då de går att handla med. Enligt Bokföringslagen kan inte utsläppsrätter föras in i räkenskaperna till marknadsvärde, eftersom denna lag inte tillåter marknadsvärdering. Detta är ett problem för alla immateriella tillgångar men även för finansiella instrument, berättar Nyzell. Utsläppsrätter skall bokföras till anskaffningsvärdet, vilket är noll eftersom de tilldelats gratis av Naturvårdsverket. Om det senare skulle visa sig att svensk lag förändras och tillåter marknadsvärdering i större

¹²¹ Intervju med Anita Karlsson, 2004-11-18.

¹²² Intervju med Eva Nyzell, 2004-12-10.

¹²³ FAR:s Revisionsbok 2000, s 99 ff.

¹²⁴ Intervju med Christoffer Odhnoff, 2004-11-15.

utsträckning än idag, kommer det att leda till volatilitet i företagens balansräkningar, fortsätter Nyzell. Utsläppsrätter kommer då att gå från noll till marknadsvärde. På sikt kommer det att bli marknadsvärdering, vilket redan gäller internationellt sett, säger Nyzell.

Pautsch, Bokföringsnämnden, anser inte att revisorerna är så väl förberedda, men hon säger att RR samt IAS håller på att titta på problemet. Vi revisorer är så förberedda som vi kan bli, menar Ljungdahl på KPMG. Han menar att det inte är självklart att revisorer kommer att ha någon större roll att spela i den framtida handeln med utsläppsrätter, förutom möjligen som rådgivare i redovisningsfrågor och eventuellt som granskare av redovisningen av utsläppsrätter. När ett företag söker tillstånd att släppa ut koldioxid så skall företagets revisor bifoga ett intyg som styrker att företaget har lämnat uppgifter som är riktiga.¹²⁵ Detta intyg kommer att ligga under revisorns förvaltningsrevision och systemkontroll, menar Gavelius och Hansén, och den resterande biten kommer att kontrolleras av en teknisk konsult, det vill säga kontroll av mätning och verifiering. Gavelius har uppfattningen att revisorn måste samarbeta med de tekniska konsulterna när det gäller verifieringen.

4.4.3 En allt mer detaljreglerad redovisning

Redovisningen tenderar att bli allt mer detaljreglerad, vilket gör att det krävs en större och bredare kompetens på företagen men även hos revisorerna, menar Nyzell. I och med att miljön får ett större fokus ställs nya krav på utbildning och kompetens. Därmed öppnas en marknad för specialister av olika slag och de stora förlorarna blir i långa loppet de små revisionsbolagen, som får svårigheter att hålla denna breda kompetens. Ett fullt genomslag för IAS kommer att påverka strukturen på dagens revisionsbolag ytterligare. FAR har uttryckt att efterfrågan på specialister kommer att öka då det blir mer invecklat att revidera bolag, och införandet av IAS är en anledning, fortsätter Nyzell. På Öhrlings PricewaterhouseCoopers är det främst ett fåtal personer som besitter specialistkunskaper kring utsläppsrätter. Dessa nyckelpersoner sätter samman olika utbildningsdokument som distribueras till de olika avdelningskontoren, men utbildning sker även ”on the job”. Det är viktigt att dokumenten distribueras effektivt och då även till de berörda klienterna, för att undvika ”hemmasnickrade” lösningar som sedan kostar både tid och pengar att reda ut, säger Nyzell. Det blir allt vanligare att Öhrlings PricewaterhouseCoopers anställer specialister då arbetet med att revidera blir mer invecklat, säger Nyzell.

4.4.4 Frågetecken kvarstår

Karlsson anser att det fortfarande finns en osäkerhet om hur marknaden med utsläppsrätter kommer att utvecklas. Företag kommer säkert att reglera behovet av fler utsläppsrätter respektive ett överflöd av utsläppsrätter internt i första hand genom att fördela

¹²⁵ SOU 2003:120, s. 117.

utsläppsrätterna inom koncernen, påpekar Ljungdahl. Han anser vidare att priset på utsläppsrätterna inte kommer att bli så högt att det får en väsentlig inverkan på företagets resultat eller ställning. Först när ett under- eller överskott uppstår vid den slutliga avstämningen kommer företagen att köpa eller sälja externt, säger Nyzell. Handeln kommer att vara öppen för vem som helst och på den nordiska marknaden kommer handeln med utsläppsrätter att ske på NORD POOL. Även börserna i Paris och London kommer att ha handel med utsläppsrätter, säger Gavelius.

Ett annat frågetecken kring utsläppsrätter är momsproblematiken. Nyzell ser inte momsfrågan som något större problem då handeln med utsläppsrätter kommer att vara en intern företagstransaktion samt att momsen bara har verkningar mot konsument. Flening menar dock att momsfrågan inte är helt fastställt. Medlemsländerna är oeniga om momsen skall belasta säljaren eller köparen. Det senaste mötet hölls i oktober 2004, men än så länge har inte EU-kommissionen meddelat något beslut i frågan. Flening menar att det är viktigt att frågan löses snart då momsen kan vara ett hinder för den kommande handeln. Hon poängterar dock att det lutar mot att köparen kommer att få ta momskostnaden.

4.5 Kapitelsammanfattning

När vi nu inför systemet med utsläppsrätter i Sverige kommer det att krävas förändringar i många företags verksamhet och beteende, både vad avser produktion och redovisning. Området är mycket stort och komplext. De flesta respondenterna är rörande överens om att det har funnits tillgänglig information, samt att denna varit av bra kvalitet. En risk med att poängtera att det initialt rör sig om en introduktionsperiod, är att företagen inte tar den på allvar utan väntar till 2008 då systemet börjar verka på riktigt. Informationen till företagen är viktigt, men det påpekas att det är upp till varje företag att identifiera sina informationsbehov och förse sig med relevant information. De större revisionsbyråerna har genomfört olika seminarier om utsläppsrätter där intresserade har haft möjlighet att delta. Redovisningen tenderar att bli allt mer detaljreglerad, vilket gör att det krävs en större och bredare kompetens på företagen men även hos revisorerna. Specialisterna kommer att bli fler inom revisionsbolagen och det blir därför viktigt för dem att profilera sig framöver.

Redovisningsexperterna är inte helt klara och eniga över hur utsläppsrätter skall redovisas. Den 1 mars 2005 kommer IFRIC att ha ett möte huruvida företag skall redovisa utsläppsrätter enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar*. En del frågor och oklarheter när det gäller redovisningen av utsläppsrätter har lösts i och med att IFRIC 3 publicerades samt att det i början av december 2004 antogs en proposition (2004/05:24) om internationell redovisning i svenska företag.

Vidare kvarstår det en del frågetecken. En del av respondenterna anser att det råder stor säkerhet kring hur marknaden för utsläppsrätter kommer att utvecklas. Respondenterna

estimerar att utsläppsrätterna i första hand kommer att bli föremål för intern fördelning inom koncernen. Dessutom har EU ännu inte fattat ett beslut i momsfrågan, men det lutar åt att momsen kommer att belasta köparen.

5. Företag på Naturvårdsverkets tilldelningslista

För att få en bättre och en mer nyanserad bild av hur väl förberedda sakkunniga, redovisningsexperten och revisorer är, samt vilken roll revisorn har haft och har inför lanseringen av utsläppsrätter, redogör vi i detta kapitel för de enkätsvar vi har fått från de företag som hade möjlighet att delta i vår undersökning, men även för det insamlade materialet från tre personliga intervjuer på tre olika företag: Gelita, Sydkraft och Perstorp. Vi har på detta sätt kompletterat uttalandena från den första delstudiens respondenter med att redogöra för hur användarna uppfattat sakkunnigas, redovisningsexpertens och revisorers förberedelser och informationsdelgivning kring utsläppsrätter.

5.1 Första kontakten med systemet med utsläppsrätter

Drygt hälften av respondenterna¹²⁶ kom i kontakt med det kommande systemet för handel med utsläppsrätter så sent som under 2004, medan 28 procent kommit i kontakt med systemet under 2003 eller tidigare. En dryg fjärdedel¹²⁷ fick kännedom om systemet via någon myndighet, till exempel Naturvårdsverket eller Statens Energimyndighet, och en lika stor andel fick denna kännedom via någon bransch- eller intresseorganisation.

