

VT 2004



**EKONOMIHÖGSKOLAN**  
Lunds universitet

# **Redovisning av uppskjutna skattefordringar i svensknoterade IT-bolag**

## **Handledare**

Gunnar Wahlström

## **Författare**

Erik Friberg  
Jonas Nilsson  
Jacob Nyberg

# Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Redovisning av uppskjutna skattefordringar i svensknoterade IT-bolag
- Seminariedatum:** 2004-06-04
- Ämne/kurs:** FEK 581 Kandidatseminarium, 10 poäng
- Författare:** Erik Friberg, Jonas Nilsson, Jacob Nyberg
- Handledare:** Gunnar Wahlström
- Fem nyckelord:** Uppskjutna skattefordringar, Underskottsavdrag, Redovisning, RR 9, IT-bolag
- Syfte:** Syftet med föreliggande uppsats är att utreda hur svenska noterade IT-bolag redovisar uppskjutna skattefordringar, vilka är hänförliga till underskottsavdrag.
- Metod:** Vår metod innebar initialt en kvantitativ studie av svenska noterade IT-bolags årsredovisningar. Vi undersökte hur posten uppskjutna skattefordringar förhöll sig till bolagens totala tillgångar. Vi genomförde sedan en kvalitativ undersökning, i form av en enkätundersökning, av de tio IT-bolag som redovisade störst post avseende uppskjutna skattefordringar.
- Litteratur:** Vi har nyttjat litteratur som behandlar tillgångar och dess värdering, uppskjutna skattefordringar samt RR 9.
- Empiri:** Vi har studerat de tio IT-bolag, som redovisade den största posten avseende uppskjutna skattefordringar i förhållande till totala tillgångar. Vidare har vi undersökt huruvida IT-bolagens redovisning av uppskjutna skattefordringar är förenlig med tillgångsdefinitionen.
- Slutsatser:** Vi fann att redovisningen av posten uppskjutna skattefordringar var en känslig punkt för IT-bolagen. Ett flertal av bolagen redovisade uppskjutna skattefordringar motsvarande ca 20 % av bolagens totala tillgångar. Nämnad post bland tillgångarna i balansräkningen var således i vissa fall avgörande för bolagens framtida fortlevnad. Vidare fann vi att det huvudsakliga problemet är förknippat med de prognoser som företaget måste göra inför framtiden. Vi anser att bolagen bör vänta med att redovisa sina uppskjutna skattefordringar fram till dess att de kan påvisa mer sannolika prognoser beträffande den framtida intjäningsförmågan.

# Summary

- Title:** Accounting of deferred taxes in IT companies quoted on the Swedish stock market.
- Date of seminar:** June 4, 2004
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits
- Authors:** Erik Friberg, Jonas Nilsson, Jacob Nyberg
- Advisor:** Gunnar Wahlström
- Keywords:** Deferred taxes, Tax loss carryforwards, Accounting, RR 9, IT companies
- Purpose:** Our purpose is to investigate how IT companies quoted on the Swedish stock market account their deferred taxes.
- Methodology:** To fulfil the purpose we initially conducted a quantitative study over Swedish IT companies annual reports. Then we narrowed down ten companies that accounted the largest posts regarding deferred taxes. After that, we conducted a qualitative study by sending these ten companies a questionnaire.
- Literature:** We chose literature that considers assets, deferred taxes and RR 9 (IAS 12).
- Empirical:** We have studied those ten companies, which have accounted the largest posts regarding deferred taxes in relation to total assets. We have also investigated if the companies accounting is compatible with the definition of an asset.
- Conclusions:** We found that the accounting of deferred taxes was a sore matter for the IT companies. In some of the companies constitutes the post of deferred taxes approximately 20 % of the companies total assets. Thus were the deferred taxes crucial for some of the companies survival. We also found that the main problem is associated with the economic forecasts the companies have to implement for the future. As far as we are concerned, we believe that some of these companies should not account deferred taxes until they can show more reliable economic forecasts.

# Innehåll

<b>1 Problem, forskningsfråga, syfte samt avgränsningar .....</b>	<b>6</b>
1.1 Problem .....	6
1.2 Forskningsfråga .....	7
1.3 Syfte .....	7
1.4 Avgränsningar .....	7
<b>2 Metod.....</b>	<b>9</b>
2.1 Metodbegreppet.....	9
2.1.1 Positivism och hermeneutik .....	9
2.1.2 Kvantitativa och kvalitativa metoder .....	9
2.1.3 Val av metod .....	10
2.1.4 Undersökningarnas upplägg.....	10
2.1.4.1 Litteraturstudier.....	10
2.1.4.2 Den kvantitativa undersökningen.....	11
2.1.4.3 Den kvalitativa undersökningen.....	11
2.2 Datainsamling.....	12
2.2.1 Primärdata .....	12
2.2.1.1 Enkätundersökning.....	12
2.2.2 Sekundärdata .....	13
2.3 Utvärdering.....	13
2.3.1 Validitet.....	13
2.3.2 Reliabilitet .....	14
2.3.3 Källkritik .....	15
<b>3 Litteraturgenomgång .....</b>	<b>17</b>
3.1 Det begreppsmässiga ramverket.....	17
3.2 Definition av tillgångar .....	17
3.2.1 Kontroll .....	18
3.2.2 Tidigare händelse .....	19
3.2.3 Framtida ekonomisk nytta.....	19
3.2.4 Erkännandekriterier.....	19
3.3 Redovisningens kvalitativa egenskaper .....	20
3.3.1 Begriplighet.....	20
3.3.2 Relevans .....	20
3.3.3 Neutralitet och objektivitet.....	21
3.3.4 Jämförbarhet.....	22
3.3.5 Avvägning och materialitet .....	22
3.4 Redovisning av inkomstskatter .....	22
3.4.1 Inledning.....	23
3.4.2 Redovisning av inkomstskatter enligt RR 9 .....	24
3.4.2.1 Skattemässiga underskottsavdrag.....	25
3.4.2.2 Redovisning som tillgång.....	27
3.4.2.3 Upplysning och värdering .....	27
3.4.2.4 Redovisning av uppskjuten skattefordran vid företagsförvärv .....	28
3.4.2.5 Rubricering av skattefordringar .....	29
3.5 Sammanfattning av litteraturgenomgången .....	30
<b>4 Empiri.....</b>	<b>31</b>
4.1 Undersökta företag .....	31
4.1.1 Axis .....	31
4.1.1.1 Presentation av företaget.....	31

4.1.1.2 Företagets årsredovisning.....	31
4.1.1.3 Enkät svar.....	32
4.1.2 AddNode.....	32
4.1.2.1 Presentation av företaget.....	32
4.1.2.2 Företagets årsredovisning.....	32
4.1.2.3 Enkät svar.....	33
4.1.3 Nexus.....	34
4.1.3.1 Presentation av företaget.....	34
4.1.3.2 Företagets årsredovisning.....	34
4.1.3.3 Enkät svar.....	35
4.1.4 Onetwocom.....	35
4.1.4.1 Presentation av företaget.....	35
4.1.4.2 Företagets årsredovisning.....	35
4.1.4.3 Enkät svar.....	36
4.1.5 CashGuard.....	36
4.1.5.1 Presentation av företaget.....	36
4.1.5.2 Företagets årsredovisning.....	36
4.1.5.3 Enkät svar.....	37
4.1.6 Doro.....	38
4.1.6.1 Presentation av företaget.....	38
4.1.6.2 Företagets årsredovisning.....	38
4.1.6.3 Enkät svar.....	38
4.1.7 Intentia.....	39
4.1.7.1 Presentation av företaget.....	39
4.1.7.2 Företagets årsredovisning.....	39
4.1.7.3 Enkät svar.....	40
4.1.8 Ericsson.....	40
4.1.8.1 Presentation av företaget.....	40
4.1.8.2 Företagets årsredovisning.....	40
4.1.8.3 Enkät svar.....	41
4.1.9 TurnIT.....	42
4.1.9.1 Presentation av företaget.....	42
4.1.9.2 Företagets årsredovisning.....	42
4.1.9.3 Enkät svar.....	42
4.1.10 Telelogic.....	43
4.1.10.1 Presentation av företaget.....	43
4.1.10.2 Företagets årsredovisning.....	43
4.1.10.3 Enkät svar.....	44
4.2 Diskussion kring tillgångsdefinitionen.....	44
4.2.1 Under företagets kontroll.....	44
4.2.2 Resultat av inträffade händelser.....	45
4.2.3 Framtida ekonomiska fördelar.....	45
<b>5 Slutsatser.....</b>	<b>48</b>
5.1 Forskningsfrågan besvaras.....	48
5.2 Reflektioner över studiens slutsatser.....	49
5.3 Förslag till fortsatt arbete.....	49
<b>Källförteckning.....</b>	<b>51</b>
<b>Bilaga 1 – Kvantitativ undersökning.....</b>	<b>54</b>
<b>Bilaga 2 – Enkätundersökning.....</b>	<b>56</b>

# 1 Problem, forskningsfråga, syfte samt avgränsningar

## 1.1 Problem

Under senare år har vi kunnat se en utveckling mot en tilltagande globalisering, vilken påskyndats av informationstekniken. Nämnade förändring gäller också i hög grad affärlivet. Kapitalplaceringarna har följaktligen fått en bredare placeringshorisont och investeringar görs i företag och på marknader, vilka inte var aktuella tidigare. Det har resulterat i att nya och förändrade behov och krav på den information som ligger till grund för placeringsbesluten ställs. För att kapitalmarknaderna skall fungera effektivare krävs information som möjliggör jämförbarhet mellan placeringsalternativen. Detta ställer i sin tur krav på utformningen av företagets finansiella rapportering. Innehållet i redovisningen och de regler som ligger till grund för denna hamnar därmed i fokus. När det gäller utformning av normer för redovisning är IASB (International Accounting Standards Board) den organisation som har störst betydelse för utvecklingen internationellt. Genom att utarbeta standarder, IFRS (International Financial Reporting Standards), vilka tidigare benämndes IAS (International Accounting Standards), verkar de för att en harmonisering skall komma till stånd.

Beträffande de svenska normerna på redovisningsområdet har det skett en kontinuerlig anpassning till IAS. Det infördes nya regler för redovisning av inkomstskatter den 1 januari 2001, bland annat Redovisningsrådets rekommendation nr 9 om inkomstskatter, vilken är en direktöversättning av IAS 12. Dessförinnan gällde reglerna i Redovisningsrådets koncernredovisningsrekommendation (RR 1:96)<sup>1</sup>.

RR 9 reglerar redovisningen av inkomstskatter, varmed avses samtliga såväl inhemska som utländska skatter som är baserade på företagets skattepliktiga resultat. RR 9 gäller för noterade företag och för koncerner, medan Bokföringsnämndens allmänna råd om redovisning av inkomstskatter (BFNAR 2001:1) är tillämplig för näringsdrivande onoterade företag som valt att inte tillämpa RR 9.

En förändring jämfört med de tidigare reglerna är att en uppskjuten skattefordran skall redovisas för underskottsavdrag. Enligt RR 9 skall företag redovisa en uppskjuten skattefordran som är hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag. Redovisningen får dock endast göras i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot skattemässiga överskott i framtiden.<sup>2</sup> Sannolikhetsproblematiken kan sägas vara den kritiska punkten för redovisningen av uppskjutna skattefordringar. Att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag redovisas bland tillgångar gör att de sedvanliga kraven för när något får redovisas som en tillgång måste beaktas. I FASB:s tillgångsdefinition måste tre kriterier vara uppfyllda för något skall få redovisas som en tillgång. Enligt definitionen är en tillgång en resurs som kontrolleras av företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden. I det här sammanhanget är det framför allt kravet på framtida ekonomiska fördelar som kan vara föremål för diskussion. Är det rimligt att ta upp en post som en tillgång som grundas på antaganden om framtiden, där bedömningarna utgörs av mer eller mindre kvalificerade antaganden om företagets framtida utveckling? För företag som under längre perioder redovisat förluster eller som

---

<sup>1</sup> Stockholmsbörsen, Nya redovisningsprinciper – på väg mot IAS 2005, <http://domino.omgroup.com>, 20 april 2004

<sup>2</sup> Redovisningsrådets rekommendation nr 9, FARs samlingsvolym 2004

under sin livstid inte någonsin visat ett positivt resultat, kan det ifrågasättas om en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässigt underskottsavdrag utgör en tillgång.

Rolf Rundfelt med flera har i sina årliga genomgångar av börsbolagens årsredovisningar kommenterat redovisning av uppskjutna skattefordringar. Vid granskningen av årsredovisningarna för 2001 gjordes följande iakttagelser: ett flertal företag redovisar uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag utan att motivera varför de redovisas i balansräkningen. Detta trots att företagen redovisat förluster de senaste åren. Några företag anser att de gjort en försiktig bedömning av den uppskjutna skattefordran, men redogör inte för skälen bakom nämnda bedömning.<sup>3</sup>

Redovisningen av uppskjutna skattefordringar till följd av underskottsavdrag är mer eller mindre alltid aktuella, men hamnar än mer i blickpunkten under en lågkonjunktur. Mot bakgrund av de ekonomiskt kända tiderna under inledningen av 2000-talet finns anledning att tro att en sådan post förekommer i större utsträckning. En bransch som genomgått ett ekonomiskt stålbad är IT-branschen. Ur detta perspektiv blir det intressant att studera den eventuella förekomsten av uppskjutna skattefordringar. Beträffande IT-företagens tillgångsmassa skiljer den sig från mer traditionella verksamheter med industriell tillverkning. I industriföretag utgör de materiella anläggningstillgångarna en betydande post i balansräkningen, vilket generellt sett inte är fallet hos IT-företagen. IT-företagen har emellertid ofta betydande immateriella tillgångar.

Framtiden är oviss och vi får förlita oss på mer eller mindre goda prognoser byggda på historisk information, exempelvis årsredovisningar. Detta innebär alltid osäkerhet och medför följaktligen att företagens sätt att redovisa uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag kan diskuteras. Mot bakgrund av IT-bolagens tidigare oförmåga att bedöma framtida resultatutveckling och infria uppställda vinstprognoser uppkommer det en anledning till att rikta ljuset mot IT-branschen.

## 1.2 Forskningsfråga

- Vilka bedömningar ligger till grund för svenska noterade IT-bolags redovisning av uppskjutna skattefordringar?

## 1.3 Syfte

Syftet med föreliggande uppsats är att utreda hur svenska noterade IT-bolag redovisar uppskjutna skattefordringar, vilka är hänförliga till underskottsavdrag.

## 1.4 Avgränsningar

Anledningen till att vi begränsat oss till IT-branschen är att dessa företag uppvisat stora förluster samt att deras balansräkning har en annorlunda sammansättning än företag i andra branscher, exempelvis industrisektorn. IT-bolagens förluster de senaste åren har inneburit att

---

<sup>3</sup> Stockholmsbörsen, Börsbolagens årsredovisningar 2001 - några iakttagelser, <http://domino.omgroup.com>, 22 april 2004

deras egna kapital har minskat och därmed fått ett ökat behov av att finna nya tillgångar. De uppskjutna skattefordringarna har således blivit av särskild betydelse för IT-bolagen.



## 2 Metod

*Nedan i detta kapitel diskuteras följande: metodbegreppet, undersökningsmetoder och val av metod, datainsamling samt utvärdering.*

### 2.1 Metodbegreppet

En noggrant övervägd och vald metod är ett krav för att genomföra en vetenskaplig undersökning. Begreppet metod är emellertid komplicerat, då det existerar en mängd olika metoder för att på ett systematiskt sätt undersöka verkligheten. Begreppet kan generellt förklaras innebära läran om hur sociala fakta samlas in, organiseras, bearbetas samt tolkas på ett systematiskt sätt.<sup>4</sup>

Under detta avsnitt behandlas hermeneutik och positivism, kvantitativa och kvalitativa metoder, vårt val av metod, undersökningarnas uppläggning, den kvantitativa undersökningen samt den kvalitativa undersökningen.

#### 2.1.1 Positivism och hermeneutik

I metodlitteratur diskuteras ofta två vetenskapliga huvudinriktningar, positivism samt hermeneutik. Den positivistiska inriktningen härstammar från naturvetenskapen medan den hermeneutiska inriktningen har sina rötter i humanismen. Den positivistiska inriktningen har en objektivistisk vetenskapssyn och betonar kvantifiering, formalisering av begrepp och teorier, objektiva metoder och tekniker samt empiriska observationer för att avgöra teorins hållbarhet. Hermeneutiken, vilken har en subjektivistisk vetenskapssyn, betonar istället betydelsen av tolkning och förståelse. Positivismen motsätter sig hermeneutiska forskningsresultat, då dessa är beroende av forskaren som person. En personbundenhet av detta slag anser positivisterna vara en svaghet, för hermeneutiken är detta istället en styrka. De båda inriktningarna kan ses som varandras motpoler.<sup>5</sup>

#### 2.1.2 Kvantitativa och kvalitativa metoder

Det görs vanligtvis en distinktion mellan två olika metodiska angreppssätt inom samhällsvetenskapen. Distinktionen görs med utgångspunkt från informationen vi undersöker – hårddata eller mjukdata – och det talas då om kvantitativa och kvalitativa metoder. Kvantitativa metoder kännetecknas av att de är formaliserade och strukturerade samt präglade av kontroll från forskarens sida. Statistiska mätmetoder utgör en central del i en analys av kvantitativ information.<sup>6</sup> Vidare är kvantitativ data mätbar och kan därmed benämnas hårddata<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Halvorsen K, ”*Samhällsvetenskaplig metod*”, 1992, s 13

<sup>5</sup> Arvidson P, Rosengren K E, ”*Sociologisk metodik*”, 1992, s 6 ff

<sup>6</sup> Holme I M, Solvang B K, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa studier*, 1996, s 13 f

<sup>7</sup> Arvidson P, Rosengren K E, ”*Sociologisk metodik*”, 1992, s 17

De kvalitativa metoderna inriktar sig istället på förståelse samt om informationen har en generell giltighet. Metoden kännetecknas vidare av en närhet till den källa där informationen hämtas ifrån. Kvalitativ data är icke mätbar och kan därmed benämnas mjukdata.<sup>8</sup>

### 2.1.3 Val av metod

Vår metods kvantitativa del baseras på en undersökning av svensknoterade IT-bolags årsredovisningar. De slutsatser som dras från nämnda undersökning kommer att grundas på data som är mätbar, det vill säga kan uttryckas i sifferform (hårddata). Vi anser att den kvantitativa delen är av positivistisk karaktär, då den eftersökta informationen i årsredovisningarna är verifierbar.

