



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Utsläppsrätter

– vilken roll har revisorn i granskningen av dessa samt föreligger ett för-
väntningsgap?

Ekonomie magisteruppsats inom Redovisning

Författare: Lisa Lööv
Sofia Windis

Handledare: Fredrik Ljungdahl

Framläggningsdatum 050527

Jönköping maj 2005



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Emission rights

– which role has the auditor in the review of these and is there an expectation gap?

Master's thesis within Accounting

Author: Lisa Lööv

Sofia Windis

Tutor: Fredrik Ljungdahl

Jönköping May 2005

Magisteruppsats inom Redovisning

Titel:	Utsläppsrätter – vilken roll har revisorn i granskningen av dessa samt föreligger ett förväntningsgap?
Författare:	Lisa Lööv och Sofia Windis
Handledare:	Fredrik Ljungdahl
Datum:	2005-05-27
Ämnesord:	utsläppsrätter, revision, miljöredovisning, förväntningar, förväntningsgap

Sammanfattning

I ett steg att stabilisera utsläppen av växthusgaser i atmosfären framförhandlades Kyotoprotokollet i Japan 1997, vilket året därpå undertecknades av Europeiska gemenskapen. Protokollet innebär att EU:s medlemsstater ska minska sina utsläpp av växthusgaser med 8% åren 2008–2012 jämfört med utsläppsnivån 1990. En avgörande faktor för att verkliggöra protokollet är att etablera ett fungerande handelsystem av utsläppsrätter inom EU. Tanken är att länderna inom EU ska kunna samarbeta för att minska utsläppen genom att köpa och sälja rätter sinsemellan. Redovisningen av utsläppen kräver en ny teknisk del i verifieringen där mätningar och beräkningar ska kontrolleras. En tredje part gör denna kontroll och dennes information ligger delvis till grund för revisorns arbete. Innan revisorn vant sig vid det nya handelssystemet kan det uppstå felaktigheter i revisionen bland annat på grund av brist i kunskaper inom området. Ur ovanstående **problem** växte bland annat följande frågeställningar fram: Vilken roll har revisorn i det nya handelssystemet? Kommer specialistkunskaper att behövas? Föreligger ett förväntningsgap mellan företagen och revisorerna?

Syftet med uppsatsen är att utreda svenska revisorers roll i granskningen av utsläppsrätter samt om det finns ett förväntningsgap mellan företaget och revisorn i samband med detta.

För att angripa problemet valde författarna en kvalitativ **metodansats** där intervjuer genomfördes med respondenter på tre företag samt två av företagens respektive revisor. Respondenten på företaget var någon som var insatt i handeln med utsläppsrätter. Genom intervjuerna får författarna information som ligger till grund för den kommande analysen.

De **slutsatser** författarna kommer fram till är att revisorn ska granska rapporten som ska lämnas in till Naturvårdsverket men då den ekonomiske revisorn inte, enligt respondenterna, har den tekniska kunskapen behövs en oberoende kontrollör för kontrollen av mätning och beräkning av utsläppen. Vidare läggs det inget ansvar på revisorn i det fall företaget har för få utsläppsrätter. Det föreligger inget förväntningsgap mellan företagen och revisorerna. En del förväntningar från företagens sida på revisorn finns dock. Förväntningarna kan vara från någon anställd på företaget eller från företagsledningen. Frågan om förväntningar på revisorn anses dock från båda parter vara för tidigt ställd för att uttala sig säkert i frågan.

Master's Thesis in Accounting

Title:	Emission rights – which role has the auditor in the review of these and is there an expectation gap?
Author:	Lisa Lööv and Sofia Windis
Tutor:	Fredrik Ljungdahl
Date:	2005-05-27
Subject terms:	emission rights, audit, environmental accounting, expectations, expectation gap

Abstract

The Kyoto protocol was negotiated in Japan in 1997 as a step towards a stabilisation of the emission of greenhouse gases in the atmosphere and was signed the year after by the European Union. The meaning of the protocol is that all member states within EU will decrease their emission of greenhouse gases by 8% during the year 2008-2012 compared to the year 1990. A determining factor to accomplish the protocol is to establish a working trade system of emission rights within EU. The idea is to decrease emissions by making the countries within EU to co-operate through selling and buying rights among themselves. A new technical part in the verification where measuring and calculation have to be supervised is needed when it comes to the accounting of emissions. This supervision is done by a third part and forms partly the basis of the auditor's work. Until the auditor is getting used to the new trade system there can be some incorrectness when it comes to audit. This is because the lack of knowledge in the area. The questions at issues that have arisen from the **problem** above are among others: Which role has the auditor in the new trade system? Will there be a need for specialist knowledge? Is there an expectation gap between companies and auditors?

The **purpose** with this thesis is to investigate the role of Swedish auditors in the review of emission rights and if there is an expectation gap between the company and the auditor in relation to this.

To attack the problem the authors chose to use a qualitative **research method**. Interviews with respondents from three different companies and two of the company's respective auditor was made. The respondent from each company was a person who knows a lot about the trade of emission rights. Through the interviews the authors get the information which will be the basis of the analytical part.

The **conclusion** the authors have come up with is that the auditor will audit the report which will be hand over to the National Environmental Protection agency. According to the respondents the auditor does not have the technical knowledge needed to supervise measuring and calculation of emission. For this the company is in the need of an independence supervisor. The auditor has no responsibility in the case that a company has too few emission rights. There is

no expectation gap between the companies and the auditors however some expectations from the companies towards the auditors do exist. These expectations can come from an employee or from the management. Though both parties feel that it is too soon to express themselves in the question about expectations towards the auditor.

Innehåll

1	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.1.1	Kyotoprotokollet	1
1.1.2	Handeln med utsläppsrätter	1
1.2	Problematisering	2
1.3	Syfte	4
1.4	Disposition	4
2	Referensram.....	6
2.1	Beskrivning av handeln med utsläppsrätter.....	6
2.1.1	Tillstånd och tilldelning	6
2.1.2	Övervakning, beräkning och mätning	7
2.1.3	Registerhantering	7
2.1.4	Påföljder och skadestånd.....	7
2.2	Redovisning av utsläppsrätter	8
2.2.1	Tillgångsredovisning	8
2.2.2	Intäktsredovisning	8
2.2.3	Skuldföring	8
2.2.4	Reglering av åtagandet.....	8
2.2.5	Löpande bokföring	9
2.3	Miljöredovisning	9
2.4	Revisorns kunskaper inom miljön	10
2.5	Lagar och förordningar	11
2.6	Risker i samband med revision av miljöinformation	12
2.7	Revisionsstandards som påverkar revisorns insats vid granskning av utsläppsrätter	12
2.7.1	Oegentligheter och fel	12
2.7.2	Ansvarsroller	13
2.7.3	Planering	13
2.7.4	Användning av specialist	13
2.8	Förväntningar.....	14
2.8.1	Definition av förväntningsgap.....	14
2.8.2	Varför förekommer förväntningsgapet?	15
2.8.3	Hur kan förväntningsgapet reduceras?.....	15
2.9	Tidigare studier	16
2.9.1	Redovisning av utsläppsrätter – ett mission eller en illusion?	16
2.9.2	Förväntningar och förväntningsgap – företagens förväntningar på revisorn och revisorns syn på dessa.....	17
2.9.3	Existerar ett förväntningsgap? – Företagets och revisorns upplevda nytta med revision	17
3	Metod	19
3.1	Metodansats	19
3.1.1	Kvalitativ vs kvantitativ	19
3.2	Primärdata och sekundärdata.....	20
3.3	Intervjuer	20

3.3.1	Strukturering av intervjuer	21
3.3.2	Personliga intervjuer	22
3.3.3	Intervjuguidens utformande	22
3.3.4	Respondenter	22
3.3.5	Intervjuernas utförande	24
3.4	Reliabilitet och validitet	24
3.4.1	Reliabilitet.....	25
3.4.2	Validitet.....	25
3.5	Metodkritik.....	25
3.6	Källkritik.....	26
4	Empiri	27
4.1	Företag A och Revisor A.....	27
4.1.1	Intervju med miljöansvarig på företag A	27
4.1.2	Intervju med revisor på företag A.....	30
4.2	Företag B och Revisor B.....	32
4.2.1	Intervju med värmeansvarig på företag B.....	32
4.2.2	Intervju med revisor på företag B.....	34
4.3	Företag C	37
4.3.1	Intervju med elhandelschef på företag C	37
5	Analys och Slutsatser	40
5.1	Granskningen av utsläppsrätter.....	40
5.2	Förväntningar	41
5.3	Miljöredovisning	43
5.4	Slutsatser	43
6	Slutdiskussion	45
	Referenslista.....	47

Figurer

Figur 1-1 Uppsatsens disposition	4
--	---

Tabeller

Tabell 2-1 Sammanfattning av redovisningshandlingar.....	10
--	----

Bilagor

Bilaga 1 - Frågor till företagen.....	A
Bilaga 2 - Frågor till revisorerna.....	C
Bilaga 3 - Revisor A:s anvisningar om redovisningen av utsläppsrätter	E

1 Inledning

I det inledande kapitlet beskriver författarna bakgrunden till det valda ämnet. Kapitlet fortsätter sedan med en problematisering vilken mynnar ut i syftet med uppsatsen. Till sist redogörs för uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

I anslutning till FN-konferensen i Rio de Janeiro 1992 undertecknades FN:s ramkonvention om klimatförändringar, United Nation Convention on Climate Change (UNFCCC), av cirka 150 länder. Syftet med konventionen är att stabilisera koncentrationen av växthusgaser i atmosfären på en nivå som förhindrar en allvarlig störning av klimatsystemet. Vilken nivå koncentrationen ska stabiliseras på anges inte i konventionen. Vad som dock anges är att I-länderna bör ta ledningen i kampen mot klimatförändringar och dess skadliga effekter. Detta är en viktig angivelse då det är I-länderna som historiskt sett stått för den största delen av utsläppen (Naturvårdsverket, 2002).

1.1.1 Kyotoprotokollet

Som ett första steg att nå konventionens mål framförhandlades Kyotoprotokollet i Japan 1997. Protokollet undertecknades året därpå av Europeiska gemenskapen. I Kyotoprotokollet behandlas utsläpp av sex växthusgaser; koldioxid, metan, dikväveoxid, fluorkolväten, perfluorkolväten och svavelhexafluorid. Mellan åren 2008 och 2012 ska EU:s medlemsstater minska sina utsläpp av växthusgaser med 8% jämfört med utsläppsnivån 1990. (Europeiska unionens verksamhetsområden, 2003). Då EU har gjort upp en så kallad bördefördelning innebär protokollet för Sveriges del att landet får öka sina utsläpp med 4% medan exempelvis Danmark och Tyskland måste genomföra kraftiga minskningar på drygt 20% (Naturvårdsverket, 2002). Senast 2005 ska parterna i konventionen göra påvisbara framsteg i genomförandet av sina åtaganden för perioden fram till 2008 (Europeiska unionens verksamhetsområden, 2003).

1.1.2 Handeln med utsläppsrätter

En avgörande faktor för att förverkliga Kyotoprotokollet är att upprätta ett fungerande handelssystem av utsläppsrätter inom EU (Sommestad, 2003). Systemet med handel av utsläppsrätter gör det möjligt att minska utsläppen av växthusgaser på ett kostnadseffektivt och samhällsekonomiskt effektivt sätt (Regeringskansliet, 2005). EU:s handelssystem för utsläppsrätter, European Union Greenhouse Gas Emissions Trading Scheme (EU ETS) startar 2005 och löper till 2007. Alltså börjar handeln inom EU innan Kyotoprotokollets första åtagandeperiod (år 2008-2012). Handeln bygger på handelsreglerna i protokollet men gäller till en början endast koldioxid. Syftet med en tidig handel inom EU är att den ska bidra till att minska utsläppen samt ge erfarenheter som kan användas för att utveckla systemet innan Kyotoprotokollets första åtagandeperiod börjar (Länsstyrelsen, 2005).

Tanken med handeln med utsläppsrätter är att länderna inom EU ska kunna samarbeta för att minska utsläppen av växthusgaser genom att de kan köpa och sälja ut-

släppsätter sinsemellan. Om ett land har lägre utsläpp än vad som är tillåtet kan detta land sälja de överskjutande utsläppsätterna till ett annat land som släpper ut mer än vad som är tillåtet. Ett land kan även tillgodoräkna sig de utsläppsätter som de inte utnyttjar om de minskar sina utsläpp (Energimyndigheten, 2005). Detta gäller även mellan bolag i ett land. Det bolag som minskar sina utsläpp gynnas då de kan tjäna pengar på att sälja sina överskjutande utsläppsätter medan bolag med ökande utsläpp måste köpa utsläppsätter eller dra ned på sin produktion. Förhoppningen med fri handel med utsläppsätter är att kunna styra över produktionen till anläggningar med låg utsläppsgrad och samtidigt uppmuntra utvecklingen och användningen av alternativa, icke-fossila bränslen (Flening, 2004a).

Sveriges riksdag antog i november 2004 en proposition (2004/2005:18) om handel med utsläppsätter för koldioxid (Flening, 2004a). Denna proposition ledde till att lagen om handel med utsläppsätter börjar tillämpas från och med 1 januari, 2005. Lagen innehåller bestämmelser om tillstånd till utsläpp av koldioxid samt om tilldelning, registrering och redovisning av utsläppsätter. Gällande redovisningen av utsläppsätter ger lagen inga direktiv om hur företagen ska bokföra sina utsläppsätter utan mer kring hur överlåtelse och annullering av utsläppsätter ska gå till. Lagen nämner heller inget om revisorns roll i granskningen av dessa (Lag (2004:1199) om handel med utsläppsätter).

I Sverige kommer cirka 620 anläggningar att beröras, huvudsakligen inom energi, olja och raffinaderi, stål, pappersindustri och byggmaterialtillverkning (Flening, 2004a). I genomförandet av handeln med utsläppsätter deltar ett flertal svenska myndigheter. Länsstyrelsen handlägger och beslutar om tillstånd för utsläpp av koldioxid, Naturvårdsverket beslutar om tilldelning av utsläppsätter till deltagande anläggningar och Energimyndigheten är ansvarig för det register där alla transaktioner inom ramen för utsläppshandel ska registreras (Energimyndigheten, 2004).

1.2 Problematisering

Handeln med utsläppsätter får till följd att det inte får ske något utsläpp av koldioxid utan tillstånd efter utgången av 2004 om utsläppen sker från anläggningar som ingår i systemet (SOU 2004:62). För att få ett tillstånd att göra utsläppen krävs bland annat att verksamhetsutövaren kan kontrollera, övervaka och rapportera de utsläpp av koldioxid som görs på ett tillförlitligt sätt. Vidare måste verksamhetsutövaren varje år kunna överlämna det antal utsläppsätter som motsvarar anläggningens faktiska utsläpp (Länsstyrelsen, 2005). Om en verksamhetsutövare inte kan överlämna tillräckligt många utsläppsätter för att täcka utsläppen måste denne betala en straffavgift för de överskridande koldioxidutsläppen (SOU 2004:62).

För att kunna spåra alla transaktioner som görs med utsläppsätter kommer all handel att registreras. Enligt handelsdirektivet 2003/87/EG skall varje medlemsstat utse en myndighet som skall upprätta och administrera ett registersystem. I Sverige kommer Energimyndigheten att vara den ansvariga myndigheten och registersystemet kommer att bestå av ett nationellt register, ett centralt register (omfattande EU:s samtliga medlemsländer) och ett anläggningsregister. Dessa register är viktiga för kontrollen av handelssystemet (SOU 2004:62).

Från och med 1 januari, 2005 tillämpas gemensamma redovisningsregler för alla noterade bolag inom EU (Flening, 2004a). I samband med detta har IASB:s International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) publicerat ett förslag, IFRIC 3 *Emission rights*, på hur utsläppsrätter ska redovisas, där en förutsättning är en fungerande, fri handel med utsläppsrätter. De berörda rekommendationerna är IAS 38 *Immateriella tillgångar*, IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysning om statligt stöd* och IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* (FEE, 2005). IFRIC 3 har inte godkänts av European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) vilket har lett till att en av de större revisionsbyråerna tillsammans med en bransch- och intresseorganisation för landets elförsörjningsföretag har utarbetat en vägledning för redovisningen av utsläppsrätter utifrån svensk god redovisningssed och inte IFRS. Denna vägledning följer redovisningsrådets rekommendationer och berörda rekommendationer är (PM, 2005):

- RR 15 *Immateriella tillgångar*, för redovisning av tillgången utsläppsrätter.
- RR 16 *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar*, för redovisning av skulden för gjorda utsläpp.
- RR 17 *Nedskrivningar*, om marknadsvärdet på utsläppsrätterna går ner.
- RR 28 *Statliga stöd*, för intäktsredovisning av intjänade utsläppsrätter.

Utsläppsrätter och utsläpp av koldioxid påverkar både resultat- och balansräkning genom att de uppkommer som poster i bolagets redovisning. Bolagets redovisning av dessa kommer på så vis att omfattas av den lagstadgade revisionen. Vad som är viktigt då är att kunna säkerställa de ekonomiska värdena på utsläppen samt utsläppsrätterna med en kostnadseffektiv revisionsprocess. Redovisning av utsläppen kräver en ny teknisk del i verifieringen där mätningar, beräkningar och emissionsfaktorer ska kontrolleras (Gavelius & Larsson, 2004). Kontrollen görs en gång om året av en tredje part, en så kallad kontrollör, och dennes information ligger delvis till grund för revisorns arbete. Innan revisorn vant sig vid det nya systemet med handeln med utsläppsrätter kan det uppstå felaktigheter i revisionen på grund av brist på kunskaper inom området men också på grund av att revisorn delvis är beroende av en tredje part (FEE, 2005). En undersökning gjord av Ernst & Young visar på att företagen inte är förberedda på förändringen. Detta kan leda till ökade kostnader och sämre konkurrensläge för företagen (Flening, 2004c).

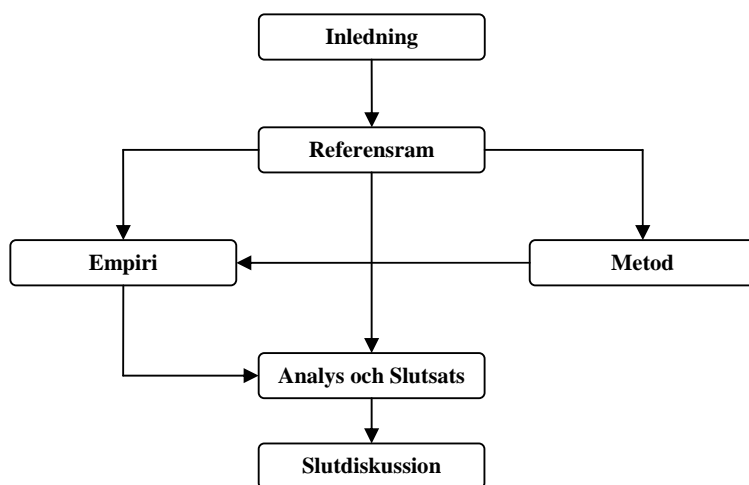
Svårigheterna kring redovisningen av det nya handelssystemet och det faktum att handeln med utsläppsrätter är ett nytt område inom EU gör författarna intresserade av att forska vidare inom området. Det finns idag rekommendationer om hur företag ska redovisa utsläppsrätterna men hur väl insatta, och vilket kunskap, har revisorerna kring detta? Vilken roll har revisorn i det nya handelssystemet? Kommer specialistkunskaper att behövas? Författarna anser det också av stort intresse att utreda om det föreligger ett förväntningsgap mellan företagen och revisorerna eftersom tidigare studier visar på att företagen inte är förberedda på denna förändring.