5.1.1 Fallföretagens första kontakt med utsläppsrätter

Nicholas Lamb,¹²⁸ Environmental Manager på Gelita, kom i kontakt med utsläppsrätter och diskussionen kring dessa för några år sedan genom olika miljötidningar samt genom NOX-registret, vilket omfattar företag som släpper ut kväveoxider. Charlotte Pennander¹²⁹ har varit controller på koncernnivå vid Sydkraft i ett och ett halvt år, medan Håkan Kihlberg¹³⁰ tillträdde sin tjänst som produktionschef vid Perstorp under 2004. I både Pennanders och Kihlbergs fall var diskussionerna kring utsläppsrätter redan igång när de påbörjade sina anställningar på respektive företag. På Perstorp kände man till det kommande systemet med utsläppsrätter då det började konkretiseras under 2003 och Sydkraft uppger att företaget tagit del av information från bransch- och intresseorganisationer, men även mer konkret information från sitt tyska moderbolag.

¹²⁶ 51 %.

¹²⁷ 26 %.

¹²⁸ Intervju med Nicholas Lamb, 2004-12-06.

¹²⁹ Intervju med Charlotte Pennander, 2004-12-16.

¹³⁰ Intervju med Håkan Kihlberg, 2004-12-17.

5.2 Information till företagen angående utsläppsrätter

Det är uppenbart att många företag anser att den information som delgetts dem angående systemet med utsläppsrätter har varit bristfällig, eftersom drygt hälften¹³¹ av respondenterna har uppgett att mycket kring det kommande systemet är oklart eller att information saknas. En kontrast till detta är de 41 procent som svarat att den information de tagit del av har varit komplett.

5.2.1 Ett ojämnt informationsflöde

Lamb tycker att informationen kring utsläppsrätter initialt var väldigt tunn men ett seminarium i Stockholm i november 2003, där frågor kring det nya systemet med utsläppsrätter behandlades, bidrog till att ge en klarare bild. Detta seminarium anordnades av tidskriften Kemivärlden tillsammans med plast- och kemiföretagen i Sverige. Lamb deltog i ytterligare ett seminarium om utsläppsrätter i december 2003, anordnat av Svensk Teknisk Förening tillsammans med inhyrda konsulter.

Informationen kring utsläppsrätter från myndigheterna har varit så komplett som den kan vara med tanke på att processen har gått mycket fort, menar Lamb. Myndigheterna har arbetat under stor press eftersom frågan varit ämne för politisk press och debatt, och detta snabba förfarande har givetvis lett till att informationen inte kunnat vara heltäckande. Lamb menar dock att både Naturvårdsverket och Statens Energimyndighet har agerat snabbt när det gäller komplettering av sina hemsidor och därtill hörande länkar. Lamb menar att för den som söker själv finns mycket information att hämta på relaterade hemsidor. Att söka och få tillstånd från Länsstyrelsen har fungerat snabbt och bra, men tidsramarna kring tillståndsansökningarna har upplevts som diffusa eftersom information om exakta deadlines har saknats.

Pennander anser att informationen kring utsläppsrätter varit bra, men uppger också att Sydkraft haft stor hjälp av företagets revisionsbolag, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, med att ta fram riktlinjer för el-certifikaten, och att de fått liknande hjälp med utsläppsrätter.

Kihlberg menar å andra sidan att informationen varit allt annat än komplett, och menar att den under våren och sommaren 2004 varit helt undermålig eftersom många fundamentala delar, som till exempel vem som skall ansöka eller vad man skall ansöka för, inte behandlats. Den nya lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter klargjorde dock en del. Processen kring utsläppsrätter har gått mycket fort vilket enligt Kihlberg har lett till två saker: att myndigheter inte har hunnit med att ta tillräckligt snabba beslut samt att marknaden kommer att få ta fram egna lösningar.

¹³¹ 51 %.

5.3 Redovisningsmässig hantering av utsläppsrätter

Knappt hälften av respondenterna¹³² uppger att företagen har klart för sig hur utsläppsrätter skall komma att hanteras redovisningsmässigt, medan drygt en tredjedel¹³³ inte vet hur utsläppsrätterna skall hanteras redovisningsmässigt eller anser att oklarheter föreligger.

5.3.1 Redovisning av utsläppsrätter i fallföretagen

Lamb är inte helt på det klara med hur utsläppsrätterna skall hanteras bokföringsmässigt, utan påpekar att Gelitas ekonomichef är bättre insatt i detta. Utsläppsrätterna kommer att föras in i redovisningen till ett visst värde och sedan kommer detta värde att sjunka i takt med att utsläpp sker och utsläppsrätterna därmed förbrukas. Om mängden utsläpp stämmer överens med företagets tilldelade utsläppsrätter vid räkenskapsårets slut, blir således bokföringsposten noll. Problemen kommer att dyka upp till bokslutet 2005, menar Lamb, eftersom det är först då det står klart om det finns ett över- eller undersaldo på kontot för utsläppsrätter. Underskott respektive överskott av utsläppsrätter kommer i första hand att regleras inom koncernen, och först när koncernens interna behov har tillgodosetts kan det bli aktuellt att sälja eller köpa utsläppsrätter på marknaden.

Pennander på Sydkraft påpekar att trots den hjälp företaget fått av sitt revisionsbolag med att ta fram riktlinjer för utsläppsrätter, kvarstår fortfarande en del frågetecken kring redovisning av utsläppsrätter, framför allt skatte- och momsfrågor. Pennander uppger vidare att det den 30 september 2004 lämnades in en lagrådsremiss angående skatteregler för el-certifikat och utsläppsrätter. Lagrådsremissen behandlar beskattningen då utsläppsrätterna behandlas som ett varulager, det vill säga då ett överskott finns, och förslaget är att dessa skall beskattas först då de avyttras. Remissen behandlar även olika avdragsregler för de utsläppsrätter eller el-certifikat som överstiger den tilldelade kvoten. Ett svar på denna remiss väntas i dagarna och lagförslaget skall då träda i kraft per den 1 januari 2005. Håkan Feuk¹³⁴, affärsutvecklare vid Sydkraft Energy Trading, berättar att momsfrågan tagits upp till intensiv diskussion flera gånger. Medlemsländerna i EU är oeniga om momsens skall belasta säljande eller köpande part. Senaste mötet hölls i oktober 2004, men än så länge har inte EU-kommissionen meddelat ett beslut i frågan. Det är dock av största vikt att detta kan lösas snarast, eftersom det kan bli ett hinder för den kommande handeln.

Ur ett redovisningsperspektiv menar Pennander att utsläppsrätterna bör hanteras likvärdigt el-certifikaten. En skillnad, kanske den största skillnaden, mellan de två är att det finns en

¹³² 44 %.

¹³³ 36 %.

¹³⁴ Intervju med Håkan Feuk, 2004-12-16.

möjlighet för företagen att ”köpa sig fria” om kvoteringen för el-certifikat överstigs, medan detta är omöjligt för utsläppsrätter. Detta kommer att återspeglas i redovisningen av utsläppsrätterna, menar hon. Mycket av det material som avser redovisningen är dock klassificerat som internt och inget vi får ta del av, beklagar Pennander.

Kihlberg vet att det finns en del oklarheter när det gäller redovisningsfrågor relaterade till utsläppsrätter, men då han i grunden är civilingenjör är han inte fullständigt insatt i den redovisningsmässiga aspekten. Perstorp vet inte alls hur de skall hantera eventuella under- eller överskott av utsläppsrätter inom koncernens olika anläggningar, detta har diskuterats på anläggningen och ser idag ut som ett stort frågetecken. På anläggningen i Perstorp kommer utsläppen att matcha tilldelade utsläppsrätter väl så det kan bara bli fråga om små avvikelser, men Kihlberg vet inte om detta gäller för övriga anläggningar i koncernen som ingår i systemet. Han påpekar också att det är allmänt förekommande i systemet att industrier har fått en tilldelning som motsvarar deras tidigare utsläpp medan energiproducenternas tilldelning har legat på 80 procent av tidigare utsläppsnivå.