Den kvalitativa delen av vår metod består i den enkät vi skickat ut till de redovisningsansvariga på tio svensknoterade IT-bolag. Vi har valt att skicka enkäten till dessa bolag, då de i årsredovisningen gällande räkenskapsåret 2003, har noterat en stor post i balansräkningen avseende uppskjuten skattefordran.

### 2.1.4 Undersökningarnas upplägg

Undersökningen i föreliggande uppsats har delats in i en kvantitativ del och en kvalitativ del. Vi inleder med att beskriva de litteraturstudier som genomförts, därefter behandlas de kvantitativa och kvalitativa delarna.

#### 2.1.4.1 Litteraturstudier

Vår arbetsgång innebar initialt att ta reda på vilka lagar och rekommendationer som var tillämpliga på redovisning av uppskjuten skattefordran. Behjälplig för detta ändamål var FARs samlingsvolym 2004. Vi fann att Redovisningsrådets rekommendation (RR) nr 9 – Inkomstskatter, var tillämplig i vårt fall. Redovisningsrådet beaktar rekommendationer utgivna av International Accounting Standards Board (IASB), vilket föranledde en kontroll huruvida de internationella rekommendationerna var kongruenta med de svenska reglerna på området. De, för vår undersökning, aktuella punkterna i IASB:s rekommendation på området, IAS 12, är förenliga med RR 9, vilket innebär att vi i fortsättningen endast hänvisar till RR 9.

Källor till vår teoretiska referensram har vi funnit genom litteratursökningar i ett flertal olika databaser. Databaser som varit behjälpliga är företagsekonomiska institutionens uppsatsdatabas, Lunds universitetsbiblioteks databas, Lovisa, och [ELIN@Lund](mailto:ELIN@Lund). I ELIN har vi gjort sökningar i databaserna för tidskrifterna; Accounting, Auditing & Accountability Journal, Accounting Horizons, Accounting, Organizations and Society och Accounting Review. Vidare har vi sökt källor genom sökmotorer på Internet såsom Altavista och Google.

Våra sökningar har gjorts med sökorden: ”redovisning”, ”accounting”, ”uppskjuten skattefordran”, ”RR 9” och ”IAS 12”. Sökningar beträffande undersökningar om uppskjutna skattefordringar har inte givit några resultat. Eftersom vi behandlar uppskjuten skattefordran i

---

<sup>8</sup> Holme I M, Solvang B K, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa studier*, 1996, s 13 f

en svensk kontext har det inneburit att material som berör förhållanden i andra länder inte har beaktats i vår litteraturgenomgång.

#### **2.1.4.2 Den kvantitativa undersökningen**

Utgångspunkten för uppsatsen och undersökningen har varit att vi koncentrerat oss på IT-bolag som är noterade på Stockholmsbörsen. Vidare är det viktigt att konstatera att vi uteslutande har granskat koncernens balansräkning samt tillhörande noter. Därmed har exempelvis moderbolaget lämnats därhän.

Den första frågan som ställs i detta sammanhang är naturligtvis hur man definierar ett IT-bolag. Definitionen som vi använt oss av är den som Stockholmsbörsen använt för att dela in de noterade bolagen i olika grupper. Börsens branschindelning är baserad på Global Industry Classification Standard (GICS), som är utvecklad av Morgan Stanley och Poor's. Nämda indelning har använts världen över i drygt 30 år. Stockholmsbörsen införde GICS och det nya branschindexen från och med den 5 januari 2001.

Indelningen baseras på bolagets huvudsakliga verksamhet som definieras efter hur huvuddelen av intäkterna genereras. Detta gör att indelningen är efterfråge- eller marknadsorienterad till skillnad från produktionsorienterade indelningar. En lista över Stockholmsbörsens samtliga bolag finns att ladda ner från börsens hemsida och det är således nämnda lista som legat till grund för vår undersökning.

Efter att vi definierat vilka bolag som var att betrakta som IT-bolag, granskades i princip samtliga bolag som var definierade som IT-bolag. Utgångspunkten var att vi granskade koncernernas balansräkning för år 2003. Bolagen rangordnades sedan efter storleken på deras uppskjutna skattefordringar, vilka de upptagit som en tillgång i balansräkningen. För att det överhuvudtaget skulle vara möjligt att göra några jämförelser, sattes den uppskjutna skattefordran i relation till företagets totala tillgångar. Grundvalen för rangordningen blev således hur stor del av koncernernas tillgångar som utgörs av uppskjutna skattefordringar.

Det andra steget i undersökningen blev sedan att granska de tio koncerner som stod överst på listan. För att få en ännu bättre bild av dessa bolag granskades även årsredovisningarna för år 2002. Därmed kan det även sägas något om utvecklingen även om informationen endast omfattar åren 2001-2003.

Tyvärr har inte information (av olika anledningar) kunnat inhämtas om samtliga bolag på listan. Således är följande bolag inte med i undersökningen:

- Fingerprint Cards
- Mandator

#### **2.1.4.3 Den kvalitativa undersökningen**

Före det att den kvalitativa undersökningen gjordes var det viktigt att den kvantitativa undersökningen var genomförd och analyserad. Resultatet av den kvantitativa undersökningen ligger således till grund för den kvalitativa undersökningen. Vår undersöknings kvalitativa del bygger på en standardiserad enkätundersökning med redovisningsansvariga på de tio

svensknoterade IT-bolag som hade störst post i balansräkningen avseende uppskjutna skattefordringar. Tanken med den kvalitativa undersökningen var att försöka få svar på frågor kring IT-bolagens redovisning av uppskjutna skattefordringar. Vi ämnade bl.a. bringa klarhet i de bedömningar som låg till grund för bolagens redovisning av uppskjutna skattefordringar samt om redovisningen var förenlig med gällande normer inom redovisningsområdet.

Vi tog kontakt med de redovisningsansvariga på de respektive tio IT-bolagen. Den initiala kontakten togs via telefon, med avsikten att undersöka huruvida de var villiga att delta i vår undersökning eller ej. Vi sände sedan en enkät<sup>9</sup> via e-mail till de företag som valt att delta i vår undersökning. De redovisningsansvariga hade valmöjligheten att vara anonyma i undersökningen. Efter det att vi erhållit svaren från enkätundersökningen sammanställde vi empirin i kapitel fyra och analyserade den i kapitel fem.

## 2.2 Datainsamling

Vid en undersökning kan två allmängiltiga typer av data användas. Dessa benämns primärdata samt sekundärdata, vilka båda kommer att användas i vår undersökning.

### 2.2.1 Primärdata

Primärdata utgörs av ny data, vilken utredaren samlar in på egen hand. När primärdata insamlas finns det i huvudsak två tekniker att tillgå, enkät och intervju. Dessa två tekniker kan användas var för sig eller i kombination med varandra.<sup>10</sup> I vår undersökning har primärdatan samlats in med hjälp av en enkät ställd till de redovisningsansvariga inom tio svensknoterade IT-bolag. Vidare menar vi att även de årsredovisningar vi nyttjat i vår undersökning är att anse som primärdata.

#### 2.2.1.1 Enkätundersökning

Vi har, som ovan nämnt, använt oss av standardiserade frågeformulär ställda till redovisningsansvariga inom tio IT-bolag noterade på Stockholmsbörsen. Ett frågeformulärs utseende eller uppläggning är av betydelse och för att få in svar från en enkät krävs välvilja från mottagaren. Det är viktigt att enkäten är av en rimlig omfattning, har en klar struktur samt att den inte innehåller ett obegripligt språk. Det kan annars uppstå en risk för att respondenten inte ägnar någon tid till att försöka besvara frågorna.<sup>11</sup> En fördel med en standardiserad enkät är att informationsmängden kan reduceras ner till den informationsmängd som undersökaren eftersträvar. Vidare får samtliga enkätrespondenter likadana frågor, vilket innebär att statistiska metoder kan tillämpas med fördel vid analysen. Våra frågor till respondenterna är öppna, det vill säga det finns inte några uppställda fasta svarsalternativ utan respondenterna kan därmed svara vad de vill.

Valet av datainsamlingsmetod ska ses mot bakgrund av att flera av de undersökta företagen inte finns i vårt närområde. Med beaktande av vad som var praktiskt genomförbart var

---

<sup>9</sup> Enkäten är bifogad i bilaga 2

<sup>10</sup> Wiedersheim-Paul F, Eriksson L T, *Att utreda, forska och rapportera*, 1991, s 76 ff

<sup>11</sup> Holme I M, Solvang B K, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa studier*, 1996, s 173 f

alternativen att antingen sända ut en enkät via e-mail eller att genomföra telefonintervjuer. Båda metoderna har sina för- och nackdelar. Användandet av e-mail för utskick av enkäterna möjliggjorde snabb och smidig leverans av frågor och svar till och från företagen. Den främsta fördelen med metoden torde dock utifrån företagens synvinkel vara att den möjliggör för dem att själva avgöra när tid och personella resurser ska läggas på att besvara frågorna. Eftersom det inte torde vara en prioriterad arbetsuppgift för företagen kan denna flexibilitet innebära att fler deltar i undersökningen än som annars skulle vara fallet. Beträffande telefonintervjun kan den innebära möjligheter till att få mer omfattande och nyanserad information, då möjligheten att följa upp frågorna får anses som bättre. Möjligheten att direkt följa upp och komplettera eventuella oklarheter är en klar fördel<sup>12</sup>. En svårighet i sammanhanget kan emellertid vara att få med allt som kommuniceras.

I valet av metod måste också möjligheterna till en hög svarsfrekvens och svarens omfattning och kvalitet beaktas. I bästa fall uppnås goda resultat på samtliga områden. Emellertid förtjänar det att påpekas att det inte råder någon motsättning mellan dessa aspekter på datainsamlingen. Däremot kan man tvingas göra avvägningar åt ena eller andra hållet utan att dramatiska skillnader uppstår. Avvägningen får då göras utifrån det som gagnar undersökningen bäst. I nämnda avvägning kom vi att prioritera möjligheten till hög svarsfrekvens.

## 2.2.2 Sekundärdata

Data som redan samlats in och dokumenterats av andra utredare på undersökningsområdet benämns sekundärdata.<sup>13</sup> I vår undersökning har vi nyttjat sekundärdata såsom befintlig litteratur inom redovisning av skatter, samt tidskrifter och artiklar inom området.

## 2.3 Utvärdering

I detta avsnitt behandlas begreppen validitet, reliabilitet samt källkritik.

### 2.3.1 Validitet

Med validitet avses huruvida mätmetoden/-instrumentet faktiskt mäter den egenskap man avser att mäta. Med hjälp av mätmetoden/-instrumentet ska undersökaren kunna samla in data utan att systematiska mätfel uppstår. För att uppnå detta eftersträvas såväl hög inre som yttre validitet. Hög inre validitet åstadkoms i undersökningar när den teoretiskt definierade variabeln och den operationaliserade variabeln ligger så nära varandra som möjligt. (Variabel är benämningen på teoretiska begrepp som operationaliserats, det vill säga gjorts empiriskt mätbara). Detta benämns också definitionsvaliditet. Att praktiskt få till den optimala överensstämmelsen mellan de båda är emellertid inte något som enkelt låter sig göras. I en del fall används variabler, indikatorer, som anses ha ett förmodat starkt samband med den kunskap som eftersträvas. Om inte hög inre validitet åstadkoms finns risken att mätmetoden/-

---

<sup>12</sup> Johansson-Lindfors M-B, "Att utveckla kunskap", 1993, s 113

<sup>13</sup> Halvorsen K, "Samhällsvetenskaplig metod", 1992, s 72

instrumentet mäter för mycket, för lite eller fel saker.<sup>14</sup> Ett sätt att kontrollera den interna giltigheten är att diskutera gjorda operationaliseringar med uppgiftslämnarna<sup>15</sup>.

Den yttre validiteten handlar om att mätmetoden/-instrumentet mäter det som var avsikten med mätningen. Om överensstämmelsen mellan vad mätmetoden/-instrumentet faktiskt avsåg att mäta och förhållandena i verkligheten var dålig, var den yttre validiteten dålig.<sup>16</sup>

Ett sätt att öka en undersöknings validitet är att kombinera olika tillvägagångssätt, så kallad triangulering. Beträffande validitet i en undersökning åstadkoms det enklare i en kvalitativ undersökning än i en kvantitativ undersökning. Det gäller främst den inre validiteten. Däremot när det gäller den yttre validiteten kan den vara lika svår att uppnå i båda undersökningstyperna.<sup>17</sup>

Vad beträffar validiteten i vår kvalitativa undersökning kan två förhållanden konstateras. Begreppsmässigt borde det inte föreligga några större problem mot bakgrund av att begreppet uppskjuten skattefordran torde vara väl avgränsat utifrån vad som sägs i RR 9. Vi har vidare riktat vår enkät till personer med kännedom om RR 9 och som varit delaktiga i företagets redovisning av de uppskjutna skattefordringarna. I och med att vi fokuserar på hur de tänker och resonerar (motiv) kring den uppskjutna skattefordran blir det svårt att uppnå yttre validitet eftersom undersökningens design utgör en begränsning i det här avseendet.

### 2.3.2 Reliabilitet

För att producera/åstadkomma hållbara resultat/kunskaper är det emellertid inte tillräckligt med hög validitet. Det ställs också krav på att informationen är reliabel. Dock kan en undersökning ha hög validitet utan att vara reliabel.<sup>18</sup> Med reliabilitet avses i vilken utsträckning resultaten från använt mätinstrument eller mätmetod påverkas av tillfälligheter, det vill säga hur säkert och exakt mätinstrumentet eller mätmetoden mäter det som avses att mätas. Här handlar det om att uppnå frånvaro av slumpmässiga mätfel. God reliabilitet uppnås om det erhålls ett likadant mätvärde vid varje mättillfälle som ett identiskt objekt mäts med ett likadant instrument, det vill säga oberoende mätningar ska ge i stort sett samma resultat. En undersökning med god reliabilitet utmärks av att mätningen inte påverkas av vem som gör den och de förhållanden som råder. Mätningen står emot verkningarna av tillfälligheter och genererar således få slumpmässiga fel. Ett sätt att uppnå ökad reliabilitet är att vidta åtgärder som standardiserar mätningen så att den genomförs på ett likartat sätt vid varje mättillfälle<sup>19</sup>.

För att ta reda på om undersökningen har god reliabilitet kan man använda sig av olika tillvägagångssätt. Ett är att göra om undersökningen/mätningen, ett så kallat test-retest. Ett annat sätt är att dela upp undersökningsgruppen i två delar och se om det blir skillnad i resultaten mellan de två grupperna.<sup>20</sup>

---

<sup>14</sup> Lundahl U, Skärvad P-H, "Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer", 1999, s 150 f

<sup>15</sup> Jacobsen D I, "Vad, hur och varför?", 2002, s 421

<sup>16</sup> Lundahl U, Skärvad P-H, "Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer", 1999, s 151

<sup>17</sup> Svenning C, "Metodboken", 1997, s 62

<sup>18</sup> Holme I M, Solvang B K, "Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder", 1997, s 171

<sup>19</sup> Lundahl U, Skärvad P-H, "Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer", 1999, s 152

<sup>20</sup> Svenning C, "Metodboken", 1997, s 63

När det gäller reliabiliteten i vår undersökning har vi vid utformningen av enkätfrågorna beaktat att inte ställa ledande frågor och försökt formulera så precisa frågor som möjligt. Eftersom ämnesområdet inte är helt okontroversiellt kan våra frågeställningar upplevas som närgångna av den som svarar. Det kan i sin tur innebära att de väljer att förtiga en del information eller så att säga skriver om historien. Sammantaget innebär detta att det kan vara svårt att få till en god reliabilitet i den kvalitativa undersökningen.

### 2.3.3 Källkritik

Källkritiken har till uppgift är att kritiskt värdera den information som inhämtats och att bedöma källornas trovärdighet. Syftet med källkritiken är att finna de källor som ger de bästa kunskaperna om verkligheten. För att möjliggöra detta är utgångspunkten från fyra kriterier, vilka är äkthet, tidssamband, oberoende och tendensfrihet.

Äkthet innebär att källan skall vara vad den utger sig för att vara och att den således inte är en förfalskning. Hur avgör man om det är fråga om en förfalskning eller inte? I en del fall krävs expertis. I andra fall krävs kontroll med andra källor. Medvetna om eventuella förfalskningar bör emellertid varje undersökare vara.

Tidssamband har att göra med källans utsaga och den tid som förflutit sedan händelsen, som utsagan gäller, inträffade. Ju närmare i tid mellan händelse och källans utsaga om denna händelse, desto trovärdigare är källan. Förmågan att minnas händelser avtar ju längre bort de ligger i tiden, varför skälen att tvivla på källan ökar efter hand. Förmågan att minnas är emellertid inte helt beroende av tidsaspekten utan varierar över tiden. Dessutom minns vi bättre det vi är intresserade av än det vi är likgiltiga inför.

Oberoendekriteriet handlar om huruvida källan är självständig eller inte. Med det menas att den inte är ett referat eller avskrift av en annan källa. För att källan skall vara trovärdig krävs att den är oberoende och inte påverkad av någon annan. Beroende kan uppstå genom trädning, det vill säga att uppgiften passerat i flera led. Av det följer att det finns primärkällor och sekundärkällor. Primärkällor härrör från den ursprungliga källan medan sekundärkällor trädats. Av det skälet har i regel primärkällor högst trovärdighet av de båda. Beroende kan också vara horisontellt, det vill säga om källan är påverkad utifrån på något sätt, av andra samtida källor. Det kan handla om påverkan genom prat, bilder, konventioner, rädsla, tvång etc. Varje sådan påverkan innebär minskad trovärdighet.

