



Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

VT-2004, 2004-06-04
Kandidatuppsats
FEK 581

Brister i RR9 rörande uppskjutna skattefordringar, realitet eller illusion?

Författare:
Rana Ibrik
Rickard Julin
Ahna Wilgotson

Handledare:
Gunnar Wahlström

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Brister i RR9 rörande uppskjutna skattefordringar, realitet eller illusion?
- Seminariedatum:** 2004-06-04
- Ämne/kurs:** FEK 581 Kandidatseminarium, 10 poäng
- Författare:** Rana Ibrik, Rickard Julin och Ahnna Wilgotson
- Handledare:** Gunnar Wahlström
- Fem nyckelord:** Skattefordran, underskottsavdrag, RR9, tidsreglering och IAS12
- Syfte:** Uppsatsens syfte är att utifrån fastställandet av olika användargrupperns åsikter kring RR9 gällande uppskjutna skattefordringar hänfödda till underskottsavdrag, presentera eventuellt önskade förändringar, förbättringar och/eller kompletteringar av den nämnda rekommendationen.
- Metod:** Uppsatsens metod är av det kvalitativa slaget. Genom djupgående intervjuer med två av RR9: s användargrupper, dvs. redovisningsexperter och företag, har försök gjorts till att skapa en helhetsbild över vederbörandes åsikter kring rekommendationen. Eftersom uppsatsens fokus ligger i människors upplevelser, vilka är relativt odokumenterade sedan tidigare, utgår arbetet bl.a. från den empirinära ansatsen, fenomenologi. Uppsatsen är dock inte enbart av det induktiva slaget, utan den är även en normativ deduktion eftersom vi även granskar användarnas synsätt kring huruvida de anser att rekommendationen borde se annorlunda ut. Tillsammans benämns de två angreppssätten som en abduktiv studie.
- Teoretiska perspektiv:** Vi har inte funnit något dokumenterat kring vårt undersökta fenomen med undantag av ett fåtal artiklar i tidningen Balans. Vi har därmed utgått från det som står i RR9 gällande den del som berör uppsatsens frågeställning.
- Empiri:** Två användargrupper, redovisningsexperter och företag, har fått uttrycka sina åsikter kring fenomenet. Sammantaget kan det utifrån deras svar utläsas att det finns ett genomgående mönster, där det konstateras att brister i RR9 existerar. Två grundläggande faktorer har pekats ut som brister, avsaknaden av en tidsreglering, samt den begreppsförvirring som råder kring tolkning av begrepp som "sannolikhet" och "övertygande talar". Dock förekommer det variationer i respondenternas svar, vilka kan förklaras med att experterna anlägger ett bredare perspektiv än företagen vid ställningstagandet av de komplexa frågeställningarna i rekommendationen.
- Slutsatser:** De i vår studie som kommer i kontakt med uppskjuten skattefordran är av synsättet att rekommendationen besitter mer eller mindre brister. För att lösa de svårigheter de anser sig ha kring RR9 borde Redovisningsrådet förtydliga begreppen som lett till förvirring, samt fastställa en viss tid inom vilken den uppskjutna skattefordran ska nyttjas mot framtida överskott. Detta pga. att vi i enlighet med de i studien granskade användarna av rekommendationen, ser det komplicerat att bilda praxis utifrån rekommendationer som anses ha tillkortakommande. Användarna har, om inga åtgärder vidtas, inget enhetligt att utgå ifrån, vilket enligt oss borde leda till skapandet av en icke homogen praxis.

Abstract

- Title:** RR9 deficiencies concerning deferral income taxes recoverable, reality or an illusion?
- Seminar date:** 2004-06-04
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Authors:** Rana Ibrik, Rickard Julin and Ahnna Wilgotson
- Advisor:** Gunnar Wahlström
- Key words:** Income taxes recoverable, deficit deduction, RR9, timeregulation, IAS12.
- Purpose:** The purpose of this thesis is to establish the user's opinion regarding RR9 and to see if it, from their point of view exists a request for alterations, improvements and/or complementary additions regarding the recommendation.
- Methodology:** The method in this thesis is qualitative. Through profound interviews with accounting experts and companies, an attempt was made to create an overall view over their opinions regarding inadequacies in the recommendation revolving deferral income taxes recoverable. The problem was to tackle from the adductive manner. Phenomenology, an empiric attempt, was used because the focus of the study lies in people's opinions and experiences. But the fact that this thesis also examines, if the users of RR9 wants the recommendation to look a different way also leads it to be deductive and normative.
- Theoretical perspectives:** Written documentation is lacking regarding the examined phenomena, except from a few articles in "Balans". Due to this our starting point has been the written recommendations in RR9 regarding the part that refers to the question at issue of this thesis.
- Empirical foundation:** Two user groups of the recommendation, accounting experts and companies, has gotten the opportunity to express their opinions around the phenomena. From their narratives it could to be found some common features which verify that they think it exists deficiencies in RR9. Two main things are expressed as deficiencies, the lack of a timeregulation and confusions of conceptions that revolve around the terms "probability" and "convincing", terms that exist around deferral income taxes recoverable.
- Conclusions:** The ones that handle deferral income taxes recoverable in our study have the approach to the recommendation that it more or less is burdened with deficiencies. To solve the problem they express to have around RR9, the writers of the recommendation, "Redovisningsrådet", should elucidate the parts of the recommendation that led to confusions. It would also be better if a timeregulation would be set. This because it will be difficult to develop a praxis from recommendations that have deficiencies. The users have, if no measurements are taken, noting homogeneous that leads them in praxis creation, and these will probably lead to a non homogeneous praxis.

1. Problem, forskningsfråga och syfte.....	5
1.1 Problemdiskussion	5
1.1.1 Bakgrund	5
1.1.2 Harmonisering	6
1.1.3 RR9: s eventuella brister	6
1.1.4 Frågeställningar kring problemet	7
1.2 Syfte	8
1.3 Forskningsfråga	8
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Målgrupp	8
1.6 Disposition	9
1.7 Definitioner	9
1.8 Sammanfattning	10
2. Metod	11
2.1 Vetenskaplig metod	11
2.1.1 Deduktiv eller induktiv studie?	11
2.2 Datainsamling	13
2.2.1 Sekundärdata	13
2.2.2 Primärdata	14
2.2.3 Undersökningsspersoner	15
2.2.4 Bortfall	16
2.3 Material	17
2.3.1 Kvalitativ forskningsmetod	18
2.4 Metodkritik	20
2.4.1 Validitet	20
2.4.2 Reliabilitet	21
2.5 Procedur	22
2.5.1 Förstudie genom litteratur	23
2.5.2 Förstudie genom expertintervjuer	24
2.5.3 Djupgående granskning av företags åsikter	25
2.6 Analysmetod	27
2.7 Metoddiskussion	27
2.7.1 Företagen	27
2.7.2 Redovisningsexperterna	28
2.7.3 Allmänt	29
2.8 Sammanfattning	30
3. Litteraturläsa.....	31
3.1 Tillgångsdefinition	31
3.1.1 Mätbarhet	32
3.1.2 Relevans	32
3.1.3 Tillförlitlighet	33
3.2 Redovisningsrådets rekommendation	33
3.2.1 Temporära och permanenta skillnader	33
3.2.2 IAS 12 Income Taxes	34
3.2.3 Uppskjutna skattefordringar i RR9	34
3.2.4 Uppskjuten skattefordran och dess tolkningsproblem	36
3.3 Redovisning av underskottsavdrag - praktikfall	37
3.3.1 Praktikfall	37
3.3.2 Kommentarer till alternativen	38

3.4	Teoretisk genomgång.....	39
3.4.1	Kontrollbalansräkning	39
3.4.2	Vägledning och beaktande av försiktighetsprincipen	40
3.4.3	Sannolikhetsbegreppet	41
3.4.4	Tidshorisonten	41
3.4.5	Diskontering.....	42
3.5	Risk att förlora underskottsavdrag – skattelagstiftningen.....	43
3.5.1	Beloppsspärr och koncernbidragsspärr	43
3.5.2	Företag med stora underskottsavdrag	43
3.5.3	Beloppsspärr inverkar på tillgångsdefinitionen	44
3.6	Sammanfattning	45
4.	Empiri	46
4.1	Redovisningsexperternas åsikter.....	46
4.1.1	Ett gemensamt åsiktsmönster.....	46
4.1.2	Brister i RR9: s formuleringar	46
4.1.3	Bakgrunden till RR9: s formulering	47
4.1.4	Tolkning av uttrycket ”faktorer som övertygande talar”	48
4.1.5	Tolkning av sannolikhetsbegreppet	48
4.1.6	Synpunkter kring tidsregleringen.....	49
4.1.7	Synpunkter kring diskonteringsproblemet.....	50
4.1.8	Harmoniseringsperspektivet	50
4.2	Företagens redovisningssätt.....	51
4.2.1	ReadSoft.....	51
4.2.2	Nibe Industrier	52
4.2.3	Aspiro.....	53
4.2.4	Länsförsäkringar Skåne <i>Bank & Försäkring</i>	53
4.2.5	Flextronics International Sweden	55
4.3	Företagens åsikter	56
4.3.1	Brister i RR9	56
4.3.2	Tolkning av uttrycket ”faktorer som övertygande talar”	57
4.3.3	Tolkning av sannolikhetsbegreppet	57
4.3.4	Synpunkter kring tidsregleringen.....	58
4.3.5	Synpunkter kring diskonteringsproblemet.....	58
4.3.6	Harmoniseringsperspektivet	58
4.4	Skillnader och mönster i och mellan användaregrupperna.....	59
4.4.1	Harmoniseringsperspektiv	59
4.4.2	Begreppsidentifiering.....	60
4.4.3	Tidsaspekten	61
4.5	Sammanfattning	61
5.	Slutdiskussion.....	62
5.1	Slutsatser och reflektioner – forskningsfrågan besvaras.....	62
5.2	Reflektioner över studiens slutsatser	64
5.3	Förslag till vidare forskning.....	64
	Källförteckning	66
	BILAGA 1 a.....	70
	BILAGA 1 b	71
	BILAGA 2 a.....	74
	BILAGA 2 b	75

1. Problem, forskningsfråga och syfte

I detta kapitel presenteras uppsatsens problemformulering tillsammans med en diskussion om ämnet i fråga, dvs. uppskjutna skattefordringar. Här vill vi redogöra för faktorer som gör detta ämne intressant och problematiskt, samt presentera olika frågor som uppkommer kring ämnet. Vidare kommer uppsatsens syfte att presenteras med betoning på uppsatsens mål. Slutligen kommer detta att mynna ut i en frågeställning, utställd i form av en enda fråga.

1.1 Problemdiskussion

Efter att ha observerat att det existerar kritik riktad mot rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar fattade vi intresse för att granska vilka faktorer det är som har gett upphov till kritik av denna relativt nya rekommendation. I kommande avsnitt följer den diskussion vi har fört kring fenomenet för att få inblick i problemet och dess bakgrund, samt för att kunna bilda oss en egen åsikt kring detta. Denna problemdiskussion skulle även kunna erbjuda läsaren en möjlighet att skapa sig en uppfattning i frågan.

1.1.1 Bakgrund

Näringslivet har under historiens gång upplevt många varierande ideologer, vilka har försökt skriva en näringslivets ideologi.¹ Huruvida de har lyckats eller inte kan diskuteras, dock kan det konstateras att allt fler ekonomer idag talar om ett behov av att styra marknaden så att den leder rätt.² På grund av olika faktorer, både lokala och globala, kan detta styrande te sig på en mängd olika sätt. Men detta till trots kan man observera trender på ökad globalisering och internationell harmonisering. Ytterligare en orsak till detta är att transaktioner inte längre har några gränser, och affärer och tillit därmed inte längre förblir ett nationellt problem utan även av internationell karaktär. Detta leder till att problemen kring externredovisning blir internationella.³ I dagens informationssamhälle går vi även mot en ökad offentlighet med syftet att erbjuda lika möjligheter för marknadens olika intressenter och aktörer. Detta skulle kunna kopplas och sättas i relation till den effektiva marknadens hypotesen. Hypotesen talar om att marknaden har olika effektivitetsgrader. Den kan vara svagt, halvstarkt eller starkt effektiv beroende på vilken information det är som speglas i marknadspriserna på företagens aktier.⁴ Intressant blir det i detta läge att fråga sig om vad som finns bakom dessa trender.

¹ Hermele K., *Det globala kasinot och dess kritiker från Keynes till Tobin* (2001), s. 7

² Hermele K., *Det globala kasinot och dess kritiker från Keynes till Tobin* (2001), s. 11

³ Gröjer J.E., *Grundläggande redovisningsteori* (1983), s.15

⁴ Artsberg K., *Redovisningsteori – policy och – praxis* (2003), s. 78

Orsakerna är naturligtvis många, men för att komma in på det som i detta fall är av betydelse, redovisningen, är en ökad möjlighet till jämförbarhet företag emellan av grundläggande betydelse. Jämförelserna ska sedan underlätta vid företagsanalyser, som bl.a. kan fungera som beslutsunderlag för företagets intressenter. I och med detta inser man vikten av att uppgifter som lämnas i bland annat årsredovisningar är korrekt, tillförlitlig och relevant.

1.1.2 Harmonisering

1995 fastslogs att Sverige skulle implementera Europeiska Unionens direktiv som syftar till ökad harmonisering inom redovisningen.⁵ Några år därefter, 1999, tillkom som ett led i denna riktning Redovisningsrådets rekommendation nr 9 (RR9), som skulle börja tillämpas fr.o.m. 2001 med uppmuntran om tidigare användning. Eftersom rekommendationen överensstämmer med International Accounting Standard Committee's rekommendation Income taxes, IAS 12, med ett fåtal undantag kan man göra antagandet att tanken om internationell harmonisering även kan ha funnits med vid upprättandet av RR9.⁶ IAS 12 som omfattar IASC:s beslut gällande skatter, reviderades 1996 för att reducera antalet möjligheter företagen har att redovisa olika skatter.⁷ För Sverige, precis som för övriga länder vilka omfattas av IAS12, kommer implementeringen av dessa nya stadgor leda till ett byte av redovisningsprincip. Övriga länder innehåller IAS12 inga specifika regler över hur denna implementering bör ske.⁸ Dessutom anses EU:s redovisningsprogram för harmonisering i allmänhet svårt att tillämpa pga. direktivens invävda komplexitet. Därmed har implementeringen endast delvis lyckats, och ännu finns det fortfarande mycket att bearbeta för att uppnå internationellt harmoniserad redovisningspraxis.⁹

1.1.3 RR9: s eventuella brister

RR9 berör en mängd olika faktorer, men i detta arbete kommer fokusering endast att ligga kring den del som berör uppskjutna skattefordringar hänfödda till underskottsavdrag. Vad som i rekommendationen sägs om denna, är att ett företag skall redovisa uppskjutna skattefordringar som hänför sig till underskottsavdrag, om det kan göras sannolikt att underskottsavdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Att vi har funnit just denna del av RR9 intressant att se närmare på, grundar sig i de oklarheter som uppkommer vid rekommendationens praktiska tillämpning. En fråga som vi speciellt har funnit väsentlig att granska berör bedömningen av längden på den period som det ska vara sannolikt att ett företag ska kunna nyttja sina underskottsavdrag. Detta kan jämföras med

⁵ <http://80-www.sciencedirect.com.ludwig.lub.lu.se/science>

⁶ FAR Samlingsvolym del 1 (2003), RR9 p. 79

⁷ Schroeder G R., *Accounting theory* (1998), s.559

⁸ <http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdlink>

⁹ <http://80-elin.lub.lu.se.ludwig.lub.lu.se/sockets>

periodiseringsfonder som enligt reglerna måste återföras till beskattning senast sjätte året efter avsättningsåret. Man ska dock inte jämställa periodiseringsfonder med uppskjutna skattefordringar då de inte har samma innebörd. Periodiseringsfonder går ut på att ett aktiebolag får göra en avsättning med 25 % av resultatet före skatt, vilket främst syftar till resultatutjämning.¹⁰ Någon sådan tidsreglering finns inte i den del av RR9 som berör uppskjutna skattefordringar. Detta, som enligt vårt synsätt är en brist, ger utrymme för individuella tolkningar som kan vara omöjliga för en utomstående intressent att ta del av vid betraktelsen av en årsredovisning. En annan oklarhet är att uppskjutna skattefordringar enligt reglerna i RR9 skall tas upp till nominella värden, dvs. diskontering är inte tillåten. Detta skapar diskussioner kring hur värdet av de uppskjutna skattefordringarna kommer att förändras med tiden och även beroende på hur länge de kommer att vara aktiverade i balansräkningen. Vi finner det intressant att undersöka varför någon sådan tidsreglering inte har reglerats i rekommendationen då Redovisningsrådet har haft möjlighet att se på amerikansk praxis för vägledning. Är det möjligt att det medvetet har lämnats utrymme för utvecklande av praxis, och om så är fallet vad beror detta på? En annan förklaring skulle kunna vara att Redovisningsrådet har varit villrådigt i frågan och därför lämnat denna oreglerad. Dessa och en del andra frågeställningar har uppkommit efter att den nämnda rekommendationen har varit i bruk i ett antal år. Intressant är det även att granska hur företagen har agerat i praktiken, och huruvida detta agerande är korrekt sett ur ett harmoniserings perspektiv.

1.1.4 Frågeställningar kring problemet

Hur är det möjligt att med någorlunda säkerhet bedöma sannolikheten att ett företag kommer att nyttja de aktiverade uppskjutna skatterna som hänför sig till underskottsavdrag? Hur sannolikhetsbegreppet i RR9 tolkas påverkas av vilken tidshorisont företagen använder när de bestämmer om aktivering skall ske. Vilka är sedan följderna av denna bedömning, och bör det inte finnas någon reglering rörande inom vilken tidshorisont som det är sannolikt att företaget kommer att gå med vinst så att det kan nyttja underskottsavdragen i frågan? Frågorna är många och varierande, och med avsaknaden på praxis resulterar det i ett intresse att se till rekommendationens eventuella brister och undersöka möjligheten till kompletteringar och/eller förbättringar av denna rekommendation. Detta med tanke på den viktiga roll som de finansiella rapporterna spelar samt vikten av att den enskilde intressenten likväl som övriga intressenter ska kunna förlita sig på att innehållet i de finansiella rapporterna speglar verkligheten på ett tillförlitligt sätt. Ytterligare faktorer att se på är tillförlitligheten på uppskattningen av den förväntade vinstnivån, samt hur många års överskott som får beaktas vid beräkningen av uppskjuten skattefordran.¹¹ Lika viktigt är det att diskutera huruvida det är korrekt att uppskjutna skattefordringar ska tas upp till nominella

¹⁰ Thomasson J., *Extern redovisning och finansiell analys* (2002), s. 129

¹¹ Kylebäck S., *Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen med tre år!* Balans nr 4 April 2003 s. 17

värden och på vilket sätt betraktaren av dessa uppgifter ska utläsa informationen och göra tolkningar med tanke på förändringar av dessa skattefordringars värde. Detta har även kopplingar till valet av tidshorizonten, för ju längre denna är ju mer påverkas värdet av de uppskjutna skattefordringarna.

1.2 Syfte

Genom att fastställa ett antal redovisningsexperters och företags åsikter gällande RR9 vill vi bilda oss en uppfattning kring huruvida de upplever att rekommendationen har brister, hur det praktiskt arbetas med rekommendationen samt huruvida det har utarbetats någon praxis i frågan. Syftet är att presentera användarnas eventuella önskningar om förbättringar, förändringar och/eller kompletteringar av RR9 rörande de tilltänkta existerande bristerna.

1.3 Forskningsfråga

Hur ser användarna av RR9 på fenomenet uppskjutna skattefordringar härledda till underskottsavdrag, finner de några brister i rekommendationen och anser de avsaknaden av en tidsreglering vara av väsentlig betydelse?

1.4 Avgränsningar

RR9 är omfattande och berör en mängd områden. Vi kommer dock endast att beröra den del av rekommendationen som behandlar uppskjutna skattefordringar hänfödda till underskottsavdrag. Övriga delar i rekommendationen är inte relevanta för uppsatsen och kommer därför att lämnas utan granskning.

Ytterligare avgränsningar kommer att göras vid valet av intervjupersoner och företag som vi ämnar rikta våra intervjufrågor till. I valet av redovisningsexperten kommer respondentens intresse för ämnet, arbetslivserfarenhet och yrkesinriktning att beaktas. Gällande företagen har beslutet grundas på om de någon gång behövt ta ställning i frågor kring redovisning av uppskjutna skattefordringar hänfödda till underskottsavdrag.

1.5 Målgrupp

Uppsatsen är upprättad med underliggande avsikt att riktas mot företag och yrkesutövare med intresse för ämnet, samt till studerande och personal vid ekonomihögskolor och universitet i Sverige.

1.6 Disposition

Uppsatsens upplägg är uppdelat i fem avsnitt och nedan följer den disposition som kartlägger arbetets struktur.

Kapitel 1 – Problem, forskningsfråga och syfte

I detta kapitel behandlas inledning, problemdiskussion och forskningsfråga. Dessutom bearbetas uppsatsens syfte, avgränsningar, målgrupp samt disposition.

Kapitel 2 – Metod

Här i metodkapitlet presenteras den valda metoden som har använts för att bäst lösa forskningsfrågan. Tillsammans med en diskussion kring vad detta val baserades på redogörs för- och nackdelarna med den valda metoden.

Kapitel 3 – Litteraturgenomgång

I detta tredje kapitel behandlas litteraturgenomgången. Här redogörs för hur litteraturen ser på frågan, behandlar och/eller löser forskningsfrågan. Dessutom kommer de till uppsatsen relevanta synpunkter och aspekter som finns i litteraturen att tas upp.

Kapitel 4 – Empiri

I fjärde kapitlet presenteras den insamlade informationen som är av betydelse för uppsatsämnet. I samband med detta kommer våra egna reflektioner att läggas fram.

Kapitel 5 – Slutdiskussion

I det femte och sista kapitlet förs slutdiskussionen som kommer att knyta ihop hela arbetet genom kopplingar, reflektioner och slutsatser. Uppsatsen kommer i detta avsnitt att avslutas med förslag till fortsatta studier. Efter kapitlet följer en presentation av bilagor och referenser.

1.7 Definitioner

Underskottsavdrag: Den förlust som i framtiden kan kvittas mot skattepliktiga överskott. Ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från tidigare beskattningsår skall dras av mot kommande överskott i den utsträckning det inte finns några begränsningar i Inkomstskattelagen.¹²

¹² Inkomstskattelagen, (IL) 40:2

Redovisningsexperter: De inom redovisning kunniga individer som revisorer, redovisningskonsulter och personer inom yrkeskategorin som på ett eller annat sätt har kommit i kontakt med vår frågeställning.

1.8 Sammanfattning

I detta inledande kapitlet har forskningsfrågan, som berör uppskjutna skattefordringar hänfödda till underskottsavdrag, presenterats. Problemdiskussion har förts för att ge en förståelse för problemet och syfte har specificerats för att definiera uppsatsens avsikt. I kapitlet redogörs även för avgränsningar som har fastställts vid uppsatsens upprättande, dessutom presenterades den målgrupp som uppsatsen riktar sig mot. Kapitlets olika delar är ämnade för att skapa inblick i vår forskningsfråga, samt andra kringfrågor som är kopplade till ämnet vilka kommer att behandlas i kommande avsnitt. Närmast följer kapitel 2 som behandlar uppsatsens metod. Här kommer det anges vilka metoder vi använt oss av för att på bästa sätt uppnå uppsatsens syfte, samt varför de utvalda metoderna kommer att användas.

2. Metod

I detta kapitel presenteras de metoder som vår undersökning är uppbyggd kring, med en redogörelse för såväl positivt som negativt inflytande de eventuellt kan ha haft på insamlandet av data. Kapitlet beskriver hur vi genererat information, samt vilket resonemang som förts kring valet av respondenter. Dessutom framförs en diskussion om hur begrepp som validitet och reliabilitet kommer att påverka uppsatsen.

2.1 Vetenskaplig metod

Då vi såg det troligt att det existerade luckor i RR9, men inte ägde vetskapen om hur användaren utav RR9 betraktar fenomenet hade även vi luckor i vår kunskap. Då fakta över fenomenet verkade vara en bristvara inverkade det på vår tro att luckan existerar på området som helhet, vilket ledde till att vår granskning blev explorativ.¹³ Vid detta angreppssätt granskas problemet utifrån en mängd olika vinklar samtidigt som man vänder och vrider på den information som har erhållits. Nedan följer de undersökande metoder vi valde och som vi ansåg bäst för att generera den kunskap vi var i behov av för att uppfylla uppsatsen syfte och besvara forskningsfrågan.