5.3.2 Priset på en utsläppsrätt

Lamb vet ännu inte hur företaget kommer att värdera sina utsläppsrätter, men på ett av de seminarier han deltog i diskuterades frågan och det ansågs där att priset borde kopplas till hur mycket det kostar att minska utsläppen, uppskattningsvis 20-30 öre/kilo utsläppt koldioxid. Det handlar till stor del om hur effektiva människor och företag är på att investera för att minska sina utsläpp, vilket faktiskt är syftet med utsläppsrätterna. Tillgången på utsläppsrätter kommer givetvis att påverka priset eftersom utbud och efterfrågan också styr.

Feuk menar att utsläppsrätterna kommer att värderas till ett genomsnitt av dagens tre fungerande marknader. Dessa marknader är EU market, UK market och Kyoto market. De marknadssiffror vi fick ta del av på Sydkraft var innan beslutet angående skatt och moms togs. Priserna varierade mellan 8,75 Euro och 9,05 Euro enligt börskurserna måndagen den 18 oktober 2004. Sydkraft har vid ett tillfälle upprättat en teoretisk handel med utsläppsrätter inom koncernen för att på så sätt bättre kunna uppskatta hur det kommer att fungera framöver. De har även samordnat, ordnat mandat samt lagt upp strategier för handeln med utsläppsrätterna, berättar Feuk.

5.4 Företagens förberedelser

En knapp fjärdedel¹³⁵ av företagen uppger att inga eller väldigt lite förberedelser har gjorts inom företaget inför det kommande systemet med utsläppsrätter. De vanligaste

¹³⁵ 23 %.

förberedelserna som gjorts är arbete med ansökningar, utbildning i form av kurser eller konferenser, utarbetning av rutiner för redovisning och beräkningar, samt informationsinhämtning.

5.4.1 Mätning och kontroll

Det är företagen själva som kommer att göra de mätningar som krävs i framtiden. Gelita har dubbla mätare för gas, en som tillhör leverantören, Sydkraft, och en egen. På så sätt kontrolleras åtgången dubbelt, vilket ligger i Gelitas intresse då gas är en av företagets största utgifter. Beräkning av utsläppen kommer att baseras på mängden levererad gas som är lika med mängden använd gas eftersom all levererad gas används. Lastbilar med bränsleleveranser vägs i företagets bilvåg innan de levererar till panncentralen. Både fossila och icke-fossila bränslen måste redovisas för att undvika fusk, eftersom företag annars bara kan säga att de har använt icke-fossila bränslen och därmed slippa undan systemet. Används till exempel fett eller olja och dessa är lagrade, måste en massbalansräkning upprättas, eftersom dessa bränsleformer skall inkluderas i de tilldelade kvoterna, enligt Lamb. I ansökan till Länsstyrelsen måste företagen ange hur mätning skall ske. Det nya systemet medför en administrativ kostnad som inte finns idag, men Lamb menar att det rör sig om en väldigt liten merkostnad.

Feuk menar att företagen inte kommer att kontrollera sig själva. Detta kommer att ske av en extern och oberoende part, till exempel Det Norske Veritas¹³⁶. Han menar vidare att reglerna kring mätningen är detaljerade. Sydkraft är i övrigt väl förberett för utsläppsrätterna i form av att ha skaffat rutiner och programvara för olika kontrollmoment.

Perstorp kommer att mäta inkommande bränsle, som till mestadels består av torv och flis men också en mindre mängd olja. Olja har en jämn påverkan och det räcker då att mäta inkommande mängd, vilket är en enkel process. På torv och flis tages analys på varje leverans och detta har gjorts sedan tidigare, vilket innebär att på den tekniska sidan kommer systemet med utsläppsrätter inte att medföra några förändringar. Perstorp har fått sitt tillstånd och en tredje part kommer att kontrollera att mätningen sker så som företaget uppgett, men vem det blir som skall utföra ackrediteringen är inte klart ännu, eftersom det inte har beslutats vilka som skall tillåtas att bli ackrediterer, men Kihlberg tror att Det Norske Veritas kan bli en.

På den konferens som Lamb var på i december 2003 talade han med representanter från LKAB. Dessa påtalade stora problem kring transport och produktionsprocesser. Den kol som LKAB använder vid stålframställning transporteras oftast lång väg, vilket försvårar exakta beräkningar för företaget. Kolet har olika fukthalter och en slarvig hantering kan resultera i ett

¹³⁶ Det Norske Veritas är ett norskt konsultföretag med en global verksamhet inom riskstyrning.

svinn som uppgår till mer än 4 procent. Här påtalades även svårigheter att korrelera dessa uppgifter i företagets bokföringssystem.

5.5 Revisorns roll i processen

Revisorn har i 79 procent av företagen inte haft någon som helst roll i processen kring systemet med utsläppsrätter.

På Gelita har företagets revisorer inte alls varit inkopplade när det gäller utsläppsrätter, utan kommer att bli det först när rätterna finns med i bokslutet 2005. Kihlberg är inte så insatt i revisorernas roll men tror sig veta att revisorerna troligen har haft en mycket liten roll. I början av nästa år skall personer från företaget och revisorerna träffas och diskutera det hela. Kihlberg tycker att det är lite märkligt att revisorerna inte har varit inkopplade, eftersom han menar att det är brukligt att de ger råd inför kommande förändringar. Sydkraft har däremot haft stor hjälp av sitt revisionsbolag, som har hjälpt till att ta fram riktlinjer för utsläppsrätter, vilket vi tidigare har nämnt.

5.6 Utsläppsrätter och IAS/IFRS

Nästan en fjärdedel av företagen¹³⁷ uppger att de inte kommer att omfattas av IAS från och med nästa år och kan därför inte sätta IAS-prioritering i relation till systemet med utsläppsrätter. 15 procent av respondenterna anser att utsläppsrätter prioriteras högt inom företaget, medan lika många uppger att prioriteringen är låg.

5.6.1 Redovisningsregler i fallföretagen

Gelita följer idag svenska redovisningsregler, men Lamb är inte insatt i de förändringar som kommer att ske till följd av införandet av IAS. Perstorp följer också svenska redovisningsregler, då företaget följer Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden samt Årsredovisningslagen, men Perstorp har sedan 2003 gjort förberedelser för att anpassa redovisningen till IFRS till den 1 januari 2005.¹³⁸

Sydkraft kommer att upprätta sin koncernredovisning både enligt IFRS och US GAAP. Detta eftersom det tyska moderbolaget är börsnoterat i USA. Det kommer att bli en del skillnader när företaget presenterar sina utsläppsrätter i de olika rapporterna. I den ”européiska” versionen där IAS standarder kommer att efterföljas kommer utsläppsrätterna att värderas till

¹³⁷ 23 %.

¹³⁸ Sydsvenska Kemi AB, moderbolag i kemikoncernen Perstorp, Årsredovisning 2003.

ett genomsnitt av dagens tre fungerande marknader. Enligt US GAAP kommer den historiska kostnaden att utgöra saldot på kontot för utsläppsrätterna, det vill säga de administrativa kostnader som uppstod i samband med ansökan och tilldelning. Utsläppsrätterna har tilldelats gratis, men Pennander menar att hon inte skulle förespråka ett nollvärde i balansräkningen och menar att det är mer rättvisande att i så fall göra en utförlig beskrivning i noterna. En sista skillnad mellan US GAAP och IFRS är att US GAAP teoretiskt tillåter att så kallad ”netting” utföres, vilket är omöjligt enligt IFRS.

Även om Sydkraft inte kommer att tillämpa IFRS fullt ut förrän 2007 anser Pennander inte att utsläppsrätter har kommit i skymundan för pensioner och finansiella instrument. Hon poängterar dock att en stor del av företagets verksamhet vilar på utsläppsrätterna och därför har de fått ett naturligt fokus. Av all den information som cirkulerat, till exempel via kongresser och workshops som anordnats av bland annat branschorganisationer och Statens Energimyndighet, kommer Sydkraft att sätta ihop en koncernmanual för hanteringen av utsläppsrätter. Koncernmanualen består förutom av bransch- och intresseorganisationers samlade material, till stor del även av redovisningsregler från moderbolaget i Tyskland. Med 120 rapporterade enheter är det viktigt att koncernen uppvisar en enhetlighet.