Tendensfrihet innebär att det inte skall finnas någon anledning till misstanke att källan ger en osann bild av verkligheten. I de fall källan ger en falsk bild innebär det att han låter egenintresset gå före sanningen, vilket kan göras utifrån personliga, ekonomiska, politiska eller andra intressen. Vid misstanke om att en källa är tendentiös måste den kompletteras med minst ytterligare en källa med motsatt tendens eller utan tendens för att uppgiften skall betraktas som trovärdig.<sup>21</sup>

I litteraturgenomgången redogör vi för FASB:s och IASB:s referensramar och mot bakgrund av dessa diskuteras tillgångsdefinitionen. Vi har använt oss av dokument från de båda organisationerna och kompletterat med redovisningslitteratur författad av såväl nationella som internationella redovisningsforskare. I och med att FASB:s och IASB:s referensramar ligger

---

<sup>21</sup> Thurén T, "Källkritik", 1997, s 7 ff

till grund för redovisningen i många länder får de anses ha hög relevans i sammanhanget. För att finna de källor som ger de bästa kunskaperna om verkligheten har vi anlitat ett brett material i form av litteratur författad av redovisningsteoretiker samt tidskrifter som behandlar redovisning.

I avsnittet där vi redogör för innehållet i RR 9 har vi koncentrerat framställningen till de avsnitt som berör uppskjuten skattefordran. Eftersom RR 9 är normerande för redovisningen av uppskjutna skattefordringar i Sverige har den sin givna plats i litteraturgenomgången. Föreliggande framställning har kompletterats med vad olika debattörer i ämnet har skrivit i tidskriften Balans, en tidskrift där den aktuella debatten i redovisnings och revisionsfrågor förs i Sverige.

I fråga om en del av det empiriska materialet är det hämtat från de undersökta företagens årsredovisningar, vilka är officiella dokument som granskats av företagets revisorer. Detta tyder på att det som redovisas i årsredovisningarna ger en någorlunda korrekt bild av förhållandena i respektive företag. En annan del av empirin har hämtats ur enkätsvar från redovisningsansvariga på de berörda företagen. Med hänsyn till att ämnesområdet får anses som kontroversiellt uppstår en risk för att svaren är tendentiösa.



### 3 Litteraturgenomgång

*Kapitlet kommer översiktligt att beskriva FASB:s och IASB:s referensramar. Anledningen är att de har fått en allt större betydelse för redovisningen i Sverige. Vidare kommer tillgångsdefinitionen att diskuteras utifrån ovan nämnda ramverk. Slutligen kommer också RR 9 att beskrivas. Denna bestämmelse utgår grunden för redovisningen av inkomstskatter i Sverige.*

#### 3.1 Det begreppsmässiga ramverket

Den teoretiska utgångspunkten för tillgångsdefinitionerna finns i det ramverk (Conceptual Framework for Financial Reporting) som är grunden vid skapandet av redovisningsrekommendationer och normer. Genom bildandet av en allmän övergripande teoretisk grund finns det en förutsättning för att kunna skapa en någorlunda enhetlig redovisningspraxis. Det handlar således om att skapa en ”redovisningens grundlag”. I USA utkom FASB med ett ramverk år 1979 och det har sedan fungerat som förebild för övriga ramverk på området. IASB:s ramverk skiljer sig inte särskilt mycket från FASB:s dito. De skillnader som finns är att FASB:s regelverk anses behandla redovisningsrapporteringens samtliga aspekter, medan IASB har inriktat sig mot att behandla de formaliserade rapporterna det vill säga resultat- och balansräkning. När det gäller tillgångsdefinitionen är det endast ordvalet som skiljer sig något mellan de olika ramverken. Sverige har inte utvecklat någon nationell motsvarighet till de ovan nämnda ramverken, utan har i princip översatt IASB:s regler. Orsaken anses vara resursbrist.<sup>22</sup>

#### 3.2 Definition av tillgångar

I FASB:s ramverk utgör definitionen för tillgångar en av de mest grundläggande delarna inom redovisningen. Orsaken är att skulder definieras som en motsats i förhållande till tillgångar och eget kapital utgör skillnaden mellan ett företags tillgångar och skulder. Andra begrepp bygger följaktligen på definitionen av tillgångar. Tillgångsdefinitionen avgör om en kostnad är att betrakta som en utgift eller en tillgång. Hur en tillgång definieras är emellertid inte en gång för alla givet. Paton och Littleton betraktar mer eller mindre alla tillgångar som kostnader som ska matchas mot aktuella eller framtida intäkter. Tillgångar enligt dem är produktionsfaktorer som förvärvats för produktion, men som ännu inte kommit till ett stadium i affärsprocessen där de kan behandlas som försäljningskostnader eller omkostnader.<sup>23</sup> Canning definierar en tillgång som en framtida inkomst, en mängd av framtida nyttigheter som kan värderas monetärt och som kan omsättas till pengar direkt eller via mellanliggande transaktioner. Det fundamentala för att något ska anses som en tillgång är att förväntad nytta av tillgången kommer att innebära en förmån för företaget. Ekonomiska aspekter snarare än legala är avgörande för om något ska räknas som en tillgång. Det är nyttan, det vill säga inkomsten, som är primär.<sup>24</sup> En annan redovisningsteoretiker, Chambers, beskriver en tillgång som varje medel som är i en enhets ägo. Dock inräknas ej individers färdigheter eller individerna själva. Med ägo avses en legal rätt att inneha eller använda tillgången.<sup>25</sup> I

<sup>22</sup> Nilsson S, ”Redovisningens normer och normbildare”, 1999, s 16 f

<sup>23</sup> Paton W A, Littleton A C, ”An introduction to corporate accounting standards”, 1940, s 25

<sup>24</sup> Canning J B, ”The economics of accountancy: a critical analysis of accounting theory”, 1929, s 14 f

<sup>25</sup> Chambers R J, ”Accounting, evaluation and economic behavior”, 1966, s 103 f

Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. finns ytterligare en definition. FASB:s synsätt avseende definitionen av tillgångar följer ett ekonomiskt synsätt. En tillgång är något företaget har kontroll över och kan dra ekonomisk nytta av. Alternativet hade varit att FASB utgått från en juridisk definition som bygger på att företaget har legal äganderätt till tillgångarna. Detta var också något som diskuterades när FASB arbetade fram ramverket. Det anses att skiftet från ett legalt synsätt till ett ekonomiskt har inneburit stora förändringar för redovisningen. Anledningen är att antalet poster som kan inkluderas i balansräkningen blivit flera till antalet. Slutligen valde FASB följande definition:<sup>26</sup>

*”En resurs som kontrolleras av företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden.”*<sup>27</sup>

Före det att definitionens olika delar beskrivs är det viktigt att nämna att den har utsatts för kritik. I litteraturen diskuteras att definitionen är komplex, abstrakt, vag och att den är alltför öppen, vilket leder till att den inte kan användas till att avgöra huruvida något verkligen utgör en tillgång. Definitionen har liknats vid en stor låda som i princip vad som helst kan rymmas i.<sup>28</sup>

För att något skall anses vara en tillgång skall således följande tre villkor vara uppfyllda: vara *under företagens kontroll*, vara ett *resultat av inträffade händelser* och förväntas *innebära ekonomiska fördelar i framtiden*.<sup>29</sup>

### 3.2.1 Kontroll

En utgångspunkt för att en tillgång skall få redovisas i balansräkningen är således att företaget har kontroll över tillgången. Det innebär att tillgången måste tillhöra ett speciellt företag. Således ger inte rätten att utnyttja exempelvis allmänna vägar, upphov till en tillgång eftersom det inte hindrar andra från att utnyttja vägen. Det innebär inte att företaget måste äga tillgången. Det måste emellertid finnas en exklusiv rätt att nyttja tillgången samt en rätt att erhålla avkastningen från tillgången. Det har också framförts krav som innebär att tillgången måste kunna separeras från övriga tillgångar samt att tillgången har ett värde på marknaden. Detta krav kan medföra svårigheter med att redovisa vissa immateriella tillgångar som ofta endast har ett värde om de betraktas som en helhet med övriga tillgångar. Vidare måste det finnas en möjlighet att på rättslig väg skydda sina tillgångar. Det leder till att tillgångar som kan återtas utan att någon kompensation utgår, inte kan upptas i balansräkningen. Den sista situationen är exempelvis aktuell vid köp av fastigheter där inte själva kontraktstecknandet i sig utgör tillräcklig grund för att betrakta något som en tillgång. Det fordras också att köpeskillingen erlaggs.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> Samuelson R A, “*The Concepts of Assets in Accounting Theory*”, Accounting Horizons, 1996, s 147,

Artsberg, K, “*Redovisningsteori – policy och – praxis*”, 2003, s 181 f

<sup>27</sup> Artsberg, K, “*Redovisningsteori – policy och – praxis*”, 2003, s 182

<sup>28</sup> Schroeder R G, Clark M W, “*Accounting Theory*”, 1997, s 233.

<sup>29</sup> Artsberg, K, “*Redovisningsteori – policy och – praxis*”, 2003, s 183

<sup>30</sup> Hendriksen E S, van Breda M F, “*Accounting Theory*”, 1992, s 455 f, Artsberg, K, “*Redovisningsteori – policy och – praxis*”, 2003, s 183

### 3.2.2 Tidigare händelse

Kravet att en tillgång skall vara resultatet av en tidigare händelse innebär att bolaget inte kan ta upp tillgångar som det har för avsikt att förvärva i framtiden. Definitionen skiljer således mellan framtida intäkter av tillgångar som företaget äger nu och intäkter som kommer att erhållas genom tillgångar som det kommer att förvärva i framtiden. Problemet som aktualiseras i detta sammanhang är att avgöra vilka krav som skall ställas på den händelse som leder till att tillgången får tas upp i balansräkningen. Avtalstecknandet torde i sig inte vara tillräckligt, eftersom bolaget vid denna tidpunkt inte har kontroll över tillgången. Enligt Walter P. Scheutze redovisas inte något som tillgång om företaget inte betalat något eller att motparten kräver delägarskap för det som företaget avser att ta in i balansräkningen.<sup>31</sup> Ett ytterligare exempel som kan nämnas är att en oljefyndighet som funnits i miljoner år först blir någons tillgång antingen genom att ha upptäckt tillgången och därmed fått rätten att utvinna den eller genom att ha förvärvat rättigheten.<sup>32</sup>

### 3.2.3 Framtida ekonomisk nytta

Det sista villkoret för att något skall få tas upp som en tillgång är att en framtida ekonomisk nytta förväntas. Det som tydligast talar för att något har en framtida ekonomisk nytta är att det har ett marknadsvärde det vill säga att det förekommer en handel med tillgången. Ett annat sätt att uttrycka det på är att en tillgång kan bytas ut mot något eller producera något som är av värde för företaget.<sup>33</sup>

Det innebär att rättigheter som inte kommer att ge någon framtida utdelning inte utgör någon tillgång. Om exempelvis kostnaderna att riva och frakta bort en byggnad är större än värdet på byggnaden, är den således inte att betrakta som en tillgång. När vi inte vet något om framtiden innebär det alltid att måste göras bedömningar om framtida intäkter. Normal osäkerhet utgör inte ett hinder mot att något redovisas som en tillgång. Det är endast när osäkerheten är så stor att det bedömda värdet är noll eller negativt som något inte kan tas upp som en tillgång.<sup>34</sup> Osäkerheten om framtida ekonomiska fördelar kan leda till svårigheter att avgöra om något är att betrakta som en kostnad eller tillgång. Två exempel som kan nämnas är forskning och reklam.<sup>35</sup>

### 3.2.4 Erkännandekriterier

Även om något uppfyller kriterierna för att redovisas som en tillgång, finns det ytterligare villkor som måste vara uppfyllda. Dessa kallas för erkännandekriterier (recognition criteria). Det krävs således att en resurs måste vara mätbar. Ett företag kan exempelvis ha rätt till försäkringsersättning efter en brand, men brandutredningen kan vara i ett tidigt skede vilket leder till att bolaget inte kan beräkna dess fordran på försäkringsbolaget. Därmed kan bolaget inte heller ta upp en fordran i balansräkningen som en tillgång. Däremot kan information om

---

<sup>31</sup> Schutze W P, "What is an asset?", Accounting Horizons, 1993, s 68, Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 183

<sup>32</sup> FASB Statement No 6 § 190

<sup>33</sup> FASB Statement No 6 § 171-173.

<sup>34</sup> Hendriksen E S, van Breda M F, "Accounting Theory", 1992, s 455 f, Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 184

<sup>35</sup> FASB Statement No 6 § 175.

den kommande utbetalningen från försäkringsbolaget lämnas i en not. Slutligen ställs det också krav på relevans och tillförlitlighet. Det måste ske en avvägning mellan relevans och tillförlitlighet. Om företaget ökar tillförlitligheten leder det ofta till att relevansen minskar. Problemet är således när i tiden något skall redovisas som en händelse. En tidig redovisning leder till en hög relevans, men det kan vara på bekostnad av tillförlitligheten.<sup>36</sup>

### 3.3 Redovisningens kvalitativa egenskaper

Det ställs vissa kvalitativa egenskaper på redovisningen. Begreppen begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet står här i centrum. Dessa olika begrepp kommer att beskrivas och diskuteras i detta avsnitt. Anledningen är deras grundläggande betydelse för redovisningen.

#### 3.3.1 Begriplighet

En av de kvalitativa egenskaper som skall vara uppfylld är att redovisningen är begriplig. När det skall avgöras huruvida något är begripligt utgås det från en kunnig årsredovisningsläsare, vilken besitter kunskaper inom företagsekonomi och redovisning. Det är också viktigt att konstatera att endast för att viss information kan framstå som komplex och svår att förstå för vissa läsare, skall den inte uteslutas om den har betydelse för beslutsfattandet.<sup>37</sup>

#### 3.3.2 Relevans

Begreppet relevans har definierats på många olika sätt. Redovisningsinformation anses relevant om den påverkar beslutsfattandet. Påverkan kan ske antingen genom att historiska händelser utvärderas eller att ledningen gör en bedömning av nuvarande eller framtida händelser. Detta är tolkningen av begreppet som FASB använder. Tydligast framkommer begreppets betydelse om man citerar FASB som använder uttrycket "to make a difference" om relevant information i en beslutssituation. Ytterligare definitioner som förekommer är att information är relevant om användarna av informationen kan uppnå sina mål genom att använda informationen. Det talas då om målrelevans. Slutligen kan det också nämnas att den form av relevans, vilken även benämns semantisk relevans, uppnås när mottagaren av informationen har förstått meningen och avsikten med informationen.<sup>38</sup>

Den framåtblickande informationen har betydelse för att investerarna skall kunna använda redovisningsinformationen i sina beslutsmodeller. Enär modellerna syftar till att förutsäga framtiden, måste det förekomma bedömningar av framtiden i redovisningen. Det anses existera åtminstone fyra olika sätt som redovisningsinformation kan fungera som underlag till modeller som skall bedöma framtiden. Det handlar exempelvis om direkta prognoser av företagsledningens bedömningar om framtida kassaflöden. Nackdelarna är att prognoserna kan vara felaktiga eller att företagsledningen avsiktligt skönmålar framtiden. Vidare kan historiska data användas för att förutsäga framtiden. Exempelvis kan historiska kassaflöden

---

<sup>36</sup> Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 186

<sup>37</sup> Schroeder R G, Clark M W, "Accounting Theory", 1997, s 284 f, Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 169

<sup>38</sup> Hendriksen E S, van Breda M F, "Accounting Theory", 1992, s 133 f

användas för att förutsäga kommande kassaflöden. Nackdelen är att sambanden mellan historiska händelser och framtiden kan vara tämligen svaga.<sup>39</sup>

Vidare talas det i litteraturen om centrala indikatorer. Det är förändringar som ligger före i tiden i förhållande till de objekt som mäts. Exempelvis kan nämnas att en ökad skuldsättningsgrad leder till minskade kassaflöden i framtiden. Nackdelen är att det förutsätts att indikatorerna fungerar på samma sätt som de gjort historiskt. Det måste också avgöras vilka som är de viktigaste indikatorerna och vad de indikerar. Slutligen talas det också om bekräftande information som innebär att exempelvis en ökande avkastning tyder på att företagsledningen blivit effektivare och det kan leda till bättre kassaflöden i framtiden. Oavsett på vilket av de fyra olika sätt som redovisningsdatan har fungerat som input i en beslutsmodell, är problemet att redovisningsdatan är formad av gällande redovisningsregler som i sig huvudsakligen inte är inriktade mot att förutsäga framtiden.<sup>40</sup>

Ovan har det beskrivits att redovisningsinformationen skall vara relevant. Men för att informationen skall ge en god bild av företaget, måste den också vara tillförlitlig. Informationen får inte vara felaktig eller vinklad på något sätt. Det kallas även validitet, det vill säga att man mäter det som man har för avsikt att mäta. Problemet exemplifieras av FASB genom följande exempel: Ett rättskrivningstest genomfördes muntligt och avsikten var att testa elevernas rättstavningskunskaper. Flera elever hade emellertid dålig hörsel och därför misslyckades de. Avsikten med testet var visserligen att mäta rättstavningskunskaperna, men delvis mättes också elevernas hörsel.<sup>41</sup>

### 3.3.3 Neutralitet och objektivitet

Vidare måste redovisningsinformationen vara neutral. Informationen får inte presenteras på ett sådant sätt att besluten påverkas i någon riktning, med andra ord måste redovisningen vara objektiv. Men fullständig objektivitet eller neutralitet är inte möjlig eftersom det är människor som gör bedömningarna. Det anses att objektivitet föreligger om flera oberoende bedömare kommer fram till samma slutsats. Vidare skall redovisningsdatan kunna verifieras. För att fastställa objektivitet och neutralitet använder sig amerikanska forskare av statistiska bedömningar. Om det väljs mellan två olika mätmetoder när ett material skall bedömas, skall den metod som ger den minsta spridningen av mätresultaten användas. Vidare menar FASB att neutralitet uppnås genom att inte beakta ekonomiska konsekvenser vid valet av redovisningsmetod.<sup>42</sup>