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utreda svenska revisorers roll i granskningen av utsläppsrätter samt om det finns ett förväntningsgap mellan företaget och revisorn i samband med detta.

1.4 Disposition

I följande avsnitt redovisas uppsatsens disposition. Figuren nedan förklarar arbetsgången samt hur uppsatsens olika delar hänger samman:



Figur 1-1 Uppsatsens disposition

Kapitel 1: Inledningen börjar med en beskrivning av bakgrunden till uppsatsens valda ämne. Kapitlet fortsätter med en problematisering vilken senare mynnar ut i syftet med uppsatsen. Slutligen redogörs för uppsatsens disposition.

Kapitel 2: I referensramen presenteras olika teorier. Valet av teorier har grundats på det problem och syfte som har tagits upp i inledningen. Teorierna ligger till grund för den empiriska undersökningen samt analysen av undersökningen. Även tidigare studier som är relevanta för uppsatsen tas upp i detta kapitel.

Kapitel 3: Metodkapitlet börjar med en diskussion kring vald metodansats. Författarna redogör sedan för intervjuernas utformning och tillvägagångssätt. Till sist diskuteras reliabiliteten och validiteten i studien.

Kapitel 4: I empirin framförs den information som framkom under intervjuerna.

Kapitel 5: I kapitlet analys och slutsats sammankopplas vald teori med informationen från intervjuerna. Slutligen sammanfattas de slutsatser som författarna kommit fram till utifrån den analys som gjorts.

Kapitel 6: I slutdiskussionen förs en diskussion kring svårigheterna som uppkommit under arbetets gång. Författarna drar paralleller med tidigare studier samt ger förslag till vidare studier.

2 Referensram

I detta kapitel kommer vald teori att presenteras. Denna teori ligger till grund för den empiriska undersökningen. Referensramen börjar med en beskrivning av handelssystemet och fortsätter sedan med redovisningen av utsläppsrätter. Sedan redogörs för miljöredovisning, viktiga revisionsstandards vid revisorns granskning av handel med utsläppsrätter, samt förväntningar. Kapitlet avslutas med att författarna redogör för tidigare studier relevanta för denna uppsats.

2.1 Beskrivning av handeln med utsläppsrätter

För att läsaren ska få en bättre förståelse kring ämnet i denna uppsats ges här en beskrivning av handelssystemet och hur det fungerar. Delar av detta kommer att användas i samband med analysen men huvudsyftet med detta avsnitt är att bredda läsarens förståelse och kunskap inom handeln med utsläppsrätter.

2.1.1 Tillstånd och tilldelning

Från och med 1 januari, 2005 kan företag handla med utsläppsrätter inom EU. Totalt omfattas cirka 12 000 anläggningar i hela EU. Syftet med denna handel är att på ett kostnadseffektivt och samhällsekonomiskt effektivt sätt minska utsläppen av växthusgaser inom EU. Handeln med utsläppsrätter bygger på att en gräns sätts för utsläppens storlek under en viss tid för de anläggningar som omfattas av systemet. Gränsen gäller de totala utsläppen och inte en enskild anläggnings utsläpp. Handelssystemet omfattar olika tidsperioder och under den första som sträcker sig från 2005 till 2007 ingår endast utsläpp av koldioxid. Varje anläggning får ansöka om tilldelning hos Naturvårdsverket och tilldelas ett bestämt antal utsläppsrätter som är överlåtbara. I Sverige har de berörda anläggningarna fått utsläppsrätterna gratis under de första åren 2005 – 2007. De som blivit tilldelade utsläppsrätter får tillgång till dem senast den 28 februari 2005 och varje år därefter under perioden 2005 – 2007. Utsläppsrätterna överförs från Energimyndigheten. En rätt motsvarar rätten att släppa ut ett ton koldioxid. Senast fyra månader efter ett kalenderårs slut ska företagen överlämna utsläppsrätter som motsvarar det anläggningen har släppt ut. De företag som kommer att köpa utsläppsrätter är de som har höga kostnader för att minska sina utsläpp och de företag som kommer att sälja dessa rätter är de med låga kostnader. Dock kan vem som helst, juridiska eller fysiska personer, köpa eller sälja utsläppsrätter och handeln är tänkt att verka som en värdepappersmarknad (SOU 2005:10).

Flera myndigheter är inblandade i det nya systemet. Naturvårdsverket är ansvarig för beslut om tilldelning av utsläppsrätter, arbetsuppgifter i samband med övervakning, kontroll och rapportering av verksamhetsutövarnas utsläpp och för eventuella sanktionsavgifter. Energimyndigheten är ansvarig för att upprätta och administrera det nationella registret över systemet och Länsstyrelsen är ansvarig för att bevilja tillstånd att släppa ut koldioxid (SOU 2005:10).

2.1.2 Övervakning, beräkning och mätning

Det uppstår stora ekonomiska värden i och med handeln med utsläppsrätter. På grund av detta är det viktigt att de rapporterade utsläppen är korrekt redovisade och förknippade med liten osäkerhet. För att utsläppen ska bli så korrekt redovisade som möjligt finns det krav på att utsläppen ska övervakas samt att rapportering sker till myndigheterna i slutet av varje kalenderår. Det finns även riktlinjer för hur denna övervakning och rapportering ska gå till. Övervakningen ska ske genom att utsläppen beräknas eller mäts. Om mätning ger bättre noggrannhet än beräkning får denna metod användas. Då ska utsläppen mätas med hjälp av standardmetoder och styrkas genom kompletterande beräkningar av utsläppen. Årliga rapporteringar ska göras till Naturvårdsverket senast den 31 mars året efter verksamhetsåret vilket betyder att den första rapporteringen ska göras senast den 31 mars 2006. Denna rapportering ska innehålla en beskrivning av de mät- och beräkningsmetoder som används och hur säkra dessa är samt uppgifter om sammanlagda utsläpp och kvalitetssäkring. För att utsläppsvärdena ska vara så korrekta som möjligt ska en oberoende kontrollör verifiera rapporten. Denna kontrollör ska ackrediteras för uppgiften enligt lagen om teknisk kontroll och denna ackreditering ansvarar den statliga myndigheten SWEDAC för (SOU 2005:10).

2.1.3 Registerhantering

Varje medlemsstat i EU ska upprätta och administrera ett nationellt register som fungerar som en elektronisk databas. I denna hanteras uppgifter som bland annat innehav, överlåtelse, sparande, återlämning och annullering av utsläppsrätter. För att kunna ha full kontroll över utsläppsrätterna är alla försedda med en unik identifikationskod. Senast den 1 april ska en anläggnings verifierade utsläpp från föregående år ha lagts in i den verifierade utsläppstabellen i registret. Om detta inte har gjorts ska den ansvariga för registret spärra varje transaktion av utsläppsrätter från det berörda kontot tills dess det är åtgärdat. Senast den 30 april varje år måste varje anläggning överlämna det antal utsläppsrätter som motsvarar de sammanlagda verifierade utsläppen under föregående år. Efter varje kalenderår kontrollerar Naturvårdsverket att de anläggningar som omfattas av handelssystemet har utsläppsrätter på kontot som motsvarar årets utsläpp (SOU 2005:10).

2.1.4 Påföljder och skadestånd

För att reglerna ska följas har ett särskilt påföljdssystem införts. Om inte tillräckligt många utsläppsrätter överlämnas av verksamhetsutövaren blir det böter med 40 euro för varje ton koldioxid som underskottet uppgår till. Från och med 2008 höjs beloppet till 100 euro. Om någon lämnar oriktig eller vilseledande uppgift i rapporten om utsläpp blir påföljden någon form av straff. Skadestånd kan den få som på grund av tekniska fel i utsläppsregistret lider skada. Ansvarsbestämmelser vid handläggningsfel regleras i skadeståndslagen (SOU 2005:10).

2.2 Redovisning av utsläppsrätter

Även detta avsnitt är till för att läsaren ska få en bättre förståelse kring utsläppsrätter och kommer inte att användas i den kommande analysen. Redovisningen kring utsläppsrätter är inte fastställd än dock finns det rekommendationer vilka redogörs för nedan. Dessa har hämtats från ett opublicerat material från Öhrlings PricewaterhouseCoopers.

2.2.1 Tillgångsredovisning

Ur redovisningssynpunkt är en utsläppsrätt en immateriell tillgång, oavsett om den är tilldelad eller köpt, och ska därför redovisas enligt reglerna i RR 15. Företaget måste ta ställning till om innehavet är långsiktigt eller kortsiktigt vid tilldelningen eller köp och bokföra tillgången därefter. De utsläppsrätter som erhålls till ett värde som understiger verkligt värde ska till en början värderas till verkligt värde där mellanskillnaden är att jämföra med statligt stöd. Sedan ska utsläppsrätterna värderas till anskaffningsvärdet eller till verkligt värde. Värdering till verkligt värde är tillåtet enligt ÅRL från 2006 när det finns en aktiv marknad för utsläppsrätter.

2.2.2 Intäktsredovisning

Statligt stöd enligt RR 28 är skillnaden mellan det som betalats och det verkliga värdet för utsläppsrätten. Det statliga stödet ska redovisas som en förutbetalad kostnad och ska sedan intäktsredovisas på ett systematiskt sätt oavsett om de ska behållas eller avyttras. Om företaget har valt att redovisa utsläppsrätterna till anskaffningsvärde ska intäktsredovisningen av utsläppsrätter för gjorda utsläpp ske till det värde som de bokades in i redovisningen vid tilldelningen. Företaget måste vid intäktsredovisning ta hänsyn till om de tilldelade utsläppsrätterna motsvarar hela behovet. Täcks hela företagets behov intäktsförs hela beloppet som belöper på gjorda utsläpp. Täcks däremot inte hela behovet måste en jämkning ske av det intäktsredovisade beloppet och företaget förorsakas en nettokostnad varje månad.

2.2.3 Skuldföring

Då utsläpp görs uppstår en skuld att leverera in utsläppsrätter motsvarande utsläppen. Denna skuld är en avsättning och ska följa rekommendationerna i RR 16. Enligt rekommendationen ska en avsättning värderas till den bästa uppskattningen av vad som behövs för att reglera avsättningen på balansdagen. Företagens egen mätning och rapportering av gjorda utsläpp visar på hur många utsläppsrätter företaget behöver. Det aktuella marknadspriset utgör den bästa uppskattningen av värdet på utsläppsrätter men då EFRAG motsatt sig denna värdering kan värderingen baseras på det värde som tilldelade utsläppsrätter bokas in till.

2.2.4 Reglering av åtagandet

Då utsläppen rapporterats ska företagen leverera in motsvarande antal utsläppsrätter. Till följd av detta blir den immateriella tillgången och avsättningen reglerade. Om ut-

släppsätterna redovisats till annat pris än skulden för utsläpp (avsättningen) ska en intäkt/kostnad vid regleringen realiseras.

2.2.5 Löpande bokföring

Företagen ska även beakta bokföringslagen och dess krav på bokföring av affärshändelser. En affärshändelse är en förändring i storlek och sammansättning av ett företags förmögenhet som kommer av företagets ekonomiska relation med omvärlden. När det gäller redovisningen av utsläppsätter uppkommer följande affärshändelser: Tilldelning av utsläppsätter eftersom företaget får en tillgång i form av utsläppsätter, utsläpp som genererar en intäkt, utsläpp som genererar en skuld, köp och försäljning av utsläppsätter och reglering av skulden när både tillgångs- och skuldkontot nollas. Affärshändelserna ska bokföras i respektive månad och bokföringen ska vara gjord senast i slutet av den kommande månaden.

2.3 Miljöredovisning

Det finns två olika synsätt på hur miljöredovisningen skall utformas. Den ena syftar till att identifiera och rapportera direkta finansiella risker som har miljöanknytning. På dessa miljöanknutna händelser gäller de traditionella reglerna för intäcks- och kostnadsrapportering. Det andra synsättet har ett vidare syfte nämligen att redovisa företagets totala miljöarbete, både i siffror och i ord. Detta ger en helhetsbild av företagets miljöpåverkan och dess syn på miljöarbetet (Westermarck, 1999). Larsson (1999) menar vidare att detta synsätt också tar hänsyn till social rättvisa; etik och moral.

Arbetet för att förbättra miljön i Sverige har ökat påtagligt sedan slutat av 1970-talet (Larsson, 1997). På 1990-talet började en debatt kring det som kallades för grön redovisning. Miljögrupper och kunder började ställa krav på företagen och detta ledde till att företagen gav ut miljöinformation frivilligt utöver de lagstadgade kraven (Artsberg, 2003). 1999 utökades Årsredovisningslagen (ÅRL). Ett nytt stycke i 6 kap 1 § ÅRL har införts (Flening, 1999a).

Detta stycke lyder:

”Utöver sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra styckena skall företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken (1998:808) lämna upplysningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön” (Årsredovisningslagen 1995:1554).

Denna så kallade upplysningsplikt avser yttre miljöpåverkan av tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter i Sverige. Dessa verksamheter ska redogöra för den yttre miljöpåverkan som uppstår på grund av företagets produktionsprocess (Flening, 1999a). På grund av bland annat okunnighet har tyvärr detta lagkrav inte följts av alla företag. Det har även visat sig att revisorer har bristande kunskaper inom detta område. Med anledning av detta föreslår Justitiedepartementet att lagtexten ska bli tydligare och mer skärpt när det gäller informationen om yttre miljöpåverkan, då framför allt uppgifter om koldioxidutsläpp (Flening, 2004b).

Bergström, Catasús och Ljungdahl (2002) menar att företag publicerar olika typer av redovisningshandlingar beroende på olika intressentgruppers behov av miljöinformation. Nedan redovisas en sammanställning av dessa redovisningshandlingar.

Dokument	Producent	Målgrupp/användare
Miljörapport enligt miljöbalken	Alla tillståndspliktiga verksamheter enligt miljöbalken	Tillsynsmyndigheten (allmänheten)
Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) redovisning	Alla EMAS registrerade verksamheter	Närboende, lokalt anställda, kunder
Miljöredovisning (separat)	Vissa större företag (främst börsföretag) och organisationer	Kunder, anställda, aktieägare, opinionsbildare, media
Miljöinformation i årsredovisningen	Vissa större företag. Fr.o.m. 1999 alla aktiebolag med tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet (enligt miljöbalken)	Aktieägare, långivare, större kunder (läsare av årsredovisningen)

Tabell 2-1 Sammanfattning av redovisningshandlingar (Bergström m.fl., 2002, s.26)

Miljöarbetet har gått från att vara en kostnad till att vara ett konkurrensmedel. Det tas allt oftare med i företagets strategiska överväganden. Miljöinformationen och miljöredovisningen bygger på ett grundläggande begrepp, nämligen trovärdighet. I ett försök att öka trovärdigheten använder sig fler företag av externa granskare. Företagen önskar dock även en påskrift av sin valde revisor vilket ökar dennes behov av kompetens inom miljöområdet (Giertz & Larsson, 1997).

En del företag har försökt redovisa kvantitativa uppgifter om miljökostnader, miljöinvesteringar och miljöskulder men detta har visat sig vara svårt. Detta beror på svårigheterna i att identifiera vad som är miljörelaterat. På grund av detta redovisar därför de flesta företagen kvalitativt för miljöarbetet. Företagen har en tendens att hellre redovisa positiva upplysningar och framsteg i miljöarbetet framför negativa. I branscher där mest miljöproblem finns, så som kemi, skog och kraft, finns även den mest utvecklade miljöredovisningen. Det finns dock stora skillnader mellan företagen och deras ambitioner vad det gäller att miljöredovisa (Artsberg, 2003).

2.4 Revisorns kunskaper inom miljön

Ett företag är skyldigt att upprätta årsredovisning. Denna årsredovisning ska granskas enligt god revisionssed (Larsson, 1999). Med detta menas att revisorn ska skaffa sig tillräckligt underlag för sina uttalanden med utgångspunkt från begreppen risk och

väsentlighet (Cassel, 1996). Utvecklingen av god revisionsred bör ta hänsyn till revisorns begränsade miljökunskaper. Dessa miljökunskaper bör utgå från den allmänna betydelsen av god revisionsred och fokuseras på granskning av att företaget har god intern kontroll vad gäller hantering av relevanta miljöfrågor. Det utmärkande med miljöinformation är svårigheten med att veta om uppgifterna stämmer eller inte, vilket tillsammans med revisorns begränsade kunskap kan innebära behov av praktiskt stöd i revisionsarbetet (Flening, 1999b).

Revisorn bör skaffa sig grundläggande förståelse för den miljöinformation som ska redovisas därför att omgivningen kan ha stora förväntningar på revisorns arbete (se vidare avsnitt 2.8). Felaktig miljöinformation måste ges samma uppmärksamhet som övrig revision eftersom det kan ha stor finansiell betydelse (Flening, 1999b).

2.5 Lagar och förordningar

En revisor måste ha god kännedom om företaget som revideras, framför allt om verksamheten, konkurrenssituationen och om viktigare lagar och förordningar (Flening, 1999a). Det är viktigt att revisorn, i sitt granskningsarbete, är medveten om att överträdelse av lagar och föreskrifter från företagets sida kan ha inverkan på årsredovisningen. För att revisorn ska få denna förståelse för företaget och av de lagar och föreskrifter som gäller för just den branschen bör revisorn göra följande åtgärder (Egenäs, Larsson & Norregårdh, 2005):

- Utnyttja den kunskap om branschen och företagets affärsverksamhet som finns tillgänglig.
- Samtala med företagsledningen om vilka riktlinjer och rutiner företaget har för att följa lagar och föreskrifter, samt vilka av dessa som förväntas ha huvudsaklig betydelse för företagets verksamhet.
- Tillsammans med företagsledningen diskuterar de riktlinjer som tillämpas för att identifiera, utvärdera och redovisa rättsliga krav och bedömningar.
- Om företaget ingår i en koncern bör revisorn diskutera de lagar och föreskrifter som gäller med revisorerna i de utländska dotterbolagen.

Enligt RS 250, *Revisorns skyldighet att ta hänsyn till lagar och föreskrifter vid en revision*, varken är eller kan revisorn hållas ansvarig för att lagar och föreskrifter inte överträds utan detta är företagsledningens ansvar (FAR, 2005).

För att revisorn ska vara säker på att företaget följer de lagar och föreskrifter som har betydelse för fastställandet av väsentliga belopp och upplysningar i årsredovisningen ska revisionsbevis insamlas (Egenäs m.fl., 2005). Med revisionsbevis menas den information som revisorn samlar in för att få fram de slutsatser som ligger till grund för revisorns uttalanden i revisionsberättelsen (Moberg, 2003). När det gäller handeln med utsläppsrätter är det särskilt viktigt att samla in revisionsbevis som ger underlag till bedömning av följande (Egenäs m.fl., 2005):

- Att de nationella krav som ställts upp av EU ETS följs av företaget.
- Att effektiva system/rutiner för att mäta och beräkna utsläpp finns.
- Att informationen avseende utsläppsrätter redovisas enligt redovisningsstandard i årsredovisningen.