5.7 Problematik kring systemet med utsläppsrätter

5.7.1 En ojämn fördelning av utsläppsrätter

Den största problematiken kring utsläppsrätterna har varit fördelningen av dessa, menar Lamb. Fördelningen har baserats på tidigare verksamhet samt framtida budgeterade verksamhet, men Lamb berättar om svårigheten att ansöka om fler utsläppsrätter när de historiska siffrorna är missvisande. Gelita betecknas som en strategisk K-industri, vilket innebär att de måste ha en alternativ energikälla i händelse av till exempel blockad eller krig, eftersom de produkter Gelita framställer måste säkerställas produktionsmässigt. Deras främsta bränslekälla är naturgas medan reservbränslet består av animaliskt fett som är en biprodukt vid tillverkning av gelatin. Efter olika kostsamma investeringar har företaget de senaste två verksamhetsåren ”provkört” med det alternativa bränslet, vilket har resulterat i att företaget deklarerat lägre utsläppshalter av koldioxid än vad som skulle ha varit normalfallet. En följd av detta är att Naturvårdsverket dragit ner företagets kvotering vid tilldelning av utsläppsrätter. Lamb upplever detta som orättvist eftersom de inte ens vet om användningen av animaliskt fett är hållbar i längden, det är ju bara reservbränsle. Lamb har efter detta fört en flitig administrativ korrespondens med Naturvårdsverket för att få till stånd en mer rättvisande tilldelning. Naturvårdsverkets råd, som består av handläggare från både Naturvårdsverket och Statens Energimyndighet, har gått med på Gelitas yrkande för tredje verksamhetsåret, 2007, då de får en ökning i tilldelade utsläppsrätter.

5.7.2 Miljöarbete – en svag röd tråd

Både flis och torv räknas som miljövänligt bränsle och elen som produceras av detta ger elcertifikat, men ändå räknas inte torv som koldioxidneutralt, vilket Kihlberg tycker är märkligt och inkonsekvent. Dessutom innebär detta att Perstorps investering för eldnings med torv i början på 1990-talet inte ter sig bra med hänsyn till utsläppsrätterna. Investeringen gjordes för att få bort de kolpannor som användes tidigare, dels av ekonomiska skäl men även som ett led i företagets miljöinsats, till följd av den miljöpolicy som tagits fram, då torv ger bättre energiförsörjning. Perstorp har förskjutit användningen av torv genom att använda en större del torv nu i höst för att kunna minska andelen torv till förmån för flis till våren, då torvkontraktet löper på ett år. Om torvpriset sjunker blir torv användbart i alla fall. Kihlberg menar att beslutet att torv inte är koldioxidneutralt bygger mer på politik än logik och anser att det är frustrerande.

Vi avslutar intervjun med Lamb med en diskussion om förtroendet för siffror varpå Lamb berättar att han vid ett tillfälle anmält ett svavelutsläpp som översteg den tillåtna mängden med sex enheter. Tillåten mängd var 150, medan utsläppet enligt företagets kalkyler var 156. Handläggaren från tillståndsmyndigheten menade dock att med hänsyn till statistiska felmarginaler kunde utsläpp variera mellan 138 och 162 och ändå ligga inom den tillåtna ramen, 150. Således avskrevs ärendet hos tillståndsmyndigheten. Lamb berättar slutligen att förordningen NFS 2004:9 vid flera tillfällen påtalar osäkerheten hos siffrorna.

5.7.3 Framtida frågetecken för utsläppsrätter

Kihlberg menar att det kommer att bli tufft i framtiden när det gäller nybyggnation. Han pekar också ut potentiella vinnare på det nya systemet: företag som nu har kol- eller oljepannor men redan har planerat för en övergång till exempelvis flis, kommer att få massor av utsläppsrätter som de inte har behov av.

Det finns förslag på att koldioxidskatten skall slopas, berättar Lamb, men det är regeringen som måste ta detta beslut som skulle leda till minskade skatteintäkter för staten. Ett problem om skatten slopas är emellertid de anläggningar som ligger under 20 megawatt-gränsen och därför inte omfattas av det nya systemet. Dessa företag skulle komma att gynnas ekonomiskt på grund av uteblivna kostnader för utsläpp och deras incitament att minska utsläppen minskar då drastiskt.

Prövoperioden kan ses som lite för kort, menar Feuk på Sydkraft, och det är många stora förändringar som skall till för att uppnå de långsiktiga kraven Kyotoavtalet ställer. Bristen är också att detta inte fungerar på ett globalt plan. Alla länder vill inte anta det av EU utarbetade systemet med utsläppsrätter. Viktiga länder som USA och Kina vill hellre att

utsläppsrätterna skall tilldelas efter till exempel ton stålproduktion för att inte deras produktionsvolym skall begränsas.

Framåt finns det fortfarande många frågetecken och en intressant aspekt finns efter 2012 då det finns en ovisshet om Kyotoprotokollets utformning härefter. En rädsla de närmaste åren finns för att det kommer att finnas ”passiva” företag som hamstrar sina utsläppsrätter och inte börjar handla förrän 2008. Enligt Feuk behöver företagen inte handla förrän 2008 oavsett om de har överskott eller underskott, men även om det finns en balans i tilldelningen kommer dessa ”hamstrare” att skapa ett underskott.

5.8 Kapitelsammanfattning

Detta kapitel presenterar den information som framkom från enkätundersökningen samt från de tre intervjuer som genomfördes på Gelita, Sydkraft och Perstorp. De flesta av enkätrespondenterna kom i kontakt med systemet för utsläppsrätter under 2004, och fick kännedom om systemet främst genom myndigheter eller bransch- och intresseorganisationer. Det råder delade meningar bland enkätrespondenterna om huruvida den information som gått ut till företagen angående utsläppsrätter varit komplett eller om oklarheter föreligger. Under intervjuerna poängterades att det snabba förfarandet lett till att informationen inte varit komplett, men att mycket information finns att inhämta för den som söker själv. Vidare uppger knappt hälften av enkätrespondenterna att de har klart för sig hur utsläppsrätterna skall hanteras bokföringsmässigt. Under intervjuerna påpekades det dock att eventuella bokföringsproblem kommer att dyka upp först under bokslutet 2005, samt att skattefrågan blivit föremål för en lagrådsremiss under hösten 2004, medan momsfrågan diskuterats i EU-kommissionen som skall fatta beslut i frågan.

Bland de företag som gjort förberedelser inför systemet med utsläppsrätter är de vanligaste förberedelserna arbete med ansökningar, utbildning i form av kurser eller konferenser, utarbetning av rutiner för redovisning och beräkningar, samt informationsinhämtning. Under intervjuerna framkom det att företagen själva skall mäta koldioxidutsläppen, men att en oberoende part skall kontrollera rutinerna för mätning. I de flesta fall har företagets revisorer inte alls varit inkopplade angående utsläppsrätter än. Ett av intervjuföretagen har dock fått stor hjälp av sitt revisionsbolag med att ta fram riktlinjer för utsläppsrätter. Vidare varierar kraftigt företagets prioritering av utsläppsrätter och dessas förhållande till IAS. Kapitlet avslutas med att ta upp en del av den problematik kring utsläppsrätter som framkom under intervjuerna. Bland problemområdena nämns koldioxidskatten, fördelningen av utsläppsrätter, den globala funktionen, den ovissa framtiden för systemet, nybyggnation och indelningen av koldioxidneutralt bränsle.

6. Slutdiskussion

I uppsatsens avslutande kapitel presenteras slutsatserna utifrån den empiriska undersökningen, det vill säga intervjuerna med de sakkunniga, redovisningsexperterna, revisorerna, fallföretagen och resultatet från enkätundersökningen. Dessa slutsatser tar vi vidare och resonerar kring slutsatsernas kopplingar till den valda teorin. Kapitlet avslutas med en diskussion kring egna reflektioner och vi ger förslag till vidare forskning.

6.1 Inledning

Vårt syfte är att konkretisera och analysera vad introduktionen av utsläppsrätter kommer att innebära. Avsikten med vår undersökning är att undersöka hur väl förberedda sakkunniga, redovisningsexperter och revisorer är samt vilken information de har skapat och förmedlat vidare för att eventuella oklarheter och tvetydigheter kring introduktionen av systemet med utsläppsrätter.