2.1.1 Deduktiv eller induktiv studie?

Vår första tanke var att låta vår undersökning vara av deduktiv karaktär, eftersom Artsberg anser denna metod vara den mest vanliga när man i sin studie anlägger ett analytiskt synsätt.¹⁴ Då vårt huvudsakliga syfte med denna uppsats var att granska eventuella brister i RR9, ansåg vi att en deduktiv studie skulle stödja det faktum att vi genom vår uppsats hade för avsikt att belysa dessa brister, samt genom analys skaffa oss kunskap över hur dessa omständigheter påverkar de grupper som i sin arbetsutövning konfronteras med RR9.

Eftersom den induktiva metoden grundar sina slutsatser på empiriska data och vi i vår undersökning antog att det, i användandet av RR9: s rekommendationer för uppskjutna skattefordringar saknas en allmängiltig praxis, samt att vi ville undersöka om bristerna var uppenbara för användarna, ansåg vi inte att detta var rätt studie för att uppfylla vårt syfte. Användandet av en studie med utgångspunkt i empirin skulle kunna leda till att bristerna i rekommendationerna kring uppskjutna skattefordringar inte alls kommit till vår vetskap, med tanke på att

¹³ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s. 12

¹⁴ Artsberg K., *Redovisningsteori- policy och -praxis* (2003), s. 37

fenomenet kanske inte är direkt uppmärksammat hos användarna. Bortsett från att vetenskap skulle saknas, misstänkte vi att det t.o.m. skulle kunna vara så att fenomenet inte ens ses som ett problem i empirin.

En deduktiv studie utgår däremot ifrån befintlig teori och metoden används framförallt för att testa samt beskriva empirin utifrån existerande teorin. Detta ledde till betänklighet från vår sida pga. vårt antagande att teorin, dvs. rekommendationen, inte klart beskriver hur uppskjutna skattefordringar ska behandlas i empirin, dvs. vid redovisning av denna. Vi hade även misstankar om att övrig teori för tillfället saknades på området. Så varken deduktiv eller induktiv studie verkade riktigt passa vår granskning. Däremot verkade vår frågeställning söka svar på ett relativt okänt fenomen vilket ledde oss till metodbegreppet fenomenologi, vilken räknas till de empirinära ansatserna, dvs. den besitter karaktäristiska drag från den induktiva studien. Den utgår inte från en redan färdig teori som ska verifieras eller falsifieras genom empiriska studier. Den är empirinära i och med att den avser att generera en trovärdig, lokal teori utifrån empiri som gäller ett unikt fall, en unik grupp, situation eller uppfattning.¹⁵ Fokus är dock riktad mot att studera uppfattningar,¹⁶ precis som vi i vår studie hade för avsikt att granska uppfattningar och attityder hos den grupp vi ansåg vara RR9's användare. Fenomenologin går tillbaka på vanlig mänsklig erfarenhet och intresset ligger inte i att förstå fenomenet i sig, utan bara hur det visar sig.¹⁷ Den enskilda upplevelsen tolkas som ett moment i en process och härmed kommer man in på den historiska aspekten av fenomenet. Det innebär att varje enskild upplevelse måste ses som inbakad i och präglad av en föreställningsvärld med historiska dimensioner bakåt i tiden och även syftning framåt, dvs. en värld som ständigt förändras under tidens gång.¹⁸ Kanske bör därmed fenomenet kring uppskjutna skattefordringar ses som en process med sin utgångspunkt i den förändring inom redovisning som tillkommit pga. Sveriges inträde i EU? Historiskt sett går rekommendationen inte så långt bak i tiden, då rekommendationen slutgiltigt började gälla först 2001, men vi gjorde antagandet att fenomenet kommer att ventilera andra åsikter i framtiden. Sannolikt finns det även förhoppning om att det med tiden kommer att växa fram en uttalad praxis kring uppskjutna skattefordringar.

Deduktiv studie används dock även för att förfina och utveckla teorin,¹⁹ vilket passade vår utredning utmärkt, eftersom vi ämnade granska empirin och se om användarna av RR9 eventuellt önskar lösningar som skulle kunna fylla de, enligt vårt synsätt, existerande brister i RR9. Vår tanke var att peka på förbättrande faktorer, vilka användarna anser skulle kunna leda till en mer användarvänlig och instruerande rekommendation. Vår studie övergick därmed till att vara en

¹⁵ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s.34

¹⁶ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s. 33

¹⁷ Alvesson M. & Sköldberg K., *Tolkning och reflektion* (1994), s. 96

¹⁸ Alvesson M. & Sköldberg K., *Tolkning och reflektion* (1994), s. 100

¹⁹ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s. 33

blandning mellan deduktiv studie och fenomenologi, dvs. vi hamnade i en form av abduktion, en studie som växlar mellan empiri och teori.

Ett problem kan definieras som den upplevda skillnaden mellan ett existerande tillstånd och ett önskat tillstånd, eller helt enkelt ett missnöje med ett befintligt tillstånd.²⁰ Precis som vi i vår problemfråga sökte svar genom att se på existerande rekommendation kring uppskjutna skattefordringar och jämförde dem med användarnas åsikter i frågan. Genom att se kritisk på rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar, blev vår granskning normativ, dvs. studien beskriver hur något bör vara sett från användargruppens sida. Den normativa undersökningen är problemlösande, dvs. den syftar till att komma med förslag på lösningar eller att visa på hur ett problem skulle kunna avhjälpas.²¹

2.2 Datainsamling

För att producera kunskap behövs data. Genom att sammanföra och bearbeta olika typer av data kan vi generera kunskap.²² Vi har valt att låta vår undersökning bestå av olika etapper, där vi genom varje steg ämnade utvidga vår kunskap kring den aktuella frågeställningens ämne. På följande sätt hoppades vi få ihop den data som krävdes för att genom denna uppsats kunna generera tillfredställande kunskap inom området.

2.2.1 Sekundärdata

Vår förundersökning skedde i form av sekundärdata, dvs. den data som redan samlats in och sedan återges, muntligen eller skriftligen, utav någon annan.²³ Dock nyttjade vi enbart sekundärdata i form av skriftlig information och detta för att få en inblick i bakgrunden för vår studies problem. Vårt intresse låg i vad som skapat förvirring inom området uppskjutna skattefordringar och om rekommendationen kommit att leda till en icke harmoniserad redovisning. Avsikten med litteraturgenomgången var att ge oss hjälp på vägen vid insamling av primärdata; den fick oss att fokusera på det vi verkligen ville veta²⁴, dvs. det som var relevant för vårt ämne.

Vi samlade in sekundärdata i form av artiklar och övrig litteratur genom att använda oss av Lunds universitets sökmotorer; Lovisa och Elin. De sökord vi använde oss av var: ”uppskjutna skattefordringar”, ”underskottsavdrag”, ”IAS12” samt ”redovisning inom EU”. För att täcka även den engelska litteraturen i vår sökning brukade vi även begreppen: ”deferral income taxes recoverable”,

²⁰ Eriksson L. & Wiedersheim-Paul F., *Att utreda forska och rapportera* (2001), s.42

²¹ Andersen I., *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 21

²² Artsberg K., *Redovisningsteori- policy och -praxis* (2003), s. 45

²³ Ibid

²⁴ Hartman S., *Skrivhandledning för examensarbeten och rapporter* (2003), s. 33

"IAS12" och "EU Accounting". Sökning skedde även på hemsidan för European Accounting Association²⁵ för att undersöka om det kommit in något nytt runt vår frågeställning och även här kom sökorden att bestå av ovanstående engelska termer.

Tidningen *Balans* kom också att nyttjas i vår granskning, då vi ansåg tidskriften vara den mest kvalificerade inom redovisningsområdet. *Balans* är en svensk tidning som innehåller offentliga diskussioner inom ämnet redovisning, samt reglering från FAR, FASB med flera. Därmed hoppades vi kunna hitta relevant information för svensk tillämpning av rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar genom att läsa igenom tidskriftens årsregister. Årsregisterna publiceras i sista numret av *Balans* varje år och består av ett hundratal artikelrubriker, dels fördelade i kronologisk ordning och dels efter författare. Vi såg det rimligt att inte söka längre bak i tiden än fem år, eftersom RR9 tillkom först år 1999 och inte var tänkt att slutgiltigt börja tillämpas förrän 2001. Vi ansåg det inte troligt att relevanta diskussioner kring vår frågeställning uppkommit kring ämnet innan rekommendationen börjat brukas.

2.2.2 Primärdata

Primärdata var i vårt fall årsredovisningar, lagar, normer och förarbete, samt den information som vi själva samlat in för vår aktuella situation, dvs. information som vi genererat från en originalkälla.²⁶ Detta till trots måste vi ändå förhålla oss kritiska till informationen vi tillhandahållit på detta sätt. Men enligt Artsberg går det att undvika detta problem i granskning av årsredovisningar, eftersom de är godkända av revisorer som kontrollerar så att redovisningsrekommendationerna följts i produktion av dokumenten. Även i vår granskning av lagar, normer och förarbeten kunde vi undvika detta problem, eftersom de redan är etablerade och har en utarbetad metodik om vilken rangordning som är gällande, samt vilken tillämpning som önskas.²⁷

Intervjuer/enkäter är inte primärdata om respondenten återger/speglas av någon annans åsikter.²⁸ För att få en säkrare källa, ansåg vi det betydelsefullt att söka efter intervjuobjekt som är en ursprunglig källa, som kunde tillhandahålla primärdata till vår diskussion. Därför valde vi att intervjua experter inom området, vilka vi förmodade äga en egen åsikt i frågan och inte låter sig påverkas av ståndpunkter från någon utomstående. Vid analys av de utvalda företagens åsikt i frågan anpassade vi vårt frågeformulär på så sätt att frågorna skulle besvaras av dem som sköter redovisningen i företagen, detta för att undvika att vår skriftliga intervju skulle komma att vidarebefordras till företagens revisorer.

²⁵ <http://www.eaa-online.org/home/index.cfm>

²⁶ Artsberg K., *Redovisningsteori- policy och -praxis* (2003), s. 45

²⁷ Artsberg K., *Redovisningsteori- policy och -praxis* (2003), s. 48

²⁸ Hartman S., *Skrivhandledning för examensarbeten och rapporter* (2003), s. 45

2.2.3 Undersökningspersoner

För att redan i avstampet av vår utredning ha en bred kunskapsbas att utgå ifrån, valde vi att först kontakta experter på området, dvs. revisorer och andra redovisningsexperter.

Bo Engström, som satt i Bokföringsnämnden, (BFN), innan pensionering, kändes som en naturlig kandidat, främst med tanke på hans sakkunskap och aktade namn. Han har närmre 45 års erfarenhet som revisor och satt dessutom i BFN när det allmänna rådet rörande inkomstskatter, grundat på RR9, utarbetades. Vi fann honom intressant som respondent för vår studie, då vi ansåg att han därmed funderat på vad som sägs i rekommendationen. I sin position trodde vi att han inte bara skulle förmedla sina åsikter kring fenomenet, utan även till viss del ge oss en vinkling av Redovisningsrådets synpunkt i frågan.

Parallellt med Bo Engström kontaktades Stefan Kylebäck, auktoriserad revisor och delägare i Ernst & Young. Detta val baseras på den preferens för uppskjutna skattefordringar vi ansåg oss skönja hos Kylebäck efter att ha läst hans kritiska artikel om fenomenet i tidskriften *Balans*²⁹, artikeln som förde in oss på ämnet i begynnelsen. Kylebäck är även nationellt ansvarig på Ernst & Young för IAS frågor, vilket tillsammans med förgående stärkte vår tro att han skulle vara väl insatt i ämnet. Med detta i åtanke såg vi honom som en god kandidat för vår intervju och vi ansåg att han skulle ha mycket intressant att tillföra diskussionen.

Agneta Hjorth, auktoriserad revisor och partner vid Lindebergs Grant Thornton i Göteborg, fick även hon en förfrågan om att delta i vår studie kring uppskjutna skattefordringar. Hon arbetar med mindre och medelstora ägarledda företag inom flertalet olika branscher och dessutom arbetar hon även med internationella kunder. Agneta Hjorth håller revisionskurser internt inom företaget samt har även varit anlitad som IREV³⁰ lärare. Utöver ovanstående kompetenser har hon skrivit artiklar i *Balans*. Med denna kunskap tyckte vi att hon var en god kandidat som sannolikt torde berika vår uppsats genom sina åsikter kring fenomenet.

Dessutom kontaktades Stig Löf, auktoriserad revisor och partner vid Lindebergs Grant Thornton i Helsingborg, med en förfrågan om att medverka i en intervju. Då vederbörande har lång och gedigen erfarenhet från revisionsbranschen, ansåg vi honom ha erfarenhet kring fenomenet i fråga, samt inom yrkeskategorin. Vidare förmodade vi att han skulle ha en föreställning om vad som fungerar väl inom redovisning och dessutom ägde vi vetskap om att han kommit i kontakt med frågor kring uppskjutna skattefordringar vid ett antal tillfällen.

²⁹ Kylebäck S., *Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen med tre år!* *Balans* nr 4 April 2003 s. 17-19

³⁰ www.irev.se

Vår önskan var att genom att kontakta och reflektera över ett flertal åsikter från experter inom området lyckas få en heltäckande bild av fenomenet. Därmed var det viktigt för oss att inte enbart intervjuar revisorer upplärda i samma skola. Katarina Persson, även hon auktoriserad revisor vid Lindebergs Grant Thornton i Helsingborg, kontaktades med tanke på att hon tidigare arbetat på Revisorsringen och därmed har en annan skolning. Med 15 år i branschen såg vi henne som en kvalificerad kandidat för vår granskning. Dessutom tillfrågades Anne Adler, ägare till redovisningskonsulteringsföretaget Ekonomera i Helsingborg. Hon har 14 års erfarenhet inom branschen, vilket bidragit till åsikter över rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar. Det faktum att alla ovanstående respondenter i sin yrkesverksamhet arbetat med företag och deras redovisning ser vi som ett utmärkt tillfälle att även få perspektiv på hur företagen i allmänhet tolkar rekommendationen som ges kring uppskjutna skattefordringar.

Nästa fas i vår granskning kom att ligga i företagsanalyser. Genom att studera årsredovisningar, samt deras noter, kunde vi härleda företag med redovisade uppskjutna skattefordringar i sin balansräkning, samt skönja hur fenomenet behandlas inom företaget. Därpå etablerades kontakt med de intressanta företagen, med förhoppning om positiv respons från deras sida. De företag som var intresserade av vår studie var Aspiro, Flextronics International Sweden, Länsförsäkringar Skåne, Nibe Industrier och ReadSoft, företag som redovisar eller kan tänkas ha redovisat uppskjutna skattefordringar antingen i koncernen eller i något av sina dotterbolag. Anledningen till att vi önskade generera ovannämnda företags åsikter i vårt granskade redovisningsproblem var att vi ansåg att de med sin storlek kan ha betydelse för ett framtida skapande av praxis på området. Vi såg det mer troligt att de mindre företagen skulle ta efter ett företag av så pass ansevärd storlek än att de skulle välja att gå efter ett mindre bolags tillvägagångssätt.

Uppskjutna skattefordringar kan tänkas vara ett känsligt ämne för företag, då de härleds ur en tidigare förlust för företaget i fråga. Därför var vi noga med att påpeka att vi önskar värna om varje enskilt företags integritet. Om företaget önskat att inte ha sitt företagsnamn nämnt i samband med specifika uttalande i intervjun behandlades den informationen konfidentiellt, dvs. ingen mer än vi uppsatsskrivare får ta del av något på sådant sätt att det enskilda företaget identitet röjs eller igenkänns.³¹ Vi tror att vi genom att ha detta förhållningssätt redan från begynnelsen av våra företagsintervjuer kan ha ökat våra chanser att få svar.

2.2.4 Bortfall

En faktor som var viktig för vår uppsats fortskridande var vilken respons vi skulle få från våra tilltänkta intervjuobjekt. Då vi ansåg att det under aktuell period skulle vara mycket ont om tid både för företagen och för de som vi i vår

³¹ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 40

granskning kallats redovisningsexperter, var vi tveksamma till om önskade intervjuobjekt skulle vara positiva till ett deltagande. För att lyckas få ihop en helhetsbild över fenomenet och inte förbise något perspektiv valde vi ett flertal respondenter inom de två genrer vår studie behandlar, dvs. redovisningsexperter och företag. Därmed kontaktades ett övertal företag och redovisningsexperter för att vi inte skulle fattas respondenter vid den händelse att någon skulle avböja och inte vilja delta i vår studie. Dock var de flesta vi kontaktade förvånansvärt positiva till vår undersökning. Enbart ett fåtal avböjde en intervju, alternativt avstod från att svara på vårt frågeformulär. En av dem var Sigvard Heurlin, som i Balans har debatterat mot Stefan Kylebäcks åsikter.

Redovisningsrådet avstod dock från att delta i vår granskning. Tanken slog oss att det skulle ha kunnat bero på att de inte vill ge kritik till sin rekommendation. Dock var vi tvungna att inse att det inte behövde bero på det utan vi även borde se till andra faktorer. Det kan vara svårt för någon i Redovisningsrådet att säga något enskilt i en fråga, eftersom de resonerar som en grupp. Har även IASC alt IASB, som i vårt fall, sagt något i en fråga sitter de dessutom trångt till och kan säkerligen inte uttala sig i allt för stor utsträckning, och framförallt bör de säkerligen undvika att nämna något med minsta nyans av negativism. Dessutom behandlar Redovisningsrådet oerhört komplexa frågeställningar, vilket gjorde att vi satte det som säkert att rekommendationen är väl genomarbetad. Därmed hade det varit ännu intressantare att höra deras synsätt på rekommendationen. Ännu en anledning vi kunnat se, till att de inte önskade svara på våra intervjufrågor, skulle kunna ha varit att även de har väldigt mycket arbete under denna tid på året. Den anledning som gavs av de vi kontaktade i Redovisningsrådet angående intervju, var att de blev överhopade med förfrågningar kring examensarbete och att de omöjligt skulle kunna svara på alla, vilket lett till att de i år valde att inte svara på några frågor. Något man måste ha respekt för, även om vår studie skulle ha blivit mer intressant om vi även hade kunnat redogöra för deras åsikt kring varför rekommendationen ser ut som den gör.

Vidare har både det externa och det interna bortfallet beaktats. Till det externa bortfallet ingår därmed Redovisningsrådet som avböjde en medverkan i denna studie. Vad gäller det interna bortfallet har vi beaktat frågor som lämnats obesvarade vid intervjuerna, dvs. i de fallen då våra frågor ansågs oklara och misstolkningar uppstod vid intervjuerna.

2.3 Material

Vid valet av en kvalitativ eller kvantitativ metod ska man se till hur man väljer att generera, bearbeta och analysera det material man har för avseende att samla in.³² Valet av metod är viktigt då den information som genereras kan vara skiljd beroende på vilken metod som väljs för att granska empirin.

³² Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s 14

2.3.1 Kvalitativ forskningsmetod

Då vi med vår uppsats önskar se på RR9: s användares upplevelser, erfarenheter och attityder till fenomenet kring uppskjutna skattefordringar ansåg vi en kvalitativ metod vara lämplig för att försöka skildra dessa kunskaper.³³ Vår undersökning baserades på en relativt selekterad grupp av revisorer, redovisningsexperter och företag. Det tillsammans med det faktum att vi hade för avsikt att gå på djupet med vår studie, gjorde att vi bedömde intervju vara den bästa metoden för att finna svar på våra funderingar. Vid en kvalitativ metod används som regel intervjuer och de utmärks bl. a av att intervjuaren ställer enkla och raka frågor med en önskan om att få komplexa, innehållsrika svar. Resultatet på intervjuerna kan bli väldigt rikt och utifrån det insamlade materialet kan man genom hårt arbete finna intressanta skeenden, åsikter, mönster och mycket annat³⁴ precis som vi önskade för vår studie. Vårt intresse låg i våra utvalda gruppers sätt att resonera eller reagera kring de nya rekommendationerna kring uppskjutna skattefordringar och en kvalitativ metod kan hjälpa oss med detta samtidigt som den särskiljer eller urskiljer varierande handlingsmönster.³⁵

Kvalitativa metoder används för att bearbeta textmaterial,³⁶ och syftet med att använda sig av metoden är att skaffa djupare kunskap inom sitt aktuella område, öka förståelsen för situationen i fråga, samt att analysera helheten.³⁷ Kunskapsytet med en kvalitativ metod är primärt förstående.³⁸ Genom en kvalitativ intervju syftar man till att upptäcka och identifiera egenskaper och beskaffenheter hos något, t. ex. som vi i vår uppsats önskar förstå respondenternas livsvärld och uppfattning kring ett fenomen.³⁹ En kvalitativ metod passade vår undersökning eftersom vårt första mål var att förstå vilka problem bristerna i rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar innebär för användarna och om det överhuvudtaget uppfattas som om rekommendationen äger brister, innan vi kunde förstå om det finns ett förändringsbehov och eventuellt förmå visa på förbättringsalternativ.

Vår granskning syftar inte i första hand till att hitta relationer och samband och utifrån dem hitta en lösning utan som vi tidigare nämnt är vår studie främst ett verktyg för att hitta förslag till förbättring. Vi i likhet med kvalitativ intervju inriktade oss på att upptäcka eller identifiera icke kända eller otillfredsställande kända företeelser, egenskaper eller innebörder.⁴⁰ Det relevanta för vår undersökning är inte att tolka hur pass trovärdiga de alternativ vi genererar är⁴¹

³³ <http://www.psychology.su.se/units/gu/FK/kvalmetodht03.pdf>

³⁴ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 7

³⁵ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 15

³⁶ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (1994), s. 90

³⁷ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (1994), s. 99

³⁸ Andersen I., *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 31

³⁹ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s. 78

⁴⁰ Svensson P-G. & Starrin B., *Kvalitativa studier i teori och praktik* (1996), s. 53

⁴¹ Andersen I., *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 184

utan endast att komma med uppslag. Därmed förkastade vi den kvantitativa metoden som syftar till detta. En kvantitativ metod tar utgångspunkt i på förhand definierade företeelser, egenskaper och innebörder och metodens syfte är att granska hur det fördelar sig i en viss population eller samvarierar med andra.⁴² Vår studie behandlar däremot ett relativt odokumenterat fenomen, där vi genom kvalitativ metod har för avsikt att försöka upptäcka vad som sker, dvs. vad som händer snarare än att bestämma omfattningen av något som är bestämt på förhand.⁴³

Som vi tidigare nämnt används framförallt intervjuer vid kvalitativ metod för att generera kunskap. Syftet med en kvalitativ intervju är att upptäcka och identifiera egenskaper och beskafterheter hos något, t.ex. den/de intervjuades livsvärld eller uppfattningar om något fenomen.⁴⁴ Därmed kunde vi genom en kvalitativ intervju ställa djupgående frågor för att förstå RR9: s användares yrkesvärld och även få deras uppfattning på fenomenet som uppkommer i samband med rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar.

I metodlitteraturen *Kvalitativa metoder* anses det vara en risk för forskaren att stödja sig för mycket på lättillgänglig information, t ex den information man genererar från experter,⁴⁵ och därför valde vi att även se studien ur ett företagsperspektiv. I analys av företagen använde vi oss av en strukturerad, skriftlig intervju. Visserligen opererade den som en enkät, med frågor i samma ordningsföljd och slutna svarsalternativ, men då frågeformuläret bestod av detaljerade frågor och analysen endast omfattade ett antal företag, ansåg vi det inte meningsfullt att bearbeta den statistiskt,⁴⁶ vilket leder till att även denna studie anses kvalitativ. En annan faktor som talar för att frågeformuläret ses som kvalitativt är att den avser att studera arten/karaktern hos ett fenomen och frågan därmed inte kan operationaliseras som en mängd av något. Både vid intervjuer och vid frågeformulär som med denna typ av frågor är det troligt att en kvalitativ intervju görs.⁴⁷ Frågeformuläret innehöll bl.a. frågor om hur användarna av RR9 upplever eventuella brister i rekommendationen och hur de i dagsläget behandlar uppskjutna skattefordringar.