2.6 Risker i samband med revision av miljöinformation

Risken för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen kallas för revisionsrisk. Inneboende risk och kontrollrisk är två delar av revisionsrisk (Moberg, 2003). Oavsett hur hög kontrollnivån i ett företag är finns alltid risken för inneboende risk. Med detta menas risken för att fel uppstår i redovisningen eller att det finns brister i förvaltningen på grund av bolagets verksamhet. Inneboende risker som gäller speciellt för miljöredovisning kan vara nya lagar och myndighetskrav som kräver avgörande förändringar. Det kan också handla om förnyelse, osäkerhet om förnyelse, revidering och begränsningar av tillstånd (Flening, 1999a).

Den andra typen av risk, kontrollrisk, är risken för att fel inte upptäcks eller tas om hand av bolagets eget system för intern kontroll. Exempel på kontrollrisk kan vara att företaget inte har sökt tillstånd eller anmält sin verksamhet på grund av att de inte förstått eller helt enkelt struntat i att verksamheten enligt miljöbalken måste göra detta (Flening, 1999a).

Utsläpp kan innebära problem både för företaget och för revisorn. Detta beror på att utsläppen inte mäts såvida inte tillsynsmyndigheten krävt av företaget att ett särskilt kontrollprogram används. För att kunna uppfylla lagens krav på miljörelaterad information i förvaltningsberättelsen bör företag som har utsläpp väsentliga för bedömningen av dess finansiella situation utveckla mätmetoder och kontrollsystem (Larsson, 1999). Även Djurfelter, Holmström och Karlsson (2005) styrker att mätningen utgör ett problem. Risken finns att alla företag inte mäter lika. Det är dock lika viktigt att fokusera på dem som kontrollerar mätningarna eftersom samarbetet mellan den tekniska och den ekonomiska avdelningen kan vara svårt.

2.7 Revisionsstandards som påverkar revisorns insats vid granskning av utsläppsrätter

Flera revisionsstandards bör uppmärksammas extra av revisorn vid revisionen av utsläppsrätter. Egenäs, Larsson och Norregårdh (2005) diskuterar kring de viktigaste av dessa standards vilka författarna beskriver nedan.

2.7.1 Oegentligheter och fel

På grund av bristande kunskaper ökar risken för fel eller oegentligheter det första året som EU ETS tillämpas. När revisorn tillämpar RS 240, *Oegentligheter och fel*, bör detta beaktas (Egenäs m.fl., 2005). Med oegentligheter menas en avsiktlig handling av någon som har anknytning till företaget som medför felaktig information i årsredovisningen. Exempel på detta kan vara att redovisningsprinciper tillämpas felaktigt. Fel däremot avser felaktigheter i årsredovisningen som till skillnad från oegentligheter inte är avsiktliga. Dessa fel kan uppstå på grund av misstolkningar. Det är företags-

ledningen och inte revisorn som är ansvarig för att förhindra oegentligheter och fel, dock ska revisorn bedöma risken för att årsredovisningen kan innehålla felaktiga uppgifter till följd av detta (FAR, 2002). Om revisorn upptäcker antydningar till oegentligheter och fel kan detta leda till att granskningen vid revisionen ändras eller ökas. Revisorn är dessutom skyldig att rapportera till företagsledningen (Moberg, 2003).

2.7.2 Ansvarsroller

Frågor kring ansvarsroller i och med det nya systemet kommer sannolikt att uppstå, vilka bör hanteras i revisorns uppdragsbrev RS 210, *Villkor för revisionsuppdrag*, samt i det inhämtade uttalande från företagsledningen RS 580, *Uttalande från företagsledningen* (Egenäs m.fl., 2005). Det är revisorn och klienten som ska definiera villkoren för uppdraget. Dessa villkor skrivs in i ett så kallat uppdragsbrev för revision. Ett uppdragsbrev innehåller i regel bland annat syftet och omfattningen med revisionen samt företagsledningens ansvar. För att kunna vara säker på att företagsledningen tagit sitt ansvar för att årsredovisningen upprättats på ett korrekt sätt ska revisorn skaffa bevis för detta. Dessa bevis kan vara i form av skriftliga uttalande från företagsledningen (FAR, 2002).

2.7.3 Planering

Hänsyn bör också tas till RS 300, *Planering*, RS 310, *Kunskap om verksamheten*, och RS 320, *Väsentlighet vid revision* (Egenäs m.fl., 2005). Revisionen ska utföras på ett effektivt sätt varför god planering krävs. En viktig del vid planeringen av revisionsarbetet är att skaffa sig kunskap om verksamheten. Detta måste revisorn göra för att kunna identifiera och förstå de händelser, transaktioner och förhållanden som kan ha påverkan på årsredovisningen. Denna kunskap används också för att bedöma inneboende risk och kontrollrisk (se avsnitt 2.6). En god planering leder till att säkerställa att revisorn ägnar uppmärksamhet åt väsentliga granskningsområden och att eventuella problem identifieras (FAR, 2002).

2.7.4 Användning av specialist

RS 620, *Användning av en specialist i revisionsarbetet*, är en annan revisionsstandard som bör beaktas särskilt vid handeln av utsläppsrätter (Egenäs m.fl., 2005). Granskningen av ett bolag ska utföras av en revisor men det är tillåtet för revisorn att anlita annan personal som medhjälpare vid revisionens genomförande (Moberg, 2003). Om arbete som utförts av en specialist används av revisorn ska tillräckliga och användbara revisionsbevis för att detta arbete tillgodoser revisionens syften skaffas. Med specialist menas i detta sammanhang en person eller ett företag som har särskild kunskap och erfarenhet inom ett område utanför redovisning och revision. Revisorn avgör om behovet av att använda en specialist i revisionsarbetet finns. Om behovet finns och en specialist anlitas ska revisorn vidare bedöma den professionella kompetensen och objektiviteten hos specialisten (FAR, 2002).

2.8 Förväntningar

Enligt Hubbert, García Sehorn och Brown (1995) är det ytterst viktigt att upptäcka de förväntningar som en konsument har med sig vid ett köp av en tjänst då det är förväntningarna som lägger grunden för vad tillfredsställelsen med köpet kommer att bli. Förväntningarna eller nyttan av en tjänst existerar oftast i form av en uppfattning om hur tjänsten ska vara. Denna förväntning har konsumenten med sig redan innan denne bestämt sig för att konsumera tjänsten. Tjänstens upplevda tillfredsställelse jämförs med konsumentens förutbestämda, ofta undermedvetna, uppfattning om tjänst.

Ojasalo (2001) menar att det finns olika typer av förväntningar. Han delar in dem i luddiga, underförstådda, tydliga och orealistiska förväntningar. Luddiga förväntningar kännetecknas av att kunden kanske inte alltid vet vad denne vill ha ut av den som säljer tjänsten. Kunden kanske känner att något är fel men vet inte vad det är som är fel. Denne vill ha en förbättring av något slag men vet inte vilken slags förbättring det skulle vara. Underförstådda förväntningar är förknippade med situationer där kunden inte medvetet tänker på att dessa förväntningar existerar. Förväntningarna blir dock uppenbara då de inte möts. Medvetna önskningar i en kunds tanke om hur en tjänst ska vara kännetecknar tydliga förväntningar. Kunden är uppmärksam på att se om dens förväntningar har mötts och gör de inte det vet kunden klart och tydligt varför förväntningarna inte har mötts. Emellertid är förväntningarna inte nödvändigtvis uttryckta öppet, i alla fall inte alla av dem. Orealistiska förväntningar är omöjliga eller nästintill omöjliga att uppnå. Ju mer realistisk en kunds förväntning är på en tjänst desto större är möjligheten att den kommer att bli uppnådd i verkligheten.

2.8.1 Definition av förväntningsgap

Begreppet förväntningsgap har funnits sedan en lång tid tillbaka inom revision. Förväntningsgapet förekommer då allmänheten och revisorer har olika uppfattning om revisorns ansvar och skyldigheter samt informationen som denne framför i revisionsberättelsen (Koh & Woo, 1998).

Liggio var den förste att definiera begreppet förväntningsgap. Han definierar det som skillnader i förväntningar på revisorers arbete mellan användarna av finansiella rapporter och den oberoende revisorn. Denna definition har sedan utvecklats av commission on Auditors' Responsibilities även kallat Cohen Commission (Koh & Woo, 1998). Cohen Commission bildades 1974 som en självständig del av American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Cohen Commission bildades för att studera olika aspekter av redovisningsyrket (O'Malley, 2000). Kommissionen förklarar förväntningsgapet som skillnaden mellan vad allmänheten förväntar sig eller vad dennes behov är och vad revisorn kan och rimligtvis bör förväntas åstadkomma (Koh & Woo, 1998).

På 90-talet utförde Brenda Porter en empirisk studie om förväntnings-/prestationsgap på Massey University på Nya Zeeland och utifrån denna definierade hon förväntningsgapet som skillnaden mellan allmänhetens förväntningar av revisorer och all-

mänhetens uppfattning av revisorers prestationer. Vidare delar hon in förväntningsgapet i två delar (Koh & Woo, 1998):

- Rimlighetsgap: skillnaden mellan vad allmänheten förväntar sig att revisorer ska åstadkomma och vad revisorer rimligtvis kan förväntas åstadkomma.
- Prestationsgap: skillnaden mellan vad allmänheten rimligtvis kan förvänta sig att revisorer kan åstadkomma och vad revisorer förmår att åstadkomma.

2.8.2 Varför förekommer förväntningsgapet?

Den studie som Porter utförde visar att 50% av förväntningsgapet mellan allmänheten och revisorer beror på bristfälliga riktlinjer (standarder och rekommendationer), 34% beror på allmänhetens orimliga förväntningar på revisorerna och 16% beror på upplevda brister i revisorernas arbete (Shaikh & Talha, 2003).

Porters slutsatser får stöd av Shaikh och Talha (2003). De menar att förväntningsgapet mellan allmänheten och revisorer bland annat beror på otillräckliga revisionsstandarder och bristen i förståelse för dem. Många har inte förståelsen eller kunskapen om vad revisorer ska åstadkomma i sin revision. Allmänheten har även orimligt höga förväntningar på revisorerna och deras arbete. De anser ibland att revisorerna är ansvariga för att företag går i konkurs. Särskilt då företaget som går i konkurs fått en ren revisionsberättelse. Allmänheten menar att revisorerna borde ha kunnat förutse att detta skulle ske och att de då borde ha informerat om detta.

Cohen Commission identifierade flera brister i revisionsberättelsen. Kommissionen ansåg att dessa brister utgjorde ett hinder i kommunikationen mellan användarna av den finansiella informationen och revisorerna. De ansåg vidare att användarna av den finansiella informationen ibland var förvirrade över vilket ansvar företagsledningen respektive revisorerna hade. Kommissionen menade ytterligare att det standardiserade språket i revisionsberättelsen bidrog till att den har blivit en symbol som inte läses eller förstås fullt ut av användarna (Strawser, 1990).

2.8.3 Hur kan förväntningsgapet reduceras?

Enligt Dunn (2004) krävs utbildning om vad en revisor gör och inte gör av ledning, styrelsemedlemmar och anställda för att minska förväntningsgapet. Detta stöds av McEnroe och Martens (2001). De anser att allmänheten bör upplysas om revisorers ansvar. Vidare uppmärksammar de att den amerikanska redovisningsstandarderna Statements of Auditing Standards (SAS) No. 82, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, skapades för att lösa problemet med förväntningsgapet mellan allmänheten och revisorer men de anser att då allmänheten inte tar del av redovisningsstandarder kanske de inte är medvetna om revisionsyrkets egen syn på sitt ansvar. McEnroe och Martens (2001) föreslår att revisorerna kunde inkludera en förklaring av revisorernas ansvar efter revisionsberättelsen. Revisorerna skulle också kunna ge en liknande förklaring på bolagsstämman och samtidigt svara på frågor angående revisionen.

Även Shaikh och Talha (2001) anser att förväntningsgapet kan minskas med mer information. De menar att det borde föras kontinuerliga samtal mellan de inblandade

parterna och på så vis minska förväntningarna. Vidare anser de att parterna borde i uppdragsbrevet, som upprättas mellan parterna, mer utförligt nämna vem som är ansvarig om något går snett i samarbetet.

Cohen Commission menade också att revisionsberättelsen borde tydligare beskriva revisorns arbete och rekommenderade att revisionsberättelsen skulle omarbetas för att beskriva mer tydligt både revisorns roll och ansvar (Strawser, 1990).

2.9 Tidigare studier

Som tidigare studier har författarna valt att använda ett flertal uppsatser som skrivits tidigare inom de områden som tas upp i denna undersökning. Författarna anser att slutsatserna i dessa uppsatser kan relateras till denna undersökning och vara till hjälp vid en analys på grund av att uppsatserna behandlar liknande forskningsfrågor som denna uppsats. De utvalda studierna har precis som denna undersökning använt sig av den kvalitativa metoden (se kapitel 3). Inom utsläppsrätter finns det ännu inte så många tidigare studier dock finns det en hel del inom förväntningar och förväntningsgap. Författarna valde att använda sig av en studie inom varje område.

2.9.1 Redovisning av utsläppsrätter – ett mission eller en illusion?

Denna uppsats är skriven inom företagsekonomi på Lunds Universitet av Helena Djurfelter, Lottie Holmström och Stefan Karlsson. Framläggningen skedde i början av 2005. Syftet med deras uppsats var att konkretisera och analysera vad introduktionen av utsläppsrätter kommer att innebära och belysa de eventuella oklarheter som kan uppstå inför introduktionen av utsläppsrätter. För att uppfylla detta syfte har de genomfört intervjuer med redovisningsspecialister, auktoriserade revisorer, sakkunniga vid Naturvårdsverket samt tre olika fallföretag. De har även skickat ut e-postenkäter till alla de företag som tilldelats utsläppsrätter inför introduktionsperioden 2005-2007.

Djurfelter, Holmström och Karlsson (2005) delar in sin undersökning i två delstudier, Sakkunnigas, redovisningsexperters och revisorers inställning till utsläppsrätter samt företag på Naturvårdsverkets tilldelningslista. Nedan redovisas slutsatserna av varje delstudie.

Sakkunnigas, redovisningsexperters och revisorers inställning till utsläppsrätter

Det nya systemet med utsläppsrätter i Sverige innebär en förändring i många företags verksamheter och beteende både när det gäller produktion och redovisning. Det finns en risk att företagen inte tar introduktionsperioden, som löper från 2005 till 2007, på allvar utan väntar till 2008 då systemet sätts igång på riktigt. För att företag ska få information om det nya systemet har de större revisionsbyråerna genomfört en del seminarier om utsläppsrätter där deltagandet varit frivilligt (Djurfelter, Holmström & Karlsson, 2005).

Det krävs en större och bredare kompetens på företagen och hos revisorerna på grund av att redovisningen blir allt mer detaljreglerad. Specialistkunskaper kommer att öka inom revisionsbolagen i framtiden. Detta får som konsekvens att det är vik-

tigt att profilera sig. Risken blir då att få personer innehar kunskaper om enskilda ämnen, till exempel utsläppsrätter. Detta kan vara en nackdel om hanteringen av utsläppsrätter inte utförs på ett korrekt sätt då personen i fråga av någon anledning inte kan närvara (Djurfelter m.fl., 2005).

Företag på Naturvårdsverkets tilldelningslista

Företagen har delade mening om ifall den information som nåtts ut varit komplett eller inte. En del oklarheter tycks föreligga. Av enkätrespondenterna anser hälften att de vet hur utsläppsrätterna skall hanteras bokföringsmässigt. Det kan dock hända att vissa bokföringsproblem kommer att dyka upp inför bokslutet 2005. Revisorns roll i processen kring utsläppsrätter har varit liten eller ingen alls. Den har dock sett olika ut för olika företag. Vissa företag har fått goda råd inför kommande förändringar, medan vissa företag inte fått någon information alls. Revisorernas roll förväntas bli större inför bokslutet 2005 (Djurfelter m.fl., 2005).

2.9.2 Förväntningar och förväntningsgap – företagens förväntningar på revisorn och revisorns syn på dessa

Den här uppsatsen är skriven inom industriell ekonomi på Luleå Tekniska Universitet av Johan Johansson och Stefan Vikborg under våren 2003. Huvudsyftet med uppsatsen var att undersöka företagens förväntningar på revisorn och jämföra dessa förväntningar med det revisorn anser att denne ska tillföra företagen. Genom detta kunde de även undersöka om det fanns ett förväntningsgap mellan företagen och revisorerna. För att besvara syftet har en fallstudie gjorts där de intervjuat tre företag och tre auktoriserade revisorer.

Resultatet av fallstudien visar att företagen har höga förväntningar på revisorn men förväntningar skiljer sig inte åt i någon större utsträckning mellan företagen. Revisorn har dock en annan uppfattning om vad denne ska tillföra företagen. Trots denna uppfattning föreligger det inget förväntningsgap mellan de två, vilket enligt Johansson och Vikborg kan verka konstigt. Vissa av förväntningarna som företagen har är orealistiskt höga och dessa ska inte revisorn kunna uppnå med tanke på de lagar och normer som denne måste följa (Johansson & Vikborg, 2003).

Enligt den fallstudie som gjorts kan det dock uppstå ett förväntningsgap på kort sikt genom att revisorerna försöker avväga, avslöja och fokusera förväntningarna men detta blir mindre med tiden. En slutsats som dras är att kommunikation är det lämpligaste sättet att åtgärda ett förväntningsgap (Johansson & Vikborg, 2003).

2.9.3 Existerar ett förväntningsgap? – Företagets och revisorns upplevda nytta med revision

Denna uppsats skrevs av Anna Ericksson och Petra Forsberg hösten 2004 inom företagsekonomi på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Syftet med deras uppsats var att skapa en förståelse för huruvida ett förväntningsgap existerar mellan företagen och revisorn och i så fall varför det existerar och vad som kunde göras för att

minska det. För att uppfylla syftet användes en kvalitativ metod där intervjuer gjordes med fem företagsledare och fem revisorer.

Ericksson och Forsberg kom fram till att företagen som helhet ofta är dåligt införstådda i revisorns roll och därigenom skapas ett orimligt förväntningsgap som inte uppfylls. Dessa ouppfyllda förväntningar skapar en skepticism till revisorn och en syn på revisionen som ett nödvändigt ont. Detta medför att det ibland är svårt för företagen att se någon större nytta med revisionen. Företagsrepresentanterna som intervjuades angav ofta deras egen syn på nyttan med revision och denna syn verkade inte alltid representera synen bland övriga på företaget. Detta gjorde att följande slutsats drogs: Det förekommer ofta ett förväntningsgap i någon form mellan de intervjuade företagen och revisorerna. Däremot förekommer det sällan ett förväntningsgap mellan de intervjuade revisorerna och deras kontaktpersoner på företagen (Ericksson & Forsberg 2004).

3 Metod

I metodkapitlet förs en diskussion om metodansats. Vidare beskrivs intervjuernas utformning och tillvägagångssätt samt studiens reliabilitet och validitet.