6.2 Forskningsfråga besvaras

En del revisionsbolag och deras redovisningsexperter, men även sakkunniga, har varit mer inblandade i projektet med utsläppsrätterna än andra, det vill säga vissa är väl insatta medan andra saknar utförligare information. Eftersom tanken kring utsläppsrätter har stark anknytning till miljön har Naturvårdsverket fått en naturlig roll som spindeln i nätet. De är den enda aktören som refererar och hänvisar till andra organisationer och myndigheter, och de försöker på så sätt knyta samman den information som cirkulerar kring ämnet. De sakkunniga och redovisningsexperterna refererar gärna till varandra vilket tyder på att det inte finns så många personer som är insatta i hanteringen av utsläppsrätter. Revisorernas roll har hittills varit liten. Deras roll kommer i fokus först vid boksluten 2005 då de rent bokföringstekniska problemen uppdragas. Revisorerna instämmer i att företagen svårligen kan få en enhetlig bild av hur utsläppsrätter skall redovisas, men olika normgivande organisationer och myndigheter arbetar med frågan och ämnar publicera riktlinjer under våren 2005. Revisorerna är dock av uppfattningen att företagen själva skall söka fakta om hur utsläppsrätterna skall redovisas.

Majoriteten av respondenterna säger att redovisning av utsläppsrätter är minst lika viktigt som implementeringen av IAS per den 1 januari 2005, men ändå finns inga klara direktiv om utsläppsrätternas handhavande. Intresset för miljöredovisning ligger på olika nivåer och det råder delade meningar bland respondenterna om huruvida utsläppsrätter är en del av IAS eller ej. Den information som distribuerats och cirkulerat har inte alltid varit identisk och inte heller alla gånger kvalitetssäkrad. Detta kunde ha undvikits genom att informationsmaterial skickats ut till företagen i samband med att de tilldelades sina utsläppsrätter.

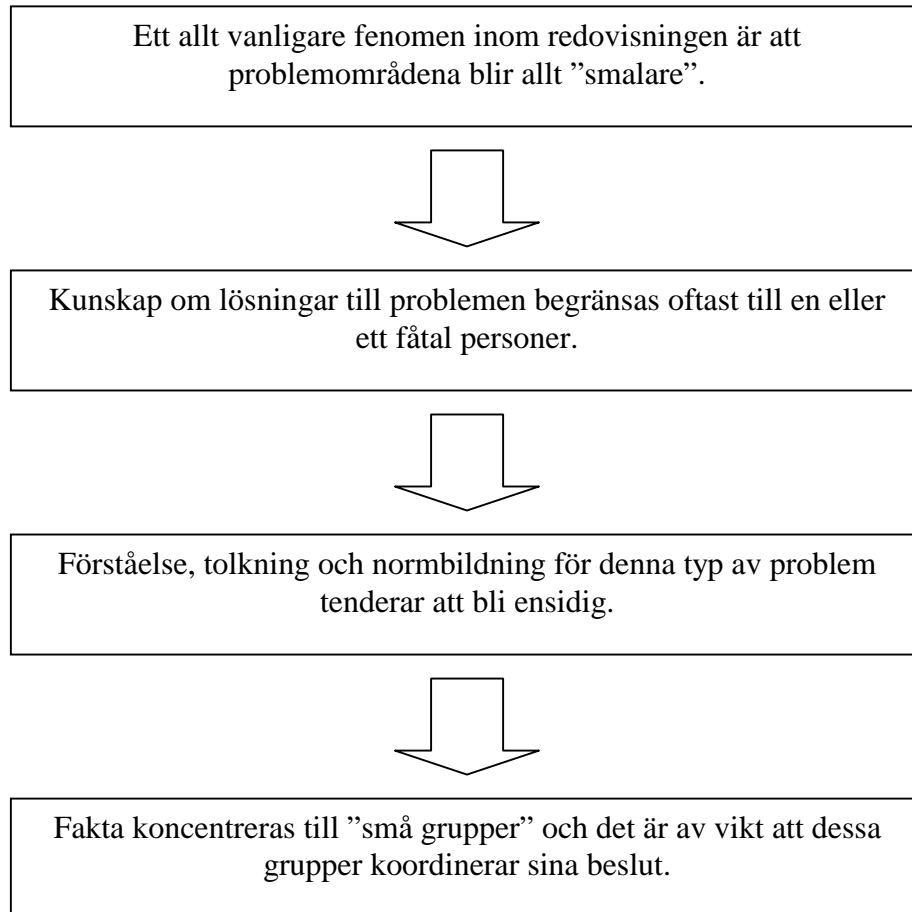
Det råder en oenighet inom redovisningsexpertisen om hur redovisningen av utsläppsrätter skall hanteras, likväl har knappt hälften av företagen klarhet i hur redovisningen skall ske, efter att de varit i kontakt med bransch- eller intresseorganisationer alternativt sin revisionsbyrå. Företagen upplever i många fall den information som ges ut av sakkunniga som komplett, även om denna saknar klara direktiv över redovisningsförfarandet. Det kan komma att bli en del ”hemmasnickrade modeller” då det är företagen själva som skall tolka och använda befintlig information. I redovisningsexperternas kretsar pågår en diskussion kring hur utsläppsrätterna skall redovisas. Den 1 mars 2005 kommer IFRIC att ha ett möte om huruvida de skall redovisa el-certifikat enligt IAS 39 *Finansiella instrument* och utsläppsrätter enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar*. På så sätt får användarna en klarhet i frågan inför bokslutet 2005 då det blir aktuellt att redovisa utsläppsrätter. I och med att till exempel miljön får ett större fokus i redovisningen ställs nya krav på utbildning och kompetens för personer som hanterar redovisningsfrågor. Därmed öppnas en marknad för specialister av olika slag och de stora förlorarna blir i långa loppet de revisionsbolag, som av någon anledning får svårigheter att inneha en personalstab med bred och djup kompetens.

Det finns en klar bild i företagen över hur utsläppen skall mätas, då det finns tydliga direktiv för de mättekniska aspekterna kring utsläppsrätter. Det har förmodligen varit det starka enhetliga intresset från bransch- och intresseorganisationer som ligger bakom utformandet av dessa direktiv. En ackrediterad tredje person kommer att övervaka rutinerna för mätningen och hur företagen kommer att rapportera sina utsläppsrätter. Själva mätningen sköts dock av företagen själva, men redovisningsexperten och revisorer uttalar tvivel kring om alla företag kommer att mäta på ett identiskt och standardiserat sätt.

6.3 Studiens teoretiska koppling

6.3.1 Översikt av studiens teoretiska koppling

För att underlätta för läsaren presenteras studiens teoretiska kopplingar nedan i figurform.



Figur 2. Studiens teoretiska koppling

6.3.2 Allt smalare problemområden inom redovisningen

Problemområden inom redovisningen blir allt snävare och mer detaljrika i takt med att samhället ständigt förändras och utvecklas. Dagens tjänsteinriktade och kunskapsintensiva företag kan vara en av orsakerna till att både immateriella och finansiella tillgångar får ett helt nytt fokus än tidigare. Även om redovisning av många uppfattas som konservativ, ställer uppkomsten av nya nischer på marknaden krav på att man måste finna redovisningslösningar till dessa. Förekomsten av immateriella tillgångar har tilltagit snabbt på senare tid och jämfört med finansiella tillgångar finns det större svårigheter att till exempel identifiera och värdera immateriella tillgångar, främst eftersom det saknas en fungerande marknad för dessa.

Smala problemområden inom redovisningen kräver större och bredare kompetens hos dem som utför bokföringen och på revisorerna som skall revidera uppgifterna. Porter menar att redovisare måste skaffa erforderliga kunskaper inom nya områden och därmed få en möjlighet att förklara sina tillvägagångssätt.¹³⁹ Därmed äventyrar de inte sin påtalade objektiva och oberoende ställning. För att revisorn skall införskaffa nödvändiga kunskaper krävs både personella och ekonomiska resurser, vilket kan resultera i en uppdelning bland revisionsbyråerna i A- och B-lag, eftersom mindre byråer ofta har mer begränsade resurser. Skall revisorerna förlita sig på och kopiera andra revisorers kunskaper, alternativt acceptera företagets tillvägagångssätt, riskerar de finansiella rapporterna att förlora sin objektiva framställning.

Standardisering av hur redovisning inom specialområden skall ske blir ett viktigt komplement till kunskaper för att upprätthålla revisorernas objektiva ställning gentemot företagen. En institutionellt förankrad standard tillsammans med ämneskunskaper kommer att säkerställa revisorernas objektivitet i det harmoniseringsarbete med utsläppsrätter, som pågår inom EU.¹⁴⁰ Dock måste en viss balans infinna sig för att en alltför hårt driven standardisering kan hämma harmoniseringen och därmed förhindra ett av målen med redovisning: möjligheten att göra rättvisa jämförelser.