En skillnad mellan FASB och IASB är att den sistnämnda tar med begreppet försiktighet i sin referensram till skillnad från FASB. Det finns de som anser att en tillämpning av försiktighetsprincipen leder till att redovisningsinformationen förvrängs och att man inte får en korrekt bild av företaget. Orsaken till att IASB har med försiktighetsprincipen är att organisationen menar att det alltid finns en osäkerhet när det gäller redovisning. Därmed vill IASB förhindra att tillgångar tas upp till ett för högt värde eller att skulder tas upp till ett för

---

<sup>39</sup> Hendriksen E S, van Breda M F, "Accounting Theory", 1992, s 135, Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 170

<sup>40</sup> Ibid

<sup>41</sup> Hendriksen E S, van Breda M F, "Accounting Theory", 1992, s 137, Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 170

<sup>42</sup> Nilsson S, "Redovisningens normer och normbildare", 1999, s 35, Hendriksen E S, van Breda M F, "Accounting Theory", 1992, s 140, Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 172

lågt belopp. Samtidigt motsätter sig organisationen skapandet av dolda reserver eller alltför stora avsättningar.<sup>43</sup>

### 3.3.4 Jämförbarhet

Slutligen skall också jämförbarhet nämnas. Begreppet jämförbarhet kan i varje fall ses ur två olika perspektiv. Det talas således om jämförbarhet mellan företag och över tiden. Det innebär att val mellan olika metoder vid olika tidpunkter skall vara konsekventa. Redovisningsprinciper får med andra ord inte ändras i ett företag utan att det finns goda skäl till det. Om någon ändring genomförs skall således företaget lämna upplysningar om det. Jämförbarhet mellan företag innebär således att liknande händelser skall redovisas på samma sätt i olika företag. Samtidigt är det viktigt att konstatera att även om enhetliga regler skapar större möjligheter till jämförelse mellan företag, måste det finnas utrymme till att beakta relevanta skillnader och därmed också redovisa på olika sätt. Reglerna för redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader kan i vissa fall framstå som stela, eftersom de inte beaktar omständigheter i det enskilda fallet. Således skall målet inte vara fullständig uniformitet mellan företagen utan snarare jämförbarhet. Jämförbarhet över tiden bygger på att man tillämpar samma regler, för att man skall kunna jämföra tidsseriedata mellan olika perioder. Om olika metoder används vid olika tidpunkter är det exempelvis svårt att bedöma trender.<sup>44</sup>

### 3.3.5 Avvägning och materialitet

Slutligen måste det ske en avvägning mellan olika egenskaper. Om företaget väntar med att redovisa en händelse och den kan klarläggas på ett bra sätt leder det till att tillförlitligheten ökar. Samtidigt leder detta till att relevansen minskar. FASB har en något annorlunda utgångspunkt och det diskuteras huruvida något är materiellt och därmed skall beaktas i redovisningen. Exempelvis kan ett företag välja att inte lämna ut vissa uppgifter, då investerarna inte har någon andning av informationen eller att det handlar om alltför små belopp. FASB anser att några generella riktlinjer inte kan ges ut, eftersom samtliga aspekter i bedömningen inte kan sammanfattas på ett generellt sätt.<sup>45</sup>

## 3.4 Redovisning av inkomstskatter

I detta avsnitt kommer redovisning av inkomstskatter att behandlas. Området kommer att diskuteras utförligt, eftersom det utgör en central del av uppsatsen. RR 9 samt dess förebild IAS 12 kommer således att behandlas. Vidare kommer vissa jämförelser med amerikanska regler att göras.

---

<sup>43</sup> Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 172

<sup>44</sup> Nilsson S, "Redovisningens normer och normbildare", 1999, s 35, Hendriksen E S, van Breda M F, "Accounting Theory", 1992, s 141 f, Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 173

<sup>45</sup> Schroeder R G, Clark M W, "Accounting Theory", 1997, s 22 f, Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 173

### 3.4.1 Inledning

RR 9 som ligger till grund för redovisning av inkomstskatter baseras på IAS 12 som gavs ut av IASB år 1996. IASB:s rekommendation från 1996 ersatte en tidigare rekommendation från 1979. Den stora skillnaden i förhållande till tidigare rekommendationer var en övergång från ”the income statement liability method” till ”the balance sheet liability method”. Med den förstnämnda metoden sker således jämförelsen mellan redovisat resultat före skatt och skattepliktigt resultat. Utgångspunkten är således resultaträkningen vid nämnda beräkningsmetod. En skattefordran eller skatteskuld redovisas för sådana transaktioner som påverkat antingen redovisat resultat före skatt eller skattepliktigt resultat. Vid tillämpningen av ”the balance sheet liability method” eller balansräkningsmetoden utgår det från balansräkningen. En jämförelse sker mellan en tillgångs skattemässiga och dess redovisade värde. Om det finns en skillnad mellan detta värde skall företaget redovisa en skattefordran eller skatteskuld.<sup>46</sup>

Synsättet bakom balansräkningsmetoden är att en tillgång kommer att realiseras antingen genom att användas i verksamheten eller att den säljs. Det kan sägas att en skatteskuld eller en skattefordran representerar framtida skatteeffekter hänförliga till redan existerande tillgångar och skulder. Genom att tillämpa balansräkningsmetoden, skapas en bättre helhetsbild av företagets skattesituation. Därmed anses balansräkningsmetoden ha följande fördelar. Exempelvis kan bättre uppskattningar göras av det framtida kassaflödet om skattefordringar och skatteskulder redovisas i balansräkningen, då det är fråga om framtida uppgifter eller förmåner.<sup>47</sup>

RR 9 började gälla för räkenskapsår som påbörjades från och med den första januari år 2001, dock uppmuntrades tidigare tillämpning. Tanken var att rekommendationen skulle träda i kraft två år tidigare, men den ansågs så komplex att en senareläggning var nödvändig. Rekommendationen gäller i huvudsak för de noterade bolagen och Bokföringsnämndens regler för övriga företag började gälla från och med år 2002. Innan RR 9 trädde i kraft fanns det ingen rekommendation som behandlade redovisning av inkomstskatter i Sverige. Dock fanns en rekommendation som gällde vissa skattefrågor som uppkom i samband med koncernredovisning. Skillnader i förhållande till tidigare regler är att enligt de gamla reglerna skulle uppskjuten skatt diskonteras, vilket inte är aktuellt enligt RR 9 där samtliga belopp skall redovisas till nominella värden. Ytterligare skillnader som förekommer är att förändringar i skatteskulden på grund av förändrade skattesatser, i vissa fall skall redovisas direkt mot eget kapital. Tidigare redovisades dessa förändringar som en ökning eller minskning av periodens skattekostnad. Slutligen kan också nämnas att det tidigare inte gjordes reservation för skatter som beräknas uppkomma vid framtida utdelningar från ett dotterbolag till ett moderbolag. Enligt IAS 12 skall reservering för sådana skatter ske i vissa fall.<sup>48</sup>

I USA utkom en rekommendation redan år 1967. Den byggde på en resultaträkningsorienterad metod. Rekommendationen förändrades 1992 och den ”nya” rekommendationen överensstämmer till stora delar med IAS 12. År 1996 gav FASB ut en ny rekommendation för

---

<sup>46</sup> Svensson D, ”Redovisning av inkomstskatter – IAS 12 och Redovisningsrådets rekommendation”, Balans 1998 nr 2. s 30 f

<sup>47</sup> Schroeder R G, Clark M W, ”Accounting Theory”, 1997, s 548.

<sup>48</sup> Svensson D, ”Redovisning av inkomstskatter – IAS 12 och Redovisningsrådets rekommendation”, Balans 1998 nr 2. s 34 f, Svensson D, ”Kommentar till Rådets nya rekommendation om inkomstskatter”, Balans 1999 nr 8-9, s 29, Nordeman I, ”Fullständig skatteredovisning – Varför är det så krångligt?”, Balans 2001 nr 11, s 40

redovisning av skatter, men den drogs tillbaka på grund av att den utsattes för hård kritik. Orsaken var att den var alltför komplex och möjligheterna att redovisa uppskjutna skattefordringar var mycket begränsat.<sup>49</sup>

### 3.4.2 Redovisning av inkomstskatter enligt RR 9

Företagens redovisning av uppskjuten skattefordran regleras i RR 9, vilken tillämpas från och med 1 januari 2001. Av denna framgår att en uppskjuten skattefordran uppstår till följd av att reglerna i skattelagstiftningen skiljer sig från god redovisningssed vad beträffar när i tiden beskattningen ska ske och hur vissa händelser mäts. Skillnaderna förklaras av att skattepliktigt och redovisat resultat inte överensstämmer eller att det skattemässiga värdet av tillgångar och skulder och deras redovisade värde inte är lika. Skillnaderna som uppstår benämns temporära och resulterar antingen i skattefordringar eller i skatteskulder. En skattefordran redovisas när återvinningen av tillgångar eller regleringen av skulder innebär att framtida skatter minskas till följd av avdragsgilla temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag. En uppskjuten skattefordran är med andra ord en reduktion av framtida skatt som hänför sig till

- avdragsgilla temporära skillnader
- skattemässiga underskottsavdrag samt
- andra skatteavdrag.

Det kan uppkomma en lång rad olika temporära skillnader. Skattepliktiga temporära skillnader uppkommer exempelvis vid uppskrivningar av tillgångar och vid högre skattemässiga avskrivningar än de redovisningsmässiga. En avdragsgill temporär skillnad uppkommer som ovan nämnts om det redovisade värdet är mindre än det skattemässiga värdet. Som exempel på situationer där detta aktualiseras är vid nedskrivning av tillgångar och när varulagrets värde är lägre än det lägsta värde som enligt skattelagstiftningen är tillåtet. Samma resonemang tillämpas på skulder och således uppkommer en avdragsgill temporär skillnad om det redovisade värdet för skulder är högre än det skattemässiga. Situationen aktualiseras vid vissa avsättningar för omstruktureringar och garantiutgifter. Slutligen utgör också obeskattade reserver en temporär skillnad.<sup>50</sup>

Värderingen av skattefordringar görs på balansdagen enligt de skattesatser som gäller i det land där tillgången eller skulden finns och till nominellt belopp. Dock baseras värderingen vid substansförvärv på köpeskillingen (se nedan). Hur skatteeffekterna redovisas bestäms av de transaktioner och andra händelser som ligger till grund för skatteeffektens uppkomst. Om dessa redovisas i resultaträkningen ska hänförliga skatteeffekter också redovisas där. Om däremot transaktionerna och andra händelser redovisas direkt mot eget kapital ska skatteeffekterna också redovisas mot eget kapital.

Under rubriken avdragsgilla temporära skillnader i punkt 17 fastställs när uppskjutna skattefordringar redovisas i balansräkningen. Dessa skall redovisas ”i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med undantag för skattefordringar som är hänförliga till

---

<sup>49</sup> Svensson D, ”Redovisning av inkomstskatter – IAS 12 och Redovisningsrådets rekommendation”, Balans 1998 nr 2, s 32

<sup>50</sup> Nordeman I, ”Fullständig skatteredovisning – Varför är det så krångligt?”, Balans 2001 nr 11, s 40 f



- a) negativ goodwill eller till
- b) tillgångar eller skulder i balansräkningen vilka uppkommit vid en transaktion som
  - inte är ett företagsförvärv och som
  - vid den första redovisningen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat.”

Avdragsgilla temporära skillnader ger upphov till framtida skattemässiga avdrag. En förutsättning för att ekonomiska fördelar i form av lägre skattebetalning ska uppstå är i vilken utsträckning avdragen kan avräknas mot skattepliktiga överskott. En uppskjuten skattefordran redovisas endast då det är sannolikt att det under kommande perioder kommer att finnas skattepliktiga överskott. Detta är fallet när ”det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt som de avdragsgilla beloppen och de skattepliktiga beloppen förväntas komma att påverka taxeringen

- a) i samma period som de avdragsgilla beloppen eller
- b) i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till den uppskjutna skattefordran kan förläggas.

I dessa fall redovisas en uppskjuten skattefordran under den period då de avdragsgilla temporära skillnaderna uppkommer. I de fall det saknas tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader, redovisas en uppskjuten skattefordran endast om någon av följande förutsättningar är för handen.

- a) Företaget kommer sannolikt att generera tillräckliga skattepliktiga överskott under samma perioder som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen. Vid bedömningen tas inte skattepliktiga överskott med, som är hänförliga till framtida avdragsgilla temporära skillnader. Detta beror på att sådana temporära skillnader kräver skattepliktiga överskott för att kunna utnyttjas.
- b) Företaget har möjlighet till skatteplanering, som medför tillräckliga skattepliktiga överskott under samma perioder som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen.

### **3.4.2.1 Skattemässiga underskottsavdrag**

När det gäller skattemässiga underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag redovisas de som en uppskjuten skattefordran i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. För att redovisa underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag som en uppskjuten skattefordran är det samma villkor som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader. Att det förekommer underskottsavdrag ses som en stark indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. I sådana fall lämnas upplysning om beloppet för den uppskjutna skattefordran samt de faktorer som talar för att den skall redovisas. I den utsträckning det inte bedöms som sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas, redovisas inte någon uppskjuten skattefordran.

Rekommendationen är således ganska vag när det gäller rätten till att redovisa en uppskjuten skattefordran som bygger på att företaget tidigare uppvisat förluster. Svårigheterna i bedömningen kan exemplifieras på följande sätt: Ett företag kan ha redovisat förluster under fem år med 200 årligen och det senaste året har företaget redovisat ett resultat före skatt på 100. De kommande åren förväntas företaget redovisa en vinst på 100 årligen. Den ansamlade förlusten uppgår således till 900. Frågorna som måste ställas är således hur säker är den förväntade vinstnivån och hur många framtida överskott får företaget beakta vid beräkningen av den uppskjutna skattefordran. Enär det inte finns några svenska rekommendationer eller råd från IASB, får företagen således tillämpa allmänt accepterade amerikanska principer.<sup>51</sup>

Utgångspunkten vid tillämpningen av de amerikanska reglerna är att bolagen först redovisar den uppskjutna skattefordran och sedan gör en bedömning huruvida det måste skapas en värderingsreserv. En värderingsreserv uppkommer helt enkelt genom att företagsledningen vid en samlad bedömning kommer fram till att hela eller delar av den uppskjutna skattefordran kommer att kunna utnyttjas. Dock bör ledningen vara medveten om att frågan huruvida en reserv skall skapas inte gör det enklare att lösa problemet. Vid fastställandet av storleken på reserven skall både positiva och negativa fakta beaktas för företaget. Vid avgörandet av kvaliteten på den information som används i bedömningen och i synnerhet bedömningen av de framtida vinsterna, beaktas hur skickligt företaget tidigare har varit på att förutspå kommande resultat.<sup>52</sup>

Eftersom prognoser alltid innehåller ett osäkerhetsmoment bör den framtida intjänandeförmågan begränsas till en tämligen kort period. Inom amerikansk doktrin anses en kort tidsperiod vara två till tre år. Någon sådan tidsgräns finns det inte i RR 9. Enligt en författare anses tidsperioden kunna utsträckas till tre till fem år. Denna tidsperiod anses överblickbar genom budget eller prognos.<sup>53</sup> Vid bedömningen huruvida en värderingsreserv skall skapas enligt RR 9 måste bolaget överväga såväl negativa som positiva faktorer. Negativa faktorer är förlustbringande verksamhet och särskilt om den uppkommit under senare tid och om förluster förutspås under de närmaste åren. Slutligen utgör också osäkerhet i form av tvister och avtal som kan leda till försämrad lönsamhet, en negativ faktor.<sup>54</sup>

Även om det förekommer negativa faktorer som talar för att en värderingsreserv skall skapas, kan dock dessa uppvägas av positiva faktorer. Följande faktorer anses vara positiva och därmed tala emot att en värderingsreserv skall skapas. Om det finns avtal eller ineliggande order som förväntas leda till ett överskott eller om bolaget har för avsikt att genomföra en sale-leasebackaffär så att det skapas en skattemässig vinst. Slutligen kan det också tänkas att förlusterna i företaget beror på att det avyttrat en tillgång som inneburit en realisationsförlust, men att verksamheten i övrigt går med vinst.<sup>55</sup>

---

<sup>51</sup> Kylebäck S, "Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen till tre år.", Balans 2003 nr 4, s 17

<sup>52</sup> Kylebäck S, "Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen till tre år.", Balans 2003 nr 4, s 17 f

<sup>53</sup> Nordeman I, "Fullständig skatteredovisning – Varför är det så krångligt?", Balans 2001 nr 11, s 42

<sup>54</sup> Kylebäck S, "Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen till tre år.", Balans 2003 nr 4, s 18

<sup>55</sup> Ibid

### 3.4.2.2 Redovisning som tillgång

Ovan har vissa jämförelser gjorts mellan RR 9 och amerikansk praxis. Eftersom frågan huruvida en skattefordran skall redovisas som en tillgång är en central fråga i denna uppsats, kommer FASB:s diskussion i detta ämne att nämnas. Frågan är kontroversiell, eftersom skattefordringar och skatteskulder har vissa särdrag som övriga skulder och tillgångar inte besitter. Vissa anser exempelvis inte att en uppskjuten skatteskuld uppfyller kraven på att betraktas som en skuld. Anledningen är att om det verkligen skulle ha varit en skuld så hade Skatteverket omedelbart försökt kräva in pengarna. Således anses det inte föreligga någon nuvarande skyldighet i förhållande till staten. Betalningen av skatten är således en framtida transaktion och därmed inget befintligt åtagande.<sup>56</sup>

FASB anser att de uppskjutna skattefordringarna som minskats med en värderingsreserv uppfyller kraven för att betraktas som en tillgång. Organisationen anser att det inte råder någon tvekan om att en uppskjuten skattefordran innebär en framtida fördel för företaget. Vidare har företaget en exklusiv rätt till fördelarna som är förknippade med den uppskjutna skattefordran och någon annan kan inte ta rätten ifrån dem utan ersättning. Det tredje kännetecknet för en tillgång är att den är resultatet av en inträffad händelse. I detta avseende har det skett vissa förändringar i det amerikanska regelverket. Tidigare ansåg FASB att den kritiska tidpunkten som gav upphov till en tillgång var att företaget gått med förlust. Nu är fokus istället riktat mot hur stora möjligheter företaget har att redovisa en vinst i framtiden.<sup>57</sup>

### 3.4.2.3 Upplysning och värdering

Av punkt 70 framgår att upplysningar skall lämnas om uppskjutna skattefordringar och de förhållanden som motiverar att de redovisas i balansräkningen då

- a) framtida utnyttjande av underskottsavdrag är beroende av skattepliktiga överskott utöver de överskott som hänför sig till existerande skattepliktiga temporära skillnader och
- b) företaget har redovisat förluster under den aktuella eller den föregående redovisningsperioden.