Genom att utreda hur olika kategorier av RR9's användare uppfattar rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar, önskade vi skapa en mer omfattande bild av fenomenet. Vår förhoppning var att fånga upp tänkbara variationer och gå på djupet av ämnet. Vid kvalitativa studier önskas stor informationsvariation eftersom denna metod syftar till att gå på djupet i sin granskning. Därför bör undersökningsgruppen vara så heterogen som möjligt inom en given ram.⁴⁸ Vår ram bestod av dem som nyttjar rekommendationen för

⁴² Svensson P-G. & Starrin B., *Kvalitativa studier i teori och praktik* (1996), s. 55

⁴³ Ibid

⁴⁴ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s.78

⁴⁵ Jensen M., *Kvalitativa metoder* (1995), s. 57

⁴⁶ Ejvegård R., *Vetenskaplig metod* (1996), s. 53

⁴⁷ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s.52

⁴⁸ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 105

uppskjutna skattefordringar och via intervjuer av företag, revisorer och övriga redovisningsexperter ansåg vi att det täckte in en större del av området inom den aktuella ramen. Ett heterogent urval på 4-6 personer/företag i varje homogen grupp gör att det insamlade materialet blir mer hanterligt, dvs. överblicken blir större samtidigt som det blir lättare att urskilja detaljer som förenar, alternativt skiljer grupperna åt.⁴⁹ Skiljda åsikter inom en homogen grupp fann vi endast berika och bringa ytterligare intresse till vår granskning.

2.4 Metodkritik

Eftersom vår studie innefattar juridiska personer och individer med personliga kunskaper och inställningar kommer det ge oss en abstrakt företeelse att arbeta med. Detta till skillnad mot kvantitativa, mer påtagliga, mätningar, som t ex de av vikt och längd, vilka man kan föra statistik över. Därmed är begreppen validitet och reliabilitet starkt kopplade till den kvantitativa metoden. Vid en uppsats med kvalitativ ansats måste man i och med detta hitta andra metoder för att försöka säkerställa sin uppsats validitet och reliabilitet.

2.4.1 Validitet

Det är av yttersta vikt att se till att det vi undersöker överrensstämmer med vad vi verkligen vill undersöka,⁵⁰ dvs. att informationen är valid. Det som undersöks måste ha en relevant koppling till den frågeställning som formulerats.

Med anledning av att vi granskade fenomenet genom den kvalitativa metoden använde vi oss av några för metoden egna procedurer för att uppnå och pröva validitet. Ett alternativ kallas kommunikativ validitet och den går ut på att forskarna kommunicerar och förhandlar med personer som är bekanta eller involverade i det sammanhang som studeras.⁵¹ Då vi inte använde oss av den kvantitativa metoden och inte kunde föra statistik över våra intervjuresultat, ämnade vi öka validiteten i vår undersökning genom att kommunicera med utomstående med sakkunskap och låta dem granska våra intervjufrågor innan intervjuerna blev definitiva och skickades iväg till våra respondenter. Detta för att se om det uppstod någon förvirring kring en viss fråga eller liknande, samt för att försäkra oss om att vår intervju stämde överens med uppsatsens syfte.⁵² Revisorer på revisionsbyrån Lindebergs Grant Thornton konsulterades angående intervjuernas, samt frågornas utformning.

⁴⁹ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 110

⁵⁰ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder*, (1994), s. 85

⁵¹ Svensson P-G. & Starrin B., *Kvalitativa studier i teori och praktik* (1996), s. 211

⁵² Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder*, (1994), s. 86

Dessutom har vi tagit handledning från Befring⁵³, vilket resulterade i att vi planerade att hålla våra olika intervjuer språkmässigt lättillgängliga och självinstruerande vad gäller sättet att svara. Vi trodde förfarandet skulle möjliggöra för respondenten att svara trovärdigt. Detta för att uppnå så valid information som möjligt. I vårt resultat drogs inga slutsatser utifrån insamlad data som inte var empiriskt grundad, dvs. vi ämnar alltid ha täckning i data för de slutsatser vi drar.⁵⁴ Förhoppningsvis övertygar detta våra läsare att gjord analys är trovärdig och att resultatet av studien är användbart. Detta handlingsätt beskriver en annan variant man kan använda sig utav för att befästa validiteten i studien, den s.k. pragmatiska validiteten.⁵⁵

Ännu ett begrepp vi fann i metodlitteraturen som skulle öka en studies validitet var triangulering. Det innebär att man använder flera olika datainsamlingsmetoder eller olika källor för att ge en så fyllig analys som möjligt.⁵⁶ Vi har i vår studie valt att samla in data från tre olika källor, som består av redovisningsexperter, årsredovisningar och företag. Genom att välja att studera ämnet ur olika synvinklar och sammanhang kan vi lättare tolka variationen kring fenomenet. Metodernas utfall kan antingen sammanfalla eller peka åt olika håll, men i båda fallen leda till intressanta resultat.

Utöver ovanstående procedurer för att mäta validiteten i sin studie bör man som forskare även bedöma situationen som råder vid intervjutillfället.⁵⁷ Häri anser vi vår undersökning brista, då flertalet av våra undersökningspersoner hade en preferens till att svara via e-mail. I en situation som denna kunde vi inte ha kontroll över om respondenten vid intervjutillfället utsatts för störningar, alternativt inflytande, från något håll. Därmed kan vi inte fullt ut garantera våra läsare validitet i den information vi presenterar. Dock har vi lagt större vikt vid övriga moment för att kompensera detta. Kan vi garantera god validitet är även det ett mått på god reliabilitet, däremot är inte god reliabilitet en garanti för god validitet.⁵⁸

2.4.2 Reliabilitet

Reliabilitet står för undersökningens tillförlitlighet, hur väl den motstår påverkan av olika slag. Det står för precision och stabilitet i undersökningen.⁵⁹ En mätning vid en tidpunkt ska ge samma resultat vid en förnyad mätning. Problemet vid detta synsätt är att även här förutsätts ett statistiskt förhållande.⁶⁰ Det som går att räkna

⁵³ Befring E., *Forskningsmetodik och statistik* (1994), s. 43

⁵⁴ <http://www.psychology.su.se/units/gu/FK/kvalmetodht03.pdf>

⁵⁵ Svensson P-G. & Starrin B., *Kvalitativa studier i teori och praktik* (1996), s. 211

⁵⁶ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder*, (2003), s.104

⁵⁷ Svensson P-G. & Starrin B., *Kvalitativa studier i teori och praktik* (1996), s. 209

⁵⁸ Ibid

⁵⁹ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 99

⁶⁰ Ibid

ut eller mäta, så som det vid en kvantitativ studie, är enklare att förstå och därför mer tillförlitligt och mindre spekulativt.⁶¹

Vid en kvalitativ studie bör objektivitet, kongruens och precision vara begrepp i åtanke för att öka studiens reliabilitet.⁶² I våra intervjuer med redovisningsexperterna ansåg vi dem så sakkunniga att deras svar får anses fullständigt tillförlitliga.⁶³ Dock var vi tvungna att öka vår egen tillförlitlighet, som intervjuare. En åtgärd vi tog för att undvika bedömningsfel i våra tolkningar av kunskapsflödet var att genom en förstudie, dvs. genom en litteraturgenomgång inom temat, vara väl insatta i ämnet för intervjun. Dessutom ville vi förebygga risken för en felaktig bedömning av respondentens svar genom att vara väl pålästa i intervjuteknik. För att ytterligare öka objektiviteten i studien, och inte färga respondentens svar med våra egna åsikter, var vi alltid minst två observatörer/intervjuare vid varje intervjutillfälle. Överensstämmelsen mellan våra tolkningar av intervjun kom då att utgöra ett mått på uppsatsens reliabilitet. Hade vi registrerat samma svar från intervjun med respondenten, hade vi lyckats få hög objektivitet i studien.

Flerparten av våra intervjuer besvarades via e-mail, precis som vi misstänkte. Det medförde att informationen var direktlagrad, vilket innebar att den kunde tas i repris så många gånger som behövdes för att eliminera missuppfattningar.⁶⁴ Detta gav studien hög precision. Givetvis gjordes även en skriftlig lagring av de intervjuer som skedde muntligen, utan inspelningsmöjligheter, direkt efter intervjutillfället, eftersom vi vid den tidpunkten hade hela förloppet i så färskt minne som möjligt.⁶⁵ Detta förfarande gav dock vår uppsats lägre precision, eftersom begreppet hör ihop med intervjuarens sätt att registrera svar. Eventuella missuppfattningar kan leda till mindre precision i studien. Dock tror vi att många missuppfattningar förebyggdes genom att vi alltid var minst två intervjuare vid varje sammankomst.

Ännu en åtgärd vi tog för att öka reliabiliteten i våra företagsintervjuer var att låta några av frågorna i vårt frågeformulär vara kongruenta, dvs. låta dem mäta samma sak och sedan vid analysen notera om svaren överensstämmer. Vid kvalitativa studier gör man även detta för att kunna förstå problemets alla nyanser.⁶⁶

2.5 Procedur

Vår studie granskar ett fenomen och utgår därmed inte ifrån existerande teori. Att studera åsikter leder till att man måste anlägga ett helhetsperspektiv och pga. detta

⁶¹ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 9

⁶² Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 99

⁶³ Ejvegård R., *Vetenskaplig metod för projektarbete* (2002), s. 62

⁶⁴ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder*, (1994), s. 87

⁶⁵ Ejvegård R., *Vetenskaplig metod* (1996), s. 47

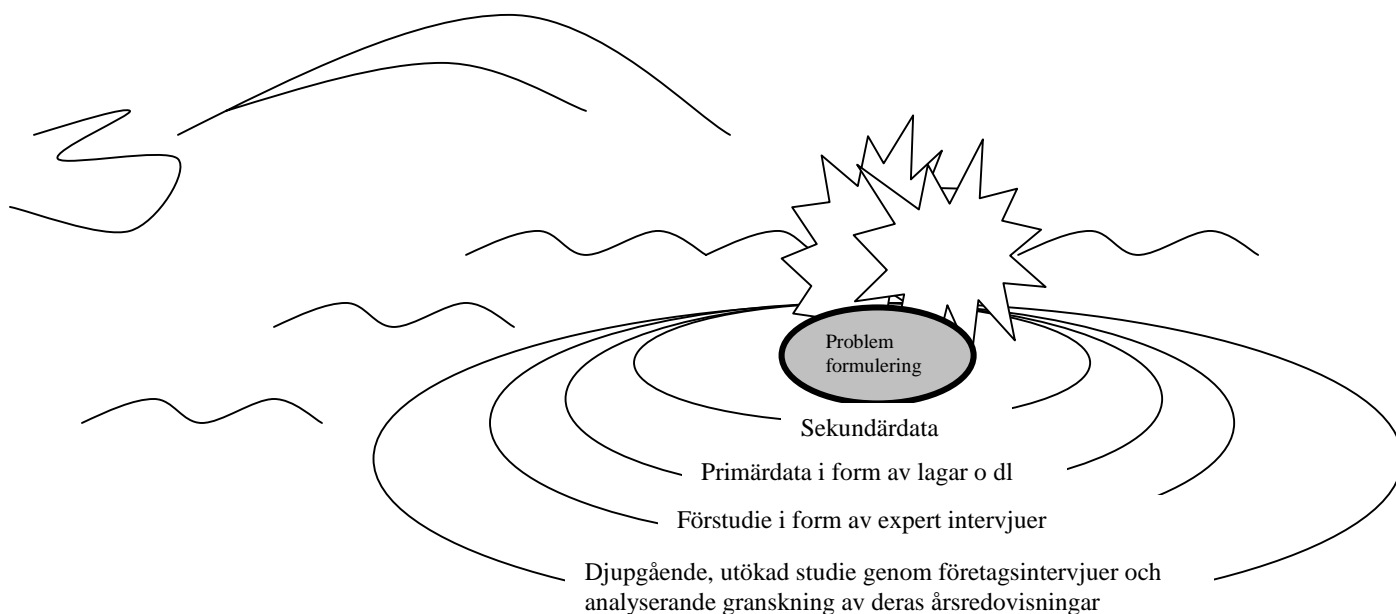
⁶⁶ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 99

valdes en etappvis granskning där varje steg utökade vår kunskap kring fenomenet och gav oss nya infallsvinklar till nästkommande steg.

2.5.1 Förstudie genom litteratur

Vid kvalitativa intervjuer är det viktigt att skaffa sig förkunskap på det aktuella området innan intervjutillfällena. Genom ett kvalitativt angreppssätt kan man identifiera ”nya” fenomen, egenskaper och företeelser och då är det viktigt att i förväg ha kunskap om vad som är känt och inte.⁶⁷ Däremot var vi, som användare av en empirinära metod, tvungna att vara noga med att inte låta vår förförståelse färga vår kvalitativa intervju i allt för hög grad.⁶⁸ Detta för att vi i intervjuerna hoppades på att kunna urskönja våra intervjuobjekts uppfattning. Vi ville att den skulle beskrivas med egna ord, vi ville komma åt deras livsvärld.

Figur 2.1



Figur 2.1

Då vår studie utgår ifrån ett fenomen som ännu är oklart har vi valt att använda oss av en metod där våra granskningar stödjer och bygger på varandra. Detta för att hela tiden utöka vår kunskap, men även för att ha en tillräcklig kunskapsbas för att kunna utvidga vår studie och gå vidare till nästa steg i vår granskning. Med figuren ämnar vi visa att vår metod fungerar precis som när man kastar en sten i havet. En yttre ring kan inte bildas förrän en inre bildats. Man kan även säga att då stenen sjunker till botten samtidigt som fler ringar bildas på ytan, kan liknas vid när vi vid en utökning av studien vidgar vår kunskap och kan gå på djupet av vår studie.

⁶⁷ Svensson P-G. & Starrin B., *Kvalitativa studier i teori och praktik* (1996), s. 60

⁶⁸ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s. 79

2.5.2 Förstudie genom expertintervjuer

När studien är kvalitativ, syftar urvalet av undersökningsspersoner till att ge så bra information som möjligt och det är oftast inte möjligt att inrikta sig på en större grupp av deltagare/informanter för intervjun, eftersom man söker djupgående upplysningar.⁶⁹ Vår empiriska undersökning tog sin början genom att kontakt etablerades med experter på området, dvs. i detta fall revisorer och andra redovisningsexperter. Den första kontakten togs per telefon, för att säkerställa ett samarbete. Vi presenterade oss, förklarade vår uppsats syfte samt beskrev vilken roll de eventuellt skulle komma att spela i studien. Vid en positiv respons skickades våra tänkta intervjufrågor via e-mail tillsammans med en tydlig beskrivning om vad vi önskade få ut av undersökningen, samt en förklaring till hur vi önskade att svar skulle ges (se bil.1a). Detta gjordes för att ge våra undersökningsspersoner en chans att i förväg se exakt vad intervjun skulle behandla och på så sätt skulle de känna sig väl förberedda inför ett eventuellt kommande möte. Genom vårt följebrev gav vi dem vi geografiskt sett hade möjlighet att träffa tillfälle att bestämma om de ville lämna sina svar skriftligt eller om de önskade ett personligt möte. Eftersom det kan tänkas att en del föredrar möjligheten att formulera sig genomtänkt för att undvika att missförstånd uppstår, vilket senare skulle kunna leda till felcitering och därmed uppkomst av källkritik, ansåg vi att det skulle bli ett uppskattat moment, som skulle väljas med fördel för båda parter. Dessutom ansåg vi att om en person var vänlig nog att ställa upp på vår intervju, hade denne all rätt att bestämma plats för skeendet. Metodlitteraturen beskriver dessutom att varje plats och varje sätt för en intervju har sina för- respektive nackdelar⁷⁰ och då tyckte vi att vi lika väl kunde göra respondenten bekväm vid intervjutillfället.

Intervjun var högt standardiserad, vilket innebar att frågorna hade samma utformning och ställdes i förhållandevis samma ordning⁷¹ (se bil.1b), i avsikt att vi i ett senare skede skulle ha lättare att jämföra de olika aspekter och ståndpunkter våra olika respondenter besitter. Däremot hade intervjun en förhållandevis låg struktureringsgrad, då vi ansåg att dessa personers expertis måste få komma till sin fulla rätt, dvs. frågorna kom i stor utsträckning att vara öppna frågor, där respondenten var fri att fritt tolka frågorna beroende på sin egen inställning och tidigare erfarenheter.⁷² Dock hade den hög struktureringsgrad i den mening att frågorna var riktade så att de enbart behandlade vårt ämne,⁷³ uppskjutna skattefordringar.

Genom noggranna metodstudier hade vi fått inblick i att kvalitativa intervjuer utmärks av hög grad av struktur och låg grad av standardisering.⁷⁴ Dock ansåg vi

⁶⁹ <http://www.psychology.su.se/units/gu/FK/kvalmetodht03.pdf>

⁷⁰ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 42

⁷¹ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (1994), s. 61

⁷² Jensen M., *Kvalitativa metoder* (1995), s. 71

⁷³ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 20

⁷⁴ Trost J., *Kvalitativa intervjuer* (1997), s. 22

vårt tillvägagångssätt bäst uppfylla uppsatsens syfte. Hade vi valt att enbart föra intervjuer genom personliga möten, hade våra intervjuer varit utformade på rekommenderat vis, men vi fann det troligt att många av våra undersökningspersoner skulle avböja en intervju pga. den tid en muntlig intervju tar i anspråk. Vi fann det mer rimligt att ge våra respondenter en valmöjlighet, då de trots allt tog sig tid och ställde upp som respondenter i vår intervjuundersökning.

Varje intervju avslutades med en förfrågan om respondenten hade kännedom om någon vi skulle kunna kontakta gällande vårt ärende. På så sätt önskade vi kunna få igång en så kallad snöbollseffekt och därmed få många olika infallsvinklar i vår utredning. Intervjuer ledde till omfattande, bra, samt kritisk information, men den verkade även som en förundersökning så att vi skulle kunna framställa ett relevant frågeformulär för vår nästkommande datainsamling hos våra utvalda företag.⁷⁵ Då vi krävde special kunskap för att kunna lösa vår problemställning, dvs. vi behövde den kunskap som vi inte verkade kunna hämtas ifrån litteraturgenomgången, krävdes det att vi gjorde en förundersökning av denna sort. Genom intervjuer med experter på området kom vi att generera utökad kunskap om fenomenet och därmed kunde vi sedan lättare konstruera ett frågeformulär med fasta svarsalternativ⁷⁶ riktat till de aktuella företagen.

Vid utformningen av våra intervjuer var vi tvungna att dessutom ha i åtanke att inte ta experternas tid i anspråk allt för länge utan ställa relevanta samt koncisa frågor. En uppsjö av frågor skulle kunna göra vår tillfrågade ouppmärksam eller mindre villig att medverka och detta skulle i sig kunna skada studiens kvalitet.⁷⁷ Dessutom skulle det kunna leda till att vi hade fått bearbeta irrelevant material vid analys av intervjuerna, vilket skulle ha tagit tid från uppsatsens viktiga delar. En tumregel, som vi följde, var att inte ha mer än 20 frågor i formulär med öppna frågor och att vid bundna svarsalternativ inte överstiga 60 frågor.⁷⁸ Dock strävade vi efter att reducera antalet för att minska bortfall. Därför valde vi i vår intervju med experter, då vi använde oss av öppna svarsalternativ, att behandla 13 frågor med tydliga beskrivningar om var i FAR de skulle kunna hitta utgångspunkten för respektive fråga. Vi ansåg dock att vi inte kunde reducera ytterligare i frågorna om vi skulle kunna gå på djupet i granskning av redovisningsexperternas åsikt i frågan.

2.5.3 Djupgående granskning av företags åsikter

Genom företagsstudier valde vi att tränga djupare in i problemet. Detta skedde genom att vi formulerade ett frågeformulär med fasta svarsalternativ, som byggde på den ökade förståelsen vi genererat genom intervjuer av redovisningsexperterna.

⁷⁵ Thomsson H. *Reflexiva intervjuer* (2002), s. 29

⁷⁶ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s.58

⁷⁷ Hartman S., *Skrivhandledning för examensarbeten och rapporter* (2003), s. 34

⁷⁸ Eriksson L. & Wiedersheim-Paul F., *Att utreda forska och rapportera* (2001), s.88

Genom att enbart generera fakta kring fenomenet från en riktning, hade vi kunnat riskera att skapa en skevhet i materialet och därmed presentera en falsk bild av fenomenet.⁷⁹ Vi började med att granska årsredovisningar för att se vilka företag som skulle kunna vara potentiella respondenter. I företagsstudien fanns det dock inte utrymme för oss att se till varje enskilt företag som påvisade en uppskjuten skattefordran i sin årsredovisning. Därför telefonerade vi ett slumpmässigt urval och därefter gjordes undersökningen utifrån de företag som visade sig öppna för vår granskning. Detta innebar att vi använde oss av en så kallad ”tillgänglig grupp”, eftersom vi inte hade möjlighet att välja det alternativ som vore bäst för studiens syfte. Därmed lades ytterligare ett faktum till att denna undersökning inte är generaliserbar på andra företag. Dock skulle vi kunna försöka oss på en bedömning, genom goda argument, över hur pass god generaliserbarhet studiens resultat besitter.⁸⁰

I ett e-mail med tillhörande följebrev (se bil. 2a) erhöll företagen våra frågor med bifogad information över vårt syfte med uppsatsen, samt vad deras medverkan skulle komma att innebära. I linje med Befring hade vi för avsikt att hålla frågorna korta och precisa och våra svarsalternativ klara och entydiga, samt relevanta för vårt syfte.⁸¹ Dessutom ansåg vi att aldrig låta våra svarsalternativ överstiga fem kategorier, eftersom det hade kunna leda till att alternativen blivit svåra att särskilja och slumpen fått avgöra spridningen i sådant fall.⁸² Företagen blev ombedda att returnera enkäten till oss inom en från vår sida satt tidsgräns, för att rimlig tid skulle kunna läggas på analys av materialet. Påminnelse skickades sedan ut till dem som inte svarat inom tidsperioden där vi gav dem ytterligare cirka en vecka på sig att svara. Hade vi efter tidsperiodens utgång fortfarande inte fått respons från företaget, ansåg vi vederbörande skriftlig intervju förlorad.

Vi ansåg att intervjufrågorna riktade till företagen skulle kunna vara lite fler till antal än de i intervjun vi använde oss av vid granskning av redovisningsexperternas åsikter. Detta pga. att företagsintervjuerna bestod av ett frågeformulär med slutna svarsalternativ, vilka går snabbare att besvara. Frågeformulären bestod av 22 frågor (se bil.2b). Ett par frågor var dock av det öppna slaget, då det krävdes för att frågan skulle kunna besvaras på riktigt sätt. Dessutom bestod frågeformuläret av två avslutande frågor med graderande inställningsskalor, på vilka vår respondent blev ombedd att sätta ett kryss där det bäst stämde överens med dennes aktuella åsikt i frågan. Vi valde att i gradering av skalan använda oss av ett jämt antal alternativ för att undvika en neutral punkt. Detta för att det finns en benägenhet hos människan att undvika ändpunkterna och dra sig in mot mitten. Genom att inte ha någon mittpunkt kan vi undvika den s.k. centraltendensen.⁸³

⁷⁹ Eriksson L. & Wiedersheim-Paul F., *Att utreda forska och rapportera* (2001), s.65

⁸⁰ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (1994), s. 47

⁸¹ Befring E., *Forskningsmetodik och statistik* (1994), s. 43

⁸² Eriksson L. & Wiedersheim-Paul F., *Att utreda forska och rapportera* (2001), s. 91

⁸³ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s. 77

I analys av företagen bestod vårt frågeformulär mestadels av fasta svarsalternativ pga. att vårt intresse ligger hos dem som sköter redovisningen i företagen och hur de ser på bristerna i RR9. Vi förmodade att risken skulle vara ansenlig att intervjun skulle vidarebefordras till företagens revisorer om formuläret hade bestått av öppna frågor, eftersom frågor av detta slag antagligen skulle kännas alltför komplicerade och tidskrävande. Skulle detta ske hade vi inte kunnat anse oss skapa en sann bild av fenomenet, eftersom vi då enbart skulle belysa revisorernas synpunkter och därmed enbart en syn på fenomenet.

2.6 Analysmetod

Valet av en kvalitativ forskningsmetod grundade sig mycket i att denna typ av studie innebär att man genom vetenskaplig tolkning av texter söker en helhetsförståelse, man vill framkalla en insikt.⁸⁴ Vår avsikt var därmed aldrig att syfta till att utifrån analys av vårt insamlade material generera ny kunskap,⁸⁵ utan vi går på djupet, skapar en förståelse över problemet och slutligen genom analys av våra olika gruppers åsikter kring fenomenet försöker vi uttyda olika förbättringsalternativ, sett utifrån olika användares synvinklar.

Eftersom vår studie består av kvalitativa intervjuer, beräknade vi att få in ett omfattande textmaterial och därmed hade vi med i vår planering att undersökningen skulle vara både tids- och arbetskrävande. Därför gjorde vi löpande analyser av vårt insamlade material under studiens gång.⁸⁶

2.7 Metoddiskussion

Genom att föra en diskussion över de metoder vi använt oss av för att utreda vilka åsikter de i studien granskade respondenterna har kring RR9 vill vi visa på de positiva, samt de negativa parametrarna som uppstått under arbetets gång. Vi vill visa på de händelser och förfarande som eventuellt haft en påverkan på studiens resultat. Presentationen kommer göras för att man som läsare ska ha möjlighet att skapa ett uppfattning kring hur pass tillförlitliga våra resultat kan anses vara.