6.3.3 Kunskaperna är begränsade till en eller ett fåtal personer

I situationer där ett utlåtande kan lånas av andra och användas om och om igen kommer detta snart att etableras som fakta och inte heller ifrågasättas. Även om detta är en sällan förekommande situation kommer dessa fakta att uppfattas som självklara. Dessa fakta inkorporeras gärna i den akademiska litteraturen och beskrivs där som en återspeglning av ”god” forskning och som ett logiskt resonemang.¹⁴¹ Det är ett fåtal personer som är insatta i hanteringen av utsläppsrätter, vilket gör att när någon av dessa personer uttalar sig, ses det som ett konstaterande. Om sedan detta konstaterande upprepas ett flertal gånger blir det slutligen till fakta för användarna. De personer som står för uttalandena kan uppfattas som en elitistisk skara i användarnas ögon. FAR har uttryckligen poängterat att efterfrågan på specialister kommer att öka i framtiden, och i och med detta kommer dessa specialister att ses som en elit inom olika områden, exempelvis utsläppsrätter. På så sätt kommer deras uttalanden, som återges både i artiklar och muntligen, slutligen att accepteras som fakta för användarna och på så sätt inte ifrågasättas.

Inom redovisning begränsas specialkunskaper till en eller ett fåtal personer som sedan för informationen vidare. Dessa personer kommer framförallt från normgivande organisationer eller från de större revisionsbyråerna, vilket framkommit i vår undersökning. På Öhrlings PricewaterhouseCoopers sitter nyckelpersoner med specialistkunskaper och sätter samman

¹³⁹ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 89 ff.

¹⁴⁰ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 95 f.

¹⁴¹ Latour, *Laboratory Life – The Construction of Scientific Facts* (1986) s. 87.

olika utbildningsdokument som distribueras till de olika avdelningskontoren. Detta innebär att om någon nyckelperson är frånvarande alternativt avslutar sin tjänst finns en påtaglig risk att hanteringen av utsläppsrätter inte utförs på ett korrekt sätt.

När det gäller presentation av information har det bevisats att nutida forskning stöds genom täta nätverk. En redovisningstradition överlever inte bara på kvaliteten, utan för att den övertygar olika aktörer på marknaden och knyter samman dem via gemensamma intressen. Nätverken stabiliserar bilden och för den vidare till omvärlden. Undersökningar visar att det sker en intensiv korsreferering mellan aktörerna i dessa nätverk och att initierade teoretiker stödjer varandras teser och slutsatser.¹⁴²

6.3.4 En ensidig tolkning, förståelse och normbildning

Som framkommit i vår undersökning är det endast ett fåtal personer, främst inom någon av de stora revisionsbyråerna, som är insatta i hanteringen av utsläppsrätter. Andra som har behov av kunskaper inom området, såsom revisorer som bland sina klienter har företag med tilldelade utsläppsrätter, hänvisas till dessa experter. En fara föreligger här eftersom redovisningsexperter tenderar att arbeta distanserat från den verkliga världen, såsom Porter beskriver.¹⁴³ Detta kan leda till att de tar fram lösningar som inte är optimala ur ett praktiskt perspektiv, även om lösningarna är teoretiskt korrekta. Därefter accepteras och används dessa lösningar av berörda parter utan att ifrågasättas, eftersom incitament att själv söka lösningar saknas, då det är experternas uppgift. Detta förfaringssätt leder också till en tröghet i systemet, då experternas teoretiska lösningar får företräde framför praktiskt gångbara lösningar som växt fram ur det vardagliga arbetet hos användarna. Lösningar på nya företeelser måste därmed klättra den långa vägen ner genom byråkratin innan de till slut kan införlivas i den verkliga världen.

Hanteringen av utsläppsrätter bygger på ett språk av siffror: företagen tilldelas ett antal utsläppsrätter, de faktiska utsläppen skall mätas och utsläppsrätterna skall värderas då de förs in i redovisningen. Chua anger en fara med att låta siffrorna ta över för mycket, eftersom inte alla har förståelse för sifferspråket. Han påpekar också att vi riskerar anpassa vår värld till de teoretiska modeller och mått som finns disponibla.¹⁴⁴ Därmed förbises möjligheten att låta teorin växa fram ur verkligheten.

6.3.5 Fakta koncentreras till små grupper

Enligt vår empiri har vi funnit att ett antal framstående specialister inom redovisningen står för det huvudsakliga kunskapskapitalet inom området utsläppsrätter. När dessa personer gör

¹⁴² Chua, *Teaching and learning only the language of numbers – Monolingualism in multilingual world* (1996).

¹⁴³ Porter, *Trust in numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life* (1995) s. 92 f.

¹⁴⁴ Chua, *Teaching and learning only the language of numbers – Monolingualism in multilingual world* (1996).

ett uttalande etableras detta gärna som fakta. Nätverken har en ansenlig och tydlig roll för att informationen effektivt skall förmedlas vidare. Förutsatt att informationen är likformig och effektivt distribuerad inom nätverket, möjliggörs harmoniseringen på *de jure*-nivån. Företagen som väntar på att etablerade riktlinjer skall publiceras, skapar och förmedlar egna kunskaper och egen information via sina bransch- och intresseorganisationer. Till följd därav frambringas en harmonisering på *de facto*-nivån.¹⁴⁵ Den information som distribueras vid en nylansering måste koordineras på alla nivåer mellan berörda parter, annars finns en stor risk att en enhetlig harmonisering omöjliggörs.

6.4 Förslag till fortsatt forskning

Det ligger i tidens anda att inom redovisningen harmonisera allt mer. Diskussioner mellan IASB och FASB pågår om att försöka integrera deras respektive regelverk. På vägen finns det dock faktorer som försvårar arbetet. Det är kanske inte alltid enkelt att standardisera eftersom olika länder har olika åsikter, inställningar och prioriteringar. Dessa åsikter, inställningar och prioriteringar är i många fall djupt rotade i sociala och kulturella kontexter, vilket kan försvåra etablering av nya samt förändring av befintliga redovisningsstandarder när tidsperspektivet är kort. Även om marknaden tar makten över normbildningen inom redovisning finns emellertid en stark koppling till staten, exempelvis i form av skatter. Detta fenomen är inte unikt för Sverige utan i ett globalt perspektiv vanligt förekommande. Teoretikerna bakom standarder och normbildning på ett globalt plan har en benägenhet att utveckla sina regelverk utifrån en teoretisk samhällsbild när harmonisering eftersträvas. I verkligheten kompliceras harmoniseringsarbetet av sociala och kulturella kontexter och olika faktorer i form av statens skatteintresse. Kommer harmoniseringen på *de jure*-nivån att efterföljas av en harmonisering på *de facto*-nivån eller kommer de att utvecklas separerat från varandra?

Det kan vidare vara intressant att genomföra en undersökning som innefattar redovisning inom smala, specifika områden med stark anknytning till inflytelsesrika och politiskt korrekta intresseorganisationer, exempelvis inom miljöområdet. Samhällsutvecklingen, men även fallissemang av olika slag, påverkar vad som hamnar på redovisningsteoretikernas agenda. Finns det kopplingar mellan de ämnen som för tillfället står i rampljuset och den fokus som läggs på utarbetandet av standarder och tolkningar inom redovisningen av densamma. Vad händer med utvecklingen av normer och standarder för utsläppsrätter den dag dessa faller i glömska eller skjuts åt sidan för ett nytt och mer aktuellt problemområde?

¹⁴⁵ Nobes & Parker, *Comparative International Accounting* (2002) s. 76.

6.5 Slutord och reflektioner kring studien

Det är intressant att i slutet av uppsatsen diskutera studiens resultat och möjligheterna till generalisering. Här återkommer vi till valet av metod och eftersom våra resultat till största delen vilar på kvalitativa metodval begränsas möjligheterna att generalisera. Valet av en kvalitativ studie har dock gett oss en rikligare bild av det fenomen som en introduktion av utsläppsrätter innebär. Frågor och följdfrågor av komplex natur har möjliggjorts genom valet av en kvalitativ studie. En övervägande kvantitativ studie skulle i introduktionsstadiet inte ge någon revolutionerande bild av redovisningen av utsläppsrätter då vi med facit i handen kan dra slutsatsen att den generella kunskapsnivån visat sig relativt svag och diffus. Vi vill dock så här i slutet kommentera delar av studien som kunde ha påverkat resultatet om vi valt att utföra dessa delar på ett annat sätt.