Uppskjutna skattefordringar som inte tidigare redovisats i balansräkningen omprövas vid varje bokslutstillfälle. De tas med i balansräkningen om det bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. Detta gäller till exempel vid omprövning av ett förvärvat underskottsavdrag eller när företagets lönsamhetsutsikter har förbättrats.

När det gäller värderingen av aktuella skattefordringar skall den ske till vad som enligt företagets bedömning skall erhållas från skattemyndigheterna. Beräkningen av beloppen görs enligt balansdagens skattesatser och skatteregler. Uppskjutna skattefordringar skall värderas till de skattesatser som är aktuella på balansdagen. Värderingen av uppskjutna skatteskulder skall baseras på vad företaget per balansdagen förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet för motsvarande tillgång eller skuld.

---

<sup>56</sup> Schroeder R G, Clark M W, "Accounting Theory", 1997, s 557

<sup>57</sup> Hendriksen E S, van Breda M F, "Accounting Theory", 1992, s 717 f, Schroeder R G, Clark M W, "Accounting Theory", 1997, s 557

Uppskjutna skatteskulder skall inte diskonteras, vilket förklaras med att det skulle kräva komplexa beräkningar, där uppgifter skulle behövas om de årliga skillnaderna mellan redovisningsmässiga och skattemässiga värden av individuella tillgångar under deras resterande livslängd. Vidare skulle det om diskontering var tillåten men inte krävdes, försvåra jämförelsen mellan företag. Däremot är det ostridigt att det ur en teoretisk synvinkel är mer korrekt att diskontera beloppen. Det är således mättekniska och praktiska utgångspunkter som lagt hinder i vägen. Det kan tyckas att märkligt att kräva att alla företag skall göra fel, istället för att skapa möjligheter för dem som kan lösa mätproblemen att göra rätt. Frågan är om det främjar jämförbarheten.<sup>58</sup>

Vid varje bokslutstillfälle skall det göras en omprövning av det redovisade värdet av en uppskjuten skattefordran. Reducering av värdet görs om det visar sig att det inte längre är sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. Nämnade reducereing återförs om det vid en senare bedömning är sannolikt att sådana överskott trots allt föreligger.

Uppskjuten skatt skall redovisas som intäkt eller kostnad och ingår i nettoresultatet för perioden. Undantag görs för skatt som är hänförlig till

- a) transaktioner eller händelser, för vilka redovisningen sker direkt mot eget kapital eller
- b) företagsförvärv.

Förändringar i det redovisade värdet av uppskjutna skattefordringar kan inträffa utan att det motsvaras av förändringar av de underliggande temporära skillnaderna. Detta kan ske till följd av förändringar i skattesatser och/eller skattelagar eller att förändrade bedömningar görs av möjligheterna till att utnyttja uppskjutna skattefordringar. Förändringen som uppkommer redovisas i resultaträkningen utom i de fall när den berör poster som redovisas mot eget kapital.

Uppskjuten skatt skall redovisas direkt mot eget kapital om skatten har sitt ursprung i poster som redovisas direkt mot eget kapital.

#### **3.4.2.4 Redovisning av uppskjuten skattefordran vid företagsförvärv**

Vid företagsförvärv kan förvärvaren komma fram till att en egen tidigare oredovisad uppskjuten skattefordran kan komma att utnyttjas. Detta kan bli fallet när den förvärvade verksamheten redovisar skattepliktiga överskott. I dessa fall redovisas en uppskjuten skattefordran i koncernredovisningen. En sådan redovisning påverkar värdet på goodwill eller negativ goodwill. I de fall som bedömningen görs att den uppskjutna skattefordran inte skall redovisas vid förvärvstillfället, men en senare bedömning kommer fram till att den skall redovisas, sker redovisningen i resultaträkningen.

Dessutom sker en

- a) minskning av anskaffningsvärdet på goodwill och motsvarande ackumulerade avskrivningar till de belopp som skulle ha redovisats om den uppskjutna skattefordran redovisats vid förvärvstillfället och

---

<sup>58</sup> Johansson E, "Konsekvenser av rekommendation om redovisning av inkomstskatter", Balans 1998 nr 11, s 37

- b) redovisning av minskningen av goodwill som en kostnad.

Punkt a och b gäller även i de fall underskottsavdragen används för att reducera den aktuella skattekostnaden även om de inte redovisats som uppskjutna skattefordringar. Den aktuella bedömningen får inte medföra att negativ goodwill redovisas eller ökas. Det kan nämnas att det här föreligger vissa skillnader i förhållande till de amerikanska reglerna. Utgångspunkten enligt dessa regler är att eventuella förändringar inte redovisas över resultaträkningen. Istället minskas goodwill och andra immateriella tillgångar som hänger samman med förvärvet.<sup>59</sup>

### 3.4.2.5 Rubricering av skattefordringar

Skattefordringar och skatteskulder ska särredovisas i balansräkningen. Uppskjutna skattefordringar skall i sin tur redovisas skilt ifrån aktuella skattefordringar. Netto-redovisning av aktuella skattefordringar skall endast ske om företaget/koncernen har legal rätt att företa en kvittning och företaget ämnar att antingen erhålla eller betala ett nettobelopp eller få betalt för en fordran och betala skulden vid samma tillfälle. Netto-redovisning av en aktuell skattefordran i ett koncernbolag och en aktuell skatteskuld i ett annat koncernbolag sker i koncernredovisningen endast om betalning kommer att göras med ett nettobelopp till samma skattemyndighet.

Beträffande uppskjutna skattefordringar sker netto-redovisning endast då

- a) legal kvittningsrätt för aktuella skattefordringar mot aktuella skatteskulder föreligger och
- b) de uppskjutna skattefordringarna och uppskjutna skatteskulderna emanerar från samma skattemyndighet och gäller samma skattesubjekt eller olika skattesubjekt vilka avser att reglera skatten netto eller reglera fordran och skulden vid samma tillfälle.

I en del fall kan en koncern ha rätt att reglera aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar som avser olika företag med ett nettobelopp om de berör en och samma myndighet.

I årsredovisningen ska följande upplysningar ges angående uppskjutna skattefordringar:

- a) Det totala beloppet av aktuell skatt och uppskjuten skatt som är hänförligt till poster som redovisas direkt mot eget kapital.
- b) Belopp som avser avdragsgilla temporära skillnader, underskottsavdrag och andra framtida belopp som inte motsvaras av uppskjutna skattefordringar som redovisats. Fastställda förfallotidpunkter skall anges.
- c) För varje slag av temporär skillnad liksom för underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag, för vilka man redovisat uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder anges uppskjutna skattefordringar och skatteskulder samt uppskjutna skatteintäkter eller skattekostnader.

Vidare skall upplysningar lämnas om uppskjutna skattefordringar och de förhållanden som ligger till grund för att de tas upp i balansräkningen, då

---

<sup>59</sup> Svensson D, "Redovisning av inkomstskatter – IAS 12 och Redovisningsrådets rekommendation", Balans 1998 nr 2, 35

- a) framtida utnyttjande av underskottsavdrag är avhängiga av skattepliktiga överskott utöver överskott som är relaterade till befintliga skattepliktiga temporära skillnader.
- b) Företaget har redovisat förluster under aktuell eller föregående redovisningsperiod.

### 3.5 Sammanfattning av litteraturgenomgången

I detta avsnitt kommer de viktigaste delarna av litteraturgenomgången att lyftas fram och sammanfattas. Något nytt material kommer följaktligen inte att presenteras.

Grunden för tillgångsdefinitionen återfinns i FASB:s referensram. Den har tjänat som förebild för IASB:s ramverk, vilket sedan varit grundvalen för de svenska normerna på området. Utgångspunkten för att något skall betraktas som en tillgång är sålunda att det är fråga om ”en resurs som kontrolleras av företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar i framtiden”.

Begreppet kontroll betyder inte att företaget måste äga tillgången. Däremot måste det finnas en exklusiv rätt att utnyttja och erhålla avkastningen från tillgången. Det andra rekvisitet som innebär att en tillgång skall vara resultatet av en tidigare händelse medför att det görs skillnad mellan framtida intäkter från tillgångar som företaget äger och intäkter från tillgångar som företaget kommer att förvärva i framtiden. Slutligen kräver tillgångsdefinitionen att en tillgång måste ha en framtida ekonomisk nytta. Det som tydligast talar för att det finns en framtida ekonomisk nytta är att det finns ett marknadsvärde på tillgången, det vill säga att handel förekommer.

Det ställs vissa kvalitativa egenskaper på redovisningen. Centrala begrepp är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. De ovan nämnda begreppen ökar användbarheten av redovisningsinformationen för mottagaren.

Grunden för redovisning av inkomstskatter i Sverige är RR 9. Skillnaden mot tidigare regler på området är att det skett en övergång från resultaträkningsmetoden till balansräkningsmetoden. Fokus har således skiftat från resultaträkningen till balansräkningen. En skattefordran redovisas när framtida skatter kan reduceras exempelvis genom ett skattemässigt underskottsavdrag. Motsatsen är en uppskjuten skatteskuld.

En uppskjuten skattefordran får endast redovisas som en tillgång om det är sannolikt att den uppskjutna skattefordran kan komma att avräknas mot framtida skatt. Förekomsten av underskottsavdrag anses utgöra en stark indikation på att ett skattemässigt överskott inte kommer att redovisas i framtiden. Därmed måste det finnas övertygande faktorer som talar för framtida vinster. RR 9 är således ganska vag och det finns ett stort utrymme för olika bedömningar.

Huruvida en uppskjuten skattefordran eller en uppskjuten skatteskuld är att betrakta som en tillgång respektive en skuld, har varit föremål för diskussion i litteraturen. Det kan anses som om exempelvis en uppskjuten skatteskuld inte är att betrakta som en ”riktig skuld” eftersom Skatteverket då omedelbart skulle ha krävt in sin fordran. FASB menar dock att en uppskjuten skattefordran är att betrakta som en tillgång. Organisationen anser att det inte råder någon tvekan om att det finns en framtida fördel för företaget. Vidare anges också den exklusiva rätt att utnyttja den uppskjutna skattefordran som ett tecken på att det är fråga om en tillgång. Slutligen anses den kritiska tidpunkten inträffa när företaget förväntas åter gå med vinst.

## 4 Empiri

*I detta kapitel kommer resultatet från vår undersökning av de noterade IT-bolagen på Stockholmsbörsen att presenteras. Vidare behandlas även tillgångskriterierna, vilka kommer till uttryck i FASB och IASB:s referensramar.*

### 4.1 Undersökta företag

Nedan presenteras resultaten av de kvalitativa och kvantitativa undersökningarna som har utförts på de tio företag som redovisat de största posterna avseende uppskjutna skattefordringar för räkenskapsåret 2003. Först kommer dock en kort presentation av de olika företagen och därefter diskuteras deras skattemässiga situation.

#### 4.1.1 Axis

##### 4.1.1.1 Presentation av företaget

Axis utvecklar produkter som är förknippade med olika elektroniska nätverk. Exempel på produkter är nätverksbaserad video och skrivarservrar. Företagets produkter används främst i säkerhetssystem, fjärrövervakning och dokumenthantering. Basen i produkterna är egenutvecklade integrerade kretsar. Av försäljningen går 95 % till kunder utanför Sverige. Företaget grundades 1984 och är noterat på Stockholmsbörsens O-lista.<sup>60</sup>

##### 4.1.1.2 Företagets årsredovisning

Det framgår av årsredovisningen att skatteskulder och skattefordringar redovisas till nominella belopp och till den aktuella eller aviserade skattesatsen. Uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld redovisas netto i balansräkningen. En uppskjuten skattefordran redovisas endast i den utsträckning som det är sannolikt att avdraget kan kvittas mot framtida överskott. Dock framgår det varken av årsredovisningen för 2003 eller 2002 huruvida det har gjorts någon bedömning av hur långt fram i tiden bolaget uppskattat dess intjänandeförmåga. Någon motivering finns således inte till varför koncernen tagit upp den uppskjutna skattefordran som en tillgång i balansräkningen. Av noten till de uppskjutna skattefordringarna framkommer att förlustavdragen inte förfaller under överskådlig tid. Koncernen har inte skapat någon så kallad värderingsreserv, utan balansräkningen innehåller i princip den totala uppskjutna skattefordran som är hänförlig till förlustavdragen.<sup>61</sup>

I tabellen nedan anges företagets uppskjutna skattefordran som är hänförlig till tidigare underskott. För att kunna beräkna den exakta storleken på den uppskjutna skattefordran som beror på tidigare förluster, måste noterna till balansräkningen granskas. Orsaken är att den uppskjutna skattefordran som företaget tagit upp i balansräkningen kan innehålla andra uppskjutna skatter som inte är hänförliga till tidigare förluster. Dessa övriga delar av den uppskjutna skattefordringen har således rensats bort i tabellen nedan. Det som framgår av

---

<sup>60</sup> Axis årsredovisning 2003, s 4

<sup>61</sup> Axis årsredovisning 2003, s 31, 36

tabellen är således den uppskjutna skattefordran som redovisats som en tillgång och som sedan jämförts med koncernens totala tillgångar samt det egna kapitalet.

År	2003	2002	2001
Uppskjuten skattefordran (Tkr)	77 293	84 382	103 044
Del av totala tillgångar	17,83 %	19,60 %	21,06 %
Del av eget kapital	25,74 %	27,00 %	37,74 %

Källa: Axis årsredovisningar 2002-2003

En viktig del av bedömningen huruvida den uppskjutna skattefordran skall få tas upp som en tillgång bygger på huruvida företaget kommer att gå med vinst i framtiden. Vid denna bedömning beaktar bolaget också hur företagets resultatutveckling varit under de senaste åren. Det innebär således att om koncernen uppvisat negativa resultat under de senaste åren skall stor restriktivitet råda vid upptagandet av uppskjutna skattefordringar som tillgångar i balansräkningen. Nedan följer en tabell över koncernens resultat efter finansiella poster.

År	2003	2002	2001
Resultat efter finansiella poster (Tkr)	8 324	51 436	-149 493

Källa: Axis årsredovisningar 2002-2003

#### 4.1.1.3 Enkät svar

Axis tackade nej till medverkan i vår undersökning efter det att företaget tagit del av enkäten. Företaget angav att de inte hade möjlighet att svara, pga såväl tidsmässiga som konfidentiella skäl.

### 4.1.2 AddNode

#### 4.1.2.1 Presentation av företaget

AddNode (tidigare Adera) är en IT-koncern som är sysselsatt inom främst tre branscher. GIS som är verksamt med produkter inom geografiska informations- och positioneringssystem, media som producerar tjänster till medieföretag samt slutligen teknologi som är verksamt inom konsultationer av IT-relaterade kommunikationslösningar och affärssystem. Företaget har 267 anställda och börsnoterades 1999.<sup>62</sup>

#### 4.1.2.2 Företagets årsredovisning

Det framgår av årsredovisningen att koncernen endast aktiverat en liten del av de uppskjutna skattefordringarna som hänger samman med det totala underskottsavdrag som uppkommit på grund av tidigare förluster. Det återfinns endast 28,6 miljoner i balansräkningen som en uppskjuten skattefordran. I tabellen nedan anges en lägre siffra än de tidigare nämnda 28,6 miljonerna. Anledningen är att i tabellen nedan har skattefordringar som inte har med tidigare förluster rensats bort. Ytterligare förlustavdrag som kan utnyttjas i framtiden uppgår till 293 miljoner kronor. Koncernen anser att möjligheterna att utnyttja underskottsavdragen är

<sup>62</sup> AddNodes årsredovisning 2003, s 2



mycket begränsade, vilket leder till att bolaget endast tagit upp en mindre del av den totala skattefordran som en tillgång. Företaget har därmed skapat en värderingsreserv som kan utnyttjas i framtiden. Uppskjuten skattefordran redovisas således endast i den utsträckning det är sannolikt att avdraget kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning inom en rimlig tid. Koncernen har däremot inte gjort någon bedömning om när de uppskjutna skattefordringarna kommer att utnyttjas. Vidare finns det inte någon motivering till att företaget redovisar en uppskjuten skattefordran.<sup>63</sup>

Nedan följer en tabell av företagets situation vad gäller uppskjutna skattefordringar.

År	2003	2002	2001
Uppskjuten skattefordran (Tkr)	25 759	0	0
Del av totala tillgångar	12,11 %	0 %	0 %
Del av eget kapital	19,02 %	0 %	0 %

Källa: AddNodes årsredovisningar 2002-2003

Nedan återges företagets resultat efter finansiella poster under de senaste tre åren.

År	2003	2002	2001
Resultat efter finansiella poster (Tkr)	18 601	-25 761	-283 404

Källa: AddNodes årsredovisningar 2002-2003

#### 4.1.2.3 Enkät svar

Vår kontakt på AddNode har önskat vara anonym, vilket innebär att personens titel eller namn inte kommer att nämnas i föreliggande uppsats. Vår kontakt sysslar dock med bolagets externa finansiella rapportering och har vidare arbetat inom branschen i fem år.

På frågan beträffande vilka bedömningar som ligger till grund för företagets redovisning av uppskjutna skattefordringar, har vår kontakt hänvisat till årsredovisningen (se kapitel 4.1.2.2).

Kontaktpersonen menar vidare att företaget beräknar kunna utnyttja dess uppskjutna skattefordran om ca fem år. Detta kan dock variera från fall till fall och kan ibland i speciella fall överstiga de nämnda fem åren.