3.1 Metodansats

Med metod menas det vetenskapliga sättet som används för att närma sig det ämne författarna har valt samt hur detta ämne ska behandlas. Metoden påverkar och genomtränger hela uppsatsen (Ejvegård, 1996). Det finns två huvudformer av metoder som ska skiljas åt. Dessa är kvalitativa metoder och kvantitativa metoder. Vad som bör avgöra vilken metod som ska användas är undersökningens kunskapsyfte, problemställning och objektområde (Andersen, 1998).

3.1.1 Kvalitativ vs kvantitativ

Det mest utmärkande med kvalitativa metoder är att skapa en djupare förståelse av det problem som ska undersökas. Kvantitativa metoder däremot handlar om att orsaksförklara de fenomen som är föremål för undersökningen (Andersen, 1998). Denscombe (2000) menar att det mest framträdande kännetecknet som skiljer de båda metoderna åt är inriktningen på ord snarare än siffror som analysenhet. Den kvantitativa metoden omvandlar data till siffror som senare analyseras med hjälp av statistiska metoder medan den kvalitativa metoden omvandlar data till skrivna ord. Eftersom statistik ger ett pålitligare resultat om siffermängden är större förknippas kvantitativa metoder med storskaliga studier. Kvalitativa metoder däremot förknippas med småskaliga studier där forskaren kan göra djupgående studier. En annan viktig skillnad är att kvalitativa metoder är mer beskrivande än kvantitativa som i sin tur är mer analyserande.

Författarna har valt att använda sig av den kvalitativa metoden för att uppfylla sitt syfte. Detta val har gjorts på grund av att författarna strävar efter en beskrivande uppsats mer än en analyserande. Författarna anser inte att statistiska metoder behövs för att uppfylla syftet med uppsatsen utan insamlad data kan beskrivas och bearbetas med ord. För att samla in dessa data har författarna valt att göra intervjustudier. Detta leder till att studien blir småskalig snarare än storskalig vilket det hade blivit om författarna till exempel hade använt sig av enkätstudie.

Bryman (1997) menar att det finns en del problem som rör hur man genomför en kvalitativ studie. Det kan uppstå vissa svårigheter kring uppmaningen eller kravet för forskaren att förhålla sig empatisk och se världen genom respondentens ögon. Det gäller att vara empatisk utan att vara sympatisk. Ett annat problem är forskarens benägenhet att väva samman teori med empiriska studier. Vidare menar Bryman (1997) att kvalitativa forskningsresultat kan vara svåra att generalisera. Detta stöds även av Denscombe (2000) som menar att det är svårt att generalisera djupstudier. Författarna till denna uppsats är införstådda med problemen och har beaktat dessa i övervägandet av vald metod. Författarna är medvetna om att deras slutsatser kanske inte går att generalisera, men för att minska denna risk görs intervjuer med revisorer som arbetar med företag från olika branscher och geografiska områden. En klar och tydlig upp-

delning av teori och empiri görs (se kapitel 2 och 4) för att inte väva samman dessa, vilket dock sker senare i analysen (se kapitel 5).

Det finns även fördelar med den kvalitativa metoden. På grund av att en djupgående undersökning görs av ett relativt begränsat område ökar förmågan att hantera invecklade situationer. Datamaterialet blir mer detaljerat och innehållsrikt. Kvalitativ metod har också förutsättningarna för att tolerera tvetydigheter och motsägelser i den mån den sociala tillvaron inrymmer osäkerhet (Denscombe, 2000). Dessa fördelar talar för att författarna väljer den kvalitativa metoden. Det råder en osäkerhet kring utsläppsrätterna eftersom det är ett helt nytt område inom revision. Det kan då uppstå tvetydigheter vilket den kvalitativa metoden kan hantera. Författarna strävar efter en detaljerad och innehållsrik undersökning vilket kan fås genom att använda den kvalitativa metoden.

3.2 Primärdata och sekundärdata

Primärdata är den information som forskaren själv samlar in (Andersen, 1998). Det primära syftet med dessa data är att skapa undersökningens analysunderlag. För att samla in dessa data används olika metoder, till exempel observationer, intervjuer eller enkäter (Befring, 1992). Författarna har valt att använda sig av intervjuer som insamlingsmetod.

Sekundärdata är den data som samlats in av andra personer, till exempel andra forskare än författarna (Andersen, 1998). Data har redan samlats in för något annat ändamål (Befring, 1992). För att få fram relevant sekundärdata har författarna använt sig av biblioteket på högskolan i Jönköping. Där har författarna sökt i databaser bland annat Far Komplet. Även Internet har använts flitigt i sökandet efter relevant information. Författarna har använt sökmotorn Google men även speciella hemsidor som Naturvårdsverket och Energimyndigheten. De sökord som har använts är bland annat utsläppsrätter, emission rights, revision, förväntningar och förväntningsgap. Författarna har dessutom tagit hjälp av tidigare uppsatser som behandlat ungefär samma problem som denna uppsats.

3.3 Intervjuer

Enligt Darmer och Freytag (1995) finns det olika typer av intervjuer. En av dessa är den förklarande intervjun vilken kännetecknas av att den ska ge forskaren kunskap om något som denne inte känner till eller som denne endast har vag kunskap om. Oftast används en förklarande intervju som förberedelse till ytterligare intervjuer. Eftersom författarna läst in sig ordentligt på ämnet under arbetets gång anser inte författarna att denna typ av intervjuer ska göras. Syftet med intervjuerna är inte att ge forskaren kunskap om något som denne inte känner till utan att bredda författarnas förståelse för ämnet. En annan typ av intervju är den fördjupande intervjun som används då forskaren vid bearbetningen av insamlad information märker att viss information saknas och behöver kompletteras (Darmer & Freytag, 1995). Denna typ av intervju är inte aktuell i denna undersökning då intervjuerna som görs inte är kompletterande material till annan datainsamling.

Den typ av intervju som författarna valt att göra kallas fokuserande intervju. Denna kännetecknas av att den ska ge forskaren kunskap om flera i förväg fastställda områden som denne styr intervjun kring (Darmer & Freytag, 1995). Författarna anser att denna typ av intervjuer passar bäst till undersökningen. Intervjuguiden som författarna gjort består av fyra olika huvudområden som författarna önskar föra en diskussion kring med respondenterna. Om författarna istället hade valt endast ett bestämt område att ställa direkta frågor kring hade intervjun kallats målinriktade ämnesintervjuer (Darmer & Freytag, 1995). Ett annat argument för att använda den fokuserande intervjun är att den oftast enligt Darmer och Freytag (1995) används ensam i undersökningen till skillnad från flera andra typer av intervjuer som kan användas i samband med till exempel kvantitativa metoder. Författarna har inte för avsikt att samla in information till undersökningen på något annat sätt än genom intervjuer.

3.3.1 Strukturering av intervjuer

Den kvalitativa intervjun kan vara mer eller mindre strukturerad. Med detta menas att intervjun är mer eller mindre tillrättalagd i förväg (Johannessen & Tufte, 2003). Generellt sett kan intervjuer vara av tre olika strukturingsgrader: strukturerade, semi-strukturerade och ostrukturerade (Darmer & Freytag, 1995). Det som skiljer de olika intervjuerna åt är i hur hög grad forskaren bestämmer svarens karaktär och den längd forskaren tillåter respondentens svar att vara (Denscombe, 2000). Strukturerade intervjuer används för att skapa en fråga/svar-situation. Med hjälp av en fastställd intervjuguide med konkreta frågor kan forskaren skaffa sig konkret kunskap (Darmer & Freytag, 1995). Författarna anser sig inte behöva använda konkreta frågor för att uppfylla syftet med uppsatsen utan eftersträvar mer en diskussion med respondenten som bygger på en intervjuguide. Ostrukturerade intervjuer kännetecknas av att forskaren i stor utsträckning överlåter ansvaret för vad som ska tas upp på intervjun till respondenten (Darmer & Freytag, 1995). Detta stämmer inte heller in på författarnas tillvägagångssätt då ansvaret för vad som ska tas upp i intervjun ligger hos författarna i och med den utformade intervjuguiden.

Det tillvägagångssätt som författarna har valt är enligt Darmer och Freytag (1995) den semi-strukturerade intervjun där forskaren arbetar utifrån en intervjuguide som består av en checklista med olika områden. Intervjuguiden kan vara mer eller mindre fyllig då den kan bestå av allt från kompletta frågor, tilläggsfrågor med hänsyn till den intervjuades svar, till en kort stickordsförteckning. De teman och generella frågor som intervjuguiden bygger på härstammar från de forskningsfrågor som undersökningen ska belysa. Denscombe (2000) menar att semi-strukturerade intervjuer ger forskaren en chans att vara flexibel när det gäller ordningsföljden på områdena under intervjun. Vidare menar Denscombe (2000) att respondenten ges större möjlighet att utveckla sina idéer och tala mer utförligt kring det ämnesområde som tas upp. Detta är även något som författarna strävar efter, att låta respondentens åsikter och funderingar flöda relativt fritt utifrån de ämnesområdena som ska undersökas. Författarna anser att semi-strukturerade intervjuer ger en bra balans mellan standardisering och flexibilitet eftersom en viss standardisering kan göras då samma ämnesområden diskuteras i varje intervju samt att en viss flexibilitet finns då intervjuerna inte ser riktigt likadana ut.

3.3.2 Personliga intervjuer

Författarna har valt att göra personliga intervjuer. Denscombe (2000) menar att denna typ av intervjuer är den vanligaste när semi-strukturerade intervjuer görs, vilket är just vad författarna valt att göra. Vidare diskuterar Denscombe (2000) ett antal fördelar med personliga intervjuer. De uppfattningar och synpunkter som kommer fram i intervjun härstammar endast från en källa, nämligen respondenten. En annan fördel är att intervjun är relativt lätt att kontrollera eftersom det endast är en persons idéer att sätta sig in i och endast en person att ledsaga genom intervjun. Dessa fördelar stämmer väl in på författarnas intervjuer då endast en respondent intervjuas vid varje tillfälle. Lekvall och Wahlbin (2001) menar att denna metod passar när omfattande och ingående intervjuer görs. Författarna är måna om att få respondenterna engagerade och intresserade under intervjun varför denna typ av tillvägagångssätt är passande. Varför författarna valde att göra personliga intervjuer och inte till exempel telefonintervjuer grundar sig på att författarna anser att det är lättare att föra en diskussion i samband med personliga intervjuer för att intervjuarna och respondenterna sitter ansikte mot ansikte.

3.3.3 Intervjuguidens utformande

Då författarna utformade intervjuguiden som användes i undersökningen utgick de ifrån den teori som tagits upp tidigare i studien. Författarna valde att dela in intervjuguiden i fyra huvudområden; allmänt, miljöredovisning, granskning av utsläppsrätter och förväntningar. Under varje område formulerades sedan ett flertal frågor för att författarna skulle kunna få så mycket information som möjligt från respondenten. Då författarna valde att göra en semi-strukturerad intervju utformades intervjuguiden så att den inte behövdes följas strikt utan att frågorna kunde ställas lite om vartannat beroende på vilka svar respondenten gav. Vidare försökte författarna att tänka på att inte formulera ledande frågor vid utformningen av intervjuguiden.

3.3.4 Respondenter

När kvalitativa undersökningar görs är avsikten att få fram mycket information om ett begränsat antal personer. Antalet respondenter är inte alltid bestämt i förväg utan kan komma att ändras under arbetets gång (Johannessen & Tufte, 2003). Även Denscombe (2000) anser att urvalets storlek inte alltid är bestämt vid arbetets början. Denscombe (2000) menar vidare att storleken på ett kvalitativt urval ofta är relativt liten. Syftet med kvalitativa undersökningar är att generera överförbar kunskap och inte göra statistiska generaliseringar. Ett strategiskt val görs därför, vilket betyder att forskaren medvetet väljer de personer som ska medverka i undersökningen. Hur många och vilka personer som väljs ska vara lämpligt för att klargöra forskningsfrågorna. Det finns olika sätt att göra det strategiska valet på. Till exempel kan ett extremt val göras där personer som är extrema, speciella eller avvikande i förhållande till andra väljas ut. Forskaren kan också göra ett urval med maximal eller liten variation i fråga om centrala kännetecken till exempel kön, ålder och bostad. Ett annat sätt är att göra ett urval av typiska fall vilket betyder att individer som är typiska för det som ska undersökas väljs ut. Urvalskriterierna som används är beroende av forsk-

ningsfrågorna och vad som praktiskt går att genomföra. Det är viktigt att urvalet inte blir alltför enhetligt eftersom det då blir svårt att se om skillnader mellan människor kan påverka det som undersöks. Samtidigt är det lika viktigt att inte få ett alltför varierande urval eftersom det då kan bli svårt att hitta likheter mellan dem som medverkar i undersökningen (Johannessen & Tufte, 2003).

Författarna har valt att göra ett urval av typiska fall på grund av att de individer som väljs ut ska vara typiska för det som ska undersökas. I denna undersökning då författarna ska utreda revisorns roll i granskningen av utsläppsrätter samt se om det finns ett förväntningsgap i samband med detta blir de typiska fallen att undersöka en revisor och en anställd på det företag som revisorn reviderar. På tilldelningslistan över utsläppsrätter finns 620 anläggningar och bland dessa gjordes ett urval där författarna valde ut de företag som fått flest utsläppsrätter. Detta på grund av att författarna tror att de företagen borde vara mer insatta i utsläppshandeln än de med mindre andel utsläppsrätter. Dock fanns två kriterier vilka var att företagen måste ligga inom cirka 30 mil från Jönköping för att det ska kunna vara möjligt att utföra intervjuerna genom personliga möten, samt att företagen är verksamma inom olika branscher. De utvalda branscherna är tillverkning, papper, olja och stål då det var dessa som blivit tilldelade flest utsläppsrätter efter att det första kriteriet följts. Det sista kriteriet gör att urvalet inte blir alltför likformigt. Att undersökningen skulle få ett alltför varierande urval är inte författarna oroliga för eftersom det enbart är företagets revisorer och en anställd inom företaget som intervjuas. Författarna valde att kontakta fyra olika företag för att göra intervjuer med en anställd från respektive företag som är kunnig inom handelen med utsläppsrätter samt varje företags revisor. Varför fyra företag valdes ut beror på att åtta respondenter känns som ett hanterbart antal både tidsmässigt och som analysunderlag.

Under arbetet med att kontakta företagen uppstod det hinder för författarna. Flera företag och revisorer avböjde frågan om en intervju på grund av olika anledningar. En del ansåg att de antingen inte hade tid eller att det fortfarande var för tidigt att uttala sig i frågan. Författarna fick därför ändra sina kriterier och även välja ett mindre antal företag att intervjuas. Efter detta valde författarna företag med färre utsläppsrätter, dock fortfarande inom en radie av 30 mil från Jönköping men författarna fick även släppa på kriteriet att företagen skulle vara verksamma inom flera olika branscher. Till slut fick författarna positivt gensvar från två företag och deras revisorer samt ytterligare ett företag. På grund av att det tredje företaget ännu inte hade någon revisor bestämd för ändamålet kunde inte en intervju genomföras med det företagets revisor. Författarna gjorde därför ytterligare försök med att få någon revisor att ställa upp på en intervju genom att ringa runt till de fem största revisionsbyråerna i Jönköping. Författarna frågade om någon revisor på byrån reviderade ett företag som blivit tilldelade utsläppsrätter men ingen revisionsbyrå ansåg att de kunde hjälpa till i detta ärende. Företagen i undersökningen är verksamma inom tillverkningsindustrin och energibranschen. De personer som intervjuades på företagen var en miljöansvarig, en värmeansvarig och en elhandelschef.

3.3.5 Intervjuernas utförande

Intervjuerna i denna undersökning genomfördes på respondenternas respektive arbetsplats. Detta medförde att författarna fick genomföra resor då företagen inte låg i samma stad som författarna bor i. Intervjuerna med respondenterna tog cirka 45 minuter att genomföra.

I god tid innan författarna besökte respondenterna skickades en intervjuguide ut till dem för att de skulle kunna förbereda sig på vilken sorts frågor som kunde komma under intervjun. Vidare för att få respondenterna så trygga som möjligt och få dem att våga uttala sig fritt kring ämnesområdena berättade författarna för dem innan intervjun att svaren kommer att behandlas konfidentiellt och att deras namn inte kommer att nämnas i uppsatsen. Detta tillvägagångssätt stöds bland annat av Ejvegård (1996) och Denscombe (2000) vilka menar att detta skapar vanligtvis en avslappnad atmosfär där respondenten känner sig fri att tala öppet om ämnet.

Vidare menar Denscombe (2000) att forskare bör inleda en intervju med en enkel fråga för att ge respondenten en möjlighet att finna sig till rätta. Detta gjorde författarna genom att ställa en allmän fråga om respondenten och dennes roll på företaget. Genom detta samlade författarna in betydande bakgrundinformation om respondenten samtidigt som respondenten fick en möjlighet att börja med ett välbekant område. Under resten av intervjun följde författarna den intervjuguide som skickats till respondenterna innan mötet men då författarna ibland fick svar på flera frågor i ett följdes inte denna intervjuguide strikt. Det kunde till och med hända att vissa frågor uteblev på grund av svaren från respondenterna.

Författarna försökte även tänka på att inte ställa ledande frågor och att formulera samma fråga så ordagrant som möjligt till alla respondenter. Enligt Ejvegård (1996) kan samma fråga som formuleras på olika sätt göra att respondenterna tolkar frågan olika.

Under intervjun förde författarna anteckningar över vad respondenterna svarade men för att få så korrekta svar som möjligt valde författarna även att spela in intervjuerna på band. Det mänskliga minnet är enligt Denscombe (2000) ett tämligen opålitligt forskningsinstrument som har en benägenhet att vara ofullständigt och behäftat med förvrängningar och fel. Vidare menar Denscombe (2000) att bandinspelningar erbjuder en permanent och fullständig dokumentation av det som sägs under intervjun och som lätt kan kontrolleras av andra forskare. Dock fångar en bandinspelning endast in det talade ordet och missar den icke-verbala kommunikationen.

3.4 Reliabilitet och validitet

Enligt Merriam (1994) syftar all forskning till att producera giltiga och hållbara resultat. För att mått, parametrar, mätinstrument samt undersökningsmetoder ska vara användbara och lämpliga måste dessa vara reliabla och valida. Om dessa krav inte uppfylls har forskningsresultatet inget vetenskapligt värde (Ejvegård, 1996).

3.4.1 Reliabilitet

Enligt Johannessen och Tufte (2003) är en central fråga i all forskning datas reliabilitet. Reliabilitet betyder tillförlitlighet och berör undersökningens data, vilka data som används, insamlingsätten av data samt hur dessa bearbetas (Svenning, 1996). Vid kvalitativ forskning menas med tillförlitlighet att någon annan genomför undersökningen och denne kommer fram till samma resultat och samma slutsatser. Det är svårt att veta om detta blir utfallet men för att öka denna tillförlitlighet ska klart framgå syfte, teorier, metod och resonemang bakom beslut som fattas i första undersökningen (Denscombe, 2000). Författarna är medvetna om att resultatet av denna uppsats kan se annorlunda ut om den görs igen med samma metod och med samma syfte beroende på hur lång tid det är mellan undersökningarna. Detta beror på att respondenternas kunskap om ämnet som uppsatsen behandlar troligtvis kommer att utvecklas i framtiden. Än så länge är ämnet relativt outforskat och kunskaperna inom det relativt begränsade. För att en annan forskare däremot skulle få så lika resultat som möjligt om undersökningen gjordes om nu har författarna tydligt klargjort syftet, teorin och tillvägagångssättet i undersökningen.