Till exempel utfördes vår empiri under en relativt kort tidsperiod. Med en längre tidsperiod skulle vi haft möjlighet att utföra enkätundersökningen genom telefonintervjuer alternativt fler företagsbesök. Detta skulle enligt vår uppfattning ha medfört en högre svarsfrekvens och att möjligheten att generalisera enkätens resultat skulle ha ökat.

Vår studie av företagen visade att det inte alltid var så lätt att identifiera rätt person för problemets kärna och kunskapen därom. Det kan bero på att flera av företagets avdelningar varit inblandade i hanteringen av utsläppsrätter. Företagets avdelningar som huvudsakligen arbetar med tekniska och miljöinriktade frågor har generellt haft goda kunskaper om till exempel mätning och tillståndsfrågor. Redovisningsrelaterade problem har i de flesta fall ännu inte fått någon uppmärksamhet inom ekonomiavdelningarna på företagen, eftersom en del av respondenterna menade att dessa frågor kommer på tal först vid bokslutet 2005. Detta kan även vara en av förklaringarna till att vi på något av fallföretagen intervjuade koncernens controller men i andra fall personer på miljö- och produktionsavdelningarna.

Under den tidsperiod vi undersökt introduktionen av utsläppsrätter har vi funnit att den teoretiska redovisningsexpertisen kontinuerligt utarbetar riktlinjer och direktiv för hur utsläppsrätter skall redovisas. Parallellt delar företagen information och kunskaper genom olika bransch- och intresseorganisationer. Kunskapsbilden kring utsläppsrätter förändras och utvecklas kontinuerligt och att utföra studien vid en senare tidsperiod kommer därför att leda till ett annorlunda resultat.

Källförteckning

Artiklar

Amir E & Lev B (1996) *Value relevance of non-financial information*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 22.

Chua W F (1996) *Teaching and learning only the language of numbers – monolingualism in multilingual world*, Critical Perspectives on Accounting, 7, 1996.

Danielsson, Åke (2004) *Revisorn – en blivande statstjänsteman*, Balans nummer 10, 2004.

García-Ayuso Manuel (2002) *Factors explaining inefficient valuation of intangibles*, Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 16, 2003.

Garrido, P., León, À. & Zorio, A. (2002) *Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience*. The International Journal of Accounting, 37, 1-26.

Gripenberg, Pia (2002), *Revisorer fällda i Enronhärva*, Dagens Nyheter, 2002-06-16.

Larsson, Lars-Olle & Gavelius, Martin (2004) *Klimatförändring påverkar revisionen – nästa år startar handel med utsläppsrätter*, Balans nummer 8-9, 2004.

Lev Baruch (2001) *Intangible Assets: Values, Measures and Risks*, Oxford University Press.

Lev Baruch & Daum H Jeurgen (2004) *The dominance of intangible assets: consequences for enterprise management and corporate reporting*, Measuring Business Excellence, No 1, 2004.

Loewe, Peter (2004), *Fler misstänkta i Parmalathärvan*, Dagens Nyheter, 2004-01-04.

Loewe, Peter (2004), *Skandalen tynger Parma*, Dagens Nyheter, 2004-01-21.

Marlin, Steven (2004) *Cracking down on crime*, Information Week.

McLean, Bethany (2001) *Is Enron overpriced?* Magazine Fortune.

Morrison, Mary, Ashby (2004) *Rush to judgement: the lynching of Arthur Andersen & Co*, Critical Perspectives on Accounting.

Pehrson, Lennart (2002), *Börsmisstron i USA: Slutet på anrik revisorsjätte*, Dagens Nyheter, 2002-06-17.

Pehrson, Lennart (2002), *USA:s största konkurs: Förtroendekrisen förvärras*, Dagens Nyheter, 2002-07-23.

Penman S H (2001) *Financial statement analysis and security valuation*, McGraw-Hill, New York.

Steyn, Elanie & de Beer, Arnold. S & Steyn, T.F.J. Derik & Schreiner, N. Wadim (2004) *Enron and Saambou Bank in South Africa: a case study of insufficient relationship management*, Public Relation Review.

Tay, J.S.W. & Parker, R.H. (1990) *Measuring harmonization and standardization*. Abacus, March.

Townley, Barbara & Cooper, David, J & Oakes, Leslie (2003) *Performance Measurement and the Rationalization of Organisation*. Organisation Studies, London.

Elektroniska källor

Klimatkonventionen, protokollstext (2004-11-05).
<http://unfccc.int/resource/conv/index.html>

Kyotoprotokollet, protokollstext (2004-11-05).
<http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpeng.html>

Naturvårdsverkets hemsida (2004-11-04).
<http://www.naturvardsverket.se/index.php3?main=/dokument/hallbar/klimat/internat/konvprot/konv.htm>

Ny Tekniks Hemsida (2004-11-05).
http://www.nyteknik.se/pub/ipsart.asp?art_id=36651

SIS Hemsida (2004-11-18).
Revision och bedömning – vägledning för revision av kvalitets- och miljöledningssystem och för miljöbedömningar,
<http://www.sis.se/Print.sapx?externID=149&externType=MENUIITEM>

E-post kommentarer

Jan Buisman, FAR, e-post kommentar den 8 december, 2004.

Sigvard Heurlin, FAR, e-post kommentar den 3 december, 2004.

Gunvor Pautsch, Bokföringsnämnden, e-post kommentar den 5 december, 2004.

Intervjuer

Håkan Feuk, Affärsutvecklare vid Sydkraft Energy Trading, Malmö. Personlig intervju den 16 december, 2004.

Birgit Flening, Director Sustainability vid Ernst & Young, Stockholm, Utfrågning via e-post den 4 och 14 december, 2004.

Martin Gavelius, Civilingenjör Sustainability Solutions vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Stockholm. Personlig intervju den 17 december, 2004.

Ola Hansén, Sustainable Business Solutions vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Stockholm. Personlig intervju den 17 december, 2004.

Anita Karlsson, Auktoriserad revisor vid Ernst & Young, Malmö. Personlig intervju den 18 november, 2004.

Jan Karlsson, Projektledare Utsläppsrätter vid Naturvårdsverket, Stockholm. Utfrågning via e-post den 2 och 8 december, 2004.

Håkan Kihlberg, Produktionschef vid Perstorp, Perstorp. Personlig intervju den 17 december, 2004.

Nicholas Lamb, Environmental Manager vid Gelita, Stidsvig. Personlig intervju den 6 december, 2004.

Fredrik Ljungdahl, Miljöekonom vid KPMG, Malmö. Utfrågning via e-post den 22 november samt 3 och 10 december, 2004.

Sven-Arne Nilsson, Auktoriserad revisor vid Deloitte, Malmö. Utfrågning via e-post den 18, 21 och 24 november, 2004.

Eva Nyzell, Auktoriserad revisor vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Malmö. Personlig intervju den 10 december, 2004.

Christoffer Odhnoff, Avd Kvalificerad redovisning vid KPMG, Stockholm. Utfrågning via e-post den 15 och 25 november, 2004.

Charlotte Pennander, Controller, koncernledningsfunktionen vid Sydkraft, Malmö. Personlig intervju den 16 december, 2004.

Eva Törning, Redovisningsspecialist och IAS-ansvarig vid Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Malmö. Utfrågning via e-post den 2 och 3 december, 2004.

Fredrik von Malmberg, Teknologie doktor vid Naturvårdsverket, Stockholm. Utfrågning via e-post den 6 och 17 december, 2004.

Litteratur

Alvesson M & Sköldberg K (1994) *Tolkning och Reflektion – Vetenskapsfilosofi och Kvalitativ metod*, Studentlitteratur, Sverige.

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund.

Artsberg, Kristina (2003) *Redovisningsteori –policy och –praxis*, Liber Ekonomi, upplaga 1:1, Malmö.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders (1999) *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik AB, upplaga 1:3, Sverige.

Cassel, Filip (1996) *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse*, Nerenius & Santérus Förlag, Stockholm.