Vår kontaktperson på AddNode har inga synpunkter på RR 9, utan menar att själva regelverket är tämligen klart.

Företaget omprövar de uppskjutna skattefordringarna avseende underskottsavdrag eller andra framtida skattemässiga avdrag varje kvartal. Dessa redovisas, enligt företaget, endast i den utsträckning det är sannolikt att avdraget kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning inom rimlig närtid.

Vår kontaktperson menar vidare att problematiken beträffande uppskjutna skattefordringar uppkommer när bedömningen av framtiden skall ske. Bedömningarna försvåras dessutom med tanke på resultathistoriken inom IT-branschen.

<sup>63</sup> AddNodes årsredovisning 2003, s 17, 23

## 4.1.3 Nexus

### 4.1.3.1 Presentation av företaget

Nexus är ett säkerhetsföretag som är verksamt inom den sektor av IT-branschen som arbetar med produkter som ökar säkerheten inom den elektroniska kommunikationen. Verksamheten är uppdelad på tre områden. SBS som sysslar med krypteringsteknik, SEC som levererar konsulttjänster och slutligen NPS som erbjuder helhetslösningar inom IT-säkerhetsområdet. Företaget har 420 medarbetare och 70 % av omsättningen kommer från den svenska marknaden.<sup>64</sup>

### 4.1.3.2 Företagets årsredovisning

Det framgår att koncernen endast redovisar den del av de uppskjutna skattefordringarna som bolaget inom en överskådlig framtid kan komma att utnyttja. I skattenoten till balansräkningen kan det utläsas att bolaget vid bedömningen har utgått från en aktuell resultatprognos för de närmaste åren och utifrån den gjort en bedömning av sannolikheten att det skattemässiga underskottet kommer att medföra lägre skattebetalningar i framtiden. Dock har företaget inte motiverat upptagandet av den uppskjutna skattefordran. Slutligen finns det heller ingen bedömning av när den uppskjutna skattefordran kan tas i anspråk för framtida vinster. Koncernen redovisar inte någon värderingsreserv som eventuellt skulle kunna tas i anspråk om företaget i framtiden kommer att uppvisa stora vinster. Vidare framkommer det att företaget tillämpar RR 9 vid beräkningen av inkomstskatter.<sup>65</sup>

Nedan följer en tabell av företagets situation vad gäller uppskjutna skattefordringar.

År	2003	2002	2001
Uppskjuten skattefordran (Tkr)	54 405	0	0
Del av totala tillgångar	17,69 %	0 %	0 %
Del av eget kapital	60,45 %	0 %	0 %

Källa: Nexus årsredovisningar 2002-2003

Nedan följer Nexus resultatutveckling.

År	2003	2002	2001
Resultat efter finansiella poster (Tkr)	-118 598	-357 021	21 610

Källa: Nexus årsredovisningar 2002-2003

Det kan noteras att Nexus inte redovisar någon skattefordran överhuvudtaget för år 2001. Mot bakgrund av de stora förlusterna, leder det till att den uppskjutna skattefordran kommer att stå för en allt större del av företagets tillgångar.

<sup>64</sup> Nexus årsredovisning 2003, s 3

<sup>65</sup> Nexus årsredovisning 2003, s 42, 55

### **4.1.3.3 Enkät svar**

Vår kontakt på Nexus har önskat vara anonym, vilket innebär att personens titel eller namn inte kommer att nämnas i föreliggande uppsats. Vår kontakt sysslar dock med bolagets ekonomi, finans, administration samt HR och har vidare arbetat inom branschen i drygt tre år.

På frågan beträffande vilka bedömningar som ligger till grund för företagets redovisning av uppskjutna skattefordringar, har vår kontakt svarat att företaget har arbetat hårt för att åter nå lönsamhet, men även en tro på ett förbättrat konjunkturläge.

Kontaktpersonen menar vidare att företaget beräknar kunna utnyttja dess uppskjutna skattefordran om ca fem år. Företaget beaktar en tidshorisont på fem år och framåt.

Vår kontaktperson på Nexus har inte några synpunkter på RR 9.

Företaget omprövar de uppskjutna skattefordringarna kvartalsvis. Omprövningen behandlas därefter av företagets revisorer.

## **4.1.4 Onetwocom**

### **4.1.4.1 Presentation av företaget**

Företaget levererar och distribuerar eftermarknadstjänster för mobiltelefoner. Företaget har 40 medarbetare. Koncernen består av moderbolaget samt dotterbolag i Sverige, Norge och Danmark. Dotterbolagen är huvudsakligen inriktade mot försäljning. Koncernen bedriver ingen forskning och utveckling. Företaget noterades på Stockholmsbörsen 1988 och hette tidigare Freetel.

### **4.1.4.2 Företagets årsredovisning**

Koncernen redovisar endast uppskjutna skattefordringar i den utsträckning som bolaget anser att de kan utnyttjas mot framtida beskattningsbara vinster. Således reduceras skattefordringarna till den del det inte längre är sannolikt att relaterade skattefordelar kommer att uppstå. Vidare framgår det av årsredovisningen att bolaget endast redovisar uppskjutna skattefordringar på förlustavdrag hänförliga till koncernens norska verksamhet. Anledningen är att företagsledningen bedömer att denna verksamhet kommer att ha en snabbare intjänandeförmåga än den svenska. Grunden för den snabbare intjänandeförmågan är att det norska dotterbolaget genomgått en omstrukturering med långsiktiga kostnadsminskningar som följd. Därmed har företaget i viss utsträckning också motiverat varför det tagit upp de uppskjutna skattefordringarna som en tillgång. Dock framgår det inte av årsredovisningen inom vilken tidsperiod som man har för avsikt att utnyttja den uppskjutna skattefordran. Koncernens totala underskottsavdrag (även den del som inte redovisas i balansräkningen) uppgår till 259 057 Tkr. Koncernens ackumulerade underskottsavdrag uppgick till 189,3 miljoner år 2002.<sup>66</sup> Därmed redovisas endast uppskjutna skattefordringar för en mindre del av

---

<sup>66</sup> Onetwocom's årsredovisning 2002, s 19

det totala underskottet. Således har företaget skapat en värderingsreserv som eventuellt kan komma att utnyttjas i framtiden.<sup>67</sup>

Uppgiften i tabellen nedan för år 2002 är något oklar. Av årsredovisningen för 2002 framgår det att företaget inte redovisar några uppskjutna skattefordringar eftersom det är oklart när och hur mycket av dem som kommer att kunna utnyttjas. Motsatsen står att finna i årsredovisningen för 2003 där det för år 2002 finns en upptagen uppskjuten skattefordran med det belopp som anges i tabellen nedan.

Nedan följer en tabell av företagets situation vad gäller uppskjutna skattefordringar.

År	2003	2002	2001
Uppskjuten skattefordran (Tkr)	16 244	7103	0
Del av totala tillgångar	19,77 %	5,59 %	0 %
Del av eget kapital	135,05 %	20,05 %	0 %

Källa: Onetwocom's årsredovisningar 2002-2003

Nedan följer en beskrivning av Onetwocom's resultatutveckling.

År	2003	2002	2001
Resultat efter finansiella poster (Tkr)	-53 584	-54 975	-8 100 <sup>68</sup>

Källa: Onetwocom's årsredovisningar 2002-2003

#### 4.1.4.3 Enkät svar

Onetwocom avböjde medverkan i vår undersökning efter det att företaget tagit del av vår utskickade enkät. Företaget angav att de inte hade möjlighet att svara på grund av tidsbrist.

### 4.1.5 CashGuard

#### 4.1.5.1 Presentation av företaget

Företaget erbjuder helhetslösningar för effektiv och säker hantering av kontanter. CashGuard utvecklar både kassautrustning och programvara som kan integreras i kundernas butiksdatabas. Systemet skyddar mot rån och stöld samt underlättar hanteringen av dagskassorna. CashGuard vänder sig främst till företag inom daglighandel, fackhandel samt övrig servicehandel. Företaget introducerades på Stockholmsbörsen år 2000 och har 160 anställda.<sup>69</sup>

#### 4.1.5.2 Företagets årsredovisning

En uppskjuten skattefordran redovisas endast om det är sannolikt att den kan komma att avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Dock anger företaget ingen tidshorisont för

<sup>67</sup> Onetwocom's årsredovisning 2003 s 21, 25

<sup>68</sup> Resultatet omfattar endast 8 månader (2001-05-01 till 2001-12-31)

<sup>69</sup> CashGuards årsredovisning 2003, s 2, 7

utnyttjandet av de uppskjutna skattefordringarna. Det framgår vidare att det totala ackumulerade underskottsavdraget uppgår till 44 265 Tkr för 2003 och 19 369 för år 2002. I de tidigare nämnda underskottsavdragen ingår också de underskott som finns i koncernens utländska dotterbolag. Värdet av detta har beräknats utifrån de skattesatser som gäller i respektive dotterbolags hemland. Företaget har lanserat nya produkter under de senaste månaderna och fått en positiv respons. Det innebär att ledningen gör bedömningen att en större del av de totala underskotten kommer att utnyttjas i framtiden. Det är således den enda motivering som givits till att bolaget tagit upp skattefordringarna i balansräkningen.<sup>70</sup>

Nedan följer en tabell av företagets situation vad gäller uppskjutna skattefordringar.

År	2003	2002	2001
Uppskjuten skattefordran (Tkr)	13 553	6 049	5 513
Del av totala tillgångar	17,76 %	11,02 %	10,13 %
Del av eget kapital	25,09 %	15,96 %	15,13 %

Källa: Cashguards årsredovisningar 2002-2003

Nedan följer CashGuards resultatutveckling för de tre senaste åren.

År	2003	2002	2001
Resultat efter finansiella poster (Tkr)	-22 921	715	2 298

Källa: Cashguards årsredovisningar 2002-2003

#### 4.1.5.3 Enkät svar

Vår kontakt på CashGuard har önskat vara anonym, vilket innebär att personens titel eller namn inte kommer att nämnas i föreliggande uppsats. Vår kontakt sysslar dock med sammanställning av bolagets koncernuppgifter, resultaträkningar samt balansräkningar och har vidare arbetat inom branschen i tre år.

Vår kontaktperson menar att företaget beräknar kunna utnyttja dess uppskjutna skattefordran om ca två år.

Vidare finner vår kontaktperson på CashGuard inte några problem med RR 9, utan menar att rekommendationen är fördelaktig, då eventuella skatteregleringar skjuts framåt i tiden.

Företaget omprövade inte de uppskjutna skattefordringarna vid det senaste bokslutstillfället, då företaget gick med förlust detta räkenskapsår. Företaget tillämpade således samma princip som tidigare år. Däremot gjordes en omprövning avseende lönsamhetsutsikterna inom företaget.

<sup>70</sup> CashGuards årsredovisning 2003, s 41, 44

## 4.1.6 Doro

### 4.1.6.1 Presentation av företaget

Doro är framförallt verksamt på den europeiska och australiska marknaden för trådade och trådlösa telefoner. Företagets viktigaste kunder är elektronikkedjor och teleoperatörer som huvudsakligen vänder sig till konsumenter. Vidare erbjuder företaget trådlösa bredbandslösningar. Företagets medarbetare uppgår till 172 personer. Det grundades 1974 och börsintroducerades 1993.<sup>71</sup>

### 4.1.6.2 Företagets årsredovisning

Doro redovisar uppskjutna skattefordringar i den utsträckning som företaget anser det finns en framtida möjlighet att utnyttja dem på grund av framtida vinster. Således redovisas uppskjutna skattefordringar endast till den del som de kan mötas av upplösningar av obeskattade reserver eller med största sannolikhet kunna utnyttjas inom en överskådlig framtid genom att ett positivt resultat uppvisas. Bolaget redogör inte närmare för vilken tidsaspekt det utgår ifrån när det beräknar de uppskjutna skattefordringarna. Enligt årsredovisningen upptas endast en del av den uppskjutna skattefordran som är hänförligt till underskottsavdrag. Ledningen har således från företagets sida skapat en värderingsreserv som eventuellt kan komma att utnyttjas i framtiden. De totala uppskjutna skattefordringarna som inte redovisas i balansräkningen uppgår till 43 Mkr för år 2003 och 46 Mkr för år 2002. Vissa delar av det outnyttjade underskottsavdraget finns i koncernens utländska bolag, framförallt i Danmark, Storbritannien och Frankrike. Vid förvärv av nya dotterbolag som har ett skattemässigt underskott, omvandlas underskottet till en uppskjuten skattefordran endast om det finns en intjänandeförmåga i bolaget.<sup>72</sup>

Nedan följer en tabell av företagets situation vad gäller uppskjutna skattefordringar.

År	2003	2002	2001
Uppskjuten skattefordran (Mkr)	19	16	26
Del av totala tillgångar	7,84 %	5,26 %	8,55 %
Del av eget kapital	26,99 %	30,19 %	49,06 %

Källa: Doros årsredovisningar 2002-2003

Nedan följer Doros resultatutveckling under de tre senast åren.

År	2003	2002	2001
Resultat efter finansiella poster (Mkr)	27,6	10,6	-194,2

Källa: Doros årsredovisningar 2002-2003

### 4.1.6.3 Enkät svar

Vår kontakt på Doro har önskat vara anonym, vilket innebär att personens titel eller namn inte kommer att nämnas i föreliggande uppsats. Vår kontakt sysslar dock med bolagets

<sup>71</sup> Doros årsredovisning 2003, s 6 f

<sup>72</sup> Doros årsredovisning 2003, s 37, 41

redovisning och rapportering, revision, skattefrågor samt kreditbedömning. Personen ifråga har arbetat inom branschen i fem år.

På frågan beträffande vilka bedömningar som ligger till grund för företagets redovisning av uppskjutna skattefordringar, svarar vår kontakt att redovisning som tillgång i balansräkningen sker endast till den del av värdet som sannolikt kan utnyttjas inom en överskådlig framtid.

Kontaktpersonen menar vidare att företaget beräknar kunna utnyttja dess uppskjutna skattefordran inom tre år. Företaget omprövar de uppskjutna skattefordringarna vid varje bokslutstillfälle och bedömer då intjäningsförmågan de kommande åren.

Vår kontaktperson på Doro menar att en fördel med RR 9 är att uppskjutna skattefordringar åsätts ett värde samt redovisas. En nackdel är emellertid att tillgången är svår att värdera, vilket ökar osäkerheten i redovisningen.

## 4.1.7 Intentia

### 4.1.7.1 Presentation av företaget

Företagets främsta produkt är affärssystemet Movex som är en samling applikationer som omfattar de flesta administrativa aspekterna inom ett företag. Vidare sysslar företaget med att försöka implementera och optimera affärssystem hos kunderna. Intentias system används av 3500 kunder som finns i 40 länder. Koncernen har 3000 anställda och börsintroducerades 1996.<sup>73</sup>

### 4.1.7.2 Företagets årsredovisning

Den uppskjutna skattefordran redovisas bland anläggningstillgångarna och endast i den utsträckningen som den kan tänkas kunna kvittas mot ett överskott i framtiden. Företaget tar endast upp skattefordringar som bedöms kunna utnyttjas inom fem år från bokslutsdagen. Således har Intentia satt upp klara regler för när en uppskjuten skattefordran får redovisas i balansräkningen. Vidare måste det bedömas som sannolikt att verksamheten dit underskottet hör visar vinst inom det kommande kalenderåret. Det finns ytterligare underskottsavdrag som inte redovisas i balansräkningen. Totalt uppgår skattedelen i de ej aktiverade underskottsavdragen till 462 Mkr. Därmed har företaget beaktat problemet med att upprätta en värderingsreserv. Den icke-balanserade delen av underskottsavdragen utgörs av underskottsavdrag som inte anses uppfylla de redovisningsmässiga kraven för aktivering. För dessa ej aktiverade underskottsavdrag har företaget satt upp olika tidsgränser när de senast får utnyttjas. Inom ett år förfaller 46,5 Mkr, inom två-tre år förfaller 29,3 Mkr, inom fyra-fem år förfaller 90,1 Mkr och senare än fem år förfaller 83 Mkr. Under året har Intentia skrivit ner skattefordringar med 135 Mkr och av dem hänförs 122 Mkr till uppskjutna skattefordringar pga. tidigare förluster.<sup>74</sup>

---

<sup>73</sup> Intentias årsredovisning 2003, s 9

<sup>74</sup> Intentias årsredovisning 2003, s 27, 50, 60.

Nedan följer en tabell av företagets situation vad gäller uppskjutna skattefordringar.

År	2003	2002	2001
Uppskjuten skattefordran (Mkr)	229,6	405,6	301,6
Del av totala tillgångar	9,12 %	18,27 %	7,8 %
Del av eget kapital	27,61 %	32,39 %	35,47 %

Källa: Intentias årsredovisningar 2002-2003

Nedan återges Intentias resultat för de tre senaste åren.

År	2003	2002	2001
Resultat efter finansiella poster (Mkr)	-190,8	-150,7	-25,1

Källa: Intentias årsredovisningar 2002-2003

#### 4.1.7.3 Enkät svar

Vår kontakt på Intentia har önskat vara anonym, vilket innebär att personens titel eller namn inte kommer att nämnas i föreliggande uppsats. Vår kontakt sysslar emellertid med bolagets redovisningsfrågor och har vidare arbetat inom branschen i tio år.

Vår kontaktperson har som svar på våra frågor endast hänvisat till företagets årsredovisning (se kapitel 4.1.7.2). Kontaktpersonen angav dock att det finns problematik kring uppskjutna skattefordringar, då redovisningen är svårhanterlig. Redovisningen försvåras dessutom genom att det är fyrtio länder inblandade.