Lekvall och Wahlbin (2001) menar att orsaker till låg grad av reliabilitet kan vara interaktionen med intervjuaren eller distraktioner i intervjumiljön. Andra orsaker till låg grad av reliabilitet kan vara att det finns variationer i sättet att fråga mellan olika intervjuare samt hälsosituation, motivation, stress och trötthet hos respondenten som kan påverka mätvärdena. Intervjuerna genomfördes på respektive respondents arbetsplats och detta tror författarna gjorde respondenterna trygga. Det fanns inga tecken på föränderliga egenskaper hos respondenterna och författarna kände att de fick bra kontakt med respondenterna under intervjutillfället.

3.4.2 Validitet

Med undersökningens validitet menas dess förmåga att mäta det som ska mätas (Ejvegård, 1996). Enligt Lekvall och Wahlbin (2001) är svårigheten med validitet omöjligheten att med säkerhet bestämma om en mätmetod är valid eller inte. Denscombe (2000) tar upp olika sätt att kontrollera resultatens validitet till exempel att forskarens influenser inte leder till att informationen blir snedvriden eller ensidig. Vidare menar Denscombe (2000) att det är viktigt att respondenterna ges möjlighet att ta del av, och ge sina synpunkter på, sammanställningen. I vilken utsträckning resultaten och slutsatserna stämmer överens med faktiska kunskaper inom området är även av stor betydelse. Författarna anser inte att de egna influenserna har påverkat uppsatsen negativt. Under intervjuerna ställdes inga ledande frågor och respondenterna tilläts prata relativt fritt. För att inga fel eller missförstånd skulle uppstå mailade författarna den nedskrivna och sammanställda intervjun till respektive respondent för godkännande.

3.5 Metodkritik

Författarna valde att använda sig av en kvalitativ metod med personliga intervjuer eftersom den ansågs bäst passande i denna studie. I arbetet med att hitta respondenter som var villiga att ställa upp stötte författarna på en del hinder. Eftersom handeln med utsläppsrätter är så pass nytt och många inte har satt sig in i det än var det en hel

del som avböjde en intervju. Till slut kunde författarna genomföra sammanlagt fem intervjuer och det som framkom under dessa anser författarna vara relevant information för uppsatsens syfte. Trots svårigheterna kring att hitta respondenter tror inte författarna att en enkätundersökning hade givit ett bättre resultat. Antagligen hade många företag och revisorer avböjt att även svara på enkäten och inte skicka tillbaka den vilket hade givit författarna ett stort bortfall. Dessutom är inte författarna intresserade av en kvantitativ analys. Fastän författarna stött på en del motstånd under arbetets gång anses den kvalitativa metoden vara ett korrekt val för denna undersökning.

3.6 Källkritik

Enligt Befring (1994) handlar källkritik om att värdera betydelsen av olika data utifrån hur användbara och relevanta de är i detta forskningssammanhang. Vidare menar Befring (1994) att det finns tre huvudmoment vid källkritiska bedömningar.

Det första momentet som bör bedömas är hur nära eller avlägsen i tid och rum som källan är i förhållande till den historiska situation som ska kartläggas. Forskaren bör tänka på om källan har passerat genom ett eller flera mellanliggande led eller om den bygger på en autentisk upplevelse. Ju färre led, desto bättre är källan. Författarna försökte i den mån det gick att använda det senaste materialet som fanns inom ämnet. Då undersökningens ämne, handel med utsläppsrätter, är så pass nytt var de artiklar som studerades relativt nya. Artiklarna hade heller inte passerat i ett flertal led då de publicerats av någon av de få personer som är insatta ordentligt i ämnet. Däremot användes en del äldre källor på avsnittet om förväntningsgap. Författarna valde att använda dessa då de såg likheter med de nyare källorna och ansåg att dessa var trovärdiga.

Det andra huvudmomentet som bör bedömas är vilka förutsättningar och vilken strategisk position och motivation som upphovspersonen till den aktuella källan har för att förmedla ett trovärdigt budskap. Författarna anser att upphovsmännen till de källor som använts i undersökningen har motivationen att förmedla ett trovärdigt budskap. Upphovsmännen till källor angående handeln med utsläppsrätter är bland annat redovisningsspecialister som är insatta i områden som detta. Författarna har även använt lagregleringar som källor på vissa stycken och dessa menar författarna definitivt förmedlar trovärdiga budskap.

Det tredje momentet handlar om förutsättningarna för kontroll från andra samtida budbärare och om källan överensstämmer med våra tolkningar av andra källor. Författarna har sett stora likheter i de källor som studerats. Därför har ibland äldre utgåvor av en del källor använts då nyare utgåvor inte gått att få tag på.

4 Empiri

I följande kapitel presenteras den information som framkom under de intervjuer som genomfördes.

4.1 Företag A och Revisor A

Företag A är ett större bolag inom tillverkningsindustrin. Företaget är i behov av utsläppsrätter då de genom sin tillverkning släpper ut koldioxid. Det aktuella företaget har fått en större mängd utsläppsrätter tilldelade. Respondenten på företag A var ytterst ansvarig för handeln med utsläppsrätter vilket medförde att denne kunde svara på i stort sätt alla frågor författarna ställde.

Revisor A arbetar på en av de större revisionsbyråerna i Sverige. Revisorn har reviderat det aktuella företaget i 7 år och är ansvarig för all revision. Den revisor som skriver under alla dokument har bytts ut relativt nyligen.

4.1.1 Intervju med miljöansvarig på företag A

Miljöansvarig på företag A har varit anställd sedan mitten av 70-talet. Personen i fråga har hållit på med miljöfrågor sedan sin start på företaget och då denne nu är miljöansvarig hamnade ärendet med utsläppsrätter på dennes bord. Som miljöansvarig är det denne som har kontakten med myndigheterna när det gäller miljöfrågor som tillståndsprovningar etcetera. Vidare skriver den miljöansvarige miljörapporter samt rapporterar annan information till länsstyrelsen samt miljöhälsoskyddsnämnden.

Företag A blev inblandat i förarbetet för handeln med utsläppsrätter då ett företag på annan ort tidigt våren 2003 tog kontakt med VD:n på det aktuella företaget och sa att nu var det dags att gripa tag i det här och göra något gemensamt. VD:n bad då miljöansvarig på företaget att ta hand om detta. Diskussionen drog igång och lite längre fram våren 2003 deltog miljöansvarig vid en hearing där representanter för anläggningar som berörs av EU:s direktiv för handel med utsläppsrätter deltog.

Företagets allmänna inställning till systemet med utsläppsrätter är att det är en börda. Det krävs administration och detta är inte gratis. Syftet med utsläppsrätter är att minska utsläppen av koldioxid. Inom den bransch företaget är verksam är det svårt att göra detta på annat sätt än att minska produktionen. Miljöansvarig tycker även att myndighetssidan redan har gått vidare och passerat stadiet med att syftet med systemet är att minska utsläppen av koldioxid. Denne deltog på en hearing vid införandet av systemet där någon från myndighetssidan ansåg att det viktiga var att få igång en fungerande handel av utsläppsrätter. Det var då någon industrirepresentant som sade att denne trodde att det viktiga var att minska koldioxidutsläppen.

Granskningen av utsläppsrätter

Företaget i undersökningen är i behov av utsläppsrätter då företaget är verksam inom tillverkningsindustrin i en av de verksamhetskategorierna som nämns i bilaga I till handelsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003).

Företag A fick något mindre utsläppsrätter tilldelade än vad de räknat med. Tilldelningen baserades dels på historiska data av utsläpp av koldioxid men även på förväntad produktionsökning under de tre åren som handelssystemet omfattar (2005 – 2007) då företaget även har råvarubaserade utsläpp av koldioxid. Att företaget fått färre utsläppsrätter än de räknat med har dock ingen påverkan på deras produktion. Meningen med handeln är att de som släpper ut mer än vad de har rätter till ska köpa dessa rätter av någon annan. Företaget kan redan nu se lite vart de är på väg. Med nuvarande produktionsutsikter kommer de förmodligen att behöva köpa rätter. Då företaget har ett engelskt moderbolag är det bestämt att handel skall ske centralt. England har haft ett system med utsläppsrätter i cirka tre år och har då vanan inne att sälja och köpa, så företaget kommer att säga hur många rätter de behöver så ordnar moderbolaget detta. Miljöansvarig lägger dock inte ansvaret på revisorn om det skulle vara så att de har för få utsläppsrätter jämfört med de utsläpp de gör. Det är företagets eget ansvar att de räknar rätt och det är de som får böta om de gjort mer utsläpp än vad de har utsläppsrätter.

Företaget är fortfarande oklart på hur det ska redovisa utsläppsrätterna eftersom Naturvårdsverkets föreskrift på detta område fortfarande inte är klar. Det fanns ett förslag ute på remiss i början av mars som miljöansvarig tyvärr inte hunnit ta del av än. Miljöansvarig menar dock att företaget tänker använda en utomstående kontrollör som ska granska deras system för utsläppen. Kontrollören ska se till att företaget fått med all information på ett riktigt sätt. Granskningen ska ske under sommaren eller i början av hösten så att företaget har en chans att korrigera om något inte stämmer. Utsläppen ska redovisas i en rapport som skrivs under årsskiftet och lämnas in i mars nästa år, men exakt hur rapporten ska skrivas är inte klart då lagstiftningen fortfarande inte är klar. Det är heller inte klart vem som kommer att granska rapporten. Det ska vara en auktoriserad revisor som granskar rapporten men företaget vet inte om det kan behövas både en miljörevisor och en ekonomisk revisor eller om de två revisorerna ska vara knutna till varandra. De har heller inte pratat med revisorn på företaget än för att se om denne kanske ska samarbeta med den auktoriserade granskaren eller med någon expertis. Det ligger fortfarande så långt fram i tiden att företaget inte sett beslutet så akut ännu.

Det har enligt miljöansvarig funnits en del information tillgänglig angående utsläppsrätter. Inför införandet fanns det kurser i hur en ansökan om att få tillstånd att släppa ut koldioxid skulle skrivas vilket var bra enligt miljöansvarig. Det var svårt att skriva denna ansökan. Om ett par veckor ska miljöansvarig gå en kurs som Sveriges Provings- och Forskningsinstitut (SP) har om att mäta och rapportera koldioxid. Det har även funnits en del kurser och konferenser där en del tyvärr blivit inställda. Även en del revisionsbyråer har haft gratis seminarier inom ämnet.

Koldioxid är inget lätt ämne att mäta då det finns många andra ämnen som stör mätningen. Enligt lagen ska företagen i första hand beräkna sina utsläpp och i andra hand mäta dem. Företaget har valt att beräkna utsläppet. För att företaget ska kunna göra det måste de mäta det som de räknat på exempelvis råmaterial, oljemängd, naturgas-mängd etcetera. Det är detta system som företaget vill ha granskat av den utomstående granskaren. De vill få det granskat att de gör som de angett i ansökan om att släppa

ut koldioxid. Annars tror inte miljöansvarig att det blir några problem med mätningen av koldioxid.

Rapporten om utsläpp av koldioxid skall enligt den blivande föreskriften godkännas av en kontrollör som är ackrediterad enligt lagen (1992:1119) om teknisk kontroll. En sådan ackrediterad kontrollör kan även vara företagets ekonomiske revisor men det är mindre troligt.

Miljöansvarig säger att introduktionsperioden tas på allvar redan nu. Denne ser det som en övningsperiod för att kunna göra allt rätt från början.

Förväntningar

Miljöansvarig på företaget anser att dennes samarbete med revisorn hittills har skett problemfritt. Miljöansvarig säger också att denne heller inte har några speciella förväntningar på revisorn. Inte mer än denne ska veta vad det handlar om. Miljöansvarig kan dock tänka sig att ekonomiavdelningen har en annan förväntning. Vidare förväntas det inte att revisorn ska ha kunskaper om hela processen eller något sådant. Miljöansvarig har heller inte ändrat sin syn på revisorn sen handeln började. Dock anser miljöansvarig att frågan om förväntningar på revisorn är för tidigt väckt för att kunna uttala sig säkert.

Miljöansvarig har dock förståelse för att revisorn inte har den tekniska kunskapen men anser då att revisorn kanske får anlita någon som har kunskapen eller ordna expertisen på konsultbasis. Om detta inte görs kan revisorn inte granska rapporten utan företaget får anlita någon annan. Eftersom det krävs en ackrediterad kontrollör som godkänner rapporten tror miljöansvarig att det blir en trång sektor i februari-mars nästa år då företag ska få sina rapporter granskade i tid för att lämna in till myndigheten.

Den revisionsbyrå som företaget anlitar har inte framfört någon information om systemet med utsläppsrätter. Företaget i sig har heller inte informerat sina anställda om vad revisorn på företaget gör eller förväntas göra. Det här med utsläppsrätter har enligt miljöansvarig inte kommit in i medvetandet ännu. Det är något som får hanteras senare. Företaget redovisar dock varje dag sina utsläpp för sina anställda genom intranätet. För den som inte har tillgång till en dator finns det en i receptionen dit de anställda kan gå. Även besökare kan använda denna vid intresse.

Miljöredovisning

Miljöredovisning eller någon form av det har funnits på företaget sedan mitten av 70-talet. Tidigare fanns det krav på miljöredovisning enligt ett uppgjort kontrollprogram men i slutet på 80-talet kom lagen om en årlig miljörapport samt en föreskrift om utformningen. Företaget fortsätter dessutom att göra en kvartalsmässig redovisning av miljöfrågor enligt sitt kontrollprogram. Föreskriften har sedan ändrats några gånger och den nuvarande utformningen gäller från 2001. De senaste kraven på vad som skall finnas i den årliga miljörapporten medförde att företaget inte behövde redovisa lika mycket längre. Betoningen blev framför allt på kemikalieanvändning och farligt avfall.

Kraven på hur rapporten om utsläpp av koldioxid ska se ut är ännu inte fastställda men miljöansvarig anser inte att det blir någon större skillnad på redovisningen av utsläppsrätter och ”vanlig” miljöredovisning.

Då företaget är ett helägt dotterbolag redovisar de gentemot sitt moderbolag och har då inte samma publika redovisning som moderbolaget har. Därför har företaget inte så mycket miljöredovisning i sin årsredovisning. Miljörapporten och den blivande rapporten om utsläpp av koldioxid skall enligt lag omfatta ett kalenderår och eftersom företaget har ett brutet räkenskapsår (1 april – 31 mars) är dessa rapporter inte synkroniserade.

4.1.2 Intervju med revisor på företag A

Företag A är ett dotterbolag till ett företag i England och ska i koncernrapporteringen redovisa enligt engelska regler. Revisor A följer därför UK GAAP som är motsvarigheten till svensk god redovisningssed. Eventuella skillnader omarbetar sedan revisorn enligt svensk årsredovisningslag. Revisor A är väl insatt i företag A:s verksamhet och tycker inte att det är en svår verksamhet att förstå. Revisorn följer verksamheten kvartalsvis och är ständigt uppdaterad vad det gäller lagar och förordningar som gäller för just detta företag. Eftersom revisor A har varit företagets revisor så länge vet denne vilka de anställda är och känner de flesta väl. Om någon anställd på företaget har ett problem kontaktar dem gärna revisorn. Revisorn anser att företag A har satsat mycket på miljön. Revisor A anser att miljökraven i årsredovisningslagen är väldigt torftiga. Det är inte mycket information som krävs enligt den.

Granskningen av utsläppsrätter

När författarna kontaktade revisor A för första gången kände denne till de nya reglerna i utsläppsrätter men hade inte satt sig in i hur de ska redovisas då denne förväntar sig att moderbolagsrevisorerna som är insatt i UK GAAP informerar om tillämpningen enligt UK GAAP. Nu har denne kunskap om hur redovisningen skall ske men full kunskap saknas för närvarande då praxis ej satt sig fullt ut. Revisor A kommer inte att göra något speciellt för att öka sina kunskaper inom området utan konsultera redovisningskonsulter inom byrån avseende redovisningen av utsläppsrätter. Företag A är det enda företag denne reviderar som har blivit tilldelade utsläppsrätter så det är inget revisorn kommer att lägga stor vikt vid. Revisorn menar att redovisningen kan se olika ut beroende på vilket regelverk som används. Från och med 1 april, 2005 kommer företag A att tillämpa IFRS eftersom det är ett börsnoterat bolag. Hur viktig redovisningen av utsläppsrätterna är anser revisor A beror på företagets totala verksamhet. I ett litet bolag som bara finns i en stad i Sverige kanske denna fråga inte är lika viktig som i ett börsnoterat bolag med moderbolag i England. Vidare tror revisorn att antalet utsläppsrätter spelar stor roll för redovisningens relevans. Revisorn säger också att kompetensen oftast finns på huvudkontoren och inte ute i de fabriker som har tilldelats utsläppsrätterna. Till exempel har ett annat företag som är ett dotterbolag fått en del utsläppsrätter men för att komma åt informationen och kompetensen där tror revisor A att de som ska intervjuas finns på moderbolagets huvudkontor.

Revisorn säger att det finns experter att fråga om problem skulle uppstå men det tror denne inte blir fallet eftersom revisorn anser sig veta hur det ska redovisas (se Bilaga 3). Revisor A använder sig av ett nyhetsblad som produceras av redovisningsspecialister vid en av de stora revisionsbyråerna. Där ges aktuell information om tekniska förändringar och nyheter inom redovisning och revision. De som skriver i detta nyhetsblad är cirka 20 redovisningsexperter som då hjälper andra revisorer med deras problemområden. I ett av nyhetsbladen beskrivs hur utsläppsrätterna ska redovisas vid tilldelningen och när de är förbrukade. Revisorn anser sig också få hjälp och vägledning från moderbolaget i England. Om revisorn har en fråga, till exempel om utsläppsrätter ska vara en skuld eller erkännas, skickar denne frågan till de ansvariga i England och förväntar sig sedan få ett svar. Revisorn har inte diskuterat utsläppsrätter med någon annan revisor på byrån eftersom ingen annan vid kontoret reviderar ett företag som blivit tilldelade utsläppsrätter. För de revisorer som behöver vara väldigt insatta i handeln med utsläppsrätter tror revisor A att det kommer komma fler och fler utbildningar. Själv har revisorn varit på cirka 12 utbildningsdagar i IFRS, vilket är det nya regelverk som företag A kommer tillämpa och också det regelverk som redovisningen av utsläppsrätterna bygger på.

Ett problem som revisor A kan se med det nya systemet är hur utsläppsrätterna ska värderas. Revisorn menar att reglerna kan tolkas olika. Vissa tolkar att EFRAG menar att de inte ska tas upp i balansräkningen. Vidare menar revisorn att företagen måste ha system för hur detta ska redovisas. Det är viktigt att ha ett system för att varje månad kunna mäta utsläppen och veta hur mycket de tilldelade utsläppsrätterna är värda. Revisorn tror vidare att en del företag kommer att bryta mot bokföringslagen. Tilldelningen av utsläppsrätterna är en affärshändelse och alla affärshändelser ska bokföras. Detta tror revisor A kan bli ett problem eftersom alla inte ser tilldelningen som en affärshändelse och därför inte kommer att bokföra den.