2.7.1 Företagen

Av de företag vi kontaktade via telefon med en förfrågan om att delta i vår granskning fick vi positivt svar från 7 företag. På frågeformuläret som därefter skickades ut svarade däremot 5 av företagen. Deltagandet ökade efter att en

⁸⁴ Eriksson L. & Wiedersheim-Paul F., *Att utreda forska och rapportera* (2001), s. 221

⁸⁵ Lindblad I., *Uppsatsarbete – en kreativ process* (1998), s. 25

⁸⁶ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (1994), s. 90

påminnelse skickats ut till dem som inte svarat.⁸⁷ Andra faktorer vi tror kan ha påverkat deltagandet var att formuläret inte var så omfattande, utan till mestadels bestod av frågor relevanta till uppsatsens frågeställning, och att flerparten av frågorna bestod av fasta svarsalternativ. Dessutom hade förtroende etablerats tidigare genom telefonkontakt, under vilken vi även garanterade företagen konfidentiellitet om de så önskade.⁸⁸ Överlag var det interna bortfallet lågt, vilket kan ha berott på att vi hade försökt hålla frågorna i formuläret lättförståliga och svarsalternativen entydiga.⁸⁹

Frågeformulär valdes då det enligt Ejvegård passar bäst när man vänder sig till en befolkningsgrupp eller när man vill få fram allmänna attityder eller åsikter.⁹⁰ Något som dock kan anses negativt med vårt frågeformulär riktat till företagen skulle kunna vara de slutna svarsalternativ vi använt oss av, vilket strider mot att man i fenomenologiska studier arbetar med kvalitativa intervjuer där respondenten beskriver sin uppfattning av fenomenet med egna ord.⁹¹ Risken finns att de slutna svarsalternativen kan ha lett till att respondenten besvarat frågan utifrån det svarsalternativ som stämte bäst överens med dennes åsikt i frågan, även om inget alternativ riktigt passat ihop med vad den intervjuade i realiteten ansett kring ämnet. Detta bör finnas i åtanke när resultatet värderas. Dock ansåg vi oss tvungna att utarbeta formuläret med fasta svarsalternativ pga. den tidspress företagets ekonomifunktion befinner sig i vid denna tid på året. Hade vi använt oss av ett flertal öppna frågor hade vi inte kunnat räkna med att få svar, med tanke på den tid ett formulär av sådant slag tar i besittning.

2.7.2 Redovisningsexperterna

Enligt Ejvegård lämpar sig intervjuer bäst när experter ska utfrågas och då strikta fakta efterlyses.⁹² Därmed valdes den metoden för informationsinsamling från redovisningsexperterna och vi gav dem möjligheten att besvara våra frågor muntligt alternativt skriftligt. Eftersom alla utom Stefan Kylebäck och Stig Löf valde det sistnämnda stämde tesen om att skriftligt besvarande skulle föredras. De som valde muntlig intervju fick dock chansen att förbereda sig genom att få de frågor intervjun skulle behandla skickade till sig innan intervjutillfället. Detta för att de skulle kunna tänka igenom frågorna i lugn och ro, vilket skulle göra dem mer förberedda och bekväma i situationen.⁹³ Vår studie kom därmed att berikas genom de genomtänkta och utförliga svar vi fick från de förberedda respondenterna.

⁸⁷ Befring E., *Forskningsmetodik och statistik* (1994), s. 51

⁸⁸ Ejvegård R., *Vetenskaplig metod för projektarbete* (2002), s. 40 - 41

⁸⁹ Befring E., *Forskningsmetodik och statistik* (1994), s. 46

⁹⁰ Ejvegård R., *Vetenskaplig metod för projektarbete* (2002), s. 44

⁹¹ Patel R. & Davidson B., *Forskningsmetodikens grunder* (2003), s. 33

⁹² Ejvegård R., *Vetenskaplig metod för projektarbete* (2002), s. 44

⁹³ Ejvegård R., *Vetenskaplig metod för projektarbete* (2002), s. 51

Samtidigt som skriftlig intervju ansågs positivt hos våra respondenter och var tidsbesparande vid våra analyser, var det negativt i det anseendet att vi inte fick tillfälle att se respondentens ansiktsuttryck vid frågorna eller veta om de utsatts för någon form av påverkan vid intervju tillfället. Dessutom blir ibland tolkningen av svaren svårare då möjligheten att direkt ställa en följdfråga försvinner. Fördelen med en skriftlig intervju är dock att det inte kan förekomma någon form av påverkan från oss som intervjuar. Men samtidigt så finns ingen tillgänglig för respondenten att fråga om det uppstår några problem kring förståelsen av frågeformuläret.

2.7.3 Allmänt

Anledningen till vissa av våra frågor inte är med i analys eller slutdiskussionen, trots att de ställdes inledningsvis, är att de endast var till för att få en helhetsförståelse över fenomenet, så att vi skulle kunna göra riktiga delanalyser.⁹⁴ Frågorna kring hur uppskjutna skattefordringar påverkar aktierelaterade beslut ansågs dock i efterhand inte vara relevanta för studien. Därmed valdes resultaten i frågorna att inte redovisas, varken från redovisningsexperterna (fråga 13), eller från företagets sida (fråga 9, 19 och 20). Eftersom studien baserats på hur användarna av RR9 ser på eventuella brister i rekommendationen, kan det nu i efterhand tyckas att frågorna om vika problem som skapas för dem som granskar årsredovisningar och fattar finansiella beslut därefter inte kan anses relevanta.

I syfte att undvika överföringar av egna åsikter till respondenten vidtog vi åtgärden att studera olika användargrupper, samt att inom grupperna även välja redovisningsexperter med olika bakgrund och företag i skilda branscher. Genom att inte få respons från redovisningsexperterna sittande i Redovisningsrådet, brister dock vår uppsats i det avseende att de enligt vår åsikt hade kunnat övertala oss att inte se så ensidigt på rekommendationen, då de i position av utformare av RR9 säkerligen skulle ha haft bra argument till varför den är utformad som den är.

Ett som i vårt fall förhållandevis otolkat, empirinära, material kan accentuera reflektion av mer filosofisk, språklig art. Tvetydliga förhållanden kan ge upphov till att bedömning, samt att beskrivning av fenomenet kan bli svår att göra.⁹⁵ Att vi dessutom använt oss av en kvalitativ metod för att generera data gör att vårt resultat kan komma att ifrågasätta ytterligare, eftersom metoden brukar ifrågasättas och anses ha en svaghet då den leder till att resultaten inte är generaliserbara.⁹⁶ Det vi kan göra, genom vår ökade förståelse kring våra respondenters åsikter och synsätt, är att måla upp en bild över fenomenet, samt reflektera över vårt insamlade material.

⁹⁴ Andersen I., *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 186

⁹⁵ Patel R. & Davidsson B., *Forskningsmetodikens grunder*, (2003) s. 39

⁹⁶ Ibid

2.8 Sammanfattning

I detta kapitel har olika metodinriktningar tagits upp och genom diskussion kring de olika alternativen har de metoder som vi ansett bäst uppfylla vårt syfte valts ut. Diskussionen har främst förts för att man som läsare av vår uppsats ska ha lättare att följa vårt tillvägagångssätt, men även för att kommande uppsatsskrivare lättare ska kunna efterskapa vår metod. Speciellt ser vi till dem som kommer att göra en utvecklande granskning utifrån vår uppsats och vårt ämne. Våra metoder har granskats för att se vilka styrkor och svagheter våra val har haft, hur dessa val gynnat alternativt missgynnat vår uppsats.

I nästa kapitel, vår litteraturgenomgång, sammanställs all skriftlig data som vi kunnat påträffa kring vår problemställning. Då vi ämnar se på människors åsikter kring något som eventuellt existerar, ett fenomen, hade vi inga förväntningar på att hitta relevant litteratur i större utsträckning. Däremot kommer vi genom analys av rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar sammanställa det vi ser som brister i rekommendationen.

3. Litteraturgenomgång

I detta kapitel presenteras de redovisningsteorier som är dokumenterade och relevanta kring vårt uppsatsämne. Kapitlet beskriver teoretiskt resonemang kring uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag. Först beskrivs den teoretiska tillgångsdefinitionen och därefter dess tillämpning i RR9. För att öka förståelsen för ämnet, som är komplext, har därefter ett praktikfall redovisats som åskådliggör skillnaderna mellan att aktivera alternativt inte aktivera uppskjuten skattefordran. Efterföljande avsnitt går igenom de teoretiska frågor som ansetts relevanta att förklara då de har en central betydelse, dels för vilka bedömningar som hänsyn ska tas till och dels de konsekvenser de kan ge upphov till.

3.1 Tillgångsdefinition

Den teoretiska tillgångsdefinitionen är relevant för att redogöra vilka kriterier som måste vara uppfyllda för att tillgången uppskjuten skattefordran skall få tas in ett företags balansräkning. En tillgång är en resurs som ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser och som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.⁹⁷ Det är således tre krav som ställs på en tillgång och samtliga krav ska vara uppfyllda för att posten ska få redovisas i balansräkningen nämligen kontroll, inträffad händelse och ekonomisk fördel.

När det gäller uppskjutna skattefordringar och om de uppfyller tillgångsdefinitionen kan det finnas olika tolkningsutrymme. Under förutsättning att det inte sker väsentliga ägarförändringar är tillgången under företagets kontroll (se vidare under avsnitt 3.5 angående förlorade underskottsavdrag). Det finns också de som menar att för att man skall kunna tala om kontroll måste tillgången vara identifierbar. Vilket syftar till att det ska vara möjligt att separera tillgången, sälja den och därmed åsätta ett värde.⁹⁸ Med det sistnämnda synsättet kan det vara osäkert under vissa antagande om tillgångsdefinitionen är uppfylld med tanke på de skattemässiga begränsningar det finns vid försäljning av företag med skattemässiga underskott. Kriteriet inträffade händelser får anses skett då ett underskott uppkommit och det finns tecken på ett kommande överskott. Det sista kriteriet, förväntas ge företaget ekonomiska fördelar, får anses uppfyllt om sannolikhetsbegreppet i RR9 är uppfyllt. Sannolikhetsbegreppet syftar på hur stor sannolikheten är att företaget kommer att generera tillräckliga vinstmedel så att ett skattemässigt underskott kan utnyttjas. Den ekonomiska fördel som då uppkommer är att företaget i framtiden kan kvitta skattemässiga överskott mot underskott och därmed minskar företagets debiterade skatt.

⁹⁷ RR15 p. 7

⁹⁸ Artsberg, K., *Redovisningsteori – policy och –praxis* (2003), s. 183

Vid bedömningen om en post utgör en tillgång anges i ramverket även att hänsyn ska tas till den underliggande verkliga ekonomiska innebörden och inte enbart till postens juridiska form.⁹⁹ Förutom kriterierna i definitionen finns det enligt föreställningsramarna ett antal andra kriterier som också måste vara uppfyllda för att man skall kunna redovisa tillgångar, följande erkännandekriterier talar vi då om.¹⁰⁰

- Mätbarheten
- Relevans
- Tillförlitlighet

3.1.1 Mätbarhet

En uppskjuten skattefordran kan till exempel uppfylla kriterierna på tillgångsdefinitionerna, men den är kanske inte möjlig att mäta, då det kan vara svårt att uppskatta framtida vinster. Ett scenario är att bolaget har stora underskottsavdrag och bolaget vet att de kommer att få en stor skadeståndersättning, men förhandlingar pågår och det går vid avlämnandet av årsredovisningen inte att uppskatta ersättningens storlek. Därav går det inte att mäta hur stor andel av underskottsavdraget som kan nyttjas. Vid dessa tillfällen skall notupplysning lämnas i företagens årsredovisning om osäkerheten beträffande skattesituationen.¹⁰¹

3.1.2 Relevans

Redovisningsinformation avseende uppskjuten skattefordran är relevant när den kan antagas påverka användarnas beslutsfattande, genom antingen utvärdering av historiska händelser, bedömning av nuvarande förhållande eller skattning av framtiden.¹⁰² Informationens relevans är också beroende av dess karaktär och väsentlighet. Om felaktig information eller utelämnad information påverkar användarens beslut är den att betrakta som väsentlig.¹⁰³ Mängden information och dess detaljrikedom, behöver alltså endast ökas i de fall det finns anledning att tro att något beslut skulle påverkas av förändringen.¹⁰⁴

⁹⁹ IASC: s föreställningsram p. 50-51

¹⁰⁰ Artsberg, K., *Redovisningsteori – policy och –praxis* (2003), s. 186

¹⁰¹ RR9 p. 76

¹⁰² Artsberg, K., *Redovisningsteori – policy och –praxis* (2003), s. 169

¹⁰³ IASC: s föreställningsram p. 29-30

¹⁰⁴ Smith, D. *Redovisningens språk* (1997), s. 93

3.1.3 Tillförlitlighet

Förutom att redovisningsinformation ska vara relevant skall den vara tillförlitlig, dvs. inte behäftad med fel eller vinklad på något sätt, för att användaren ska våga lite på den.¹⁰⁵ En av de viktigaste egenskaperna är korrekt bild, det man mäter i redovisningen ska återspegla verkligheten. För att uppfylla detta villkor måste man använda tillförlitliga mätmetoder för att säkerhetsställa att tillgången existerar och värderas på ett rätt sätt. I fallet uppskjutna skattefordringar kan ett exempel på bristande tillförlitlighet vara att värderingen blir felaktig med tanke på diskonteringsfrågan. Vid vissa tillfällen kan beräkningarna vara förenade med så stora svårigheter att relevansen i händelsen överväger. Den uppskjutna skattefordran bör då aktiveras, dessutom ska information lämnas i notupplysningar om riskerna för fel i mätningen och övriga risker som föreligger för att fel i värderingen uppstår.¹⁰⁶ Målet är att redovisa en rättvisande bild och detta uppnås vanligtvis i de fall rapporterna ges kvalitativa egenskaper och upprättas med tillämpning av gällande rekommendationer.¹⁰⁷ En tillgång skall redovisas i balansräkningen förutsatt att det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna kommer att tillföras företaget, samt att det är möjligt att på ett tillförlitligt sätt mäta postens värde.

3.2 Redovisningsrådets rekommendation

Det händer ofta att det blir tolkningsproblem kring rekommendationen och det beror på att varje tänkbar situation inte behandlas uttryckligen i RR9. Tillämpning får då bedömas från fall till fall utifrån en professionell bedömning av rekommendationens syfte och anda. I nedanstående avsnitt beskrivs först en kortfattad redogörelse om vilka skillnader det finns mellan olika uppskjutna skattefordringar, för att sedan övergå till vad som nämns om uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag i RR9.

3.2.1 Temporära och permanenta skillnader

I den svenska skattelagstiftningen har det utformats särskilda regler som i vissa fall är frikopplade från redovisningen. På grund av skillnaderna mellan beskattningsbart resultat och resultat enligt affärsredovisningen kan det uppstå skillnader av två huvudtyper, permanent och temporär.¹⁰⁸ När det gäller permanent skillnad sker ingen periodisering av skattekostnaden i affärsredovisningen. Ej avdragsgilla och skattefria poster hänförs till permanenta skillnader.

¹⁰⁵ Artsberg, K., *Redovisningsteori – policy och –praxis* (2003), s. 170

¹⁰⁶ IASC: s föreställningsram p. 33-34

¹⁰⁷ IASC: s föreställningsram p. 46

¹⁰⁸ Artsberg, K., *Redovisningsteori – policy och –praxis*, 2003, s. 310

För de temporära skillnaderna måste däremot en periodisering ske så att periodens skattekostnad såsom den redovisas i affärsredovisningen är korrekt matchad mot redovisningens resultat. Definitionen av temporär skillnad är skillnaden mellan en tillgångs eller en skulds redovisade respektive skattemässiga värde.¹⁰⁹ En uppskjuten skattefordran kan således uppstå om företaget har underskottsavdrag som kan nyttjas för att reducera framtida skatt. Andra tillfällen uppskjuten skattefordran kan bli tillämplig är vid skillnader mellan bokförda och skattemässiga avskrivningar och vid reserverade kostnader i redovisningen som inte är avdragsgilla förrän kommande år. Hur temporära skattemässiga skillnader ska redovisas regleras i RR9.

3.2.2 IAS 12 Income Taxes

RR9 baseras på International Accounting Standards Committee's (IASC: s) rekommendation om redovisning av inkomstskatter (IAS 12, revised 1996).¹¹⁰ IAS 12 som behandlar redovisning av inkomstskatter överensstämmer med Redovisningsrådets rekommendation, RR9 Inkomstskatter, med undantag av nedanstående.¹¹¹

Enligt båda rekommendationerna skall uppskjuten skattefordran redovisas till nominella belopp, vilket innebär redovisning utan diskontering. Redovisningsrådets rekommendation anger dock ett undantag som inte återfinns i IAS 12. Undantaget gäller för så kallade rena substansförvärv där skattevärderingen har varit en väsentlig del av affärsuppgörelsen. För att undantagsregeln ska gälla måste det även föreligga ett dokumenterat samband mellan värderingen av den uppskjutna skatteskulden och köpeskillingen. Om så är fallet skall värderingen av den uppskjutna skatten baseras på köpeskillingen, istället för nominellt belopp.¹¹²

3.2.3 Uppskjutna skattefordringar i RR9

RR9 skall tillämpas vid redovisning av inkomstskatter.¹¹³

Följande definitioner är av väsentlig betydelse för förståelsen av fackuttryck som rör underskottsavdrag och återges nedan:¹¹⁴

”Skattepliktigt resultat är det överskott eller underskott för en period som skall ligga till grund för beräkning av aktuell skatt, enligt gällande skattelagstiftning.”

¹⁰⁹ RR9 p. 4

¹¹⁰ RR9, Bilaga 1 – Övervägande i anslutning till rekommendationens utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll

¹¹¹ Axelman, Philips & Wahlqvist, *IAS/IFRS* 2005

¹¹² RR9 p. 44

¹¹³ RR9 p. 1

¹¹⁴ RR9 p. 4 definitioner

”**Aktuell skatt** är den skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för en period.”

”**Periodens skattekostnad eller skatteintäkt** består av aktuell och uppskjuten skatt.”

”**Uppskjuten skattefordran** representerar en reduktion av framtida skatt som hänförs till”

- avdragsgilla temporära skillnader
- skattemässiga underskottsavdrag samt
- andra skatteavdrag

En uppskjuten skattefordran som hänförs till underskottsavdrag skall redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdraget kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning.¹¹⁵ Det finns också en möjlighet att för företag under vissa antagande skapa skattepliktiga överskott under samma perioder som underskottsavdrag kan utnyttjas, mer om detta står att läsa i RR22 p. 22 a - e. Förekomsten av underskottsavdrag är emellertid en stark indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att generas i framtiden. Om ett företag under flera år redovisat förluster redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga överskott kommer att finnas. I den utsträckning det inte bedöms som sannolikt redovisas inte någon upplupen skattefordran.¹¹⁶ Om de finns faktorer som talar för att uppskjutna skattefordringar trots allt skall redovisas skall upplysningar om de förhållande som motiverar detta lämnas i not.¹¹⁷

Några kriterier för att bedöma om företaget kan generera tillräckligt med skattepliktiga överskott i framtiden kan vara:¹¹⁸

- En avsikt att skapa skattemässiga vinster genom att genomföra en sale-leasebackaffär, vilket betyder att ett företag säljer en tillgång för att sedan leasa tillbaka den. Har tillgången ett övervärde när den säljs skapas en skattemässig vinst.
- Det faktum att de stora underskottsavdrag som finns beror på enstaka händelser och att verksamhet i övrigt genererar vinster
- Inneliggande order eller avtal som kommer att leda till betydande vinster i framtiden.

¹¹⁵ RR9 p. 26

¹¹⁶ RR9 p. 27

¹¹⁷ RR9 p. 27; p. 70

¹¹⁸ Kylebäck, S., auktoriserad revisor, *Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen med tre år!* Balans nr 4 april 2003 s. 18

De faktorer som ovan beskrives avser i synnerhet kommande år. I många fall får en bedömning göras på längre sikt och då bör en granskning även ske av företagets svagheter och styrkor, i vilken bransch företaget verkar samt även samhällets konjunkturutsikter.¹¹⁹

Det redovisade värdet av en uppskjuten skattefordran skall omprövas vid varje bokslutstillfälle. Värdet skall reduceras i den mån det inte längre än sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga. Reduktionen skall återföras i den mån det senare bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga.¹²⁰ Upplysning skall lämnas om uppskjutna skattefordringar och de förhållande som motiverar att de redovisas i balansräkningen då:¹²¹

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

RR9 anger ett stort antal tilläggsuppgifter, som skall lämnas vid redovisning av uppskjuten skattefordran, men även Årsredovisningslagen (ÅRL) reglerar viss tilläggsinformation. Uppgift skall lämnas under förutsättning att den inte är obetydlig om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år.¹²²

3.2.4 Uppskjuten skattefordran och dess tolkningsproblem

Rekommendationen kring uppskjuten skattefordran är i text klar men ger trots detta utrymme till tolkningsproblematik. Det är framförallt bedömningen kring tidsgränsen och att användaren är tvungen att ta hänsyn till framtida faktorer som gör RR9 svårbemästrad. Uppskjuten skattefordran är en teoretisk produkt byggd på resonemanget om att ett skattemässigt underskott, förr eller senare, kan utnyttjas varigenom man kan undvika skatt på det rullande underskottet. Uppskjuten skattefordran kan något förenklat beräknas till 28 % av rörelseunderskottet. Den praxis som nu håller på att växa fram andas dock försiktighet, det skall finnas rimliga antagande om att företaget kan redovisa skattemässiga överskott inom överskådlig framtid. Härvid ges alltså utrymme för individuella bedömningar.

¹¹⁹ Larsson, M. & Nilsson, J. *Redovisning av inkomstskatter – Vägledning i redovisningsfrågor* (1999) s. 31 - 32

¹²⁰ RR9 p. 48

¹²¹ RR9 p. 70

¹²² Årsredovisningslagen (ÅRL) 5:16

3.3 Redovisning av underskottsavdrag - praktikfall

Nedanstående exempel visar en del av de skillnader som kan uppstå vid tillämpning av RR9 samt på ett praktiskt sätt visa de frågeställningar som kan uppkomma. Genom att ställa upp en uppskattad resultat- och balansräkning kan teoretiskt tänkbara frågeställningar belysas. Beräkning har skett efter den skattesats som är beslutad per balansdagen, 28 %, alltså nuvarande gällande skattesats.¹²³ Inga övriga skattemässiga justeringar av resultatet är gjord i nedanstående antagande.

3.3.1 Praktikfall

Figur 3.1¹²⁴

Alternativ 1 Ej redovisat uppskjuten skattefordran

Resultaträkning	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Resultat före skatt	- 500	- 500	0	200	200	600
Årets resultat	- 500	- 500	0	200	200	600
Ack. underskott	- 500	- 1 000	- 1 000	- 800	- 600	0
Betald skatt	0	0	0	0	0	0
Balansräkning						
Aktiekapital	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500
Balanserat	0	- 500	- 1 000	- 1 000	- 800	- 600
Årets resultat	- 500	- 500	0	200	200	600
Eget kapital	1 000	500	500	700	900	1 500

Figur 3.1

I alternativ 1 har antagande gjorts om att företaget inte något år uppfyller villkoren för att redovisa uppskjuten skattefordran. Ovanstående utdrag ur resultat- och balansräkning visar hur detta redovisningsförfarande påverkar företagets resultat och ställning

¹²³ RR9 p. 39

¹²⁴ Figur 3.1 är konstruerad och upprättad av Rickard Julin, en av uppsatsens författare

Figur 3.2 ¹²⁵**Alternativ 2 Redovisat uppskjuten skattefordran**

Resultaträkning	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Resultat före skatt	- 500	- 500	0	200	200	600
Aktuell skatt	+ <u>140</u>	+ <u>140</u>	<u>0</u>	- <u>56</u>	- <u>56</u>	- <u>168</u>
Årets resultat	- 360	- 360	0	144	144	432
Ack. underskott	- 500	- 1 000	- 1 000	- 800	- 600	0
Betald skatt	0	0	0	0	0	0
Balansräkning						
Aktiekapital	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500
Balanserat	0	- 360	- 720	- 720	- 576	- 432
Årets resultat	- <u>360</u>	- <u>360</u>	<u>0</u>	<u>144</u>	<u>144</u>	<u>432</u>
Eget kapital	1 140	780	780	924	1 068	1 500
Uppskjuten skattefordran						
Tillgång	140	280	280	224	168	0

Figur 3.2

I alternativ 2 har antagande gjorts om att företaget varje år uppfyller villkoren för att redovisa uppskjuten skattefordran. Ovanstående utdrag ur resultat- och balansräkning visar hur detta redovisningsförfarande påverkar företagens resultat och ställning.

Det är viktigt att poängtera att redovisningen av uppskjutna skattefordringar beträffande underskottsavdrag enbart handlar om hur det ska redovisas i räkenskaperna och inte påverkar det skattemässiga resultatet. Oavsett hur uppskjuten skattefordran redovisas påverkar det inte den faktiskt betalda skatten. Detta visas också i ovanstående exempel där betald skatt uppgår till 0 kr oavsett val av redovisningssätt. De alternativ som har redovisats här har varit antingen inga uppskjutna skattefordringar eller aktivering av samtliga.

3.3.2 Kommentarer till alternativen

Före tillkomsten av RR9 var företag bundna till att redovisa enligt alternativ 1. Företag kan även efter tillkomsten av RR9 vara skyldiga att redovisa enligt detta om inte kriterierna i RR9 för att redovisa en uppskjuten skattefordran är uppfyllda, framförallt sannolikhetskriteriet är avgörande.

¹²⁵ Figur 3.2 är konstruerad och upprättad av Rickard Julin, en av uppsatsens författare

Vid alternativ 2 har antagande gjorts att vid varje bokslutstillfälle anses kriterierna för att redovisa uppskjuten skattefordran ha varit uppfyllda.

De största skillnaderna är att under årens lopp är resultat mer skiftande i alternativ 1 och även det egna kapital som år 2 – 4 är till mer än hälften förbrukat i detta alternativ. Detta visar att det kan uppkomma en rad delikata frågeställningar som belyses i nedanstående avsnitt.

3.4 Teoretisk genomgång

I nedanstående avsnitt belyses de teoretiska frågor som kan uppkomma i samband med ställningstagande till om uppskjuten skattefordran skall redovisas och vilka konsekvenser de olika besluten kan leda till.

3.4.1 Kontrollbalansräkning

Konsekvenserna av införandet att underskottsavdrag skall aktiveras om villkoren i RR9 är uppfyllda är att det egna kapitalet ökar, vilket kan vara till gagn exempelvis när det föreligger risk för att mer än halva aktiekapitalet är förbrukat. Styrelsen har en skyldighet att genast upprätta en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att mer än halva det registrerade aktiekapitalet är förbrukat.¹²⁶ En kontrollbalansräkning är en särskild balansräkning där vissa avvikelser får ske från de ordinarie värderingsreglerna.¹²⁷ Visar kontrollbalansräkningen att mer än halva aktiekapitalet är förbrukat får styrelsen 8 månader på sig att lösa krisen.¹²⁸ Om aktiekapitalet vid denna tidpunkt inte är intakt så skall bolaget träda i likvidation. Åsidosätts skyldigheten att träda i likvidation eller om styrelsen inte iakttagit reglerna kring kontrollbalansräkning inträder ett personligt ansvar för bolagets förpliktelser.¹²⁹

Före uppkomsten av rekommendationen om uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag hade alltså bolaget i praktikfallet (stycke 3.3) haft en skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning. Med nuvarande regler och under förutsättning att aktivering av uppskjuten skattefordran är tillämplig kan bolaget slippa upprätta kontrollbalansräkning och dess bekymmer. Det kan vara frestande för företaget att aktivera underskottsavdrag för att undkomma att halva aktiekapitalet blir förbrukat. Men det krävs alltså en objektiv syn med hållbar dokumentation och motiveringar varför uppskjutna skattefordringar har redovisats. Det kan bli ödesdigra konsekvenser vid en eventuell konkurs, t.ex. är risken för personligt betalningsansvar uppenbar om styrelsen inte kan visa att kriterierna i rekommendationen var uppfyllda vid beslutstillfället.

¹²⁶ Aktiebolagslagen (ABL) 13:12 p. 1

¹²⁷ ABL 13:13

¹²⁸ ABL 13:14-15

¹²⁹ Flodhammar, G., *Associationsrätt – en introduktion* (1985), Norstedts andra upplaga

3.4.2 Vägledning och beaktande av försiktighetsprincipen

Skillnaderna i företagets redovisning av uppskjutna skattefordringar påverkas i stor utsträckning av den uppfattning som dels företagets styrelse har och dels den uppfattning som företaget revisor har om redovisningsregleringens tolkning och tillämpning.

I de flesta fall då uppskjuten skattefordran hänförlig till underskottsavdrag diskuteras har företaget i fråga gått med förlust några år och vänder sedan resultatet ett enskilt år, alternativt har en prognos som visar på ett positivt resultat. Rekommendationen säger då att uppskjutna skattefordringar redovisas endast i den utsträckning då det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga överskott kommer att finnas. Den svenska rekommendationen ger inte mer detaljerade anvisningar över hur faktorer som övertygande talar skall tolkas. Inte heller ger IAS 12 Income taxes någon vägledning.¹³⁰

Försiktighetsprincipen är fortfarande en grundläggande princip i svensk redovisning och i ÅRL 2 kap 4 § 3p. står att värderingen av de olika posterna i balans- och resultaträkning skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta får tolkas som om inte vägledning kan ges hur värdering av posten ska ske i RR9 får försiktighetsprincipen råda. Det är dock viktigt att notera att med en överdriven försiktighetsprincip kan man komma i konflikt med begreppet rättvisande bild. Uttrycket rättvisande bild saknar en klar definition men kan förklaras med att det är ett begrepp som sätter användaren i fokus, bland annat ska årsredovisningsläsaren inte vilseledas. Det är ett begrepp där helheten ska bedömas, inte de enskilda reglerna, därmed är det den slutliga årsredovisningen som ska bedömas i sin helhet.¹³¹

I Kylebäcks artikel diskuteras situationen då normgivning kring uppskjutna skattefordringar saknas i svenska rekommendationer samt i IAS. Författaren menar att vägledning i dessa fall kan hämtas i allmänt accepterade principer från ledande länder exempelvis USA. Utgångspunkten i den amerikanska rekommendationen FAS 109 som är betydligt mer detaljerad än svensk normgivning är att först redovisas den uppskjutna skattefordran. Därefter görs en samlad bedömning om det är sannolikt att hela eller delar av fordran inte kommer att regleras. Om bedömningen blir att hela fordran inte kan regleras mot kommande skattepliktiga överskott sätts den delen av till värderingsreserv. Detta synsätt innebär egentligen ingen större avvikelse från RR9, för till sist är ändå den avgörande frågan om tillräcklig skattepliktig inkomst kommer att generas. Det förblir alltså mer eller mindre subjektiva antaganden om framtida vinster som får avgöra. Det kan förvisso även finnas objektiva kriterier och det är främst om det inte finns uppenbar skatteplanering eller kända framtida upplösning av temporära

¹³⁰ Kylebäck, S., *Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen med tre år!* Balans nr 4 april 2003 s. 17

¹³¹ Artsberg, K., *Redovisningsteori – policy och –praxis*, (2003), s. 157

skillnader som kan kvittas. Subjektiva bedömningar i redovisningen är tillåtna men enligt försiktighetsprincipen bör dessa inte göras på alltför optimistiska grunder vilket lätt kan vara hänt när styrelsen i företag ska ta ställning till framtida prognoser.

3.4.3 Sannolikhetsbegreppet

En förutsättning för att uppskjutna skattefordringar skall få redovisas i balansräkningen är att det görs sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att genereras. Någon precisering av sannolikhetsbegreppet finns inte i RR9. Däremot i Statement of Financial Accounting Standards No. 109 – Accounting for Income Taxes, (SFAS 109), USA: s motsvarighet till RR9, anges att sannolikheten skall överstiga 50 %.¹³² Vid en bedömning av sannolikhetskriteriet i RR9 bör en samlad bedömning ske och med hänsyn till att försiktighetsprincipen är stark i svensk redovisning torde åtminstone den nivå som är angiven i SFAS 109 vara den lägsta accepterade nivån.

3.4.4 Tidshorisonten

I de fall en uppskjuten skattefordran uppgår till väsentliga belopp och den framtida intjäningen är avgörande för om aktivering ska ske eller ej bör en relativt kort tidsperiod beaktas. Detta på grund av den osäkerhet som råder när det gäller prognoser. I amerikansk doktrin betraktas två-tre år som en kort tidsperiod.¹³³ RR9 innehåller dock ingen exakt tidsgräns.

Kylebäck menar vidare i sin artikel att beaktat den osäkerhet som präglar alla svåra bedömningar är det önskvärt att det i svensk redovisning etableras en praxis som begränsar den framtida intjäningen som får beaktas. Förnuftigt vore att framtida intjäning längre än tre år endast i undantagsfall får beaktas och att företag som gör det måste lämna detaljerade tilläggsupplysningar.

I dagsläget förbjuder såväl IAS 12 som RR9 en värdering till diskonterade värden. Kylebäck föreslår tre alternativ i nämnd prioriteringsordning.

- diskontera den uppskjutna skatten
- införa en begränsningsregel avseende framtida intjäning i IASB: s och RR: s regelverk
- införa en begränsning i praktiken genom doktrin och praxis

¹³² Larsson, M. & Nilsson, J. *Redovisning av inkomstskatter – Vägledning i redovisningsfrågor* (1999) s. 29

¹³³ Kylebäck, S., *Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen med tre år!* Balans nr 4 april 2003 s. 18

Svenska företag borde enligt Kylebäck i avvaktan på att alternativ 1 eller 2 rekommenderas hämta inspiration av den lösning som amerikanerna i doktrin och praxis utvecklat och som då skulle innebära en tidsrymd på tre år om inte synnerliga skäl föreligger för längre tidsperiod. Kylebäck menar vidare att den situation som uppstått genom att uppskjuten skattefordran hanteras på många olika sätt av olika personer inte är homogent och ett prov på professionellt omdöme skulle vara att införa en begränsningsregel.

Mot Stefan Kylebäcks uppfattning kan sedan de åsikter som framförts av Sigvard Heurlin, auktoriserad revisor samt ledamot av Redovisningsrådet, ställas. Han menar att andan i rekommendationen skall vara vägledande för ett professionellt omdöme när tolkning av en redovisningsfråga uppkommer och att det inte krävs mer detaljerade anvisningar. Han anser vidare att det är tveksamt att begränsa tidsperioden till tre år för något som inte har någon förfallotidpunkt. Enligt hans mening ger RR9 p. 26 och p. 27 med tillgodosett upplysningskrav där så krävs en mer meningsfull redovisning än vad en föreslagen tidsbegränsning skulle göra.¹³⁴

3.4.5 Diskontering

Uppskjutna skattefordringar skall i balansräkningen värderas till nominella belopp, d v s utan diskontering.¹³⁵ Det kan faktiskt tyckas märkligt att diskontering inte är tillåten när exempelvis återbäring av överskottsmedel i SPP ska diskonteras.¹³⁶ Nuvärdet av återbäringen redovisas som tillgång i enlighet med synsättet i Redovisningsrådets rekommendation RR3, Redovisning av fordringar och skulder med hänsyn till räntevillkor och dold räntekompensation. Samma sak när det gäller exempelvis reala nollkupongsobligationer.¹³⁷ Enligt RR16 (den generella rekommendationen om avsättningar) skall en diskontering göras, vilket däremot inte skall göras enligt RR9.¹³⁸ Skälet för att inte rekommendera diskontering av uppskjutna skattefordringar är att beräkningen anses alltför komplicerad just i skattesammanhang.¹³⁹

¹³⁴ Heurlin, S., *Sigvard Heurlin svarar Stefan Kylebäck: "Jag hade gärna sett mer eftertanke"*

Balans nr 5 Maj 2003, s. 44-45

¹³⁵ RR9 p. 44

¹³⁶ Redovisningsrådets Akutgruppsuttalande, URA 13

¹³⁷ Redovisningsrådets Akutgruppsuttalande, URA 1

¹³⁸ Artsberg, Kristina *Redovisningsteori – policy och –praxis*, 2003, s. 311-312

¹³⁹ RR9 p. 45

3.5 Risk att förlora underskottsavdrag – skattelagstiftningen

Det är tveksamt om tillgångsdefinitionen i samtliga fall till fullo är uppfylld gällande att företaget har kontroll över framtida underskottsavdrag. Exempelvis om ett företag byter ägare kan under vissa förutsättningar rätten till underskottsavdrag försvinna.

Skattemyndigheten¹⁴⁰ godkänner inte Realias underskottsskottsavdrag om drygt 2,8 miljarder står att läsa den 8 december 2003 i en artikel i Dagens Industri. Beslutet kommer att överklagas säger Realias VD Thomas Hopkins. Realia har i årsredovisningen för 2002 upptagit en uppskjuten skattefordran om 150 miljoner kronor i balansräkningen avseende underskottsavdrag.¹⁴¹ Skulle domen från Skatteverket kvarstå innebär det att en stor del av den upptagna skattefordran i balansräkningen saknar värde. Detta visar att även om tillgångsdefinitionen är uppfylld för att få redovisa uppskjuten skattefordran på underskottsavdragen i det enskilda bolaget kan allt raderas vid ett ägarskifte. Det beror på den spärregel i Skattelagstiftningen som utlöses när ett bolag har bytt huvudägare och kan innebära att nästan samtliga förlustavdrag försvinner.

3.5.1 Beloppsspärr och koncernbidragsspärr

Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får bestämmande inflytande över ett underskottsföretag inträder en beloppsspärr och en koncernbidragsspärr.¹⁴² Beloppsspärren innebär att underskottsföretag inte får dra av underskott som uppkommer före det beskattningsår då spärren inträder till den del underskotten överstiger 200 procent av anskaffningsutgiften för företaget.¹⁴³ Koncernbidragsspärren innebär inte att några underskottsavdrag går förlorade men däremot en begränsning att kvitta tidigare underskott med koncernbidrag. Denna spärr gäller till och med femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.¹⁴⁴

3.5.2 Företag med stora underskottsavdrag

För företag med mycket stora underskottsavdrag kan värderingen av uppskjuten skattefordran påverkas, vilket exemplifieras i följande figur. Nedanstående antagande görs:

¹⁴⁰ Skattemyndigheten har per 2004-01-01 ändrat namn till Skatteverket

¹⁴¹ <http://di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=2003\12\08\94138>, 5 april 2004.

¹⁴² IL 40:10

¹⁴³ IL 40:15

¹⁴⁴ IL 40:18

Figur 3.3

Tillgångar, belopp tkr

Uppskjuten skattefordran	2 800	Eget kapital	4 000
Övriga tillgångar	<u>1 200</u>	Skulder	<u>0</u>
Summa tillgångar	4 000	Summa eget kapital	4 000

Figur 3.3

Uppställningen visar hur en antagen balansräkning över tillgångar och skulder kan se ut för ett företag med stora underskottsavdrag, vilka är aktiverade.

Utifrån denna figur antages att en köpare övertar det bestämmande inflytandet och att företaget har ett ackumulerat underskott på 10 Mkr som hänför sig till tidigare händelser. Företaget har därefter gjort nyemission för att återställa det förbrukade aktiekapitalet. Förutsättning att beräkna uppskjuten skattefordran på hela underskott anses vara uppfyllda, $28\% \times 10 \text{ Mkr} = 2\,800 \text{ tkr}$. Köpeskillingen för företaget har bestämts till 4 000 tkr. Följande värderingsproblem uppkommer därmed.

Trots de ljusa framtidsutsikter som den gamla företagsledningen målat upp och därmed aktiverat samtliga underskottsavdrag innebär det en begränsning när en betydande ägarförändring sker. Det innebär att beloppsspärren träder in för köparen och de framtida underskottsavdragen begränsas till 200 % av köpeskillingen = $4\,000 \times 2 = 8\,000 \text{ tkr}$. Det innebär att vid nästa bokslut även om bedömningen kvarstår att företaget gör det sannolikt att underskottsavdraget kan utnyttjas och tillgångsdefinitionen är uppfylld är det bara $8\,000 \text{ tkr} \times 28\% = 2\,240 \text{ tkr}$ som kan redovisas. Direkt vid ägarskiftet belastas alltså företaget med en extra kostnad på 560 tkr, $(2\,800 - 2\,240)$, eftersom tillgången inte är värd lika mycket sedan beloppsspärren trädde in.

3.5.3 Beloppsspärr inverkar på tillgångsdefinitionen

Beloppsspärren visar på de svårigheter det finns, för även om bedömningen vid föregående års bokslut var korrekt, inverkar skattereglerna vid bedömningen när betydande ägande övergår. Det är framförallt, företag med stora underskott och där köpeskillingen blir lägre än halva underskottsavdraget som problematiken uppkommer. Vid dessa tillfällen måste vaksamheten vara stor med beaktande av tillgångsdefinitionen. Oavsett hur ljusa framtidsutsikter ett företag har, skall det finnas mycket synnerliga skäl till att aktivera underskottsavdrag till mer än 200 % av vad företaget kan tänkas vara värt. Detta då det ligger utanför företagens kontroll och tillgångsdefinition därmed inte är uppfylld.

Kontroll kriteriet anses dock vara uppfyllt då företaget kan kontrollera de skattemässiga fördelar som är resultatet av underskottsavdragen, vilka uppskjutna

skattefordringar har beräknats på.¹⁴⁵ Bedömningen blir då hur det skall tolkas att företaget kan kontrollera de skattemässiga fördelar som eventuellt uppkommer. Vägledning från utländsk litteratur är inte helt relevant då denna fråga kommer i konflikt med inhemska skattelagar. Viss vägledning kan möjligtvis härledas från att den som gör bedömningen, vanligtvis revisorn, måste lita på avsikten hos företaget och dess intresse i tillgången snarare än att företaget kanske i framtiden inte har laglig rätt till tillgången.¹⁴⁶ Vid övrig litteraturgenomgång har det inte heller påträffats något som tagit upp hur denna problematik om storleken på underskottsavdragen i förhållande till företagets värde skall inverka på tillgångsdefinitionen.

Styrelsen har det yttersta ansvaret för de redovisningsprinciperna som tillämpas.¹⁴⁷ Däremot kan det vara utanför styrelsens kontroll om betydande ägarförändringar sker då ägarförändringar i regel inte är styrelsens uppgift utan aktieägarnas ensak. Med detta i beaktande bör vid prövning av redovisningsprinciperna för uppskjuten skattefordran denna skatteregel ingå vid bedömningen av hur stora underskottsavdrag som kan aktiveras.

3.6 Sammanfattning

Tanken med litteraturgenomgången på ämnet uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag är att det ska ge en bakgrund och förståelse av både de teoretiska och praktiska aspekter som kan uppkomma.

Då vi anser oss arbeta med ett fenomen och granskar uppfattningar hos en specifik grupp, dvs. RR9's användare, hade vi på känn att litteraturgenomgången kanske inte direkt skulle ge oss svar på vår frågeställning. Genom litteraturgenomgången har vi funnit att den fråga vi söker svar på är relativt odokumenterad, både i inhemsk och i utländsk litteratur. Därmed anser vi oss ha en gyllene utgångspunkt för vår granskning av fenomenet, som kommer att ha sin utgångspunkt i insamlandet av primärdata, där vi genom intervju med de olika användargrupperna önskar utläsa deras attityd gentemot rekommendationen.

Vår ambition är att i det kommande empiriavsnittet med hjälp av litteraturgenomgången och de frågeställningar den väckt ge svar på uppsatsens problemformulering. Genom att undersöka hur RR9 tillämpas hos användarna är målsättningen att se om det upplevs att det finns brister i rekommendationen och i så fall om det går att skönja någon form av praxis på hur dessa skall hanteras.

¹⁴⁵ Schroeder, R., Clark, M & Cathey, J., *Financial Accounting – Theory and Analysis* (2001), 7: e upplagan, s. 372 - 373

¹⁴⁶ Henriksen, E & Van Breda, M., *Accounting Theory* (1992), femte upplagan, s. 455-456

¹⁴⁷ ABL 8:3

4. Empiri

I detta kapitel återges den av oss empiriskt insamlade data som är av relevans för att uppfylla uppsatsens syfte, dvs. endast den information som medverkar till att forskningsfrågan kan besvaras kommer att presenteras. Tanken med kapitlet är att ge en illustration över sex redovisningsexperters och fem företags inställning till RR9 kring fenomenet uppskjutna skattefordringar hänfödda till underskottsavdrag. Företagens årsredovisningar kommer även att inspekteras vad gäller deras sätt att redovisa fenomenet, för att sedan sättas i relation till de svar som angivits i frågeformuläret. Slutligen kommer vi att reflektera över studien och ge våra egna synpunkter kring fenomenet.

4.1 Redovisningsexperternas åsikter

Genom att presentera de tillfrågade experternas synpunkter rörande ett antal faktorer i RR9, kring den delen av rekommendationen som berör uppskjutna skattefordringar hänfödda till underskottsavdrag, är målet att härleda huruvida de anser att rekommendationen är behäftad med brister. Om så är fallet har vi för avsikt att fastställa vilka förändringar som efterfrågas av dem, för att nå en mer tillfredsställande rekommendation.

4.1.1 Ett gemensamt åsiktsmönster

Trots att de utvalda respondenterna är skilda och saknar koppling till varandra tycks de genomgående ha samma syn på det studerade fenomenet. En återkommande faktor är att ett helhetsperspektiv bör anläggas vid ställningstaganden kring tillämpningen av de berörda delarna av RR9. Detta grundar sig i att omvärlden är föränderlig och oförutsägbar vilket omöjliggör långsiktiga och samtidigt realistiska prognoser. Något som tyder på att rekommendationen är behäftad med brister är att den i dagsläget efter att ha varit tillämpbar i ett antal år, fortfarande anses svårbegriplig och svårhanterlig av användarna.

4.1.2 Brister i RR9: s formuleringar

Det kan först och främst konstateras att åsikterna bland respondenterna är homogena gällande fastställande av om RR9, rörande uppskjutna skattefordringar hänfödda till underskottsavdrag har brister. Somliga har dock valt en annan beteckning för uttrycket brister, men vid analys har innebörden visat sig vara den samma. Redovisningsexperterna i vår granskning anser det finnas två

huvudsakliga luckor i rekommendationen. Det ena är förbudet mot diskontering och det andra är att det inte finns en reglerad tidshorisont över vilken uppskjutna skattefordringar ska nyttjas mot framtida vinster. Det finns dock ett antal andra faktorer vilka benämnts som brister i RR9, de har sorterats i följande kategorier:

- Rekommendationens utformning och formulering resulterar inte i en jämförbar redovisning av fenomenet.
- Rekommendationens utformning och formulering möjliggör olika tolkningar som dock slutligen kommer att mynna ut i praxis.
- Rekommendationens utformning och formulering möjliggör upptagandet av fordringar, grundade i underskottsavdrag, som egentligen saknar värde.

Redovisningsexperterna anser att RR9: s utformning kring uppskjutna skattefordringar är mindre bra då det efter en tids arbete med rekommendationen fortfarande finns svårbegripliga faktorer. Dessutom leder de obestämda reglerna till att rekommendationen blir svår att tillämpa. Åsikten hos en av redovisningsexperterna är dock att detta kommer förändras, då det är vanligt att det tar tid innan nya rekommendationer etableras. Ur detta kan vi tolka att praxis slutligen kommer att bildas, men fram till dess kommer redovisning av de nämnda fordringarna troligen inte att vara jämförbar pga. den öppna formuleringen i rekommendationen. Vi är även av åsikten att den praxis som kommer att bildas troligen kommer att kritiseras.

4.1.3 Bakgrunden till RR9: s formulering

Rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar bedöms enligt respondenterna besitta mer eller mindre brister. Dock gav en av intervjuerna en intressant vinkling, det är inte säkert att det är bristerna som är det största problemet, utan snarare det faktum att bristerna leder till olika tolkning och utveckling av praxis. Vad är då bakgrunden till att RR9 är formulerad på ett sådant sätt att den gett utrymme för kritik och skapat missnöje? En åsikt är att rekommendationen inte kan anses ha brister eftersom Redovisningsrådet vid dess utvecklande har varit bakbundna av IASC och därmed helt och hållet varit begränsade att följa IAS12, vilken har samma lydelse som RR9. En annan teori som respondenterna har kring bakgrunden till RR9: s formulering är att komplexiteten som inrymmer i rekommendationen omöjliggjorde för upprättarna att göra den fullständig, och därmed lämnades det utrymme för användarna att göra egna tolkningar och bilda praxis. Detta betraktas som en fördel, samtidigt som det utifrån intervjuerna kan konstateras en efterfrågan på en mer distinkt rekommendation, som inrymmer mer preciserade riktlinjer rörande fenomenet. Detta skulle enligt redovisningsexperterna ha underlättat för revisorerna att arbeta med RR9, samt hade det dessutom varit lättare för företagsledningen att förstå rekommendationen.