#### 4.1.8 Ericsson

##### 4.1.8.1 Presentation av företaget

Ericsson utvecklar heltäckande lösningar till operatörer inom fast och mobil telekommunikation. Vidare erbjuder företaget ett sortiment av mobiltelefoner genom sitt samarbete med Sony. Antalet anställda uppgår till ca 52 000 personer och omsättningen uppgick 2003 till ca 118 miljarder kr. Ericsson investerade 23,2 miljarder kr inom forskning och utveckling under år 2003. FoU sysselsätter 16 500 personer.<sup>75</sup>

##### 4.1.8.2 Företagets årsredovisning

Ericsson delar upp sina uppskjutna skattefordringar i långfristiga och kortfristiga fordringar. Tanken är således att den delen av de uppskjutna skattefordringarna som skall utnyttjas inom en nära framtid betraktas som kortfristiga. Uppskjutna skattefordringar aktiveras i de länder som företaget anser att det i framtiden kommer att kunna generera tillräckligt stora vinster så att bolaget kan utnyttja dem. Efter genomförda omstruktureringar av verksamheten samt en allt bättre utveckling inom branschen, tror ledningen att samtliga uppskjutna skattefordringarna kommer att utnyttjas. Det anges ingen särskild tidshorisont för när de uppskjutna skattefordringarna kan tänkas kunna kvittas mot framtida intäkter. Grunden för att

<sup>75</sup> Ericssons årsredovisning 2003, s 73, 86



företaget överhuvudtaget ska ta upp fordringarna i balansräkningen är att det förväntas en vändning inom branschen. Huvuddelen av underskotten är hänförliga till länder där tidshorizonten antingen är lång eller obegränsad. Underskotten har huvudsakligen uppkommit genom att stora förluster inom telefonisegmentet och genom de omstruktureringskostnader som uppkommit i verksamheten. Det totala underskottet det vill säga, förlusterna som finns ackumulerade i bolaget uppgår till ca 52 miljarder.<sup>76</sup>

Nedan följer en tabell av företagets situation vad gäller uppskjutna skattefordringar.

År	2003	2002	2001
Uppskjuten skattefordran (Mkr)	27 130	26 074	9 591
Del av totala tillgångar	14,88 %	12,52 %	3,72 %
Del av eget kapital	44,86 %	35,42 %	13,98 %

Källa: Ericssons årsredovisningar 2002-2003

Nedan följer Ericssons resultatutveckling.

År	2003	2002	2001
Resultat efter finansiella poster (Mkr)	-12 103	-22 835	-29 156

Källa: Ericssons årsredovisningar 2002-2003

#### 4.1.8.3 Enkät svar

Vår kontakt på Ericsson har önskat vara anonym, vilket innebär att personens titel eller namn inte kommer att nämnas i föreliggande uppsats. Vår kontakt sysslar emellertid med skattefrågor för koncernens svenska bolag och har arbetat inom branschen i arton år.

På frågan beträffande vilka bedömningar som ligger till grund för företagets redovisning av uppskjutna skattefordringar, har vår kontakt hänvisat till RR 9 och övrig skattelagstiftning.

Vidare svarar vår kontaktperson att det är konfidentiellt beträffande inom vilket tidsperspektiv Ericsson beräknar kunna utnyttja dess uppskjutna skattefordran.

Vår kontaktperson på Ericsson menar att det finns en problematik i att RR 9 till stor del är en direktöversättning, då vissa delar inte är tillämpliga på svenska bolag. Vidare svarar vår kontakt att grundtanken i RR 9, det vill säga att bokföra uppskjuten skatt, är korrekt.

Företaget gör en fullständig skatteberäkning vid varje helårsbokslut. Vid månadsbokslut beräknas uppskjuten skatt utifrån redovisat resultat med justering för permanenta differenser. Den aktuella skatten bokförs löpande.

<sup>76</sup> Ericssons årsredovisning 2003, s 40

## 4.1.9 TurnIT

### 4.1.9.1 Presentation av företaget

Verksamheten består av fem dotterbolag som erbjuder konsulttjänster, programvaror och andra IT-relaterade produkter. Affärsidén är att förädla och utveckla framgångsrika IT-relaterade bolag. 66 % av försäljningen sker till kunder i Sverige. Företaget grundades 1996 och är noterat på Stockholmsbörsen sedan 1998.<sup>77</sup>

### 4.1.9.2 Företagets årsredovisning

Uppskjutna skattefordringar redovisas i den utsträckning det är sannolikt att de kommer att medföra lägre skatteutbetalningar i framtiden. Prövningen av dessa uppskjutna fordringar görs vid indikationer om förändring i sannolikhetsantagandena. Vidare framkommer det att den uppskjutna skattefordran har värderats, baserat på prognostiserade skattemässiga resultat för koncernens enheter för en tidsperiod som ligger inom fem år. Därmed har företaget satt upp klara tidsramar för bedömningen av värdet på de uppskjutna skattefordringarna. Däremot har det inte motiverats varför den uppskjutna skattefordran har tagits upp i balansräkningen. Endast en mindre del av koncernens underskott har aktiverats i balansräkningen. Således har företaget upprättat en värderingsreserv vid bedömningen av hur stor del av del av de uppskjutna skattefordringarna som tagits upp i balansräkningen. Ytterligare skattemässiga underskott finns i koncernen som uppgår till 735 Mkr. Dock bör det beaktas att de 735 Mkr omfattar hela underskottet och skattedelen är därmed betydligt mindre.<sup>78</sup>

Nedan följer en tabell av företagets situation vad gäller uppskjutna skattefordringar.

År	2003	2002	2001
Uppskjuten skattefordran (Mkr)	55,4	61,8	55,9
Del av totala tillgångar	10,00 %	7,88 %	4,81 %
Del av eget kapital	75,90 %	31,43 %	22,20 %

Källa: TurnITs årsredovisningar 2002-2003

Nedan följer TurnITs resultatutveckling under de senaste tre åren.

År	2003	2002	2001
Resultat efter finansiella poster (Mkr)	-114,5	-161,3	-1 051,5

Källa: TurnITs årsredovisningar 2002-2003

### 4.1.9.3 Enkät svar

Vår kontakt på TurnIT har önskat vara anonym, vilket innebär att personens titel eller namn inte kommer att nämnas i föreliggande uppsats. Vår kontakt sysslar dock med bolagets övergripande ekonomiska frågor såsom rapportering, ekonomistyrning samt finansiering och har vidare arbetat inom branschen i åtta år.

<sup>77</sup> TurnITs årsredovisning 2003, s 4, 8

<sup>78</sup> TurnITs årsredovisning 2003, s 41, 52

På frågan beträffande vilka bedömningar som ligger till grund för företagets redovisning av uppskjutna skattefordringar, har vår kontakt svarat bedömningar av det framtida skattemässiga resultatet.

Kontaktpersonen menar vidare att företaget beräknar kunna utnyttja dess uppskjutna skattefordran inom maximalt fem år.

Vår kontaktperson på TurnIT menar att redovisning enligt RR 9 ger ett resultat efter skatt, vilket kan vara kraftigt påverkat av omvärderingar av uppskjutna skattefordringar och skatteskulder. Detta påverkar då exempelvis nyckeltal som resultat per aktie och P/E-tal. Jämförbarheten över åren kan därmed bli svår.

Företaget omprövar de uppskjutna skattefordringarna utifrån förändringar i verksamheten som kan ha påverkan på den framtida intjäningsförmågan.

## 4.1.10 Telelogic

### 4.1.10.1 Presentation av företaget

Telelogic säljer utvecklingsverktyg och lösningar för utveckling av system och programvara, som hjälper kunderna att automatisera sin utvecklingsprocess. Företagets kunder finns i framförallt i följande fyra segment; telekom, flyg/försvar, bilindustrin samt bank och finanssektorn. År 2003 var flyg/försvar det segment som stod för störst andel av omsättningen. Företaget grundades 1983 och börsintroducerades 1999. Totalt är 639 personer anställda inom koncernen.<sup>79</sup>

### 4.1.10.2 Företagets årsredovisning

En uppskjuten skattefordran aktiveras i balansräkningen endast i den utsträckning som det är sannolikt att den kan komma att utnyttjas inom en överskådlig framtid. Telelogic anger ingen tidshorisont för utnyttjandet av de uppskjutna skattefordringarna. Vidare gör bolaget en löpande värdering av de uppskjutna skattefordringarna. Den motivering som finns till den uppskjutna skattefordringens storlek är resultatutvecklingen för 2003 och i framtiden motiverar värdet på de aktiverade underskottsavdragen. Företaget har en nettoredovisning av uppskjutna skattefordringar, det vill säga skatteskulder kvittas mot skattefordringar. Det framgår vidare att den del av det ackumulerade underskottet som inte utnyttjats för beräkning av uppskjutna skattefordringar uppgår till totalt 530 605 Tkr för år 2003 och 391 900 Tkr för år 2002. Det finns således stora underskottsavdrag som kan utnyttjas i framtiden om inte de uppskjutna skattefordringar som redan är upptagna i balansräkningen skulle vara tillräckliga.<sup>80</sup>

Nedan följer en tabell av företagets situation beträffande uppskjutna skattefordringar.

---

<sup>79</sup> Telelogics årsredovisning 2003, s 3

<sup>80</sup> Telelogics årsredovisning 2003, s 45, 56

År	2003	2002	2001
Uppskjuten skattefordran (Tkr)	157 314	140 000	163 600
Del av totala tillgångar	15,40 %	8,11 %	11,32 %
Del av eget kapital	28,59%	22,32 %	22,84 %

Nedan återges Telelogics resultat efter finansiella poster för de tre senaste åren.

År	2003	2002	2001
Resultat efter finansiella poster (Tkr)	-67 634	- 2 123 531	-41 623

Som det framgår av tabellen ovan skiljer sig resultaten kraftigt ifrån varandra. Den huvudsakliga anledningen till Telelogics mycket dåliga resultat för år 2002 var att företaget gjorde en nedskrivning av goodwillposten med 1 737 636 Tkr.

#### 4.1.10.3 Enkät svar

Telelogic avböjde medverkan i vår undersökning efter det att företaget tagit del av vår utskickade enkät. Företaget angav att de inte hade möjlighet att svara på grund av tidsbrist.

## 4.2 Diskussion kring tillgångsdefinitionen

Nedan behandlas de tre tillgångskriterier som FASB ställer upp som krav i sin referensram.

### 4.2.1 Under företagens kontroll

Endast tillgångar där ett särskilt företag har exklusiv kontroll är att betrakta som en tillgång<sup>81</sup>. Kontrollrekvisitet torde inte innebära något problem när det gäller redovisningen av uppskjutna skattefordringar. Den tillhör företaget och någon annan kan således inte utnyttja den. Vidare har det framförts argument i litteraturen som innebär att en tillgång måste kunna separeras från övriga tillgångar och därmed kunna säljas<sup>82</sup>. Det torde inte vara några problem att separera den uppskjutna skattefordran från företagens övriga tillgångar. Däremot kan frågan ställas huruvida ett företag kan sälja sin uppskjutna skattefordran. Därmed framgår det tämligen klart att uppskjutna skattefordringar skiljer sig tämligen mycket från övriga fordringar som företagen upptar som tillgångar i balansräkningen.

Förmodligen kan företagen inte direkt sälja den uppskjutna skattefordran. En uppskjuten skattefordran baseras på och beräknas utifrån det skattemässiga underskott som uppkommit i bolaget genom att det tidigare uppvisat förluster. Underskottet eller snarare bolaget med det ackumulerade underskottet kan däremot säljas. Det är med andra ord fråga om handel med skalbolag, där någon med stora vinster är intresserad av ett bolag med stora förluster för att minimera sin skatt. Dock finns det regler på området som förhindrar alltför stora skattevinster vid handel med skalbolag. Till följd därav kan slutsatsen dras att det finns en möjlighet att indirekt överlåta en uppskjuten skattefordran, genom att sälja ett skalbolag med det

<sup>81</sup> Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 183

<sup>82</sup> Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 182

ackumulerade underskottet. Emellertid skall reglerna som styr handeln med uppskjutna skattefordringar (eller mer korrekt underskottsavdrag) beaktas, vilka snarare styrs av skatterättsliga än civilrättsliga regler.

Mot bakgrund av det ovan anförda kan slutsatsen dras att en uppskjuten skattefordran som skall redovisas i företagets balansräkning uppfyller tillgångsdefinitionens krav på kontroll. Dessutom finns det en möjlighet att överlåta den uppskjutna skattefordran i varje fall indirekt och därmed uppfylls de högt ställda krav som framförts i litteraturen, vilka innebär att en försäljning skall vara möjlig.

#### 4.2.2 Resultat av inträffade händelser

Det är rimligt att om något skall vara under företagets kontroll, måste kontrollen ha uppkommit genom en tidigare händelse. Företaget måste således ha vidtagit någon konkret åtgärd för att få tillgången under sin kontroll. Frågan är således vad en tillräcklig åtgärd är. Begreppet tidigare händelse kan innebära vissa problem när det sätts i samband med en uppskjuten skattefordran. Utgångspunkten är således att något inte kan tas upp som en tillgång om det handlar om framtida aktiviteter som ännu inte lett till något agerande från företaget. Det torde åtminstone finnas två olika synvinklar ur vilka begreppet, inträffad händelse, kan betraktas. Det kan anses som att en tillräcklig händelse uppkommer genom att företaget går med förlust och att det därmed uppkommer ett underskottsavdrag, vilket i slutändan leder till en uppskjuten skattefordran. Mot detta synsätt kan anföras att företagen inte aktivt agerar för att det skall uppkomma förluster och därmed uppskjutna skattefordringar. Snarare verkar företagen i motsatt riktning. Det kan således inte påstås att företagen aktivt vidtagit åtgärder för att komma i besittning av tillgången, det vill säga den uppskjutna skattefordran.

Ett annat tillvägagångssätt är att anse att den kritiska händelsen uppkommer genom att företaget åter går med vinst och att det därmed kan ta den uppskjutna skattefordran i anspråk vid beräkningen av skatten. I denna situation skulle det i större utsträckning kunna talas om att företaget aktivt vidtar åtgärder, eftersom företagen strävar efter att maximera sina vinster. Det senare angreppssättet skulle innebära att en uppskjuten skattefordran endast skulle få upptas i balansräkningen om företaget för tillfället uppvisar ett beskattningsbart resultat, eftersom det vid den tidpunkten som den kritiska händelsen inträffar. Detta resonemang överensstämmer med de regler som kommer till uttryck i RR 9. Enligt RR 9 p. 42 skall den uppskjutna skattefordringen värderas mot bakgrund av företagets framtida vinster. Den tidigare nämnda regeln är visserligen en värderingsregel, men om företaget beräknar att det inte kommer att finnas några vinster i framtiden så skall företaget inte uppta någon uppskjuten skattefordran.

#### 4.2.3 Framtida ekonomiska fördelar

En utgångspunkt huruvida något skall betraktas som en tillgång är att det förväntas finnas en framtida ekonomisk nytta för innehavaren av tillgången<sup>83</sup>. I de flesta fallen innebär det inga större problem. Exempelvis om ett företag köper en maskin, finns det förväntningar om ekonomiska fördelar och därmed är den att betrakta som en tillgång. Om det inte funnits några

---

<sup>83</sup> Artsberg, K, "Redovisningsteori – policy och – praxis", 2003, s 183

förväntningar, hade förmodligen aldrig företaget köpt maskinen. När det gäller RR 9 och uppskjutna skattefordringar som redovisas som tillgångar, ställs bolaget inför en rad problem beträffande avgörandet om det verkligen finns en framtida nytta för företaget. Bedömningen av den framtida nyttan blir troligtvis ännu mer osäker än bedömningen i exemplet ovan med maskinköpet. Från att endast behöva bedöma en enskild tillgångs förmåga att bidra till företaget, måste bolaget istället bedöma hela företagens förmåga att generera framtida beskattningsbara vinster och därmed skatter som kan kvittas mot de uppskjutna skattefordringarna.

Utgångspunkt för att det överhuvudtaget skall bli aktuellt att redovisa en uppskjuten skattefordran i balansräkningen är att företaget gått med förlust under tidigare år och att det till följd därav uppkommit ett ackumulerat underskott. Därmed uppstår något av en paradox vid redovisningen av en uppskjuten skattefordran. Ett av det teoretiska tillgångsbegreppets kriterier för att något skall redovisas som en tillgång är att tillgången skall innebära en framtida ekonomisk nytta för företaget. För att företaget skall kunna utnyttja de uppskjutna skattefordringarna i framtiden, måste bolaget uppvisa ett beskattningsbart resultat. Samtidigt bygger det på att företaget har gått med förlust de senaste åren. Annars hade det inte uppkommit någon uppskjuten skattefordran. Som framgår av RR 9 p. 27 skall bolaget vid bedömningen om en uppskjuten skattefordran skall upptas i balansräkningen, beakta huruvida företaget redovisat förluster de senaste åren. Även om resonemanget ovan beaktas, kan situationen dock förklaras med att företaget kan befinna sig i en situation där det tidigare uppvisat stora förluster, men där svårigheterna har övervunnits och att det åter redovisar ett positivt resultat.

Undersökningen som vi gjort i vår uppsats omfattar som tidigare nämnts IT-bolag som är noterade på Stockholmsbörsen. Samtliga IT-bolag listades således efter storleken på de uppskjutna skattefordringarna i förhållande till deras totala tillgångar. De bolag som vi undersökte närmare, var de bolag där den uppskjutna skattefordran utgjorde en stor del av företagens samlade tillgångar.

När företagens resultatutveckling beaktas, tycks den gemensamma nämnaren vara att företagen redovisat negativa resultat under de undersökta åren 2001-2003. Exempel på företag som ingått i vår undersökning och som redovisat ett negativt resultat för vart och ett av åren 2001-2003 är: Nexus, Onetwocom, Intentia, Ericsson och Turnit. För vissa av de undersökta bolagen har resultatet försämrats. Exempelvis kan nämnas: CashGuard och Intentia.

Mot bakgrund av det ovan angivna kan det ifrågasättas om flera av dessa företag någonsin eller under överskådlig framtid kommer att ha möjlighet att utnyttja de uppskjutna skattefordringarna i kvittning mot framtida skatter. Om det teoretiska tillgångsbegreppet och kravet på framtida nytta beaktas, torde inte de uppskjutna skattefordringarna uppfylla kravet på att betraktas som en tillgång. Den troliga framtida nyttan är således alldeles för osäker. Detta förhållande beaktas också i RR 9 punkt 27, där den framtida intjänandeförmågan skall beaktas vid beräkandet av den uppskjutna skattefordran. Istället torde möjligheten att ta upp de uppskjutna skattefordringarna som en tillgång vara lockande för företagen i sin strävan att utöka sina tillgångar och därmed undvika konkurs eller likvidation. Vidare framgår det av vissa av dessa bolags årsredovisningar att det ser fortsatt mörkt ut inom branschen och att företaget även framöver kommer att ha en mycket pressad lönsamhet. Enär företagen anser att det kommer att vara fortsatt svag lönsamhetsutveckling, borde de inte heller redovisa några uppskjutna skattefordringar. Detta oavsett om det endast fästs avseende vid RR 9 och dess

bestämmelser eller om också tillgångsdefinitionen och kravet på en framtida ekonomisk nytta beaktas.