Revisorn har inte haft några speciella möten med företag A angående redovisningen av utsläppsrätter utan när detta nya system blev aktuellt kontaktade miljöansvarig på företag A revisorn som i sin tur kontaktade redovisningsspecialisterna.

De revisionsbevis som revisor A samlar in när det gäller handeln med utsläppsrätter är främst dokumentationer från Naturvårdsverket som till exempel tilldelningslistan. Framöver anser revisor A att bevis angående framtida tilldelning, bevis för att företaget kan mäta utsläppen och, när värderingsreglerna är klara, bevis för att de värderas på rätt sätt, är väldigt viktiga.

Revisor A kan inte se några speciella risker med det nya systemet men denne påpekar dock att det måste till ett system precis som med alla annan redovisning, för att kunna beräkna hur mycket utsläpp företaget har haft på en månad.

Revisor A anser att det behövs en annan part som granskar att mätningar och beräkningar sker på rätt sätt men denne anser inte att en miljörevisor behövs för att granska utsläppsrätter. Däremot kan en miljörevisor behövas i granskningen av hela koncernens miljöredovisning. Revisorn menar också att i de företag som är stora förbrukare och fått enorma mängder utsläppsrätter kommer det behövas en miljörevisor.

Förväntningar

Revisor A tycker inte att företag A har för höga förväntningar på revisorns arbete och ansvar, men menar samtidigt att de förutsätter att revisorn kan sitt jobb och förväntningar sig att revisorn kan IFRS. De anställdas förväntningar är mer riktade mot dem som arbetar på kontoret i England. Revisor A anser dock att det finns ett förväntningsgap mellan denne och kollegorna i England. Det kan uppstå förväntningar i samband med att revisor A omarbetar den engelska redovisningen till svensk redovisning enligt ÅRL. Kollegorna i England förutsätter att revisor A kan den svenska redovisningslagen.

4.2 Företag B och Revisor B

Företag B är ett medelstort kommunalt företag och är verksamma inom energibranschen. Av det bränsle företaget använder i sin verksamhet utgörs endast cirka 20% av olja. Detta medför att företaget fått en betydligt mindre mängd utsläppsrätter tilldelade. Resten av det bränsle företaget använder är av sådan art som företaget inte behöver utsläppsrätter för. Respondenten på företag B är huvudansvarig för handeln med utsläppsrätter. Respondenten har däremot ingen kontakt med företagets revisor varför denne hade svårt att svara på en del frågor författarna ställde.

Revisor B arbetar på en mindre revisionsbyrå i en mindre stad i Sverige. Revisorn har varit revisor för företag B sedan bolaget bildades 1993. Revisor B reviderar många energibolag, däribland företag B. Eftersom många energibolag är inblandade i handeln med utsläppsrätter leder det till att revisorn reviderar många bolag med utsläppsrätter, närmare ett 20-tal bolag.

4.2.1 Intervju med värmeansvarig på företag B

Personen som intervjuades på företag B är ansvarig för värmeverksamheten på företaget. Som ansvarig för värmeverksamheten jobbar denne med att rapportera om företagets användning av olja och andra fossila bränslen som de använder i sin produktion. Värmeansvarig sköter även den administrativa biten inom detta område. Däremot har denne inte ansvaret för miljöfrågorna på företaget utan då finns en miljö- och kvalitetsansvarig som är ansvarig rent allmänt för kvalitetssystem.

Som ansvarig för värmeverksamheten blev denne även ansvarig för ärendet med utsläppsrätter. Hela tilldelningsprocessen, från ansökan om tillstånd att släppa ut koldioxid till ansökan om tilldelning av utsläppsrätter sköts av värmeansvarig. Denne rapporterar även hur mycket företaget släpper ut och beräknar om företaget kommer att behöva köpa fler utsläppsrätter. Just nu ligger fokus på att de sista av företagets anläggningar ska få godkänt att släppa ut koldioxid. Hittills har dessa anläggningar endast haft ett provisoriskt tillstånd. Dessa tillstånd ska kompletteras med uppgifter för att få ett slutgiltigt godkännande.

Företagets generella inställning till handeln med utsläppsrätter är negativ. Det är kostsamt på grund av att det krävs mer administration. Systemet kräver även dubbla

skatter. Dels betalar företaget skatt på bränslet de använder i sin produktion och dels utgår skatt vid handeln med utsläppsrätter.

Granskning av utsläppsrätter

Företaget är i behov av utsläppsrätter då de använder olja och andra fossila bränslen i sin produktion. Företaget blev tilldelat så många utsläppsrätter som värmeansvarig räknat med. Trots detta räknar värmeansvarig med att företaget kommer att behöva köpa två till tre gånger fler utsläppsrätter. Behovet av utsläppsrätter beror på att tilldelningen av utsläppsrätter beräknades på historiska data, utsläppen som företaget gjorde mellan 1998 och 2001. Sedan dess har företagets produktion ökat i hög takt vilket medför att de nu släpper ut mer koldioxid och därför behöver fler utsläppsrätter. Företaget ska dock försöka minska sin användning av olja. Idag utgörs cirka 20% av det bränsle som företaget använder olja. Detta ska försöka minskas till mellan 0 och 5% på två år. Minskningen ska göras genom att antingen göra nyinvesteringar i inventarier och då använda ett annat bränsle eller så kommer företaget att köpa från en annan aktör på marknaden.

Inköpet av utsläppsrätter anses nu inte vara något problem. Dels kan företaget köpa utsläppsrätter på börsen men det finns även aktörer på samma marknad som det aktuella företaget som har överskott på sina utsläppsrätter och som är intresserade av att sälja. Det kommer dock att bli kostsamt. Redan nu har värmeansvarig sett att priset på utsläppsrätter har höjts. Som lägst har priset legat på cirka 8€ men nu ligger det på mellan 10-15€. Värmeansvarig är inte helt klar på varför priset har höjts men menar att det kan bero på att det redan nu börjar bli brist på utsläppsrätter ute i Europa. Företagets inköp av utsläppsrätter kommer att skötas av inköpsavdelningen på företaget. De har fått erbjudanden från konsulter som kan sköta detta men priset för att anlita konsulterna är så högt att det inte lönar sig för företaget att göra detta. En mer utförlig diskussion om hur inköpen kommer att gå till har inte gjorts ännu. Det kommer senare i höst. Värmeansvarig menar att det ligger så långt fram i tiden att det kan vänta en tid.

Beräkningen av företagets utsläpp kommer att ske genom en beräkning av den mängd olja företaget förbrukar. De kommer alltså inte att mäta utsläppen av koldioxid. Värmeansvarig menar att det kan uppstå problem med beräkningen av utsläppen då det är första gången som detta görs. Men annars så borde det inte vara några problem. Det är dock svårt att säga då det fortfarande är så nytt. Naturvårdsverket har även gett ut föreskrifter och allmänna råd om övervakning och rapportering av koldioxidutsläpp som företaget kan följa. Värmeansvarig ska även senare i veckan gå på en kurs som Sveriges Provnings- och Forskningsinstitut har om att mäta och rapportera koldioxid, vilket kan underlätta beräkningen.

Det har funnits en del kurser tillgängliga enligt värmeansvarig. Det har bland annat varit kurser i hur ansökningarna om tillstånd av utsläpp samt tilldelning av utsläppsrätter ska skrivas, men även kurser som tar upp allmänt om hela systemet samt lite om hur redovisningen ska gå till. Tills vidare är det bara värmeansvarig som har gått på kurser inom ämnet. Det kommer dock att bli flera på företaget som kommer att få gå på kurser då de delar upp ansvaret på olika personer i företaget. Exempelvis kom-

mer redovisningen av utsläppsrätterna att skötas av ekonomiavdelningen och då är det viktigt att någon där får gå en kurs i hur detta ska redovisas. Varför denna uppdelning har gjorts beror på att företaget är så pass litet att det inte finns pengar till att anställa en person som sköter allt.

Värmeansvarig har ingen kontakt med revisorn på företaget. Denne rapporterar istället till miljöansvarig samt ekonomichefen som rapporterar vidare till revisorn. Det har inte diskuterats vem som kommer att sköta granskningen av rapporten. Det har heller inte diskuterats om någon utomstående ska granska deras system att beräkna utsläppen och det är troligt att de inte kommer att anlita någon som gör detta heller. Beslut om detta får dock tas senare. Företaget är även miljö- och hälsocertifierade och har miljörevisorer som kommer en gång per år. Dessa kommer förmodligen även att vara intresserade av detta.

Värmeansvarig tror att företagen redan nu tar systemet med utsläppsrätter på allvar. Det gäller för företagen att komma igång ordentligt och få till ett fungerande system. Det är svårt och kostsamt att ändra något sen som blir fel. Värmeansvarig menar också att det är företagets ansvar att de har utsläppsrätter som täcker deras utsläpp, inte revisorn. Det är de på värmesidan som är ansvariga att de beräknar rätt.

Förväntningar

Eftersom värmeansvarig inte har någon kontakt med revisorn på företaget har denne heller inga speciella förväntningar på revisorn. Istället hänvisar värmeansvarig till ekonomichefen på företaget. Ekonomichefen kontaktades av författarna men avböjde en intervju på grund av att handeln med utsläppsrätter är en så pass ny företeelse för företagets del och ekonomichefen känner därför inte att denne kan bidra med några erfarenheter i frågan.

Miljöredovisning

Värmeansvarig är inte ansvarig för någon form av miljöredovisning. Det sköts av den ansvariga för miljö- och kvalitetssystem.

4.2.2 Intervju med revisor på företag B

Revisor B menar att för att bli en bra revisor måste denne kunna verksamheten i det företag som revideras. Revisor B är oerhört noga med att försöka lära sig verksamheten, denne vill veta vad företaget gör och hur saker och ting går till i företaget. När det gäller just företag B kretsar mycket kring energifrågor och revisorn anser sig kunnig inom detta område. För att revisorn ska kunna få denna förståelse för företaget görs många besök ute bland de anställda, revisorn läser alla protokoll och har minst tre möten per år med ansvariga på företaget. Revisorn har kontinuerlig kontakt med VD och ekonomichef, ibland flera gånger i månaden och ibland lite mer sällan. Eftersom företag B är ett kommunalt bolag träffar revisorn också företagets lekmannarevisorer någon gång per år. Liksom med företagets verksamhet känner revisorn sig väl insatt i de lagar och förordningar som gäller för företag B. Det är en mängd olika lagar som är aktuella och revisorn har god kännedom om dem alla.

Granskningen av utsläppsrätter

Revisor B anser sig inte vara insatt i handeln med utsläppsrätter men däremot handelssystemet med elcertifikat. Revisorn tror att dessa två handelssystem kommer att vara väldigt lika, både när det gäller redovisningen och handeln. Därför ser denne inga problem med att senare sätta sig in i granskningen av utsläppsrätter. Än så länge har inga möten angående utsläppsrätter hållits mellan revisor B och företag B utan revisorn tror att detta kommer att ske under hösten. Revisor B anser att rollen som revisorn kommer att ha i samband med utsläppsrätter blir den samma som med elcertifikat nämligen att titta på policyn där även miljömedvetandet och riskbedömning ingår, granska redovisningen och eventuellt också titta på skattefrågan. Revisorn har en checklista för miljöredovisning som denne titta över och bockar av alla punkter som företaget har med i sin redovisning. Revisorn tror att samma arbetssätt kommer att användas för utsläppsrätter. Än så länge har inte revisorn sett någon redovisning från företag B angående utsläppsrätter så denne vet inte om företaget vet hur denna redovisning korrekt görs. När detta blir aktuellt senare i år tror revisorn att redovisningsansvariga från företag B kommer att ställa frågan om redovisningen kommer att ske på samma sätt som med elcertifikat.

Revisor B har inte fått någon information om vad som gäller angående redovisningen av utsläppsrätter. Revisorn har inte blivit erbjuden någon form av utbildning eller något publicerat material. Revisorn har däremot själv funderat över hur detta ska redovisas och tror att det blir samma som med elcertifikat. Revisorn känner inte till att IFRIC har gett ut en tolkning, IFRIC 3 Emission Rights, om hur utsläppsrätter ska redovisas. Revisorn säger att denne själv kommer att söka information när det känns mer aktuellt. Vidare menar revisorn att det säkert skiljer sig från de större revisionsbyråerna och de lite mindre. På de större byråerna finns specialavdelningar för den här typen av frågor och dessutom får revisorerna mer internutbildningar och har fler kontakter med redovisningsspecialister som de kan få hjälp och råd av. Revisorn har dock kontakt med en annan revisor som även sitter i Bokföringsnämnden och från denne kan revisorn få en del hjälp och råd ifrån.

För att förbereda sina klienter har revisorn vid varje slutrevision tagit upp att redovisningen av utsläppsrätter är på gång och sagt till företagen att det troligtvis kommer att redovisas på samma sätt som elcertifikat. Revisorn har inte helt klart för sig hur utsläppsrätterna ska värderas men tror att de ska värderas till marknadspris om de ska säljas vidare. Vidare menar revisorn att det är viktigt att inte övervärdera dem eftersom risken då är stor att balansräkningen inte blir rättvisande.

Revisionsbevis som revisorn anser viktiga att samla in när det gäller handeln med utsläppsrätter är engagemangsbevis, som till exempel hur många utsläppsrätter företaget fått. Viktigt är också att hålla reda på hur mycket som sålts och hur mycket som är kvar i lager. Revisor B anser att revisionsrisken ökar i samband med redovisningen av utsläppsrätter dels på grund av att ytterligare en post finns att granska och som ska hålla redas på, dels att värderingen kan bli oriktig. Risken är att det blir felaktigt upptaget i bokslutet om inte tillräckliga engagemangsbevis finns. Revisor B tror inte mätningen av utsläppen kommer att bli ett problem eftersom Länsstyrelsen har strikta regler för hur detta ska gå till och kräver kontrollmätningar. Där det eventuellt

kan uppstå problem är i så fall i de företag där Länsstyrelsen inte är så pådrivande. Revisor B tror även att mätinstrumenten som finns är tillräckligt tillförlitliga. Revisorn menar att det självklart kan uppstå fel under den första tiden. Det kan röra sig om tekniska fel, att till exempel utrustningen används fel. När det gäller oegentligheter i samband med företag B hoppas och tror revisorn att det inte uppstår. Revisorn tror att företagen tar introduktionsperioden på allvar. Revisor B tror definitivt att specialistkunskaper kommer att behövas. Vidare menar revisorn att det redan idag finns många duktiga så kallade miljörevisorer.

Viktiga Revisionsstandards i samband med utsläppsrätter anser revisorn är RS 580, *Uttalande från företagsledningen* och även standards på 400 serien, *systemdokumentation*.

Förväntningar

Revisor B hoppas och tror att företag B ser denne som en resurs och inte bara som en kontrollant. Det är även på detta sätt revisorn vill bli sedd. Än så länge har inte revisorn känt några speciella förväntningar från företagets sida när det gäller utsläppsrätter men säger vidare att detta kan bero på att det fortfarande är så pass nytt område. Revisor B menar dock att det kan vara möjligt att företag B har förväntningar på denne i form av att de tror revisorn får mer information kring det nya systemet än denne egentligen får. Detta var fallet när det gällde introduktionen av elcertifikat. Revisorn har ännu inte träffat på någon som mer än i ord har talat om utsläppsrätter. Ingen som revisorn kommit i kontakt med har pratat om hur det ska gå till när ett företag ska handla eller inte handla. Revisorn tror att företaget kallar denne till möte när det är tid för att gå igenom redovisningen av rätterna och riskpolicy för de förväntar sig att revisorn ska vara med i diskussionen. Revisorn känner förväntningar från ägarnas sida om att revisorn på ett vettigt sätt ska kunna ses som en opartisk bedömare av företaget. Revisorn känner även en del förväntningar från anställda på företag B om att revisorn ska utreda företagets ekonomiska ställning när det till exempel är en kris i företaget eller en omorganisation.

Revisorn anser att ett led i att minska ett förväntningsgap är den informationen som numera anges i en normal revisionsberättelse, det vill säga vad som ingår i en revision. Förväntningsgapet kan också minskas genom att revisorn vid olika träffar med företagsledningen informerar om revisorns roll vilken ofta är missförstådd. Många tror att revisorn svarar för den interna kontrollen men detta påpekar revisor B är bolagets styrelses ansvar. Vidare anser revisorn att detta ämne kan diskuteras vid varje slutrevision och speciellt viktigt med information kring revisorns arbete krävs nu i höst när revisorn tror det blir aktuellt med möten kring utsläppsrätter. De åtgärder som revisor B anser vara viktigast vid en minskning av förväntningsgap är att ha mycket kontakt med företagets anställda och företagsledningen, både genom personliga möten och genom telefonsamtal. Det är av stor betydelse att visa att det finns ett ansikte bakom revisorn och att denne inte är "fantomen" som har svar på allt.

Miljöredovisning

Revisorn och det aktuella företaget har diskuterat om miljörapporteringen skulle brytas ut ur årsredovisningen och läggas i en särskild rapport som en bilaga till årsredo-

visningen. De tror att denna ändring kan bidra till att fler läser miljörapporten. I övrigt anser inte revisor B att miljöredovisningen har utvecklats något nämnvärt men att företag blivit mer uppmärksamma på miljön och vilka utsläpp som görs. Det kan dock skilja mellan olika företag. Revisor B har inte krävt mer redovisning av miljön utav de företag som denne reviderad, än vad som krävs enligt årsredovisningslagen.

4.3 Företag C

Företag C är ett medelstort kommunalt företag inom energibranschen. Företaget är i behov av utsläppsrätter då de använder olja i sin produktion och släpper ut koldioxid. Företaget har fått en större mängd utsläppsrätter tilldelade. Respondenten på företag C är ansvarig för handeln med utsläppsrätter. Respondenten har däremot ingen kontakt med företagets revisor varför denne hade svårt att svara på en del frågor författarna ställde.

4.3.1 Intervju med elhandelschef på företag C

Representant C är elhandelschef på det aktuella företaget. Som elhandelschef ser denne först och främst till att köpa hem el till företaget samt ser till att företaget har rätt pris på det de säljer. Vidare hanterar denne elcertifikat och nu även utsläppsrätter. Elhandelschefen beräknar hur mycket olja företaget förbrukar i sin produktion och räknar om det till utsläppsrätter. Detta görs varje månad för att se företagets behov av utsläppsrätter. Beslutet att köpa och sälja rätter tas av elhandelschefen.

Företagets allmänna inställning till handeln med utsläppsrätter är positiv. Elhandelschefen anser att utsläppssystemet är ett bra sätt att komma åt problemet med utsläpp. Dock menar denne att det krävs att hela världen är med och samarbetar. Som det är nu så är det bara Europa som har uppfört ett handelssystem med utsläppsrätter och Europas andel av utsläppen är liten jämfört med vad både Kina och USA släpper ut. Det som är negativt med handeln med utsläppsrätter är att det är kostsamt och det kommer att påverka företagets produktion och i slutändan även kunden genom att företaget måste höja sina priser gentemot denne.

Granskningen av utsläppsrätter

Företaget kommer att behöva köpa utsläppsrätter då de blev tilldelade cirka hälften av vad de beräknar att de behöver. Varför företaget behöver köpa utsläppsrätter beror på att tilldelningen av rätterna baserades på historiska data och under denna period använde inte företaget lika mycket olja i sin produktion. Dessutom blev energibranschen tilldelade endast 50-60% av vad de historiskt har tillverkat jämfört med exempelvis tillverkningsbranschen som blev tilldelade 100%. Det är i energibranschen som de stora besparingarna ska göras. Helst vill företaget minska sitt oljeberoende. Minskar de beroendet av olja och ersätter det med något annat bränsle som de inte behöver utsläppsrätter för så minskar företaget sitt beroende av utsläppsrätter och uppfyller då syftet med denna miljöåtgärning. Köpen kommer förmodligen att ske mestadels av nordiska företag genom att anlita en mäklare. Företaget kommer att köpa relativt små mängder utsläppsrätter och då är det enklare att gå genom en mäklare.

Företaget har fortfarande inte tagit något beslut om vem som ska kontrollera deras system för beräkningen av utsläppen eller vem den revisor som skriver under rapporten ska vara. Deras nuvarande revisor funderar på att skaffa sig kompetens inom området så att denne kan revidera även detta. Elhandelschefen tror dock att det kommer att behövas tekniska kunskaper av den revisor som ska skriva under rapporten varför denne tror att det kommer att bli någon annan än deras nuvarande revisor. Deras nuvarande revisor kommer dock att bli inblandad i handeln med utsläppsrätter genom den ekonomiska biten. Denne måste veta hur utsläppsrätter som eventuellt ska föras över till nästa år ska värderas samt till vilket pris. Beslutet om vem den underskrivande revisorn blir kommer förmodligen att tas av ekonomichefen på företaget, kanske genom en upphandling där elhandelschefen deltar.

Den kontroll som den utomstående kontrollören ska göra tror inte elhandelschefen kommer att bli så omfattande. Denne ska kontrollera att företaget räknar rätt när de mäter upp oljeförbrukningen och räknar om detta till koldioxidutsläpp samt att företaget verkligen har rätterna på kontot så att detta kan deklarerats till Länsstyrelsen.

För varje anläggning som företaget har ska de lämna in en rapport till Länsstyrelsen på hur företaget har tänkt övervaka det hela; vilken slags övervakning de ska ha, vad det är de övervakar samt vilka formler de ska använda för att beräkna utsläppen. Förmodligen kommer det att användas olika formler för olika anläggningar.

Elhandelschefen tror inte att mätningen eller beräkningen av koldioxidutsläppen kommer att bli några problem. Det finns föreskrifter som Naturvårdsverket gett ut som företaget kan följa. Företaget mäter även sin oljeförbrukning i samband med att de betalar skatt till Skatteverket och den mätning som företaget kommer att göra i utsläppssystemets syfte kommer att bli likadan. Fungerar mätningen till Skatteverket så borde den fungera i detta ärende också. Det är mer pengar inblandade i skatteärendet än i utsläppsrätter. Krävs det dock tuffare krav på mätningen så får företaget i så fall byta ut viss mätutrustning.

Elhandelschefen har idag endast varit på någon enstaka föreläsning. Istället menar denne att informationen och kunskapen om utsläppsrätterna har denne fått genom att läsa de föreskrifter och lagar som finns inom området. Elhandelschefen menar även att denne har lärt sig mycket när företaget sökte tillstånd för utsläppen hos Länsstyrelsen. Det krävdes då att sätta sig in ordentligt i den mätutrustning och de formler som ska användas samt vilka krav som ställs på just den anläggningen.

Företaget blev tvunget att sätta sig in i det här med utsläppsrätter vid förra halvårsskiftet. Det var då som de blev tilldelade sina utsläppsrätter. Hur handeln kommer att gå till sen har de fortfarande inte satt sig in i då det fortfarande inte är någon som har greppat detta.

Om företaget gör mer utsläpp än de har utsläppsrätter anser elhandelschefen att företaget är ansvarig och det är de som kommer att få betala straffavgiften samt köpa in de rätter som saknas. Om företaget dock fått en underskrift från revisor som godkänt deras beräkning anser denne att en del av ansvaret bör läggas på revisorn. Denne menar också att det kan finnas de som genom oegentligheter rapporterar fel information men hoppas inte att någon gör detta.

Förväntningar

Elhandelschefen har idag ingen kontakt med företagets revisor. Denne rapporterar istället till ekonomichefen som i sin tur rapporterar till revisorn. Trots detta har elhandelschefen en viss förväntning på revisorn. Denne menar att revisorn de har idag måste kunna det här med utsläpp och ha teknisk kunskap. Revisorn måste begripa de formler som används vid beräkningen av utsläppen samt begripa hur dessa beräknas. Det kan till och med krävas att revisorn går ut i en anläggning för att se att företaget mäter upp det på det sätt som de säger. Detta kan vara ett sätt att minska förväntningarna på revisorn.

Miljöredovisning

Elhandelschefen gör ingen miljöredovisning av något slag. För detta finns det två anställda på företaget. Dessa har inga kunskaper om handeln med utsläppsrätter. De kommer istället att göra en intern granskning och förmodligen kommer de att jäga produktion som mäter upp oljemängden enligt de här formlerna och se till att dessa verkligen gör detta.

Elhandelschefen tror dock att det här med utsläppsrätter kommer att utökas. När första perioden är slut kanske de ska baka in utsläpp av svavel och andra utsläpp också.

5 Analys och Slutsatser

I analysen kopplar författarna ihop vald teori med den information som framkom av intervjuerna. Till sist redogörs för de slutsatser som framkom av undersökningen.

5.1 Granskningen av utsläppsrätter

Både revisor A och revisor B är väl insatta i respektive företags verksamhet och viktiga lagar och förordningar. Detta är en förutsättning för att kunna revidera ett företag enligt Flening (1999a). För att revisor B ska få denna förståelse har denne kontinuerlig kontakt med olika personer på företag B och detta är enligt Larsson och Norregårdh (2005) en åtgärd till bättre förståelse. Enligt FAR (2002) är denna kunskap om företaget också viktigt för att kunna planera revisionsarbetet.

Egenäs m.fl. (2005) menar att det är viktigt att samla in revisionsbevis för att revisorn ska vara säker på att lagar och föreskrifter följs. Vid handeln med utsläppsrätter är det till exempel viktigt att titta på de system som finns för mätning och beräkning. När revisor A samlar in revisionsbevis tittar denne efter bevis för att företagen kan mäta utsläppen på ett korrekt sätt men också efter bevis angående tilldelning. Revisor B menar att det är viktigt att samla in engagemangsbevis. Dock nämner ingen av revisorerna revisionsbevis som att se på om utsläppsrätterna redovisas enligt redovisningsstandard eller om kraven från EU ETS följs. Dessa revisionsbevis är viktiga enligt Egenäs m.fl. (2005).

I SOU 2005:10 framgår det att en oberoende kontrollör ska verifiera rapporten med utsläppsvärdena. Denna oberoende kontrollör ska användas på företag A enligt uppgifter från miljöansvarig eftersom revisorn inte har den tekniska kunskapen som behövs när det gäller mätning och beräkning. Revisor A anser också att en annan part behövs för att bedöma om beräkningar och mätningar sker på rätt sätt. Däremot har inte frågan diskuterats på företag B än men värmeansvarig där tror inte att företaget kommer att anlita någon utomstående som granskar deras system. Inte heller företag C har tagit något beslut i denna fråga än men tror precis som företag A att teknisk kunskap kommer att behövas. Enligt Giertz och Larsson (1997) hjälper också en utomstående granskare till att öka företagets försök mot större trovärdighet. Enligt RS 620, *Användning av en specialist i revisionsarbetet*, kan en revisor använda sig av en specialist som medhjälpare vid revisionens genomförande (FAR, 2002). Detta tror revisor B definitivt kommer att behövas. Detta styrks också av Djurfelter m.fl. (2005) som i sin studie fått fram att specialistkunskaper kommer öka i framtiden.

Revisor A kan inte se några speciella risker med det nya systemet. Revisor B däremot anser att revisionsrisken ökar på grund av att en ny post ska granskas och hållas reda på. Denna risk kan ses som inneboende risk enligt Flening (1999a) eftersom en ny lag och myndighetskrav ligger bakom handeln med utsläppsrätter. En slutsats från tidigare studier från 2005 av Djurfelters m.fl. är att mätningen av utsläppen utgör ett problem. Miljöansvarig på företag A menar att koldioxid inte är ett lätt ämne att mäta. Företaget har därför valt att beräkna sina utsläpp, precis som företag B och C har gjort. Enligt SOU 2005:10 kan företagen välja att antingen beräkna eller mäta utsläppen. Revisor B har en annan uppfattning kring svårigheterna i samband med mät-

ningen. Denne anser att det inte kommer bli några problem eftersom Länsstyrelsen övervakar mätningarna. Samma åsikt har också elhandelschef på företag C. Revisor A påpekar vikten av att ha ett system för att varje månad kunna mäta utsläppen. Revisor B tror även att fel, till exempel tekniska fel, kan uppstå under den första tiden. Att fel kan uppstå under det första året styrks även av Egenäs m.fl. (2005). Revisor A menar att det kan bli fel i bokföringen eftersom inte alla ser utsläppsrätterna som en affärshändelse. Detta kan ses som en misstolkning och som enligt FAR (2002) kan vara orsaken till att fel uppstår. Egenäs m.fl. (2005) menar också att oegentligheter kan uppstå under det första året. Detta är både revisor B och elhandelschef på företag C medvetna om men båda hoppas och tror att inte detta uppstår. Om någon lämnar en oriktig uppgift i samband med rapporten om utsläppen blir påföljden någon form av straff enligt SOU 2005:10.

I den undersökning som Djurfelter m.fl. (2005) gjorde framkom det att introduktionsperioden kanske inte kommer tas på allvar. Både företag A och B är av en annan åsikt. De tror att företagen tar systemet på allvar direkt och även revisor B är av denna åsikt. Från samma undersökning framkom att oklarheter finns angående hur utsläppsrätterna ska hanteras bokföringsmässigt. Detta är samma resultat som framkommit ur denna undersökning. Revisor A är den enda av respondenterna som säger sig veta hur redovisningen ska gå till. Revisor B tror att redovisningen kommer bli likadan som för elcertifikat men är inte säker. Djurfelter m.fl. (2005) kom även fram till att informationen till företagen om det nya systemet har varit av olika grad. I denna undersökning har varken miljöansvarig på företag A, värmeansvarig på företag B eller elhandelschef på företag C fått någon information från den revisionsbyrå de anlitar, dock har alla tre varit på en del kurser som anordnats av andra. När det gäller revisorerna så har revisor B inte fått någon information om vad som gäller angående redovisningen av utsläppsrätterna medan revisor A anser sig få hjälp av redovisningsexperter men även från moderbolaget i England.

Enligt Egenäs m.fl. (2005) finns det flera viktiga revisionsstandards i samband med utsläppsrätter. Revisor B tar upp en av dessa, nämligen RS 580, *Uttalande från företagsledningen*, men denne anser också att 400 serien är viktig. Denna standardserie diskuteras inte alls av Egenäs m.fl.

Enligt SOU 2005:10 ska varje anläggning senast 30 april varje år överlämna utsläppsrätter motsvarande de sammanlagda verifierade utsläppen under föregående år. Alla respondenter på företagen anser att det är deras ansvar att de har tillräckligt med utsläppsrätter då de ska överlämnas. Företag C anser dock att en del av ansvaret bör ligga på den revisor som godkänt beräkningen i rapporten. Frågan om ansvarsrollen är enligt Egenäs m.fl. (2005) viktig i samband med det nya systemet och bör tas upp i det uppdragsbrev som skrivs mellan företaget och revisorn.

5.2 Förväntningar

Miljöansvarig på företag A anser att samarbetet med deras revisor fungerar bra. Vidare menar miljöansvarig att denne inte har några speciella förväntningar på revisorn, inte mer än att revisorn ska veta vad det nya systemet handlar om. Detta överensstämmer med vad Ojasalo (2001) kallar underförstådda förväntningar. Enligt Ojasalo

(2001) är underförstådda förväntningar förknippade med situationer där kunden inte medvetet tänker på att det existerar förväntningar men att denne blir medveten om förväntningarna när de inte uppfylls. Revisor A nämner att kollegorna i England förutsätter att denne kan den svenska redovisningslagen och dessa förväntningar överensstämmer med vad Ojasalo (2001) kallar tydliga förväntningar, vilket kännetecknas av medvetna önskningar. Även företag C har tydliga förväntningar eftersom elhandelschefen på företaget klargör att revisorn bör ha teknisk kunskap samt kunna utsläppssystemet. Både miljöansvarig på företag A och elhandelschef på företag C har en tydlig uppfattning om hur tjänsten ska vara. Hubbert m.fl. (1995) menar att förväntningarna av en tjänst oftast existerar genom just detta, att kunden har en tydlig uppfattning om hur tjänsten ska vara.

Johansson och Vikborg (2003) kom i sin studie fram till att företagen har höga, ibland orealistiskt höga, förväntningar på revisorn. Detta överensstämmer inte med företagens eller revisorernas uppfattning i denna undersökning. Företag A anser sig inte ha några speciella förväntningar på revisorn och ingen av revisorerna känner att företagen har några alltför höga förväntningar på dem. Däremot menar företag A att frågan om förväntningar på revisorn är förtidigt väckt för att kunna uttala sig säkert i frågan. Revisor B menar också att varför denne inte känner några förväntningar från företagets sida kan bero på att utsläppsrätter fortfarande är ett så pass nytt område. Vidare tror revisor B att företaget möjligtvis kan ha förväntningar på revisorn i form av att de tror att revisorn får mer information kring det nya systemet än vad denne egentligen får.

Miljöansvarig på företag A tror emellertid att de anställda på ekonomiavdelningen kan ha andra förväntningar på revisorn än vad denne har. Revisor B menar att denne känner förväntningar från ägarnas sida genom att de förväntar sig att revisor ska vara en opartisk bedömare av företaget. Revisor B menar även att denne känner förväntningar från de anställda på företaget vid exempelvis en omorganisering och revisorn då ska utreda företagets ekonomiska ställning. Detta sammanfaller med den slutsats Ericksson och Forsberg (2004) drar i sin uppsats. Enligt dem förekommer det ofta ett förväntningsgap i någon form mellan företagen och revisorerna men att det däremot sällan förekommer ett förväntningsgap mellan revisorerna och deras kontaktperson på företagen. Revisor A menar att denne kan känna av förväntningar från kollegerna i England och att det då kan uppstå ett förväntningsgap däremellan.

Liksom Cohen Commission anser revisor B att ett förväntningsgap skulle kunna minskas genom att i revisionsberättelsen ge information om vad en revisor gör. Denne anser dock att den viktigaste åtgärden att minska ett förväntningsgap är att ha mycket kontakt med de anställda på företaget genom både personliga möten och telefonsamtal och informera om revisorns roll. Revisorn menar att det är av stor betydelse att visa att det finns ett ansikte bakom revisorn. Även Dunn (2004) och Shaikh och Talha (2001) menar att det är viktigt med kontinuerliga samtal mellan de inblandade parterna och mer information om vad revisorn gör till alla på företaget för att minska förväntningsgapet. Denna åtgärd görs inte av företag A då miljöansvarig nämner att de inte informerat sina anställda om vad revisorn gör eller förväntas göra. När det gäller ett förväntningsgap i samband med utsläppsrätter tror revisor B att det kommer

att bli speciellt viktigt med information kring revisorns arbete till hösten då denne tror att det blir aktuellt med möten med företaget angående utsläppsrätter.

5.3 Miljöredovisning

Revisor A anser att miljökraven i årsredovisningslagen är bristfälliga. Denne anser inte att lagen kräver mycket information. Dock skriver Flening (1999a) att årsredovisningen utökades 1999. Revisor B menar att miljöredovisningen inte har utvecklats något nämnvärt. Vidare säger denne att företag blivit mer uppmärksamma på miljön och de utsläpp som görs, vilket inte styrker Flenings (2004b) uttalande om att okunighet gör att lagkraven inte följs.

Enligt Flening (1999b) bör företag ha god intern kontroll vad gäller hantering om relevanta miljöfrågor. Elhandelschef på företag C menar att företaget gör denna interna kontroll. Kontrollen görs av miljöansvariga på företaget för att få så korrekta värden som möjligt på den oljemängd som förbrukas.

Företag B har idag enligt revisor B en miljörapport i årsredovisningen på det sätt som kan ses i tabellen från Bergström m.fl. (2002) men funderar på att bryta ur rapporten och lägga den som bilaga till årsredovisningen för att på det sätt få fler att uppmärksamma rapporten.

De ansvariga på respektive företag nämner att en rapport om deras utsläpp ska göras och lämnas till Tillsynsmyndigheten. Denna rapport överensstämmer med vad Bergström m.fl. (2002) kallar en miljörapport.

5.4 Slutsatser

Syftet med denna uppsats är att utreda svenska revisorers roll i granskningen av utsläppsrätter samt om det finns ett förväntningsgap mellan företaget och revisorn i samband med detta. För att svara på syftet gjordes en kvalitativ undersökning där fem intervjuer genomfördes. När dessa intervjuer analyserades framkom följande slutsatser.

Revisorers roll

Revisorn ska granska rapporten som ska lämnas in till Naturvårdsverket men en oberoende kontrollör behövs för att kontrollera mätning och beräkning eftersom de intervjuade anser att den ekonomiska revisorn inte har den tekniska kunskapen som behövs. Vidare ska revisorn ha goda kunskaper om företagets verksamhet och skaffa sig så starka revisionsbevis som möjligt om utsläppsrätter. Revisorn har inget ansvar när det gäller företagets överskridande av utsläpp. Det är företagets eget ansvar att se till att de har utsläppsrätter som motsvarar utsläppen. Revisorn har inte haft någon betydande roll när det gäller att ge information om handeln med utsläppsrätter till sina klienter. Dessa har fått söka information från annat håll. Oklarheter kring redovisningen av utsläppsrätterna verkar fortfarande råda hos alla parter i undersökningen.

Förväntningsgap

Det finns inget förväntningsgap mellan de intervjuade på företagen och revisorerna. Däremot framkommer det att det finns en del förväntningar på revisorn från företagens håll. Dessa förväntningar kan vara från anställda på företaget eller från företagsledningen men även från revisorerna på företagets moderbolag. Det framkommer av undersökningen att ekonomiavdelningen på företagen kan ha helt andra och flera förväntningar på revisorn än de anställda som intervjuats i denna undersökning. Dock anser båda parter att frågan om förväntningar på revisorn är för tidigt väckt för att kunna svara säkert.

6 Slutdiskussion

I följande kapitel kommer en slutdiskussion om uppsatsen att föras där svårigheterna kring arbetet tas upp. Vidare diskuterar författarna hur tidigare studiers resultat stämmer överens med resultatet av denna undersökning. Slutligen kommer förslag till vidare studier att ges.