Man kan även ställa sig frågan huruvida det kan uttydas några fördelar med rekommendationens fria och oreglerade formulering. Ett möjligt synsätt, som dock inte genomgående betraktas som en fördel, är att formuleringen i RR9 ger ett stort och individuellt tolkningsutrymme, vilket skapar möjlighet för användarna att utveckla praxis, samtidigt som det skapar utrymme för argumentation av den egna tolkningen.

4.1.4 Tolkning av uttrycket ”faktorer som övertygande talar”

I RR9 p. 27 står det att om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjuten skattefordran endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga överskott kommer att finnas. Respondenterna är överens om att någon vägledning eller praxis kring hur uttrycket bör tolkas ännu inte finns uttalat och därmed resulterar det i en individuell tolkning från fall till fall. Dock skall tydlig information rörande de faktorer som företaget har tagit hänsyn till i sin bedömning, lämnas i notupplysningar. Detta, enligt redovisningsexperterna, anses som oerhört betydelsefullt även om de anser att det i praktiken inte efterlevs.

Med försiktighetsprincipen som underliggande krav anser redovisningsexperterna att följande punkter representerar ”faktorer som övertygande talar”:

- Företagets historik, vilken kan ge vägledning för företagets framtida utveckling.
- Etablering, ett väletablerat företag är mer troligt att gå med vinst än ett nystartat företag.
- Företaget har gjort en turn-around, dvs. företaget gör efter flera års förlust en omstrukturering, vilken leder till slimmade kostnader och ljusa framtidsutsikter.
- Företaget kan garantera vinst t ex genom att sälja en fastighet en bra bit in på året, vilket leder till att man redan kammat hem vinsten för kommande år.
- Företaget kan uppvisa en realistisk budget som stöds av offerter eller dylikt.

4.1.5 Tolkning av sannolikhetsbegreppet

En faktor som övertygande talar bör även vara sannolik för att en uppskjuten skattefordran ska få redovisas. I RR9 p. 26 står att en uppskjuten skattefordran

hänförd till underskottsavdrag skall redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Trots att denna formulering i rekommendationen föranleder en individuell bedömning av sannolikhetsbegreppet råder det enighet i att ingen procentsats bör fastställas, utan ett rimligt tidsperspektiv kommer att brukas baserat på hur företaget eller koncernen tidigare har utvecklat sin lönsamhet. Ett alternativ vore att enligt amerikansk doktrin bedöma framtiden genom att snegla bakåt i tiden, ett arbets sätt som en del företag använder sig av vid ställandet av sina prognoser. Redovisningsexperterna anser därmed att prognoser är en viktig del i bedömningen av sannolikheten för vinst i framtiden, trots att långsiktiga prognoser är ovanliga och företagen vanligen använder sig av kommande års budget som underlag för sannolikheten. Enligt Stefan Kylebäck kan något anses vara sannolikt när det är mer troligt än "otroligt" dvs. att sannolikheten för ett överskott bör vara större än 50 % för att företaget ska kunna avräkna de uppskjutna skattefordringarna mot överskott vid framtida beskattning.

Att framtiden inte är förutsägbar ses som ytterligare ett problem. Enligt respondenterna blir det företagsledningens och styrelsens uppgift att argumentera för substansen i framtidsstron. Vilar argumenten på bra grunder blir det svårt för företagets revisorer att argumentera mot prognoser, som är en kalkyl över verkligheten, även om de är av annan åsikt. Det skulle enligt Kylebäck vara som att argumentera emot verkligheten. Men samtidigt menar en annan av våra respondenter, Stig Löf, att han ännu inte mött en företagsledare som inte ansett att förluster endast är tillfälliga. Därmed skulle vart förlustbringande företag ha en prognos över kommande lönsamhet. Som ett företags revisor bör man då vara aktsam, speciellt vad gäller de prognoser som görs i nystartade företag, medan större tilltro kan tilldelas de prognoser som ställs i etablerade företag.

4.1.6 Synpunkter kring tidsregleringen

Respondenterna tycks vara eniga om att det hade varit fördelaktigt om den tidshorisont över vilken en uppskjuten skattefordran kan nyttjas mot vid framtida vinster hade varit reglerad i rekommendationen. Den föränderliga värld vi befinner oss i idag tycks vara ett starkt argument för att begränsa den nämnda tidshorisonten med tanke på att bedömningen av huruvida en bokning ska göras av en uppskjuten skattefordran grundar sig i prognoser och budgetar. Ett par av respondenterna anser dock att en tillåten diskontering skulle kunna vara ett alternativ som hade löst problemet med tidsregleringen. Värdet på fordran skulle reduceras i allt för stor omfattning beaktat en längre tidsperiod. Övriga respondenter ser dock tidsregleringen som huvudproblemet i rekommendationen. Ett förslag är att man skulle kunna följa i amerikanskt fotspår där praxis är en tidshorisont på 2 år. Dock innebär detta inte ett hinder för Europa att utveckla en egen praxis där tidshorisonten enligt redovisningsexperterna lämpligen bör ligga inom intervallet 1 – 5 år, detta för att den ska vara sannolik och på ett korrekt sätt återspegla verkligheten. En längre tidshorisont sänker bedömningen av

sannolikheten, och i det fall förespråkar en av respondenterna att man bör använda sig av RR9 p. 28 som säger att de uppskjutna skattefordringar som inte tidigare redovisats i balansräkningen ska prövas om lönsamhetsutsikterna förbättrats. Sammanfattningsvis kan man hos respondenterna skåda en homogen syn på fenomenet, ju kortare tidshorisont ju bättre. Av väsentlig betydelse tycks dock helhetsperspektivet vara, vilket förespråkar ett individuellt tolkningsutrymme.

4.1.7 Synpunkter kring diskonteringsproblemet

I RR9 p. 44 anges det att diskontering inte får ske vid redovisning av uppskjutna skattefordringar, utan att de ska redovisas till nominella värden. Utifrån respondenternas svar kan ett klart och tydligt budskap utläsas, avsaknaden av möjligheten att diskontera de uppskjutna skattefordringarna är grundläggande. Detta förbud leder automatiskt in på den oreglerade tidshorisonten, med slutsatsen att avsaknaden av diskonteringsmöjlighet av de nämnda fordringar kan tolkas som att den uppskattade tidshorisonten bör vara kort. Men sett ur ett annat perspektiv där diskonteringsproblemet av en respondent anses vara rekommendationens grundläggande brist kan man med andra ord säga att diskontering försvarar en längre tidshorisont. Den försvarar dock inte bristen på reglering av tidshorisonten. Resultatet blir ett omvänt resonemang till det ovannämnda som innebär att en begränsad tidshorisont på 3 – 5 år skulle kunna fungera som en diskontering.

”En diskonteringsmöjlighet skulle med automatik förlänga tidshorisonten till i princip oändlighet” menar Stig Löf. Agneta Hjorth är av avvikande åsikt gällande huruvida en diskonteringsmöjlighet försvarar en oreglerad tidshorisont. Hon anser att en diskonteringsmöjlighet inte är korrekt då det finns för många osäkra faktorer i denna ”komplicerade” beräkning. I detta instämmer även Bo Engström som även anser att förbudet mot diskontering är välgrundat sett utifrån Redovisningsrådets synvinkel. Orsakerna är att även diskontering saknar exakta regler och därmed resulterar i en svårtydd värdering av svårberäknade belopp som skulle kunna leda till förvirring. Åsikten om diskontering beräkningens komplexitet är därmed delad av flera av respondenterna då det råder stor osäkerhet kring de förväntade framtida vinsterna, valet av räntesats och ställningstagande kring tidsaspekten.

4.1.8 Harmoniseringsperspektivet

Samtliga redovisningsexperter i vår studie anslöt sig till påståendet att RR9 uppfyller syftet om internationell harmonisering då den följer IAS12, med ett undantag. Undantaget ligger i avvikelse från IAS12 gällande nuvärdesberäkningen av substansförvärv. Dock anses det att de spelrum som RR9 ger utrymme för vid redovisning av uppskjutna skattefordringar inte leder till ökad jämförbarhet mellan företagen. Tolkningsutrymmet i RR9 är stort och det kan inte enbart ses som en fördel. Bland annat anser Löf att ingen homogen

redovisning av fenomenet existerar, utan att redovisningen på området snarare är rena "vilda västern". Företagen redovisar så som det passar dem bäst för stunden. Likaså Kylebäck menar att frågan är så komplex att företagsledningen inte riktigt förstår problematiken vilket kan leda till att företagen redovisar utan att ha rekommendationen klart för sig.

Otydlighet som leder till individuella tolkningar skapar alltid problem när företag ska jämföras anser Agneta Hjorth. Eftersom förfarande av detta slag kan orsaka skada för kreditgivare och andra intressenter anser våra redovisningsexperter att man har anledning att var extra uppmärksam kring redovisning av uppskjutna skattefordringar. De menar att vissa företag strävar efter att använda rekommendationerna för att bättra på sina siffror mer än vad som egentligen är motiverat.

4.2 Företagens redovisningsätt

För att få en inblick i hur de företag som har ingått i denna studie, i realiteten redovisar uppskjuten skattefordran och för att kunna jämföra det med de svar vi erhöll genom vårt frågeformulär inspekterades företagens årsredovisning. Företagens redovisningsförfarande kommer att presenteras var för sig tillsammans med en kort reflektion över hur företaget i den senaste årsredovisningen redovisat uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag. I samtliga fall är det koncernens räkenskaper som det refereras till och samtliga siffror är angivna i miljoner kronor (Mkr).

4.2.1 ReadSoft

ReadSoft har sitt huvudkontor i Helsingborg. Företaget utvecklar och marknadsför programvara som erbjuder helhetslösningar för automatisk dokumenthantering och informationsbehandling. Produkterna utvecklas i Sverige och marknadsförs internationellt i cirka 70 länder via dotterbolag och partner.¹⁴⁸ ReadSofts omsättning, resultat och uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag för de senaste tre åren framgår av nedanstående uppställning:¹⁴⁹

	2003	2002	2001
Omsättning	294,7	282,9	295,8
Årets resultat efter skatt	14,5	- 40,8	- 84,1
Uppskjuten skatt i balansräkningen	3,8	0	3,6

ReadSoft anger i sin årsredovisning under rubriken redovisningsprinciper att uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag redovisas i den utsträckning

¹⁴⁸ ReadSofts årsredovisning 2003, s. 30

¹⁴⁹ ReadSofts årsredovisning 2003, s. 33 - 41

det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. I notupplysningar lämnar ReadSoft följande information:

*I enlighet med RR9 har uppskjutna skattefordringar tagits upp i balansräkningen i den utsträckning som de beräknas kunna utnyttjas vid framtida beskattning. Vid utgången av 2003 hade koncernen skattemässiga underskottsavdrag om 163, fg år 152, Mkr. Vi har antagit principen att endast redovisa en fordran motsvarande det närmaste årets beräknade utnyttjande, vilket motsvarar 14, fg år 0, Mkr som används vid beräkning av uppskjuten skattefordran.*¹⁵⁰

ReadSoft har lämnat kompletterande upplysningar i årsredovisningen i enlighet med RR9 p. 70. De upplysningar som är lämnade är ett totalt underskottsavdrag, redogörelse över vilken tidsperiod som är tagit hänsyn till och innevarande års beräknade resultat. Kontrollberäkningen av den upptagna skattefordran, 3,8 Mkr dividerat med aktuell skattesats 28 %, blir avrundat 14 Mkr. Vid värdering av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har ReadSoft valt att endast beakta skattepliktiga överskott under det närmaste året, vilket kan vara ett tecken på ett försiktigt förhållningssätt. Denna princip överensstämmer också med de svar som lämnades av ReadSofts i vårt frågeformulär.

4.2.2 Nibe Industrier

Nibe Industrier vars huvudkontor är beläget i Markaryd har som affärsidé att erbjuda marknaden högkvalitativa och innovativa värmeprodukter inom affärsområdena Element, Villavärme och Brasvärme. Basen för detta är NIBE-koncernens breda kunskap inom utveckling, tillverkning och marknadsföring.¹⁵¹ Nibe Industriens omsättning, resultat och uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag för de senaste tre åren framgår av nedanstående uppställning:¹⁵²

	2003	2002	2001
Omsättning	2 451,1	1 944,2	1 677,1
Årets resultat efter skatt	144,4	105,7	83,6
Uppskjuten skatt i balansräkningen	0,4	0	0

Nibe Industrier anger i sin årsredovisning under rubriken redovisningsprinciper att värdering av samtliga skattefordringar sker till nominella belopp och görs enligt de skatteregler och skattesatser som är beslutade. I notupplysningar lämnar Nibe Industrier även följande information:

*Temporära skillnader avseende följande poster har resulterat i uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar.*¹⁵³

¹⁵⁰ ReadSofts årsredovisning 2003, not 8

¹⁵¹ Nibe Industriens årsredovisning 2003, s. 8

¹⁵² Nibe Industriens årsredovisning 2003, s. 30 - 51

¹⁵³ Nibe Industriens årsredovisning 2003, not 11

Nibe Industrier behöver inte lämna ytterligare upplysningar då framtida utnyttjande av underskottsavdrag inte är beroende av skattepliktiga överskott utöver de överskott som hänför sig till existerande skattepliktiga skillnader. Vidare kan bedömningen göras att beloppet 0,4 Mkr är oväsentligt i Nibe Industrier och av den anledningen skulle också beloppet kunna lämnas utan kommentar.

4.2.3 Aspiro

Aspiro vars huvudkontor är beläget i Malmö har visionen att vara den ledande leverantören av mobila underhållningstjänster för ungdomar i Europa och Nordamerika. Bolagets produkter erbjuds dels via mobiloperatörer och portaler, dels direkt till slutkund via egna mobilportaler och annonsering i tryckt media.¹⁵⁴ Aspiros omsättning, resultat och uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag för de senaste tre åren framgår av nedanstående uppställning:¹⁵⁵

	2003	2002	2001
Omsättning	21,8	34,2	43,9
Årets resultat efter skatt	- 43,8	- 208,8	- 180,2
Uppskjuten skatt i balansräkningen	0	8,5	117,4

Aspiro anger i sin årsredovisning under rubriken redovisningsprinciper att koncernen tidigare redovisat uppskjuten skattefordran hänförlig till förlustavdrag. Under fjärde kvartalet 2003 har denna nedskrivits till noll. I notupplysningar lämnar Aspiro följande information:

*Uppskjuten skatt avseende temporär skillnad avser nedskrivning av tidigare aktiverad uppskjuten skattefordran hänförlig till underskottsavdrag. Inom koncernen finns härefter inga uppskjutna skatter.*¹⁵⁶

Företaget är inte förpliktigt att lämna ytterligare upplysningar kring bakgrunden till bedömningen att resultatföra samtliga uppskjutna skattefordringar, då detta upplysningskrav enbart gäller när fordran redovisas. Däremot kan reflektioner göras över bakgrunden till de prognoser som låg till grund för att det per 2001-12-31 fanns 117,4 Mkr i uppskjutna skattefordringar. Resultatet per 2002-12-31 har belastats med 108,9 Mkr avseende resultatförda uppskjutna skattefordringar och resterande 8,5 Mkr kostnadsförts 2003.

4.2.4 Länsförsäkringar Skåne Bank & Försäkring

Länsförsäkringar Skåne har sitt huvudkontor i Helsingborg. Företaget är självständigt och har en ömsesidig bolagsform, vilket innebär att det är kunderna i

¹⁵⁴ Aspiro årsredovisning 2003, s. 4

¹⁵⁵ Aspiro årsredovisning 2003, s. 27 - 41

¹⁵⁶ Aspiro årsredovisning 2003, not 10

Skåne som äger bolaget. Verksamheten omfattar tre affärsområden: privat, företag och lantbruk. Inom varje affärsområde finns kompetens för såväl sak- och livförsäkring som bank och fond. Inom affärsområdet privat återfinns även satsningen på fastighetsförmedling.¹⁵⁷ Länsförsäkringar Skånes premieintäkter för egen räkning, resultat och uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag för de senaste två åren¹⁵⁸ framgår av nedanstående uppställning:¹⁵⁹

	2003	2002
Premieintäkter för egen räkning	957,4	775,1
Årets resultat efter skatt	144,0	-268,8
Uppskjuten skatt i balansräkningen	45,5	72,6

Länsförsäkringar Skåne har inte redovisat någon information under redovisningsprinciper angående uppskjutna skattefordringar i sin årsredovisning. Uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag återfinns däremot som en avdragspost under rubriken avsättningar för skatter. I noten kan vi utläsa att avsättningar för skatter minskats med den uppskjutna skattefordran avseende underskottsavdrag.¹⁶⁰ Vidare kan vi utläsa i noten som är kopplad till årets resultat att årets skattekostnad blivit belastad med 31,5 Mkr, hänförlig till uppskjuten skattekostnad som ett resultat av utnyttjande av tidigare aktiverat skattevärde i underskottsavdrag.¹⁶¹ Uppskjutna skattefordringar har enligt noten som är kopplad till balansräkningen minskat med 27,1 Mkr (72,6 – 45,5) medan det som är kostnadsfört i resultaträkningen uppgår till 31,5 Mkr, dvs. en skillnad på 4,4 Mkr. Denna skillnad samt de ställningstaganden Länsförsäkringar Skåne haft vid bedömningen av uppskjutna skattefordringar framgår ej av årsredovisningen. Mer detaljerade upplysningar över hur posten har beräknats hade förklarat detta förfarande.

Vidare kan reflektioner göras över huruvida Länsförsäkringar Skåne tar hänsyn till dotterbolagets framtida vinst generering vid beslutfattande av huruvida en uppskjuten skattefordran skall redovisas, baserat på de svar som företaget lämnade i ett av de två frågeformulären som returnerades till oss. Vid kontroll av dotterbolaget Länshem AB, noterades ett resultat under 2002 före skatt på - 7,0 Mkr.¹⁶² Avstämning har därefter gjorts mot den senaste årsredovisningen vilken har beställts från Patent och Registreringsverket (PRV). Den senaste inkomna årsredovisningen avsåg 2002, och i den har det upptagits en långfristig skattefordran på 1,5 Mkr avseende underskottsavdrag.¹⁶³ Någon motivering till denna skattefordran går inte att utläsa utifrån redovisningsprinciperna och noterna

¹⁵⁷ Länsförsäkringar Skåne årsredovisning 2003, s. 2-4

¹⁵⁸ I årsredovisningen från Länsförsäkringar Skåne finns enbart koncernöversikt de två senaste åren. Då inte det tredje året påverkar vår analys har vi valt att inte inhämta denna uppgift.

¹⁵⁹ Länsförsäkringar Skåne årsredovisning 2003, s. 7 - 16

¹⁶⁰ Länsförsäkringar Skåne årsredovisning 2003, not 26

¹⁶¹ Länsförsäkringar Skåne årsredovisning 2003, not 12

¹⁶² Länsförsäkringar Skåne årsredovisning 2003, not 11 och 15

¹⁶³ Länshem AB årsredovisning 2002, not 13

för berört år. Det hade varit önskvärt om uppgift lämnats om anledningen till att denna redovisning av uppskjuten skattefordran gjorts. Ytterligare uppgifter som till fördel hade krävt mer utförlig information rör det enskilda bolagets framtida vinst generering. Av intresse är då att se huruvida det skattemässiga överskottet är beaktad på kommer att täckas genom koncernbidrag från andra bolag i koncernen eller inte. Årsredovisning för 2003 är troligen klar men finns ännu inte att hämta hos PRV och har därför inte kunnat granskas.

4.2.5 Flextronics International Sweden

Flextronics International Sweden har sitt huvudkontor i Karlskrona. Företaget är ett EMS-företag (Electronics Manufacturing Services) som erbjuder ett fullt spektrum av tjänster inom branscherna för telekommunikation, data, medicin, industrielektronik och konsumentprodukter. Tjänsterna inkluderar produktdesign, inköp, tillverkning, slutmontering, test, förpackning och distribution. Företagets omsättning, resultat och uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag för de senaste två åren¹⁶⁴ framgår av nedanstående uppställning:¹⁶⁵

	2002/2003	2001/2002
Omsättning	4 137 050	8 993 617
Årets resultat efter skatt	-419 110	- 915 871
Uppskjuten skatt i balansräkningen	0	0

Företaget anger i sin årsredovisning under rubriken redovisningsprinciper att uppskjutna skattefordringar redovisas i den utsträckning det bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga inom en snar framtid. I notupplysningar lämnar Flextronics följande information:
*Ej bokförd uppskjuten skattefordran avseende ackumulerade underskottsavdrag beräknas uppgå till 270 Mkr, fg år 174 Mkr, vid kommande taxering.*¹⁶⁶

Företaget har även lämnat upplysning om att storleken på möjliga uppskjutna skattefordringar skulle kunna uppgå till 270 Mkr. Eftersom den uppskjutna skattefordran inte är bokförd har företaget gjort bedömningen att det inte kommer att finnas skattepliktiga överskott inom en snar framtid. Enligt RR9 är företaget inte skyldigt att lämna upplysningar om bedömningen varför inte redovisning av fordran skett. Upplysningen som är lämnad är positiv för en betraktare av årsredovisningen då denne själv kan bilda sig en uppfattning, om det eventuella värde som den ej bokförda uppskjutna skattefordran kan betinga.

¹⁶⁴ I årsredovisningen från Flextronics International Sweden finns enbart de två senaste åren. Då inte det tredje året påverkar vår analys har vi valt att inte inhämta denna uppgift.

¹⁶⁵ Flextronics International Sweden årsredovisning, 2003, s. 1

¹⁶⁶ Flextronics International Sweden årsredovisning, 2003, not 6

4.3 Företagens åsikter

De fem företagen som har ingått i denna studie har påvisat relativt delade åsikter både kring hur en uppskjuten skattefordran ska redovisas och kring hur rekommendationen vid detta förfarande bör tolkas. Detta kan vara orsakat av att fullständig vägledning saknas i rekommendationen samtidigt som praxis ännu inte utvecklats i frågan.

4.3.1 Brister i RR9

Huruvida RR9:s rekommendation, i den del som berör uppskjutna skattefordringar, har uppenbara luckor eller brister i något avseende har företagen i vår studie jämförelsevis varierande syn på. Tre av företagen anser att det finns brister i rekommendationen i det hänseende att den är svår att tolka, medan ett av företagen inte kan se några luckor i rekommendationen då det är av uppfattningen att praxis får bilda normgivning. I studien ingick även ett företag som inte tidigare reflekterat över något specifikt problem kring rekommendationerna över uppskjutna skattefordringar.

Av de företag som anser att rekommendationen är behäftad med brister finner ett av dem att problemet ligger i avsaknaden av en tidsreglering, medan ett annat ser andra faktorer i rekommendationen som orsaker till att rekommendationen upplevs som problematisk. Det tredje företaget finner tidsregleringen vara en av flera brister som förekommer i RR9. Ett problem som dock gemensamt har noterats av de studerande företagen är svårigheten i att tillämpa rekommendationen, vilket även kan förklara det faktum att majoriteten av företagen vid åtminstone något tillfälle tagit kontakt med företagets revisorer för rådgivning vad gäller aktivering av en uppskjuten skattefordran, liksom för beräkning av dessa. Spridning i svaren finner vi i respondenterna åsikter kring hur hela rekommendationen ska bedömas där åsikterna varierar mellan relativt bra till relativt dålig. Vidare har det i svaren framkommit att det har förekommit diskussioner kring beräkningen av de uppskjutna skattefordringarna tillsammans med revisorerna. De företag som inte har rådgjort med en revisor har i ett senare skede fått motivera den gjorda bedömningen i frågan för sin revisor. Ännu en gemensam nämnare för företagen är att de vid en aktivering av en uppskjuten skattefordran endast tar upp resultatet från den löpande driften, samt att dotterbolaget vari fenomenet aktualiseras skiljs från koncernen. Detta innebär att hänsyn tages till det enskilda dotterbolagets framtida vinstgenerering vid beslut om en uppskjuten skattefordran ska redovisas.