Ericsson, som också omfattades av undersökningen kan dock anses vara ett av undantagen från den beskrivning som finns ovan, vilken innebär att ett flertal av de undersökta företagen troligen inte kommer att redovisa ett bättre resultat inom den närmsta tiden. Ericsson har visserligen uppvisat mycket stora förluster under de år som vi undersökt. År 2001 redovisades en förlust på 29,2 miljarder kr och 2003 redovisades en förlust på 12,1 miljarder kr. Visserligen är det en förbättring men resultatet är fortfarande negativt. Det som i detta fall talar för att Ericsson kommer att kunna utnyttja sina mycket stora uppskjutna skattefordringar är att företaget åter börjat visa ett positivt resultat. Vidare är det viktigt att framhålla att Ericsson historiskt uppvisat stora vinster och som exempel kan nämnas att åren 1999 och 2000 redovisade företaget ett positivt resultat efter finansiella poster som uppgick till 16,9 miljarder kr respektive 29,6 miljarder kr. Mot bakgrund av det tidigare anförda framstår de senaste årens resultat därmed i en större utsträckning som en tillfällig om än djup svacka. Därmed finns det grund för att redovisa en uppskjuten skattefordran inte bara enligt RR 9, utan den uppskjutna skattefordran torde också uppfylla tillgångskriteriet som innebär att det finns en framtida ekonomisk nytta för Ericsson.

## 5 Slutsatser

*I detta kapitel kommer vi att jämföra teorin med empirin och utifrån dessa dra slutsatser. Nedan besvaras således frågan "Vilka bedömningar ligger till grund för svenska noterade IT-bolags redovisning av uppskjutna skattefordringar?".*

### 5.1 Forskningsfrågan besvaras

Vi har i föreliggande uppsats undersökt vilka bedömningar som ligger till grund för svenska noterade IT-bolags redovisning av uppskjutna skattefordringar. Vi inledde arbetet med att utföra en kvantitativ undersökning på samtliga svenska noterade IT-bolag. Undersökningen resulterade i att vi fick fram hårddata beträffande bolagens uppskjutna skattefordringar. Av dessa data fick vi fram de tio bolag, vilka i årsredovisningen redovisade de största posterna (procentuellt av de respektive bolagens totala tillgångar) avseende uppskjutna skattefordringar. Fokus riktades därefter på dessa bolag, vilket föranledde att de blev föremål för en kvalitativ undersökning, bestående av en enkät utskickad till de redovisningsansvariga på de respektive bolagen. Utifrån resultatet av dessa undersökningar har vi nedan sökt besvara vår frågeställning.

Efter närmare studier av redovisning av uppskjutna skattefordringar har det visat sig att problemet är tudelat. Det initiala arbetet med att fastställa underskottsavdragets storlek medför inga större problem. Samtliga av de undersökta bolagen har presenterat exakta siffror och redogörelser för storleken på deras underskott, vilka sedan utgjort en del av underlagsmaterialet för bedömningen av den uppskjutna skattefordran. Det innebär de facto endast en återblick på tidigare räkenskapsår. Det huvudsakliga problemet är istället förknippat med de prognoser som företaget måste göra inför framtiden. RR 9 kräver att den redovisade skattefordringen skall sättas i relation till de framtida beskattningsbara resultaten. I takt med att företaget redovisar allt sämre resultat torde det innebära en frestelse för företaget att redovisa en stor uppskjuten skattefordran och därmed öka företagets tillgångar. Ledningen behöver dessutom inte bryta mot några regler, då RR 9 är tämligen diffus och utrymmet för egna bedömningar är stort.

Vissa av de undersökta bolagens tillgångar utgörs till stor del av posten uppskjutna skattefordringar, vilket är avgörande för företagets fortlevnad och för att därmed undvika att försättas i konkurs. Det kan således ifrågasättas hur tillförlitlig redovisningsinformationen är från företag där ca 18-20 % av de totala tillgångarna består av uppskjutna skattefordringar som till sin karaktär är tämligen osäkra. Exempel på bolag som ligger på nämnda kritiska nivå är Axis, Onetwocom, CashGuard och Nexus. Mot bakgrund av detta kan det konstateras att redovisningen av uppskjutna skattefordringar har en betydande inverkan på redovisningsläsarens beslutsfattande och kan därmed anses vara relevant. I vår undersökning framkommer bolaget Onetwocom som ett av de exempel där redovisningen av uppskjutna skattefordringar får en stor betydelse. I detta företag uppgick de uppskjutna skattefordringarna till 135 % av det egna kapitalet.

Det skall klargöras att en distinktion bör göras mellan de olika bolagen. Ett företag som Ericsson har helt andra förutsättningar för att uppvisa vinst i framtiden, jämfört med exempelvis Intentia, vars resultat har försämrats under perioden som undersökningen omfattar. Ericsson har historiskt sett redovisat stora vinster, vilket talar för en mer befogad



grund till att redovisa stora poster avseende uppskjutna skattefordringar. Om resultatet från vår undersökning relateras till IT-bolagens redovisning, borde majoriteten av de undersökta bolagen vänta med att redovisa sina uppskjutna skattefordringar fram till dess att företaget kan påvisa mer sannolika prognoser beträffande den framtida intjäningsförmågan.

Det kan noteras att en uppskjuten skattefordran i stor utsträckning skiljer sig från övriga fordringar. Övriga fordringar kommer till stora delar att realiseras utan några större problem. Exempelvis kan det utgå ifrån att de flesta kunderna till företaget kommer att betala sina skulder. När det gäller uppskjutna skattefordringar innebär de inte att staten kommer att betala ut något till företaget, utan huruvida den uppskjutna skattefordran kommer att realiseras beror helt och hållet på företaget. Frågan som kan ställas är huruvida en uppskjuten skattefordran överhuvudtaget skulle redovisas i balansräkningen om den bedömdes efter samma regler som övriga fordringar.

## 5.2 Reflektioner över studiens slutsatser

Vi misstänkte redan inledningsvis att information beträffande de olika företagens bedömningar gällande framtida resultat och därmed indirekt storleken på de uppskjutna skattefordringarna skulle vara svår att få ta del av. Vi utförde därför initialt en kvantitativ undersökning där vi erhöll information ur företagens årsredovisningar. Tanken var sedan att fylla ut de luckor vi hade beträffande deras bedömningar. Den kvalitativa undersökningens resultat medförde emellertid inte något större bidrag till undersökningen. Svaren från de respektive bolagen var kortfattade och hänvisade till stora delar till årsredovisningarna. En slutsats av detta är att informationen är känslig för företagen. Det torde vara känt för de redovisningsansvariga på de respektive bolagen att de uppskjutna skattefordringarna är tämligen osäkra till sin karaktär. Det är således föga förvånande att företagen är restriktiva till att lämna ut information inom detta område.

I efterhand kan det diskuteras huruvida vi har begagnat oss av rätt metod i vår undersökning. Syftet med undersökningen var att utreda hur svenska noterade IT-bolag redovisar uppskjutna skattefordringar. Hade resultatet av vår undersökning sett annorlunda ut om vi valt en annan metod, exempelvis intervjuer? Med anledning av att informationen beträffande företagens redovisning av uppskjutna skattefordringar är känslig, finner vi att intervjuer inte skulle ha givit ett annorlunda svar på forskningsfrågan. Vidare har den kvantitativa delen av vår undersökning utgjort grundstommen i föreliggande uppsats, då vi menar att en genomgång av företagens årsredovisningar är ett effektivt medel för att erhålla information om företagens redovisningsmetoder. Sammanfattningsvis ser vi inte någon anledning till att nyttja andra metoder än de vi använt i föreliggande uppsats.

## 5.3 Förslag till fortsatt arbete

I vår studie har vi enbart utfört en undersökning av svensknoterade IT-bolag. Andra typer av bolag har inte ingått i undersökningen, varför liknande studier inom andra branscher torde vara intressanta. Ett annat angreppssätt skulle kunna vara att göra en longitudinell studie, det vill säga en studie som täcker en längre tidsperiod, för att se hur redovisningen av den uppskjutna skattefordran utvecklats över tiden och vad som ligger bakom utvecklingen. Vidare skulle en internationell kontext kunna beaktas och därmed göra en komparativ studie där förekomsten av uppskjutna skattefordringar i svenska IT-bolag jämförs med IT-bolag i

andra länder. Ytterligare en möjlighet är att undersöka vad exempelvis revisorerna i allmänhet eller i IT-bolag i synnerhet har för uppfattning om redovisningen av uppskjutna skattefordringar och aktuella normer på området. Vidare skulle ett renodlat redovisningsteoretiskt perspektiv kunna utgöra en utgångspunkt för en undersökning. Detta skulle kunna innebära en studie av nationella och/eller internationella redovisningsteoretikers uppfattningar om problemområdet, där de får utveckla sina tankar och synpunkter på uppskjutna skattefordringar.

# Källförteckning

## Litteratur

Artsberg K (2003), *"Redovisningsteori –policy och –praxis"*, Liber ekonomi, Malmö

Arvidson P, Rosengren K E (1992), *"Sociologisk metodik"*, upplaga 4, Almqvist & Wiksell, Solna

Canning J B (1929), *"The economics of accountancy: a critical analysis of accounting theory"*, The Ronald Press Company, New York

Chambers R J (1966), *"Accounting, evaluation and economic behavior"*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs

Halvorsen K (1992), *"Samhällsvetenskaplig metod"*, Studentlitteratur, Lund

Hendriksen E S, van Breda M F (1992), *"Accounting Theory"*, upplaga 5, Irwin, Boston

Holme I M, Solvang B K (1997), *"Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa studier"*, upplaga 2, Studentlitteratur, Lund

Jacobsen D I (2002), *"Vad, hur och varför?"*, Studentlitteratur, Lund

Johansson-Lindfors M-B (1993), *"Att utveckla kunskap"*, Studentlitteratur, Lund

Lundahl U, Skärvad P-H (1999), *"Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer"*, upplaga 3, Studentlitteratur, Lund

Nilsson S (1999), *"Redovisningens normer och normbildare"*, Studentlitteratur, Lund

Paton W A, Littleton A C (1940), *"An introduction to corporate accounting standards"*, American Accounting Association, Sarasota

Schroeder R G, Clark M W (1997), *"Accounting Theory"*, upplaga 6, Wiley, New York

Svenning C (1996), *"Metodboken"*, upplaga 1, Lorentz förlag, Eslöv

Thurén T (1997), *"Källkritik"*, upplaga 1, Almqvist & Wiksell, Stockholm

Wiedersheim-Paul F, Eriksson L T (1991), *"Att utreda, forska och rapportera"*, upplaga 4, Liber, Malmö

## Artiklar

Johansson E, *"Konsekvenser av rekommendation om redovisning av inkomstskatter"*, Balans 1998, nr 11

Kylebäck S, "*Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen till tre år*", Balans 2003, nr 4

Nordeman I, "*Fullständig skatteredovisning – Varför är det så krångligt?*", Balans 2001, nr 11

Samuelson R A, "*The Concepts of Assets in Accounting Theory*", Accounting Horizons, September 1996

Schutze W P, "*What is an asset?*", Accounting Horizons 1993,

Svensson D, "*Kommentar till Rådets nya rekommendation om inkomstskatter*", Balans 1999, nr 8-9

Svensson D, "*Redovisning av inkomstskatter – IAS 12 och Redovisningsrådets rekommendation*", Balans 1998, nr 2

### **Årsredovisningar**

AddNodes 2002

AddNodes 2003

Axis 2002

Axis 2003

CashGuard 2002

CashGuard 2003

Doro 2002

Doro 2003

Ericsson 2002

Ericsson 2003

Intentia 2002

Intentia 2003

Nexus 2002

Nexus 2003

Onetwocom 2002

Onetwocom 2003

Telelogic 2002

Telelogic 2003

TurnIT 2002

TurnIT 2003

### **Elektroniska källor**

<http://domino.omgroup.com>, Stockholmsbörsen, Nya redovisningsprinciper – på väg mot IAS 2005, 20 april 2004

<http://domino.omgroup.com>, Stockholmsbörsen, Börsbolagens årsredovisningar 2001 - några iakttagelser, 22 april 2004

### **Övriga källor**

Redovisningsrådets rekommendation nr 9, FARs samlingsvolym 2004

Statement of Financial Accounting Concepts No 6, Elements of Financial Statements, Financial Accounting Standards Board 1985

## Bilaga 1 – Kvantitativ undersökning

Namn	Uppskjuten skattefordran 2003	Totala tillgångar 2003	% av tot tillg.	Enhet
Axis	87423	433571	20,16%	TKR
onetwocom (Freetel)	16244	82171	19,77%	TKR
Cash Guard	13553	76327	17,76%	TKR
Technology Nexus	54405	307551	17,69%	TKR
Ericsson	27130	182372	14,88%	MKR
AddNode	28578	212665	13,44%	TKR
Telelogic	118414	1021503	11,59%	TKR
Intentia	273,6	2517,6	10,87%	MKR
TurnIT	55,9	554	10,09%	MKR
DORO	22	242,4	9,08%	MKR
RKS	8325	104665	7,95%	TKR
NOCOM	6342	96661	6,56%	TKR
Softronic	8793	138399	6,35%	TKR
IBS	90,2	1433	6,29%	MKR
Frango	9693	155612	6,23%	TKR
LGP Allgon Holding	134,6	2219,2	6,07%	MKR
I.A.R. Systems	3,7	65,7	5,63%	MKR
Viking Telecom	4711	85541	5,51%	TKR
IFS	114	2076	5,49%	MKR
Cyber Com Cons. Group	14391	276301	5,21%	TKR
Modul 1 Data	5040	97742	5,16%	TKR
Lagercrantz Group	40	803	4,98%	MKR
Teleca	112900	2747181	4,11%	TKR
XponCard Group	13745	386865	3,55%	TKR
Enea Data	13245	403358	3,28%	TKR
ProAct IT Group	13992	430862	3,25%	TKR
Framfab	6,7	227,7	2,94%	MKR
WM-data	107,3	3825,4	2,80%	MKR
All Cards Service Center	4073	199530	2,04%	TKR
Semcon	9435	473122	1,99%	TKR
Scribona	69	3747	1,84%	MKR
ReadSoft	3800	211524	1,80%	TKR
TietoEnator	13560	807689	1,68%	KEUR
ElektronikGruppen	4208	264059	1,59%	TKR
Protect Data	2497	208753	1,20%	TKR
AcandoFrontec	3524	384430	0,92%	TKR
PartnerTech	6337	819818	0,77%	TKR
AudioDev	2577	357455	0,72%	TKR
Daydream Software	70	9922	0,71%	TKR
Trio	0,7	101,3	0,69%	MKR
Beijer Electronics	964	205937	0,47%	TKR
Nolato	4	1835	0,22%	MKR
BTS Group	278	136013	0,20%	TKR
Sigma	763	459313	0,17%	TKR
Pricer	21	126876	0,02%	TKR
Aspiro	0	65469	0,00%	TKR
Boss Media	0	270	0,00%	MKR
Icon Medialab International	0	293669	0,00%	TKR

Sign On i Stockholm	0	21601	0,00%	TKR
HiQ International	0	379,5	0,00%	MKR
Know IT	0	171	0,00%	MKR
NOVOTEK	0	140370	0,00%	TKR
Prevas	0	77055	0,00%	TKR
Resco	0	139,4	0,00%	MKR
Jeeves Information Systems	0	460806	0,00%	TKR
Senea	0	61613	0,00%	TKR
Teligent	0	314,5	0,00%	MKR
Enlight	0	20,2	0,00%	MKR
Net Insight	0	149084	0,00%	TKR
SwitchCore	0	180795	0,00%	TKR
Anoto Group	0	568520	0,00%	TKR
MultiQ International	0	55240	0,00%	TKR
Digital Vision	0	39613	0,00%	TKR
Micronic Laser Systems	0	1640,6	0,00%	MKR
OEM International	0	641,5	0,00%	MKR
Precise Biometrics	0	58376	0,00%	TKR
Skanditek				
Industriförvaltning	0	695288	0,00%	TKR
Orc Software	0	354223	0,00%	TKR
MSC Konsult	0	38506	0,00%	TKR
Sensys Traffic	0	28672	0,00%	TKR
Mandator	Ingen uppgift			
Fingerprint Cards	Ingen uppgift			

## Bilaga 2 – Enkätundersökning

### Personliga bakgrundsfakta

Namn:

Företag:

Befattning inom företaget:

Hur länge har Ni arbetat inom branschen?

Vad innefattar Era viktigaste arbetsuppgifter?

Jag önskar anonymitet i den färdiga uppsatsen: Ja/Nej:

### Frågor

Vår uppsats behandlar uppskjutna skattefordringar och hur de redovisas av svenska IT-bolag noterade på Stockholmsbörsen.

- *Vilka bedömningar ligger till grund för Er redovisning av uppskjutna skattefordringar?*

Svar:

- *När beräknar Ni kunna utnyttja Er uppskjutna skattefordran, det vill säga vilken tidshorisont beaktar Ni?*

Svar:

- *Vilka synpunkter har Ni på RR 9, vilken behandlar redovisning av uppskjutna skattefordringar? Fördelar/Nackdelar*

Svar:

- *Enligt RR 9 skall den uppskjutna skattefordran omprövas vid varje bokslutstillfälle, har Ni gjort någon omprövning vid det senaste bokslutstillfället? Om ja, på vilka grunder?*

Svar:

- *Har Ni stött på några särskilda problem vid beräkning och redovisning av den uppskjutna skattefordran? Om ja, i så fall vilka?*

Svar: