

- Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag -



**Företagsekonomiska institutionen
Ekonomihögskolan
Lunds Universitet**

**Magisteruppsats
VT 2003**

Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag

Författare
Allan Jusélius
Pia Lindström
Jenny Olsén

Handledare
Sven-Arne Nilsson
Claes Norberg

Sammanfattning

- Titel:** Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag
- Seminarium:** 2003-06-13
- Ämne/kurs:** FEK 591 Magisterseminarium i Redovisning 10 p
- Författare:** Allan Jusélius, Pia Lindström och Jenny Olsén
- Handledare:** Sven-Arne Nilsson, Claes Norberg
- Nyckelord:** RR 9, uppskjutna skattefordringar, skattemässiga underskottsavdrag, tolkningsutrymme, användbarhet, kvalitativa egenskaper
- Syfte:** Syftet är att beskriva och analysera dels hur svenska börsföretag redovisar uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag enligt RR 9 och vilka problem som denna redovisning innebär, dels hur användbar den information som redovisningen ger är för användarna av de finansiella rapporterna. Vidare avser vi att utreda huruvida skattemässiga underskottsavdrag är att betrakta som en tillgång i balansräkningen.
- Metod:** Studien kännetecknas av ett abduktivt angreppssätt, dvs. en kombination av ett induktivt och ett deduktivt angreppssätt. Den är induktiv i studiet av företagens årsredovisningar, intervjuerna och utredningen av RR 9:s tolkningsutrymme, medan den är deduktiv i avgörandet av om en uppskjuten skattefordran kan ses som en tillgång och vid jämförelsen mellan RR 9 och företagets redovisning. Utgångspunkt har varit en kombination av en kvantitativ och en kvalitativ metod. Metoden är kvantitativ såtillvida att vi har gjort jämförelser mellan ett antal företags redovisningar, medan den är kvalitativ i det att vi har studerat företagen på djupet.
- Slutsatser:** Vår studie visar dels att de studerade företagens redovisningar av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag skiljer sig betydligt i flera avseenden, dels att det finns betydande brister i den redovisade informationens användbarhet, vilket till stor del beror på de brister i tillförlitlighet som RR 9:s tolkningsutrymme ger upphov till. Många av de studerade företagen avviker från RR 9 främst genom att inte ge de upplysningar som rekommendationen kräver. Vidare anser vi att det värde som de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag tas upp till i balansräkningen inte bör begränsas av en i rekommendationen bestämd tidshorisont, eftersom detta inte skulle medföra en bättre redovisning. Slutligen är vi tveksamma till huruvida skattemässiga underskottsavdrag över huvud taget skall redovisas i balansräkningen på grundval av de osäkra prognoser som det redovisade värdet baseras på. Vi anser därför att information om det totala värdet av de outnyttjade underskottsavdragen är tillräcklig.

Innehållsförteckning

Förkortningar.....	5
1 Inledning.....	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problematisering.....	8
1.3 Syfte	10
1.4 Målgrupp	10
1.5 Definitioner	10
1.6 Disposition	11
2 Metod	13
2.1 Övergripande metod.....	13
2.1.1 Referensram	13
2.1.2 Perspektiv	13
2.1.3 Ansats och undersökningsmetod.....	14
2.1.4 Undersökningsobjekt.....	15
2.2 Datainsamling.....	16
2.2.1 Primärdata	16
2.2.1.1 Granskningsmall.....	16
2.2.1.2 Intervjuernas genomförande.....	17
2.2.1.3 Respondenter.....	18
2.2.2 Sekundärdata	18
2.3 Tillvägagångssätt vid analys och syntes.....	18
2.4 Källkritik	19
2.4.1 Kritik av primärdata	19
2.4.2 Kritik av sekundärdata	20
3 Redovisningsteori.....	22
3.1 Redovisningens ramverk	22
3.2 Utgångspunkt för fortsättningen av kapitlet.....	23
3.3 Definition och erkännande av tillgångar	24
3.3.1 Definition av en tillgång.....	24
3.3.2 Principen om tillgångserkännande	27
3.4 Skattemässiga underskottsavdrag som tillgång.....	27
3.5 Redovisningens kvalitativa egenskaper	29
3.5.1 Begriplighet.....	29
3.5.2 Relevans	30
3.5.3 Tillförlitlighet	30
3.5.3.1 Korrekt bild	30
3.5.3.2 Innebörd och form.....	31
3.5.3.3 Neutralitet.....	31
3.5.3.4 Försiktighet.....	31
3.5.3.5 Fullständighet	31
3.5.4 Jämförbarhet.....	32
3.5.5 En rättvisande bild.....	32
4 Normer för skattemässiga underskottsavdrag och vinstutdelning.....	33

- Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag -

4.1	Inledning.....	33
4.2	Redovisningsrådets Rekommendation nr 9 - Inkomstskatter.....	34
4.2.1	Redovisning av temporära skillnader.....	34
4.2.2	Redovisning av skattefordran i balansräkningen.....	35
4.2.3	Redovisning av underskottsavdrag.....	36
4.2.4	Värdering av uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld.....	37
4.2.5	Nettoredovisning av skatt.....	38
4.2.6	Obeskattade reserver.....	38
4.2.7	Upplysninger.....	39
4.3	SFAS 109 - Accounting for Income Taxes.....	39
4.4	Vinstutdelning i aktiebolag.....	41
4.4.1	Utgångspunkter.....	41
4.4.2	Nuvarande reglering.....	41
4.4.2.1	Beloppsspärren.....	41
4.4.2.2	Försiktighetsregeln.....	41
4.4.3	Förslag till ny aktiebolagslag.....	42
4.5	Utveckling av förslaget till ny aktiebolagslag.....	43
5	De undersökta företagens redovisning av skattemässiga underskottsavdrag.....	45
5.1	Elanders.....	45
5.1.1	Presentation av företaget.....	45
5.1.2	Redovisningsprinciper.....	45
5.1.3	Reflektioner kring Elanders redovisning.....	46
5.2	Ericsson.....	47
5.2.1	Presentation av företaget.....	47
5.2.2	Redovisningsprinciper.....	47
5.2.3	Reflektioner kring Ericssons redovisning.....	48
5.3	IFS.....	49
5.3.1	Presentation av företaget.....	49
5.3.2	Redovisningsprinciper.....	49
5.3.3	Reflektioner kring IFS redovisning.....	50
5.4	Intentia.....	51
5.4.1	Presentation av företaget.....	51
5.4.2	Redovisningsprinciper.....	52
5.4.3	Reflektioner kring Intentias redovisning.....	52
5.5	Nordic Shoes & Accessories.....	53
5.5.1	Presentation av företaget.....	53
5.5.2	Redovisningsprinciper.....	53
5.5.3	Reflektioner kring Nordic Shoes redovisning.....	54
5.6	OM.....	55
5.6.1	Presentation av företaget.....	55
5.6.2	Redovisningsprinciper.....	55
5.6.3	Reflektioner kring OM:s redovisning.....	56
5.7	ReadSoft.....	57
5.7.1	Presentation av företaget.....	57
5.7.2	Redovisningsprinciper.....	57
5.7.3	Reflektioner kring ReadSofts redovisning.....	58
5.8	SAS.....	58
5.8.1	Presentation av företaget.....	58
5.8.2	Redovisningsprinciper.....	59
5.8.3	Reflektioner kring SAS redovisning.....	60

- Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag -

5.9	Skandia	62
5.9.1	Presentation av företaget	62
5.9.2	Redovisningsprinciper.....	62
5.9.3	Reflektioner kring Skandias redovisning	63
5.10	Softronic	64
5.10.1	Presentation av företaget	64
5.10.2	Redovisningsprinciper.....	64
5.10.3	Reflektioner kring Softronics redovisning	66
5.11	Sammanfattning av studien	67
6	Syntes	69
6.1	Allmänna synpunkter	69
6.2	Är skattemässiga underskottsavdrag en tillgång?	69
6.3	Faktorer som motiverar redovisning av underskottsavdrag	72
6.4	Redovisningens användbarhet.....	73
6.4.1	Informationens begriplighet	73
6.4.2	Informationens relevans	74
6.4.3	Är informationen att betrakta som tillförlitlig?	75
6.4.4	Informationens jämförbarhet.....	76
6.5	Är informationen användbar?.....	77
6.6	En rättvisande bild.....	78
6.7	Reflektioner kring RR 9:s utformning	79
6.8	Sammanfattning av syntesen	81
6.9	Studiens vetenskapliga bidrag och förslag till vidare forskning	83
	Källförteckning.....	84
	Bilaga 1 - Intervjuguide till företagen	87

Förkortningar

AAA	American Accounting Association
ABL	Aktiebolagslagen
BFN	Bokföringsnämnden
FASB	Financial Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IAS	International Accounting Standard
IAS 12	International Accounting Standard - Income taxes
RR	Redovisningsrådets Rekommendation
RR 9	Redovisningsrådets Rekommendation nr 9 - Inkomstskatter
RR 16	Redovisningsrådets Rekommendation nr 16 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SFAS 109	Statement of Financial Accounting Standards No. 109 – Accounting for Income Taxes
SOU	Statens Offentliga Utredningar
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

1 Inledning

I detta kapitel redogör vi för bakgrunden till vårt ämne, de problem som ämnet är förknippat med samt syftet med vår studie. Vidare diskuterar vi uppsatsens målgrupp, definitioner som är relevanta för förståelsen av ämnet samt uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Frågan om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag är högtintressant i dagsläget eftersom Redovisningsrådets rekommendation ”RR 9 Inkomstskatter” (RR 9) endast har tillämpats under ett par år, med början strax efter den IT-krasch som drabbade världen under år 2000 och som resulterade i att åtskilliga IT-företag idag redovisar förluster på grund av den kraftiga lågkonjunktur som uppstod i kölvattnet av kraschen.

Underskottsavdrag är ett sätt för företag som redovisar ett negativt skattemässigt resultat att minska skatten då verksamheten åter går med vinst i framtiden. Syftet med skattemässiga underskottsavdrag är alltså främst att utjämna skatten mellan år med negativa och positiva resultat. Företag som har höga kostnader i början av sin livscykel och stora intäkter först senare, t.ex. utvecklingsföretag, skall få samma möjligheter att jämna ut skatten mellan åren som t.ex. ett handelsföretag, som har en jämnare fördelning av intäkter och kostnader under företagets livslängd.¹

Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag som uppskjutna skattefordringar har inte varit reglerad i Sverige före det att RR 9 trädde ikraft år 2001.² Internationellt har dock frågan reglerats i RR 9:s förlaga ”IAS 12 Income taxes (revised 1996)” (IAS 12) sedan en längre tid (enligt den reviderade standarden sedan år 1998),³ och i USA finns sedan år 1992 SFAS 109, som bl.a. behandlar redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag.⁴

Regleringen av underskottsavdrag i RR 9 innebär att ett företag skall redovisa en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag i den utsträckning det är sannolikt att avdraget kan avräknas mot framtida skattepliktiga överskott.⁵ Följden av att det

¹ Hendriksen, Eldon S. & Van Breda, Michael F., *Accounting Theory*, 1992, s. 709.

² RR 9 p. 77.

³ *Summary IAS 12: Income Taxes*, International Accounting Standards Boards hemsida [2003-05-29]

⁴ Schroeder, Richard G., Clark, Myrtle W. & Cathey, Jack M. *Financial Accounting – Theory and Analysis*, 2001, s. 368.