4.3.2 Tolkning av uttrycket ”faktorer som övertygande talar”

Hur uttrycket ”faktorer som övertygande talar” som återfinnes i RR9 p.27 bör tolkas är inget som företagen upplever som komplicerat, trots att det i rekommendationen inte ges någon utförlig beskrivning. Tre av de utvalda företagen anser att man bör förlita sig på prognoser som visar att företagets samlade underskott kommer att nyttjas inom en 5 års period. Undantaget är Aspiro som finner att en prognos inte är tillräcklig, utan att företaget först måste visa ett år med positivt resultat för att därefter kunna ta ställning till om prognosen är tillförlitlig.

Lite överraskande är svaren rörande de fall där ett företag ingår i ett koncernförhållande. Företagen är av åsikten att bedömningen av framtida överskott endast bör beaktas utifrån det enskilda bolagets möjlighet att generera vinst och att man inte bör se på fenomenet utifrån hela koncernens möjligheter. Synsättet överensstämmer inte med experternas åsikter som ser till helheten och möjligheten att genom skattemässiga koncernbidrag skapa överskott som ger en anledning till att redovisa uppskjuten skattefordran.

4.3.3 Tolkning av sannolikhetsbegreppet

I rekommendationen står att uppskjuten skattefordran skall redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Vid intervju med företagen uppger endast två av företagen att de producerar prognoser över skattemässiga överskott som de sedan kan nyttja mot underskottsavdrag. Det är på prognoserna, tillsammans med andra beräkningar, som de grundar sina beslut om aktivering av en uppskjuten skattefordran. Resterande företag i undersökningen använder sig inte av prognoser för just detta ändamål. Hur dessa företag gör för att bedöma sannolikheten framkommer inte i undersökningen. Sannolikhetsbegreppet i RR9, vilken bedömer om en uppskjuten skattefordran bör redovisas eller ej, tolkas med stor variation i de undersökta företagen. Nibe och ReadSoft bedömer att sannolikheten är uppfylld när underskottsavdrag kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning, och därmed redovisas, när det finns prognoser som visar på att företagets samlade underskott kan nyttjas inom en rimlig tidsperiod. I Aspiro anses det däremot att man inte kan måla upp en säker bild av framtiden enbart genom prognoser, utan sannolikheten för att överskott kommer att existera uppstår först när företaget visat ett positivt resultat ett år tidigare. Länsförsäkringar och Flextronics är däremot ännu försiktigare i sin bedömning och anser att sannolikhet existerar när företaget visat på vinst i mer än ett år i rad. Deras synsätt innebär att trenden då svängt för företaget, vilket ger en antydning om att även kommande år kommer att resultera i vinst.

4.3.4 Synpunkter kring tidsregleringen

Eftersom det varken går att utläsa i rekommendationerna kring uppskjutna skattefordringar eller i praxis hur många år ett underskott maximalt får ligga aktiverat innan det måste avräknas mot överskott fann vi det intressant att granska hur företagen handskas med fenomenet. I företagen i vår studie verkade det överlag ligga en osäkerhet kring fenomenet, vilket lett till att problemet luftats med företagens revisorer. Tidsintervallet i våra aktuella företag ligger spridda mellan 1-3 år, men det fanns även avstickare som valde en tidshorisont på över 3 år. Anledningen till en bestämd tidsbegränsning är enligt ett av företagen, som använder sig av en utarbetad treårsplan efter att tidigare redovisat fenomenet över en längre tidshorisont, svårigheten i att göra bedömning över en period som ligger långt in i framtiden. Dock är de medvetna om att en treårsperiod ändock inte riktigt stämmer överens med verkligheten. Andra företag är av åsikten att bedömningen bör göras från fall till fall. Resterande företag anser det svårt att göra en bedömning längre fram i tiden än 1 år, då framtiden är allt för osäker och man lätt riskerar att ge en felaktig bild av situationen.

4.3.5 Synpunkter kring diskonteringsproblemet

Diskontering av en uppskjuten skattefordran är inte tillåten enligt RR9. Hade detta varit en möjlighet hade det kunnat tjäna som en form av tidsreglering, eftersom värdet på fordran kommer att förändras med tiden. Trots detta stödjer företagen i vår utredning redovisning till ett nominellt värde. De anser att diskontering inte bör vara tillåten för att om möjligheten fanns skulle det försvara att en uppskjuten skattefordran redovisas under en längre tidsperiod innan den måste nyttjas mot överskott. De företag som upplever problematik kring RR9 ser avsaknaden av en tidshorisont som det största problemet. Synsättet är snarare att avsaknaden av diskonteringsmöjlighet stödjer tanken på att det är en relativt kort tidsperiod som fordringen ska vara aktiverad i balansräkningen. Flerparten av företagen i denna granskning anser även att det är bra att diskontering inte är tillåten med tanke på att det hade lett till svåra beräkningar och att jämförelsen mellan företagen hade blivit besvärligare.

4.3.6 Harmoniseringsperspektivet

Frågan om huruvida de utvalda företagen i denna studie upplever att redovisningsmöjligheterna av uppskjutna skattefordringar genererar en internationell harmonisering av redovisningen, resulterar i splittrade åsikter bland respondenterna. Åsikterna varierar mellan ja, nej och till en viss del. Samtidigt ansåg samtliga företag att de luckor de tycker RR9 besitter skapar mer eller mindre osäkerhet, vilket leder till att problem uppstår i redovisningen av en uppskjuten skattefordran. Därmed anser de sitt egna företags redovisningsätt av

fenomenet endast lite eller obetydligt uppfylla syftet om internationell harmonisering.

Att RR9 även ger utrymme för olika tolkningar av rekommendationen ser företagen negativt på. De anser att valmöjligheterna som ges vid redovisningen resulterar i mindre jämförbarhet mellan företag i samma bransch. Endast Länsförsäkringar hade en avvikande åsikt och de menar att fördelarna med en mindre distinkt rekommendation är många, eftersom det tillåter praxis ge vägledning i situationen.

4.4 Skillnader och mönster i och mellan användargrupperna

Det är förvånansvärt lite skillnader i åsikterna mellan grupperna experter och företag, och i majoriteten av respondenternas svar som behandlas i empirin går det att följa ett mönster. Framförallt ser vi stora skillnader mellan dessa användargrupper i att experterna har ett bredare perspektiv vid ställningstagande av de komplexa frågeställningar som vi presenterade. Ytterligare ett tecken som tyder på att en del frågeställningar upplevs som komplexa finner vi i företagens svar, speciellt i de frågor där de har fått tycka till om hur de upplever RR9: s tillämpning och där inget företag har angivit svaret lätt att tillämpa. Vi kan även konstatera att samtliga företag som har ingått i studien, på ett eller annat sätt haft kontakt med revisorerna vid ställningstaganden kring uppskjutna skattefordringar. Mot bakgrund av detta är det inte anmärkningsvärt att såväl experters som företagens svar följer samma mönster.

4.4.1 Harmoniseringsperspektiv

Rekommendationen är till största delen utformad i överensstämmelse med IAS12, med syftet att skapa internationell harmonisering. Att de olika användargrupperna har varierande åsikter rörande harmoniseringsperspektivet tror vi beror på den varierande kunskapen de besitter. Experterna som har information om bakgrunden kring den debatt som förts att RR9 baseras på IAS12 är av den gemensamma åsikten att det inte råder något tvivel om att internationell harmonisering skapas. Bland företagen råder det däremot skilda åsikter i frågan, vilket kan bero på att de i viss mån tolkar harmoniseringsbegreppet på annorlunda vis. I studien framträder detta fenomen i varierande form beroende på att redovisningsexperterna tolkar begreppet utifrån ett internationellt perspektiv medan företagen gör en snävare tolkning och ser mer till jämförbarheten mellan företag och branscher.

Vi ifrågasätter däremot huruvida man kan nå harmonisering, antingen den är av nationell eller internationell karaktär, när rekommendationen i flera avseenden ger utrymme för individuella tolkningar och därmed ger upphov till skilda bedömningar.

4.4.2 Begreppsidentifiering

Tolkningsutrymmet i rekommendationen ges främst i hur uttrycken ”sannolikhet” och ”faktorer som övertygande talar” bör tolkas samt vilka faktorer som hänsyn ska tas till vid bedömningen av huruvida man kan redovisa uppskjutna skattefordringar eller inte. De breda tolkningsmöjligheter som dessa två uttrycken ger utrymme för skapar en oerhörd komplexitet. För experterna, vars bedömningar sker på objektiva grunder, är uppfattningen att en bedömning av uttrycken bör ske från fall till fall utifrån ett helhetsperspektiv. En förutbestämd procentsats som mall att arbeta efter är inget som experterna upplever som något alternativ, utan de ger uttryck för en önskan om en mer preciserad formulering likt den i SFAS109, vilket skulle kunna eliminera de ibland godtyckliga bedömningarna. Företagen däremot, som kan påverkas av subjektiva bedömningar i sina prognoser, presenterar konkreta lösningar på tolkningsproblemen. Om vi går tillbaka till företagets redovisningssätt och ser på hur Aspiro behandlade uppskjuten skattefordran i bokslutet 2001, skulle det vara intressant att utveckla de bedömningar som låg till grund för detta beslut. Då vi saknar den interna information som låg bakom beslutet kan vi bara reflektera över bolagets svar i företagsformuläret på frågan gällande vilket råd företaget fått från sina revisorer. Svaret från bolagets tillförordnade ekonomichef var:

– Först fick vi rådet att aktivera sedan blev rådet att kostnadsföra de uppskjutna skattefordringarna snarast möjligt.

Utifrån respondenternas svar har vi kunnat identifiera två motsatta perspektiv. I det negativa perspektivet skapas en kollision mellan det individuella tolkningsutrymmet och harmoniseringsperspektivet. Hur människan tolkar något, vilka värderingar hon lägger in samt vilka egenskaper hon besitter är bara ett fåtal av de faktorer som påverkar en beslutssituation. Detta resulterar i att det inte kommer att skapas några homogena bedömningar, även vid identiska situationer, vilket raserar harmoniseringsperspektivet. Det andra perspektivet som är av positiv karaktär ser på det individuella tolkningsutrymmet som fördelaktigt, men måste då kompletteras med notupplysningar gällande de ställningstaganden som företaget har beaktat kring de uppskjutna skattefordringarna.

Flextronics International Sweden som ingick i vår studie föregick med gott exempel när de valde att i tilläggsupplysning informera om vad möjliga uppskjutna skattefordringarna kunde uppgå till. De gjorde emellertid bedömningen att det inte uppkom skattemässiga överskott inom snar framtid varvid posten ej redovisades som tillgång. Det kan vara mycket svårt att enbart på prognoser ta ställning till om tillgångskriteriet är uppfyllt och därmed om möjligheten finns att redovisa uppskjuten skattefordran. Den fråga man kan ställa sig vid dessa tillfällen är om det kanske inte är en mer rättvisande bild att bara informera om möjligt värde på de skattemässiga underskottsavdragen så får en betraktare själv bilda sin uppfattning.

4.4.3 Tidsaspekten

Som vi tidigare har nämnt anger RR9 ingen bestämd tidsgräns, utan användaren får göra en individuell bedömning rörande inom vilken tidshorisont som det kan uppskattas att skattemässiga överskott kommer att inträffa. Både experter och företag synes vara överens om att tidsaspekten bör vara relativt kort. De genomgående kommentarerna från båda användargrupperna är att det är svårt att överblicka och förutse framtiden baserat på en prognos som grundar sig i ett antal osäkerhetsfaktorer. För ett normalt rörelseöverskott torde det vara rimligt att ha en tidshorisont om 1 – 5 år, naturligtvis med hänsyn till tillförlitlighet i gjorda antaganden samt kanske även beroende på bransch. Risker med en lång tidshorisont är att de uppskattade sannolikheten reduceras ju längre tidshorisont som beaktas. Den av respondenterna till synes angivna genomsnittliga tidsgränsen är 3 år.

I motsats till den föreställning vi hade vid avstampet av uppsatsen gällande diskonteringsproblematiken visade sig den vara av underordnad betydelse vid sammanställandet av empirin. Med tanke på ovisheten om framtiden samt avsaknaden av diskonteringsmöjligheter resulterar detta i att vi stödjer respondenternas åsikter om beaktandet av en kort tidshorisont. Vi anser att ett alternativt lämpligt kunde vara att beakta en tvåårsperiod och som stöd för detta argument har vi att harmoniseringssyftet uppfylls med tanke på att samma tidshorisont beaktas i den amerikanska doktrinen. Ytterligare ett resonemang som kan föras, beaktar huruvida ett företag är väl etablerat eller huruvida det är nystartat. Såväl etablerade som nystartade företag skulle kunna gynnas av en längre tidshorisont i detta hänseende. För nystartade företag skulle en längre tidshorisont ge utrymme för företagen att vända från förluster, som inte är ovanliga vid uppstarten av en verksamhet, till vinst. Vad gäller etablerade företag kan tillbakablickar kastas på företagets historik för att på så sätt bedöma de framtida vinsterna. Däremot får detta resonemang en annan vändning när det gäller en kort tidshorisont.

4.5 Sammanfattning

I empirikapitel har en genomgång skett av den information som har inhämtats genom våra intervjuer av redovisningsexperter och företag. Vi har valt att återge den information som är av relevans för att uppfylla vårt syfte med uppsatsen, dvs. den information som besvarar forskningsfrågan. Först har redovisningsexperternas åsikter presenteras och i de fall någon av de utvalda respondenterna haft en avvikande mening har denna kommenterats ytterligare. Därefter har en presentation gjorts av de medverkande företagens årsredovisning för att visa hur de har behandlat uppskjutna skattefordringar hänfödda till underskottsavdrag. Slutligen har vi redogjort för företagens åsikter gällande de problem de ser med RR9: s tillämpning i den aktuella frågan. Vår avsikt har varit att presentera redovisningsexperternas och företagens synpunkter på ett objektivt sätt, för att i kommande kapitel sammanfatta studien i en slutsats baserad på de varierande synpunkterna som har presenteras i empirikapitlet.

5. Slutdiskussion

I detta kapitel kommer vi att föra en diskussion över de empiriska data som har samlats in för studiens ändamål. En slutsats kommer att presenteras och följas av reflektioner över tillkortakommande i vår uppsats. Dessutom kommer vi att föra ett resonemang över ytterligare studier som skulle kunna vara aktuella att utföra kring det granskade ämnet.

5.1 Slutsatser och reflektioner – forskningsfrågan besvaras

Studien ämnar besvara forskningsfrågan kring hur användarna av RR9 ser på fenomenet uppskjutna skattefordringar härledda till underskottsavdrag, samt huruvida de är av åsikten att rekommendationen har brister i något avseende och i så fall om avsaknaden av en tidsregleringen är av väsentlig betydelse.

Därmed bidrar studien till ökad kunskap kring åsikter som förekommer hos användaren av rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar. Uppsatsen påvisar att de i studien granskade redovisningsexperter och företag är av den gemensamma åsikten att rekommendationen besitter tillkortakommande. Flerparten av respondenterna anser luckorna som lämnats öppna vara brister, då de leder till att tillämpningen av rekommendationen blir svår, vilket resulterar i osäkerhet vid redovisandet av uppskjutna skattefordringar. I och med detta vill vi betona redovisningsexperternas viktiga roll då deras uppgift är att informera övriga användare kring rekommendationen och dess syfte.

Vi kan utifrån studien utläsa att nuvarande redovisningsförfarande inte anses tillfredsställande då både de användare som i vår utredning granskat rekommendationen utförligare och de som redovisar enligt den, fortfarande efter närmre tre års tillämpning inte fullt ut kommit underfund med hur vissa punkter är menade att tolkas, vilket leder till att den blir svår att tillämpa. Detta bedömer vi hindra den tänkta harmoniseringen RR9 är tänkt att framkalla. Ännu ett problem vi ser med detta fenomen är att praxisbildning försvåras och vi befarar att den inte heller kommer att bli homogen.

Både för att underlätta för användaren av rekommendationen, samt för utvecklandet av praxis är vi i enlighet med majoriteten av respondenterna i vår studie positiva till mer distinkta formuleringar i RR9, alternativt en klarare vägledning genom praxis. Vad vi finner förbryllande är hur det ur RR9 ska kunna bildas en praxis som leder till jämförbarhet mellan företagen då Redovisningsrådet funnit rekommendationen så pass komplex att de undlåtit en distinkt utformning och istället överlåtit dilemmat till användaren. Även om det i

vår studie finns ett par betraktare kring fenomenet som anser att det är en fördel att rekommendationen är utformad som i nuläget vilket möjliggör individuella tolkningar, anser vi att det står i strid mot en enhetlig redovisning, både länder och företag emellan. Dessutom förstår vi inte hur användaren med mindre insikt i rekommendationen än Redovisningsrådet kan förväntas lösa den komplexa uppgiften som inte de med sakkunskap kunnat presentera en lösning på. Därmed anser vi inte den bästa lösningen vara praxisbildning utan snarare en tydlig rekommendation från vilken praxis kunnat utgå ifrån.

Respondenterna i vår granskning förespråkade främst en förordad tidsreglering, vilket även vi anser skulle ha löst merparten av de dilemman användarna i vår utredning har kring redovisningen av uppskjutna skattefordringar. Skulle det finnas en bestämd tidsgräns över vilken företagen skulle vara tvungna att nyttja sina redovisade uppskjutna skattefordringar mot överskott menar vi att det hade underlättat för användarna eftersom en fastställd tidshorisont dels minskat osäkerhetsfaktorerna som en längre tidshorisont ger och dels underlättat jämförelse mellan företag då vetskapen om en maximerad tidshorisont ger en mer homogen redovisning. Problemet med att ingen tidsgräns är angiven i nuläget är att risken finns att det redovisas uppskjutna skattefordringar som är baserade på ett för stort antal år framåt i tiden och värdet på fordringen kan ifrågasättas inte bara av hur sannolikt det är att de kommer att utnyttjas utan också att den beräknas utan diskontering. Vårt förslag är, i enlighet med de i studien granskade respondenterna, att införa en tidsbegränsning istället för att göra en diskontering tillåten, då man med en tidsbegränsning kommer åt problematiken med att fordran baseras på alltför långa prognoser. Tolkningsproblemen kring begrepp som ”sannolikt” och ”övertygande talar” kommer även efter en eventuell tidsbegränsning att finnas kvar. Dock är graden av sannolikhet enklare att bedöma vid en kortare tidshorisont. Där är vår bedömning att realistiska framtidsprognoser får vara underlag för att eventuellt redovisa en uppskjuten skattefordran och att det får ske utifrån en restriktiv bedömning.

Eftersom vi med vår studie haft för avsikt att granska åsikter kring uppskjutna skattefordringar och om användarnas synsätt är att det existerar brister i rekommendationen anser vi oss studera ett fenomen som är föränderligt. Vi ser det troligt att yrkesgruppernas uppfattningar kommer förändras med tiden genom lärande och utveckling. Så genom vidare tillämpning anser vi att de uppfattningar som existerar hos studiens respondenter idag kommer vara avvikande vid en senarelagd studie. Kanske kan det ha utvecklats en praxis, varför ingen längre reflekterar över de brister de för tillfället ser med rekommendationen eller har det uppkommit nya funderingar vilka genererar funderingar på andra plan. Dock anser vi att eftersom användarnas synsätt är under ständig förändring kommer det ständigt att växa fram nya intressanta frågeställningar som skulle kunna vara av intresse för granskning.

5.2 Reflektioner över studiens slutsatser

Vid undersökning med ett induktivt eller kvalitativt arbetssätt kan det i vissa fall vara lämpligt att vänta med en omfattande litteraturgenomgång till efter utredningen. Ett på förhand allt för grundligt teoretiskt arbete kan lätt hindra upptäckten av ”det nya”.¹⁶⁷ Då vi tidigt i studien grundligt granskade RR9 och under denna genomgång fastställde vad vi ansåg vara brister i rekommendationen, kan risken finnas att vi färgat intervjufrågorna med våra åsikter och därmed råkat påverka respondenten i sina svar.

De öppna intervjufrågorna ställda till redovisningsexperterna kan kritiseras i den mån att vi vid ett par frågor ställt mer än en fråga.¹⁶⁸ Detta skedde i fråga 1, 3, 4, 7, 10. Problemet med en sådan utformning är att frågan blir otydlig, vilket kan leda till att enbart en av frågorna besvaras. Detta skedde lyckligt nog enbart i en av våra skriftliga intervjuer med redovisningsexperterna, men dock var inte svaren tillfredställande både i fråga 1, 7 och 10. Anledningen till att vi ställde mer än en fråga i varje fråga var att vi inte ville avskräcka respondenten genom ett formulär med allt för många frågor.¹⁶⁹ Men så här i efterhand inser vi att det nog skulle ha varit bättre med mer reviderade frågor.

I frågeformuläret utställt till företagen borde vi ha haft ett svarsalternativ där respondenten fritt kunnat beskriva sin synpunkt i frågan med egna ord i de fall ingen av de slutna svarsalternativen skulle lämpa sig. Detta hade varit speciellt önskvärt i fråga 4, 6 och 10. Dessutom hade vår studie berikats om fråga 14 varit försedd med en följdfråga. I våra skriftliga intervjuer borde vi precis som Trost förespråkar gett utrymme för kommentarer kring frågornas innehåll, samt till det som inte tagits upp i frågorna, som ändå upplevs som betydelsefullt av respondenterna.¹⁷⁰

5.3 Förslag till vidare forskning

RR9 baseras på IASC rekommendation om inkomstskatter IAS12. Eftersom RR9 baseras på denna rekommendation är dess tanke att uppnå syftet om internationell harmonisering. Trots detta upplevs det att RR9 besitter brister och en del användare är av den uppfattningen att syftet om internationell harmonisering inte är uppfyllt. Vi har studerat hur ett antal svenska redovisningsexperter och företag ser på problematiken kring RR9 avseende uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag. Mot den bakgrunden hade det varit intressant att utvidga studien till ett antal EU länder, vilka också infört rekommendationen baserad på IAS12. Denna forskning skulle kunna ge intressanta infallsvinklar kring om användarna i andra länder också tycker att deras rekommendation besitter brister,

¹⁶⁷ Alvesson M. & Sköldberg K., *Tolkning och reflektion* (1994), s. 133

¹⁶⁸ Jensen M., *Kvalitativa metoder* (1995), s. 70

¹⁶⁹ Hartman S., *Skrivhandledning för examensarbeten och rapporter* (2003), s. 34

¹⁷⁰ Trost J., *Enkätboken* (2001), s. 91

vilka dessa brister i så fall kan antagas vara och om det finns skillnader mellan de undersökta länderna. Vår studien skulle dessutom med fördel kunna kompletteras med en fallstudie över hur ett antal stora företag i Europa har hanterat denna fråga i redovisningen och se om det finns något genomgående mönster.

Källförteckning

Publicerade källor

Aktiebolagslagen (1975:1385)

Alvesson Mats & Sköldberg Kaj (1994) *Tolkning och reflektion – vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Studentlitteratur Lund

Andersen Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur Lund

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

Aspiro AB årsredovisning, 2003

Axelmann, Lennart, Philips, Dan & Wahlqvist, Ola (2003), *IAS/IFRS 2005 – En jämförelse mellan International Accounting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer*, Printgraf, Ernst & Young, Stockholm

Befring Edvard (1994) *Forskningsmetodik och statistik*, Studentlitteratur Lund

Ejvegård Rolf (1996) *Vetenskaplig metod för projektarbete*, Studentlitteratur Lund upplaga 1:1

Ejvegård Rolf (2002) *Vetenskaplig metod för projektarbete*, Studentlitteratur Lund upplaga 2:1

Eriksson Lars Torsten & Wiederheim – Paul Finn (2001) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi

Gröjer, Jan Erik (1983) *Grundläggande redovisningsteori*, Studentlitteratur Lund

FASB, *Statements of Financial Accounting Standards No. 109 – Accounting for income taxes*

Flextronics International Sweden AB årsredovisning, 2003

Flodhammar, Gunnar (1985) *Associationsrätt – en introduktion*, Norstedts, 2: a upplagan

Hartman Sven (2003) *Skrivhandledning för examensarbeten och rapporter*, Natur & Kultur

Hendriksen, Eldon S. & Van Breda, Michael F. (1992) *Accounting Theory*, Irwin, 5th edition

Hermele, Kenneth (2001) *Det globala kasinot och dess kritiker från Keynes till Tobin*, Forum Syd & Ordfront Förlag

Heurlin, Sigvard (2003) "Sigvard Heurlin svarar Stefan Kylebäck: Jag hade gärna sett mer eftertanke". *Balans*, nr 5 maj, 2003, s. 44-45

IASC (1989) *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Jensen Morgens (1995) *Kvalitativa metoder för samhälls- och beteendevetare*, Studentlitteratur Lund

Kylebäck, Stefan (2003) "Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen med tre år!". *Balans*, nr 4, april 2003, s. 17-18

Larsson, Marie & Nilsson, Jörgen (1999) *Redovisning av inkomstskatter – Vägledning i redovisningsfrågor*, KPMG, Stockholm

Lindblad Inga-Britt (1998) *Uppsatsarbete – En kreativ process*, Studentlitteratur Lund

Länsförsäkringar Skåne *Bank Försäkring årsredovisning*, 2003

Länshem AB årsredovisning, 2002

Nibe Industrier AB årsredovisning, 2003

Patel Runa & Davidson Bo (2003) *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur Lund

ReadSoft AB årsredovisning, 2003

Redovisningsrådet, "Akutgruppsuttalande, URA 1". *FAR Samlingsvolym*, 2004, s. 1302

Redovisningsrådet, "Akutgruppsuttalande, URA 13". *FAR Samlingsvolym*, 2004, s. 1317

Redovisningsrådet, "Redovisningsrådets rekommendation nr 9 – redovisning av inkomstskatter". *FAR Samlingsvolym*, 2004, s. 941 - 964

Redovisningsrådet, ”Redovisningsrådets rekommendation nr 15 – Immateriella tillgångar”. *FAR Samlingsvolym*, 2004, s. 1024 -1045

Rienecker Lotte & Stray Jörgensen Peter (2000) *Att skriva en bra uppsats*, Samfundslitteratur

Schroeder, Richard G., Clark, Myrtle W. & Cathey, Jack M. (2001), *Financial Accounting – Theory and Analysis*, 7: e upplagan

Smith, Dag (1997) *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, Lund

Svensson Per-Gunnar & Starrin Bengt (1996) *Kvalitativa studier i teori och praktik*, Studentlitteratur Lund

Thomsson Heléne (2002) *Reflexiva intervjuer*, Studentlitteratur Lund

Thomasson Jan (2002) *Extern redovisning och finansiell analys*, Liber Ekonomi

Trost Jan (1997) *Kvalitativa intervjuer*, Studentlitteratur Lund, 2: a upplagan

Trost Jan (2002) *Att vara opponert*, Studentlitteratur Lund

Årsredovisningslagen (1995:1554)

Muntliga källor

Adler, Anne, redovisningskonsult, Ekonomera, personlig intervju 12 maj 2004.