Under arbetets gång insåg författarna att de var för tidigt ute med denna undersökning. Det var svårt att få tag på respondenter som var insatta i ämnet och kunde bidra med information till uppsatsen. Även de respondenter som ställde upp var oklara på flera punkter. Bland annat hade inga beslut tagits om vem den oberoende kontrollören ska vara och redovisningen av utsläppsrätter var oklar. Varför företagen väntar med att ta beslutet är på grund av att de anser att handeln med utsläppsrätter fortfarande är så pass nytt och att redovisningen av dessa kommer först i bokslutet 2005. Detta förvånade författarna som trodde att fler skulle vara insatta i ämnet i och med att handelssystemet sattes i bruk 1 januari, 2005.

Författarna kan se olikheter i de svar respondenterna givit. Revisorerna arbetar på två olika revisionsbyråer som skiljer sig åt bland annat storleksmässigt. Revisor A reviderar endast ett företag som blivit tilldelade utsläppsrätter men på grund av att denne arbetar på en av de större revisionsbyråerna i Sverige får denne hjälp med frågor kring utsläppsrätterna från redovisningsspecialister på byrån. Revisor B däremot arbetar på en mindre revisionsbyrå och reviderar ett 20-tal företag med utsläppsrätter men får söka information själv angående redovisningen av dessa. Företagen verkar ha olika system för att sköta handeln med utsläppsrätter. På företag A ligger hela ansvaret på miljöansvarig medan på företag B och C var ansvaret uppdelat på flera anställda. Detta tror författarna kan bero på företagets storlek och dens organisation samt mängden utsläppsrätter.

De resultat som framkommit av undersökningen stämmer till viss del överens med de tidigare studier som används i teorin. Författarna trodde sig få liknande resultat som Djurfelter m.fl. fick i sin studie eftersom de gjordes med enbart några månaders mellanrum men de visade sig dock inte överensstämmande helt. Inte heller slutsatserna från Johansson och Vikborgs studie stämmer överens med slutsatserna av denna undersökning. De kommer fram till att höga förväntningar, ibland till och med orimligt höga, föreligger från företagets sida vilket är motsatsen till författarnas slutsats av denna undersökning. Ingen av respondenterna känner av några höga förväntningar. Däremot stämmer slutsatserna från Ericksson och Forsbergs studie överens med denna undersökning. Båda undersökningarna kom fram till att inget förväntningsgap föreligger mellan revisorn och den intervjuade på företaget men ett förväntningsgap kan förekomma mellan revisorn och annan anställd på företaget Detta får författarna att fundera kring om resultatet kunde ha blivit annorlunda om ekonomichefen på företaget, som troligtvis har mer kontakt med revisorn, hade intervjuats.

Författarna funderar även kring om valet av struktureringen på intervjuguiden kan ha påverkat analysen och därmed slutsatserna av undersökningen. Hade en strukturerad intervjuguide använts istället för en semi-strukturerad kanske det hade blivit lätta-

re att analysera den information som framkom av intervjuerna. Dock tror inte författarna att mer information hade framkommit men att sammanställningen av empirin och analys kunde ha skett i ett enda kapitel.

Författarna strävade från början efter att intervjua åtta respondenter men på grund av svårigheter kunde endast fem intervjuer genomföras. Detta ansåg författarna kunde vara en nackdel när det gällde insamling av information till analysen men nu i efterhand anser författarna att fem intervjuer var tillräckligt. Respondenterna har lämnat relativt liknande information och en analys var fullt möjlig. Författarna tror inte att fler respondenter hade bidragit till att undersökningen fått andra slutsatser då de i arbetet med att kontakta respondenter märkt att företagen varit oförberedda på det nya handelssystemet.

Genom de svårigheter som författarna hade med att få företag och revisorer att ställa upp på en intervju samt de oklarheter som fortfarande finns hos alla inblandade parter uppkom följande förslag till vidare studier.

- ◆ Eftersom respondenterna i denna undersökning inte var så insatta i ämnet kan det vara intressant att se utfallet av samma undersökning men vid bokslutet 2005 vilket är det första bokslutet då utsläppsrätter finns med i redovisningen.
- ◆ En liknande undersökning kan göras men istället intervjua ekonomichefen på företagen för att få mer information om redovisningen av utsläppsrätter.
- ◆ En jämförelse kan göras mellan utsläppsrätter och elcertifikat för att se likheter och skillnader i handel och redovisning av dessa. Ser revisorns roll likadan ut för utsläppsrätter som elcertifikat?
- ◆ Utreda hur handelssystemet fungerar i praktiken. Minskas verkligen utsläppen? Sköts handeln på ett korrekt sätt? Hur kostsamt är handeln för företagen?
- ◆ Göra en kvantitativ studie med företag från tilldelningslistan och dess revisorer för att utreda om det finns något samband mellan till exempel företagets storlek, mängden utsläppsrätter, geografiska områden och branscher.

Referenslista

- Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Artsberg, K. (2003). *Redovisningsteori – policy och praxis*. Malmö: Liber Ekonomi.
- Befring, E. (1992). *Forskningsmetodik och statistik*. Lund: Studentlitteratur.
- Bergström, S., Catasús, B., & Ljungdahl, F. (2002). *Miljöredovisning*. Malmö: Liber Ekonomi.
- Bryman, A. (1997). *Kvantitet och kvalitet i samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur.
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santéus Förlag.
- Darmer, P., & Freytag, P. V. (1995). *Företagsekonomisk undersökningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.
- Denscombe, M. (2000). *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur.
- Djurfelter, H., Holmström, L., & Karlsson, S. (2005). *Redovisning av utsläppsrätter – ett mission eller en illusion?* Magisteruppsats, Lund: Lunds Universitet.
- Dunn, B. J. (2003). Auditing 101: The Truth About Audits. *The Greater Lansing Business Monthly*, 16(6).
- Egenäs, L., Larsson, L.-O., & Norregårdh, M. (2005). Så påverkas revisionen när handel med utsläppsrätter införs. *Balans*, 31(1), 12-13.
- Ejvegård, R. (1996). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Energimyndigheten. (2004, 29 december). *Vem gör vad*. Hämtad 2005-02-17, från http://www.stem.se/WEB/STEMEx01Swe.nsf/F_PreGen01?ReadForm&MenuSelect=229051E25404F1A2C1256E5800512AA2&WT=Energi-%20och%20klimat-%20
- Energimyndigheten. (2005). *Kyotoprotokollet*. Hämtad 2005-02-15, från <http://www.stem.se/web/otherapp/ekunskap.nsf/0/BDDCC6BB0435A142C1256E82003BE6B2?OpenDocument&Start=1&Count=1000&ExpandView>
- Ericksson, A., & Forsberg, P. (2004). *Existerar ett förväntningsgap? – Företagets och revisorns upplevda nytta med revision*. Kandidatuppsats, Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.
- Europeiska unionens verskamhetsområden. (2003, 30 januari). *Kyotoprotokollet om klimatförändringar*. Hämtad 2005-02-15, från <http://europa.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/l28060.htm>

- FAR. (2005). *FARs Samlingsvolym 2005 – del 2*. Stockholm: FAR Förlag AB.
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens. (2005, 2 januari). *FEE Alert Emissions Trading*. Hämtad 2005-01-28, från <http://www.fee.be/publications/main.htm>
- Flening, B. (1999a). *Årsredovisningslagens miljökrav - Handbok för revisorer och ekonomichefer*. Stockholm: Ekerlids förlag.
- Flening, B. (1999b). Ökade krav på revisorernas kunskaper. *Balans*. 25(12), 6-8.
- Flening, B. (2004a). Koldioxidutsläpp, ett nytt område för revision!. *Balans*, 30(12), 33-36.
- Flening, B. (2004b). Nya krav på revisorers kunskap om miljö och sociala förhållanden. *Balans*. 30(10), 19-20.
- Flening, B. (2004c). Företagen dålig förberedda för handel med utsläppsrätter av växthusgaser. Hämtad 2005-01-27, från http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Sweden/Pressmeddelande_040621
- Gavelius, M. & Larsson, L-O. (2004). Klimatförändringar påverkar revisionen. *Balans*. 30(8-9), 6-7.
- Giertz, K-G., Larsson, L-O. (1997). Miljöredovisning kräver utvidgad revisorskompetens. *Balans*. 23(8-9), 30-32.
- Handelsdirektivet: Europa Parlamentets och Rådets Direktiv 2003/87/EG.
- Hubbert, A. R., García Sehorn, A., & Brown, S. W. (1995). Service expectations: the consumer versus the provider. *International Journal of Service*, 6(1), 6-21.
- Johannessen, A., & Tufte, P. A. (2003). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Liber AB.
- Johansson, J., & Vikborg, S. (2003). *Förväntningar och förväntningsgap – Företagets förväntningar på revisorn och revisorns syn på dessa*. Kandidatuppsats, Luleå: Luleås Tekniska Universitet.
- Koh, H. C., & Woo, E. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(3), 147-154.
- Lag (2004:1199) om handel med utsläppsrätter.
- Larsson, L-O. (1997). *Miljöredovisningen och miljöinformation i årsredovisningar*. Lund: Studentlitteratur.
- Larsson, L-O. (1999). *Miljöinformation och miljöredovisning – En vägledning för företag och revisorer*. Stockholm.
- Lekvall, P., & Wahlbin, C. (2001). *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: IHM Publishing.

Referenslista

- Länsstyrelsen. (2005, 14 april). *Handel med utsläppsrätter*. Hämtad 2005-04-14, från <http://www.f.lst.se/varverksamhet/miljonatur/miljoskydd/handelmedutslappsratter.4.195dd5bfecca15897fff781.html>
- McEnroe, J. E., & Martens. S. C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the "expectation gap". *Accounting Horizons*, 15(4), 345-358.
- Merriam, S., B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Moberg, K. (2003). *Bolagsrevison – Oberoende, Ansvar, Sekretess*. Stockholm: Norstedt Juridik AB.
- Naturvårdsverket. (2002, 8 oktober). *Klimatkonventionen*. Hämtad 2005-02-15, från <http://www.naturvardsverket.se/index.php3?main=/dokument/hallbar/klimat/internat/konvprot/konv.htm>
- Ojasalo, J. (2001). Managing customer expectations in professional services. *Managing Service Quality*, 11(3), 200-212.
- O'Malley, S. (2000, 31 augusti). *The panel on audit effectiveness – report and recommendations*. Hämtad 2005-04-20, från <http://www.pobauditpanel.org/downloads/appendixd.pdf>
- Regeringskansliet. (2005, 4 januari). *Nationell fördelningsplan för handel med utsläppsrätter*. Hämtad 2005-02-15, från <http://www.regeringen.se/sb/d/3232/a/19018>
- Shaikh, J. M., & Talha, M. (2003). Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties. *Managerial Auditing Journal*, 18(6-7), 517-529.
- Sommestad, L. (2003, 12 december). *Kyotoprotokollet ingen ekonomisk hämsko*. Hämtad 2005-02-15, från <http://www.regeringen.se/sb/d/1310/a/13123>
- SOU (2004:62). (2004). *Handla för bättre klimat – handel med utsläppsrätter 2005-2007, m.m.* Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.
- SOU (2005:10). (2005). *Handla för bättre klimat – Från införande till utförande*. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.
- Strawser, R., H. (1990). The new auditor's report: will it close the expectations gap in communications?. *The CPA Journal* LX(5)
- Svenning, C. (1996). *Metodboken*. Eslöv: Lorentz förlag.
- Westermarck, C. (1999). *Miljöredovisning – Kommunikation av etik, vision och ekonomi*. Göteborg: Tholin & Larssons förlag.
- Årsredovisningslagen (1995:1554).
- Öhrlings PwC (2005). *Redovisning av utsläppsrätter*. Opublicerat internt material.

Bilaga 1 – Frågor till företagen

Allmänt

(Info om vad företagen gör, hur många utsläppsrätter de har etc.)

Vilken befattning har du i företaget?

Hur är du involverad i handeln med utsläppsrätter?

Företagets allmänna inställning till handeln med utsläppsrätter

Granskningen av utsläppsrätter

Hur har du fått information om vad som gäller angående redovisning av utsläppsrätter?

Har ni klarhet i hur utsläppsrätter ska värderas och hanteras rent redovisningsmässigt? Vilka oklarheter föreligger?

Använder ni er av externa granskare? Varför/Varför inte? Tror ni att det kommer att behövas externa granskare när det gäller utsläppsrätter?

Om företaget släpper ut mer koldioxid än de har utsläppsrätter för. Vem bär ansvaret?

Anser företaget att revisorn är skyldig om lagar och föreskrifter överträds?

Hur kommer mätningen och beräkningen av utsläppen att ske?

Tror du mätningen av utsläpp kommer att bli ett problem? Hur? Varför?

Användning av specialister som medhjälp till revisorn?

Tror du att fel eller oegentligheter kommer att uppstå den första tiden som EU ETS tillämpas? Vilka?

Tror du att introduktionsperioden kommer tas på allvar eller att alla väntar till 2008 då systemet sätts i gång på riktigt?

Förväntningsgap

Hur länge har ni haft er revisor?

Hur fungerar samarbetet mellan ert företag och er revisor?

Vad förväntar du dig av er revisor, främst då när det gäller redovisningen av utsläppsrätter?

Vad anser du är revisorns roll i granskningen av utsläppsrätter?

Är ni nöjd med er revisor? Varför?

Vad anser du är revisorns ansvar?

Hur beskrivs revisorns roll och ansvar i revisionsberättelsen?

Anser du att revisorns arbete motsvarar era förväntningar, speciellt då det gäller utsläppsrätter?

Har dina förväntningar på revisorn förändrats sedan handeln med utsläppsrätter startade, och i så fall hur?

Vilken nytta anser du att företaget har av revisorn? Bidrar denne med information om utsläppsrätter?

Om några förväntningar finns, varför tror du de har uppkommit?

Om du anser att ett förväntningsgap finns mellan företaget och revisorn, hur skulle detta kunna minskas?

Vad gör företaget idag för att minska ett ev förväntningsgap?

Har de anställda fått någon utbildning om revisorns arbete och ansvar för att på så sätt få en inblick i dennes arbete för att minska förväntningarna?

Miljöredovisning

Hur tycker du att miljöredovisning skall utformas?

Hur tycker du att miljöredovisningen har utvecklats?

Redovisar ni miljöarbetet både kvantitativt och kvalitativt? Varför?

Hur länge har företaget lämnat miljöinfo i årsredovisningen?

Bilaga 2 – Frågor till revisorerna

Allmänt

Hur länge har du varit revisor för företaget?

Vilka åtgärder vidtar du för att få en bra förståelse för ett specifikt företaget?

Hur väl insatt är du i de lagar och förordningar som gäller för företaget?

Granskningen av utsläppsrätter

Hur väl insatt är du i det nya handelssystemet och redovisningen av detta? Vilka åtgärder kommer du vidta för att öka din kunskap?

Vad anser du är revisorns roll i granskningen av utsläppsrätter?

Hur har du fått information om vad som gäller angående redovisning av utsläppsrätter?

Anser du att ni som revisorer är väl förberedda inför förändringen som handeln med utsläppsrätter medför?

Har ni gjort några förebereelser för era klienter (ute i företagen) inför introduktionen av utsläppsrätter? Vilka?

Vad kan du som revisorer bistå med för att förbereda företaget?

Har du som revisor klarhet i hur utsläppsrätter ska värderas och hanteras rent redovisningsmässigt? Vilka oklarheter föreligger?

Vilka revisionsbevis anser du viktiga att samla in när det gäller handeln med utsläppsrätter?

Anser du att revisionsrisken (inneboende risk o kontrollrisk) ökar i samband med utsläppsrätterna? På vilket sätt?

Tror du mätningen av utsläpper kommer att bli ett problem? Hur? Varför?

Tror du att fel eller oegentligheter kommer att uppstå den första tiden som EU ETS tillämpas? Vilka?

Tror du att introduktionsperioden kommer tas på allvar eller att alla väntar till 2008 då systemet sätts i gång på riktigt?

Förväntningsgap

Vad tror du att företaget förväntar sig av dig som revisor?

Bilagor

Har du känt att företaget förväntar sig mer av dig sedan handeln med utsläppsrätter startade? Vad i så fall?

Vad tror du att företagen förväntar sig av dig som revisor när det gäller utsläppsrätter? Större eller mindre förväntningar jämfört med annat?

Känner du av några förväntningar från annat håll än företagen? Allmänheten?

Om några förväntningar finns, varför tror du de har uppkommit?

Om du anser att ett förväntningsgap finns mellan företaget och revisorn, hur skulle detta kunna minskas?

Miljöredovisning

Hur tycker du att miljöredovisningen har utvecklats?

Bilaga 3 – Revisor A:s anvisningar om redovisningen av utsläppsrätter

Så här ska redovisningen av utsläppsrätter ske på företag A enligt de riktlinjer som revisor A fått:

Tillgångsredovisning

När en utsläppsrätt har tilldelats ett företag är den en immateriell tillgång och ska redovisas enligt IAS 38. Detta gäller om företaget har fått utsläppsrätterna tilldelade såväl om de är köpta. Om en utsläppsrätt givits ut till ett värde understigande verkligt värde ska den värderas till verkligt värde. Därefter värderas utsläppsrätterna till verkligt värde eller anskaffningsvärdet.

Så här ska kontering vid tilldelning se ut:

Utsläppsrätter (10xx)	Förutbetalda intäkter (2970)
xx	xx

Intäktsredovisning

Om värdet på utsläppsrätterna vid utgivandet understiger verkligt värde ska mellanskillnaden av vad som är betalt och det verkliga värdet klassas som ett statligt stöd enligt IAS 20. Denna mellanskillnad ska redovisas som en förutbetalad kostnad och sedan, oavsett om de behålls eller avyttras, ska de intäktsredovisas på ett regelmässigt sätt under åtagandeperioden. Om företaget har valt att redovisa utsläppsrätterna till anskaffningsvärde sker intäktsredovisning av utsläppsrätter för gjorda utsläpp till det värde som bokades in i redovisningen vid tilldelningen.

Så här sker kontering vid intäktsredovisning:

Förutbetalda intäkter (2970)	Intäkter (3xxx)
xx	xx

Skuldföring

Det uppstår en skuld att leverera in utsläppsrätter när utsläpp görs. Denna skuld är en avsättning och ska följa rekommendationerna i IAS 37. Denna avsättning ska värderas till den bästa uppskattningen av vad som behövs för att den ska regleras på balansda-

Bilagor

gen. Mätningar och beräkningar är viktiga rutiner för att få information om mängden gjorda utsläpp och det antal utsläppsrätter som behövs för att täcka dessa utsläpp. Det aktuella marknadspriset utgör oftast den bästa uppskattningen av värdet. En stor risk är dock att mycket av underlagen kommer att saknas vid första perioden.

Så här sker kontering vid skuldföring:

Rörelsekostnad (4xxx)	Skuld för utsläpp (28xx)
xx	xx

Reglering av åtagandet

Företagen ska leverera in det antal utsläppsrätter som motsvarar antalet rapporterade utsläpp. Vid denna kontering försvinner den immateriella tillgången och avsättningen.

Så här sker kontering vid reglering av åtagandet:

Utsläppsrätter (10xx)	Skuld för utsläpp (28xx)
xx	xx

Marknadsvärdering av utsläppsrätter

Utsläppsrätterna kan marknadsvärderas om det finns en aktiv marknad för utsläppsrätterna. De företag som väljer att göra detta gör följande kontering:

Utsläppsrätter (10xx)	Eget kapital (20xx)
xx	xx