Egidius, Henry (1986) *Positivism – fenomenologi – hermeneutik*, Studentlitteratur, Lund.

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (1997) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, upplaga 5:1, Malmö.

FAR Föreningen Auktoriserade Revisorer (1980) *Revisorns roll i framtiden* FAR Förlag.

FAR:s Revisionsbok (2000) FAR Förlag AB, upplaga 4, Stockholm.

Glaser, Barney G. & Strauss, Anselm L. (1999) *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Aldine de Gruyter, upplaga 2, New York.

Glete, Jan (1975) *Kreuger – koncernen och Boliden*, Liber Förlag Stockholm.

Gäfvert, Björn (1979) *Kreuger, riksbanken och regeringen*, Liber Förlag Stockholm.

Henriksen, Eldon S & van Breda, Michael F(1992) *Accounting Theory*, Irwin, Fifth edition, USA.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund.

Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, Lund.

Johansson, Sven-Erik (1976) *Revisorns roll – Aktuell praxis under debatt*, Norstedts.

Jägerhorn, Reginald (1981) *Revisorn som konsult och rådgivare*, Svenska Handelshögskolan.

Latour, Bruno & Woolgar, Steve (1986) *Laboratory Life – The Construction of Scientific Facts*, Princeton University Press, upplaga 2:1, New Jersey.

Ljungdahl, Fredrik & Bergström Sören & Catasús Bino (2002) *Miljöredovisning*, Liber Ekonomi, upplaga 2:1, Sverige.

Lundahl Ulf & Skärvad Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, upplaga 3, Studentlitteratur, Lund.

Melin, Mats & Schäder, Göran (2001) *EU:s konstitution, maktfördelning mellan den europeiska unionen, medlemsstaterna och medborgarna*, upplaga 5:1, Norstedts Juridik AB.

Moberg, Krister (1986) *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, Norstedts Förlag, Stockholm.

Nobes, C. & Parker, R. (2002) *Comparative International Accounting*, upplaga 7, Harlow, England: Pearson Education Limited.

Porter, Theodore M. (1995) *Trust in Numbers – The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life*, Princeton University Press, upplaga 1:2, New Jersey.

Pålsson Syll, Lars (2001) *Ekonomisk teori och metod*, Studentlitteratur, Lund.

Rodhe, Knut (2000) *Aktiebolagsrätt*, upplaga 9, Norstedts Juridik AB, Sverige.

Sands J E (1963) *Wealth, Income and Intangibles*, Toronto Press, Toronto.

Smith, Dag (2000) *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, upplaga 2, Lund.

Ståhl, Kristina & Österman, Roger P (2000) *EG:skatterätt*, Iustus Förlag AB, Uppsala.

Thomasson, J., Arvidson, P., Lindquist, H., Larson, O. & Rohlin, L. (2000) *Den Nya Affärsredovisningen*, upplaga 12, Liber AB, Malmö.

Offentligt tryck

Europa Parlamentets och Rådets *direktiv 2003/87/EG*.

Europa Parlamentets och Rådets *direktiv 96/61/EG*.

FASB Emerging Issues Task Force, *Accounting for Emission Allowances under a "Cap and Trade" Program*.

IFRIC, Draft Interpretation D1 *Emission Rights*, Exposure Draft May 2003.

Statement of Position (SOP) 03-2 *AcSEC New Releases*, Auditing Standards Board.

SOU 2002:114 (2002) *Gemensamt Genomförande – Avtal för bättre klimat*, Stockholm, Norstedts förlag.

SOU 2003:60 (2003) *Handla för ett bättre klimat. Delbetänkande av FLEXMEX2-utredningen*, Fritzes offentliga publikationer, Stockholm.

SOU 2003:120 (2003) *Handla för ett bättre klimat. Delbetänkande av FLEXMEX2-utredningen*, Fritzes offentliga publikationer, Stockholm.

SOU 2004:62 (2004) *Handla för ett bättre klimat – handel med utsläppsrätter 2005-2007, m.m., Delbetänkande av FLEXMEX2-utredningen*, Fritzes offentliga publikationer, Stockholm.

Sydsvenska Kemi AB, moderbolag i kemikoncernen Perstorp, Årsredovisning 2003.

Zetterberg, Lars (2002) *Vinnare och förlorare i EU:s system för handel med utsläppsrätter*, IVL-rapport Svenska Miljöinstitutet AB, B1463.

Bilagor

Bilaga 1

Diskussionsunderlag till sakkunniga, redovisningsexperter och revisorer

- Har informationen som Du tagit del av kring utsläppsrätter varit komplett för Din del, om inte, vad saknades?
- Om – Vilka oklarheter/tvetydigheter föreligger, vad det gäller redovisningen och hanteringen av utsläppsrätter anser Du? Kan eventuella oklarheter/tvetydigheter resultera i att företagen använder ”hemma-snickrade” lösningar på problem som uppstår?
- Anser Du att utsläppsrätterna har kommit i skymundan i förhållande till IAS som träder i kraft 1/1 2005?
- Tror Du att introduktionstiden, mellan år 2005-2007 kommer att vara tillräcklig för att handel med utsläppsrätter kommer att fungera i framtiden? Vad är de största hoten med ett projekt liknande detta med utsläppsrätter, var finns det största farorna och i vilken fas (innan introduktionen, introduktionsfasen etc.)?
- Vilka förberedelser har Ni gjort för era klienter (ute i företagen) inför introduktionen av utsläppsrätter?
- Har ni någon statistik på hur väl förberedda företagen är och vad Ni som revisorer/expertter kan bistå med innan införandet av utsläppsrätter?
- Kommer det att finnas företag som måste köpa respektive spara utsläppsrätter mellan åren?
- Hur ser Du på det kommande priset på utsläppsrätter och sanktionerna som är kopplade till utsläppsrätterna?
- Hur tror Du handel med utsläppsrätter kommer att fungera mellan EU-länderna samt mellan de enskilda företagen i Sverige? Finns det uppenbara problem redan nu, vilka och med vem?
- Anser Du att Ni som revisorer/expertter är väl förberedda inför förändringen?

Bilaga 2

E-postenkät till företagen samt diskussionsunderlag till intervjuerna på fallföretagen

- När och hur kom Ni/Ert företag för första gången i kontakt med de nya reglerna kring utsläppsrätter?
- Har den information som Ni tagit del av kring utsläppsrätter varit komplett för Er del, om inte, vad saknades?
- Har Ni som företag klarhet i hur utsläppsrätter skall värderas och hanteras rent redovisningsmässigt, om inte, vilka oklarheter föreligger?
- Vilka förberedelser har gjorts internt i företaget inför introduktionen av utsläppsrätter?
- Vilken roll har Er revisor/revisionsbyrå haft i processen?
- Vilken prioritet får utsläppsrätter i Ert företag inför kommande IAS- förändringar som träder i kraft den 1/1 2005?

Bilaga 3

2004-12-05
NN på
Ekonomiavdelningen

Enkätundersökning

Företag på Naturvårdsverkets lista över tilldelning av utsläppsrätter.

Vi är tre studenter som skriver Magisteruppsats vid Ekonomihögskolan, Lunds Universitet. I vår undersökning skall vi göra en studie om de kommande förändringarna kring utsläppsrätter för koldioxid och de redovisningsmässiga förändringar detta kan komma att innebära.

Syftet med enkätundersökningen är att undersöka och belysa hur väl normgivare/revisionsbyråer och revisorer informerar och förbereder berörda företag för de kommande förändringarna kring utsläppsrätter per den 1 januari 2005. Eftersom förändringarna är många, belyser vår undersökning endast de företag som blir berörda av utsläppsrätter för koldioxid.

Vi är medvetna om företagets dyrbara tid men vi vill understryka hur viktigt Ert svar är för vår undersökning. Vi har begränsat enkäten till 6 frågor som bifogas i ett separat Word-dokument. Alla enkätsvar kommer att behandlas anonymt och alla svar presenteras i aggregerad form.

Enkäten kan besvaras i medskickat Word-dokument alternativt på separat dokument. Ert svar vill vi att Ni returnerar till någon av nedanstående mailadresser senast den 15 december 2004.

Vi vill på förhand framföra vårt tack för att Ni deltar i vår undersökning.

Lund den 5 december 2004

Helena, Lottie och Stefan