Bertillson, Jan, ekonomichef, ReadSoft, e-postintervju 7 maj 2004.

Carlsson, Jörgen, tillförordnad ekonomichef, Aspiro, e-postintervju 13 maj 2004.

Engström, Bo, pensionär, tidigare i BFN och revisor, e-postintervju 9 maj 2004.

Henkow, Catharina, ekonomiavdelningen, Länsförsäkringar Skåne *Bank & Försäkring*, e-postintervju 11 maj 2004.

Hjorth, Agneta, auktoriserad revisor och partner, utbildningskommitté, Lindebergs Grant Thornton, e-postintervju 25 april 2004.

Håkansson, Richard, ekonomichef, Nibe Industrier, e-postintervju 13 maj 2004.

Kylebäck, Stefan, auktoriserad revisor och nationellt ansvarig för IAS frågor, Ernst & Young, telefonintervju den 10 maj 2004.

Löf, Stig, auktoriserad revisor och partner, Lindebergs Grant Thornton, e-postintervju och kompletterande personlig intervju 29 april 2004.

Norman-Jonasson, Lotta, ekonomiavdelningen, Flextronics International Sweden, e-postintervju 17 maj 2004.

Persson, Katarina, auktoriserad revisor, Lindebergs Grant Thornton, e-postintervju 9 maj 2004.

Åkerborn, Ewa ekonomiavdelningen, Länsförsäkringar Skåne *Bank & Försäkring*, e-postintervju 12 maj 2004

Elektroniska källor

Dagens Industri, artikel 2003-12-08

<http://di.se/Scripts/Main/print.asp?ID=2003\12\08\94138>, 5 april 2004.

Langemar Pia, *Kvalitativ metod*,

<http://www.psychology.su.se/units/gu/FK/kvalmetodht03.pdf> , 28 april 2004.

Studentbiblioteket Lunds universitet, hemsida,

[Http://80-](http://80-)

www.sciencedirect.com.ludwig.lub.lu.se/science?_ob=MImg&_imagekey=B6W4P-

[3XX6KBX1&_cdi=6548&_orig=search&_coverDate=08%2F31%2F1999&_qd=1&_sk=999659996&view=c&wchp=dGLbVtzzSkzk&_acct=C000041498&_version=1&_userid=745831&md5=4f51ad08aeb61ce75f112289730dafd7&ie=f.pdf](http://www.sciencedirect.com.ludwig.lub.lu.se/science?_ob=MImg&_imagekey=B6W4P-3XX6KBX1&_cdi=6548&_orig=search&_coverDate=08%2F31%2F1999&_qd=1&_sk=999659996&view=c&wchp=dGLbVtzzSkzk&_acct=C000041498&_version=1&_userid=745831&md5=4f51ad08aeb61ce75f112289730dafd7&ie=f.pdf),
24 april 2004.

Studentbiblioteket Lunds universitet, hemsida,

[Http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdlink?Ver=1&Exp=10-26-](http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdlink?Ver=1&Exp=10-26-)

[2008&REQ=1&Cert=1Xu3PbBnxTzlrF7ZLHL04vTPSFbjpPSRoP0qt7habI9jgm9Yq4qrPKI%2fi9WCStPl&DID=11682218#fulltext](http://80-proquest.umi.com.ludwig.lub.lu.se/pqdlink?Ver=1&Exp=10-26-2008&REQ=1&Cert=1Xu3PbBnxTzlrF7ZLHL04vTPSFbjpPSRoP0qt7habI9jgm9Yq4qrPKI%2fi9WCStPl&DID=11682218#fulltext), 24 april 2004.

Studentbiblioteket Lunds universitet, hemsida,

[Http://80-elin.lub.lu.se.ludwig.lub.lu.se/sockets/webzc/full/422069](http://80-elin.lub.lu.se.ludwig.lub.lu.se/sockets/webzc/full/422069), 24 April 2004.

[Http://www.irev.se](http://www.irev.se), 17 maj 2004.

<http://www.stockholmsborsen.se>, 10 maj 2004.

BILAGA 1 a

Följebrev till expertintervjuerna

Frågeformuläret skickas ut av Rana Ibrik, Rickard Julin och Ahnna Wilgotson, studerande vid företagsekonomiska institutionen, Lunds Universitet.

Hej!

Vi vill börja med att tacka för att Ni var tillmötesgående i vår förfrågan om att delta i denna studie avseende uppskjutna skattefordringar. Genom Ert deltagande, som redovisningsexperten, anser vi att Ni medverkar till att vår uppsats kommer presentera en mer korrekt verklighetsbild.

Vår undersökning är ett examensarbete som omfattar 10 akademiska poäng. Den kallas, än så länge, ”Redovisning av uppskjuten skattefordran med anledning av underskottsavdrag” och syftar till att utifrån olika perspektiv utreda huruvida aktörer som i praktiken arbetar med rekommendationen RR9, kring uppskjutna skattefordringar, upplever att den har brister. Främst ser vi de tilltänkta bristerna i avsaknad av en tidsreglering, dvs. inom vilken tidsrymd underskottsavdragen kan nyttjas för att redovisning av uppskjuten skattefordran skall vara tillämplig. Vårt intresse ligger i att skapa en förståelse över hur dessa tomrum beaktas. Om det finns en önskan till mer specificerade regler alternativt en mer väluttalad praxis, samt varför rekommendationen inte är distinktare. Är det för att man hellre ser att en allmän praxis utvecklas på området eller finns det en annan förklaring?

Vi ser helst att ni e-mailar oss ert svar, men om muntlig kontakt föredras vänligen kontakta någon av oss på telefonnr nedan för tidsbokning av intervju. Dock kommer i detta fall det geografiska avståndet oss i mellan att avgöra huruvida intervjun sker via telefon eller vid ett personligt möte. Skulle detta vara aktuellt har ni tillfälle att i förväg se vika frågor som kommer tas upp genom att läsa vårt bifogade frågeformulär. Vid svar via e-mail, vänligen ge svaren i dokumentet direkt efter respektive fråga innan ni skickar frågeformuläret i retur.

Då vår studie ligger till grund för ett examensarbete som har en tidsbegränsning hoppas vi att ni har överseende med den tidsgräns vår ställt för Er respons på vårt frågeformulär. För att ha skäligt med tid för gedigen analys är vi i behov av Ert svar senast den 3/5.

Tack på förhand!

Med vänlig hälsning

Rana Ibrik
ranaibrik@tiscali.se
042-215952 alt.
0739-129744

Rickard Julin
rickard.julin@lindebergs.com
0431-83152 alt.
0708-240180

Ahnna Wilgotson
ahnnaw@hotmail.com
042-161268 alt.
0739-958629

BILAGA 1 b

Intervju med öppna svarsalternativ riktad till redovisningsexperten

Redovisning av uppskjuten skattefordran med anledning av underskottsavdrag

Bakgrund

Redovisningsrådets rekommendation, (RR9), innehåller en regel som säger att en uppskjuten skattefordran som hänför sig till underskottsavdrag skall redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning.

Uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag leder till en rad frågor att ta ställning till, som inte direkt går att finna svar i RR9, utan där professionell bedömning får ske och detta leder till olika tolkningar.

Intervjufrågor kring uppskjutna skattefordringar

Hur många år har ni arbetat i branschen?

1. I RR9 p.26 står att uppskjuten skattefordran hänförd till underskottsavdrag skall redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Hur skall sannolikhetsbegreppet bedömas? Vilken procentsats bör användas vid bedömningen av sannolikheten?
2. Hur definierar en revisor sannolikheten att denna form av fordringar ska kunna nyttjas vid avräkning av framtida beskattning?
3. Inom redovisningen anses prognoser om framtiden osäkra. När kan man i prognoser finna det realistiskt att företaget i framtiden kommer att generera vinst och därmed rättmätigt aktivera en uppskjuten skattefordran?
4. Finner Ni det motiverat att sätta en begränsning över vilken tidshorisont den uppskjutna skattefordran kan komma att nyttjas mot framtida vinster? Om så är fallet, i hur många år framåt bör enligt Er mening framtida skattemässiga överskott beaktas, dvs. inom vilken tidsrymd skall underskottsavdraget kunna nyttjas för att redovisning skall vara tillämplig?
5. Förleder det en annan bedömning om företaget kan skapa skattemässiga överskott. Antag att ett företag äger en fastighet med ett övervärde där en framtida försäljning kommer att generera ett skattepliktigt överskott om 10Mkr. Företaget har idag ett skattemässigt underskott om 10Mkr och prognosen inför framtiden är att den löpande verksamheten inte kommer att ge överskott. Kan företaget vid detta scenario redovisa uppskjuten

skattefordran även om den långsiktiga strategin är att inte sälja fastigheten?

Om nej, inom vilken tidsperiod anser Ni därmed att fastigheten bör avyttras för att en möjlighet att redovisa uppskjuten skattefordran ska föreligga?

6. I RR9 p. 27 står att om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjuten skattefordran endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. Hur skall *faktorer som övertygande talar* tolkas, finns det någon praxis eller vägledning för hur begreppet skall bedömas?
7. RR9 p. 44 anger att diskontering inte får ske vid redovisning av uppskjutna skattefordringar hänfödda till underskottsavdrag, och som skäl anges i p. 45 att beräkningen är så komplex att den svårligen låter sig göras. En fordran som kan nyttjas längre fram i tiden har rent matematiskt inte samma värde idag. Exempelvis ska diskontering ske av SPP-medel och fordringar med räntekompensation men inte uppskjuten skattefordran. Står detta i överensstämmelse med god redovisningssed? Vad är Er bedömning till att diskontering inte får ske i denna fråga?
8. Som sagt är diskontering inte tillåten enligt RR9: s rekommendationer kring uppskjuten skattefordran. Anser ni det, om detta var tillåtet, försvara den oreglerade tidshorisonten?
9. Beloppsspärren (Inkomstskattelagen 40:10;15;18) innebär en begränsning, att underskotts företag inte får dra av underskottsavdrag som överstiger 200 % av anskaffningsutgiften för företaget de första fem beskattningsåren. Denna spärr inträder när det sker ägarförändringar i företaget som ändrar det bestämmande inflytandet. Kan företag med mycket stora underskottsavdrag redovisa uppskjutna skattefordringar på underskottsavdrag som överstiger mer än 200 % av vad företaget kan tänkas vara värt?
Om svaret är ja, kommer då inte detta i konflikt med tillgångsdefinitionen som säger att ett företag ska ha kontroll på en tillgång och ägarförändringar torde ligga utanför företagets kontroll.
10. Anser ni att det finns brister/luckor i RR9 gällande uppskjutna skattefordringar?
Om ja, svara på följande frågor.
Vilka är dessa? Hur bör de, enligt Er mening, hanteras i praxis för att generera en homogen redovisning av fenomenet? Skapar dessa brister/luckor problem/osäkerhet i redovisning kring uppskjutna skattefordringar?

11. Uppfyller RR9 syftet om internationell harmonisering då den följer IAS 12?
12. Finns det några fördelar med att RR9 har den utformningen den har, med tanke på de punkter i rekommendationen som vi berör?
13. Vilka följder får RR9: s brister för betraktaren av ett företags årsredovisning om denna ska göra en ekonomisk analys som ska ligga till grund för ekonomiska beslut alternativt för finansiella beslut? Till exempel skulle man kunna se huruvida det finns en koppling mellan förekomsten av uppskjuten skattefordran och aktiekursen

Avslutande frågor:

Nedanstående frågor har ingen direkt anknytning till vår studie, dock skulle vi uppskatta om ni genom er expertis ytterligare skulle kunna hjälpa vår undersökning i sitt fortskridande. Vi uppskattar alla tips och idéer som kan bidra till utvecklingen av undersökningen och tackar på förhand.

- Har Ni något tips på relevant artikel/litteratur för undersökningen?
- Har ni kännedom över någon person med intresse för vår undersöknings ämne och som skulle ha tänkvärda åsikter att tillföra detta arbete?

BILAGA 2 a

Följebrev till företagsintervjuerna

Frågeformuläret skickas ut av Rana Ibrik, Rickard Julin och Ahnna Wilgotson, studerande vid företagsekonomiska institutionen, Lunds Universitet.

Hej!

Vi vill börja med att tacka för att Ni var tillmötesgående i vår förfrågan om att delta i denna studie avseende uppskjutna skattefordringar. Genom ert deltagande, som representanter för företagens ekonomifunktion, anser vi att ni medverkar till att vår uppsats kommer presentera en mer korrekt verklighetsbild.

Vår undersökning är ett examensarbete som omfattar 10 akademiska poäng. Den kallas, än så länge, "Redovisning av uppskjuten skattefordran med anledning av underskottsavdrag" och syftar till att utifrån olika perspektiv utreda huruvida aktörer som i praktiken arbetar med rekommendationen RR9, kring uppskjutna skattefordringar, upplever att den har brister. Främst ser vi de tilltänkta bristerna i avsaknad av en tidsreglering, dvs. inom vilken tidsrymd underskottsavdragen kan nyttjas för att redovisning av uppskjuten skattefordran skall vara tillämplig. Vårt intresse ligger i att skapa en förståelse över hur dessa tomrum beaktas. Om det finns en önskan till mer specificerade regler alternativt en mer väluttalad praxis.

Vi ser gärna att ni besvarar enkäten direkt i frågeformuläret, genom att sätta ett X i parenteserna vid de svarsalternativ ni anser bäst stämma överens med er åsikt i respektive fråga. Vänligen returnera sedan dokumentet till någon av nedanstående e-mail adresser.

Eftersom vår studie ligger till grund för ett examensarbete som har en tidsbegränsning hoppas vi att ni har overseende med den tidsgräns vår ställt för er respons på vårt frågeformulär. För att ha skäligt med tid för gedigen analys är vi i behov av ert svar senast den 12/5.

Tack på förhand!

Med vänlig hälsning

Rana Ibrik
ranaibrik@tiscali.se
042-215952 alt.
0739-129744

Rickard Julin
rickard.julin@lindebergs.com
0431-83152 alt.
0708-240180

Ahnna Wilgotson
ahnnaw@hotmail.com
042-161268 alt.
0739-958629

BILAGA 2 b

Frågeformulär riktat till företag

Bakgrund

Redovisningsrådets rekommendation, (RR9), innehåller en regel som säger att en uppskjuten skattefordran som hänför sig till underskottsavdrag skall redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning.

Uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag leder till en rad frågor att ta ställning till, som inte direkt går att finna svar i RR9, utan där professionell bedömning får ske och detta leder till olika tolkningar.

Intervjufrågor kring uppskjutna skattefordringar med anledning av underskottsavdrag

1. Vilken tidsbegränsning använder ni er av i ert företag vid aktivering av en uppskjuten skattefordran?

- 1 år
- 2 år
- 3 år
- mer än 3 år
- ingen tidshorisont tas i beaktelse

2. Vad är anledningen till just detta tidsintervall?

3. Producerar ni prognoser över skattemässiga överskott i ert företag som ni skulle kunna utnyttja mot era underskottsavdrag?

- Ja
- Nej

Om ja svara på fråga 4, om nej gå direkt till fråga 5.

4. Har ni dessa prognoser i betänkande då ni står inför ett aktiverande av en uppskjuten skattefordran?

- Ja, beslut om aktivering grundas på dessa prognoser ()
- Nej, prognoser om framtiden anses för osäkra ()
- Nej, då vi brukar oss av en fast tidsgräns vid aktivering av uppskjutna skattefordringar. Skulle inte vinst ha infallit innan den perioden bortskriver vi den uppskjutna skattefordran. ()

5. I RRR9 p.26 står att uppskjuten skattefordran hänförd till underskottsavdrag skall redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Hur bedöms sannolikhetsbegreppet i ert företag?

- Det är när prognoser visar på att företagets samlade underskott kommer att kunna nyttjas inom en rimlig tidsperiod. ()
- Vi anser framtiden osäker och ser det därför först troligt att sannolikheten för framtida överskott finns när företaget visat på vinst 1 år tidigare. ()
- Vi anser att mer än 1 år av vinst kan tyda på att trenden svängt för företaget och det är då även sannolikt att även kommande år resulterar i vinst. ()

6. Har ert företag någon gång tagit tips från er revisor angående aktivering av uppskjuten skattefordran?

- Ja ()
- Nej ()

Om Ni har svarat ja på fråga 6, vänligen besvara fråga 7 annars gå vidare till fråga 8.

7. Vilket råd har ni då erhållit?

8. Påverkas er bedömning om underskottsavdrag skall redovisas, av om företaget har stora övervärden i anläggningstillgångar såsom ex. inventarier och fastigheter.
- Nej, enbart resultat från den löpande driften tas hänsyn till. ()
 - Ja, men enbart om tanken är att avyttra anläggningstillgångarna inom en tvåårsperiod. ()
 - Ja, men enbart om tanken är att avyttra anläggningstillgångarna inom en femårsperiod. ()
 - Ja, oavsett om tanken är att avyttra anläggningstillgångarna eller ej, dvs. tidsaspekten har ingen betydelse utan vetskapen om att det finns övervärde i företaget räcker. ()
9. Påverkas er bedömning om det finns bolag inom koncernen som har skattemässiga underskott och där det i framtiden genom skatteplanering kan ge upphov till att berört dotterbolag kan nyttja sina underskottsavdrag?
- Nej, vi ser alltid till det enskilda dotterbolagets framtida vinstgenerering vid beslut om uppskjuten skattefordran ska redovisas. ()
 - Ja vi beaktar hela koncernens skattemässiga situation när vi tar ställning till om ett enskilt dotterbolag ska redovisa uppskjuten skattefordran. ()
10. I IRR9 p. 27 står att om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjuten skattefordran endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. Vad är er bedömning till hur *faktorer som övertygande talar* skall tolkas? Kryssa för ett eller flera alternativ som Ni tycker kan passa in på detta uttryck.
- Företaget har gjort en prognos som visar att företagets samlade underskott kommer att kunna utnyttjas inom en femårsperiod. ()
 - Enligt min mening räcker inte en prognos utan företaget måste först visa ett år med positivt resultat för att sedan kunna ta ställning till om prognosen för kommande år är uthållig. ()
 - För företag som redovisat förluster under senare år räcker varken prognoser eller ett enskilt positivt resultatår utan krävs minst två bokslut som visar ett överskott för att en redovisning av uppskjuten skattefordran skall komma i fråga. ()
 - Det är tillräckligt att företaget har övervärde i fastigheter eller inventarier oavsett om tanken är att avyttra dessa, för att uppfylla faktorer som övertygande talar. ()

11. Diskontering av uppskjutna skattefordringarna hänfödda till underskottsavdrag får inte ske. Vad är er bedömning till detta?

- Avsaknaden av diskonteringsmöjligheter stöder tanken på att det är en relativt kort tidshorisont som uppskjutna skattefordringar skall utnyttjas under. ()
- Diskontering borde ha varit tillåten för att kunna försvara att uppskjuten skattefordran redovisades trots att det är en lång tidshorisont innan de kan utnyttjas. ()
- Det är bra att diskontering inte är tillåten för det gör att beräkningen blir enklare och jämförelsen mellan företag tydligare. ()

12. Har ni någon gång haft annan uppfattning än er revisor beträffande hur uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag skall redovisas.

- Ja, företaget har haft en mer positiv syn än vad revisorn har kunnat godkänna. ()
- Ja, företaget har inte noterat att det finns en möjlighet att redovisa en uppskjuten skattefordran utan revisorn har gjort en beräkning som företaget sedan fått ta ställning till. ()
- Nej, företaget har gjort beräkningen och revisorn har haft samma uppfattning. ()
- Nej, företaget och revisorn har tillsammans utfört beräkningen hur mycket som skall redovisas. ()

13. Anser ni att det finns brister/luckor i RR9 gällande uppskjutna skattefordringar?

- Ja, i den mån att den är svår att tolka. ()
- Ingen åsikt, vi har inte reflekterat över något specifikt problem. ()
- Nej, vi anser att praxis får bilda normgivning. ()

Om Ni har svarat ja på fråga 13, vänligen besvara fråga 14 annars gå direkt till fråga 15.

14. Berör de tilltänkta bristerna avsaknaden av en tidsreglering?

- Ja ()
- Nej ()

15. Anser ni att redovisningsmöjligheterna av uppskjutna skattefordringarna, enligt RR9, genererar en internationell harmonisering av redovisningen?

- Ja ()
- Nej ()
- Till viss del ()

16. Finner ni att bristerna/luckorna skapar problem/osäkerhet i redovisning kring uppskjutna skattefordringar?

- Ja, i stor grad ()
- Ja, lite ()
- Obetydligt ()
- Nej, inte alls ()

17. Anser ni att ert företags arbetssätt vid tillämpning av RR9 uppfylla syftet om internationell harmonisering?

- Ja, till fullo ()
- Ja, lite ()
- Obetydligt ()
- Nej, inte alls ()

18. Anser ni det faktum att det finns olika tolkningsutrymme i rekommendationen kring uppskjutna skattefordringar att det innebär några fördelar sett ur ett företagsperspektiv?

- Ja, många fördelar då vi anser att praxis får ge vägledning ()
- Nej, då valmöjligheten i rekommendationen ger mindre jämförbarhet mellan företag i samma bransch ()
- Inga fördelar alls då vi hade önskat en mer distinkt rekommendation ()

19. Anser ni i ert företag att RR9: s eventuella brister har någon inverkan på betraktaren av ert företags årsredovisning, eftersom olika tillvägagångssätt vid redovisning av uppskjutna skattefordringar kan leda till skilda resultat. Kan detta innebära svårigheter att fatta ekonomiska beslut alternativt finansiella beslut utifrån årsredovisningen?

- Ja, stor påverkan då företagets resultat visas från en mer positiv sida ()
- Ja, liten påverkan ()
- Ingen påverkan alls då betraktaren utifrån noterna kan inhämta information ()

20. Skulle betraktaren av er årsredovisning kunna finna några kopplingar mellan förekomsten av de uppskjutna skattefordringarna och aktiekursen, och därav dra slutsatser och generera ekonomiska beslut?

- Det finns inga kopplingar ()
- Det förekommer svaga kopplingar ()
- Det förekommer starka kopplingar ()

Var vänlig att i nedanstående två frågor sätta ett kryss på linjen där ni anser er inställning ligga i förhållande till frågan.

21. Vad anser ni om rekommendationerna kring uppskjutna skattefordringar i RR9?

/-----/-----/-----/-----/-----/-----/-----/
bra dålig

22. Vad anser ni om hur det är att tillämpa rekommendationer kring uppskjutna skattefordringar vid användandet av RR9?

/-----/-----/-----/-----/-----/-----/-----/
lätt svårt