⁵ RR 9 p. 26.

skattemässiga underskottsavdraget tas in i balansräkningen blir att företaget, det år det går med förlust alternativt det år det blir sannolikt att underskottsavdraget kommer att kunna utnyttjas i framtiden, skall ta in en uppskjuten skattefordran motsvarande 28 % av avdragen i balansräkningen. Motposten till denna fordran läggs till det för året negativa resultatet så att detta blir mindre negativt, och på så sätt kommer beloppet även att finnas med i årets resultat när detta förs in som fritt eget kapital i balansräkningen. Om företaget nästkommande år redovisar vinst kommer underskottsavdraget helt eller delvis att kunna utnyttjas, vilket får till följd att det årets skatt reduceras, så att ingen eller en reducerad skatt betalas för det andra året. Den uppskjutna skattefordran reduceras motsvarande detta och belastar det andra årets resultat.

Underskottsavdrag har ökat i betydelse på redovisningsområdet sedan RR 9 trädde i kraft eftersom det då blev möjligt för företag att ta in den uppskjutna skattefordran som hänför sig till underskottsavdragen som en tillgång i balansräkningen. Konsekvenserna av detta är bl.a. att ett företag kan öka storleken på det egna kapitalet, och därigenom balansomslutningen, och eventuellt även värdet på företaget eftersom underskottsavdragen innebär en fördel om företaget går med vinst i framtiden eller om företaget köps upp av ett annat företag. Om värdet på företaget ökar bestäms dock i slutändan av om analytiker eller potentiella köpare får information om underskottsavdragens storlek, oavsett om de redovisas eller ej. Ytterligare en konsekvens av att ta in uppskjutna skattefordringar i balansräkningen är att företagets utdelningsmöjligheter kan öka genom att motposten till de uppskjutna skattefordringar som tas in i balansräkningen ses som fritt eget kapital, vilket med vissa begränsningar får delas ut till aktieägarna.

Enligt redovisningsprofessorn Lars Östman skulle man kunna tro att en viss redovisning är ”korrekt” eller ändamålsenlig mer eller mindre oberoende av i vilket sammanhang den skall användas, men så är det inte utan sammanhanget har i verkligheten stor betydelse.⁶ Skillnaderna i företagets redovisning påverkas även i stor utsträckning av den uppfattning som företagets revisor har om redovisningsregleringens tolkning och tillämpning. Den syn en person har på behovet av omfattande reglering skiftar med personens professionella utgångspunkt och personliga preferenser. För somliga av ”praktikens makthavare” är det naturligt att någon överordnad skall upprätthålla ordningen, vilket inte kan ske utan tämligen detaljerade regler för individuella aktörer. En viss del av professionen är övertygad om att ett oreglerat rättsområde är en styggelse, medan andra hävdar att reglering överhuvudtaget inte behövs i någon större utsträckning.⁷

För att illustrera skilda ställningstaganden till regleringen av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag ställer vi två revisorers uppfattningar mot varandra. Lars Kylebäck, auktoriserad revisor vid Ernst & Young i Stockholm, har bl.a. framfört att han anser att beaktat den osäkerhet som präglar alla svåra bedömningar är det önskvärt att det i svensk redovisning etableras en praxis som begränsar den framtida intjäning som får beaktas vid värderingen av den uppskjutna skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag som redovisas i balansräkningen. Vidare tycker Kylebäck att det vore

⁶ Östman, Lars, ”Normgivarna och makten” införd i Makten över redovisningen, Edenhammar, Hans; Hägg Ingemund, 1997, s. 25.

⁷ Östman, Lars, A.a., s. 27.

förnuftigt att framtida intjäning längre fram än tre år endast i undantagsfall får beaktas och att företag som gör det måste lämna detaljerade tilläggsupplysningar. Slutligen anser han att då RR 9 inte innehåller några mer detaljerade anvisningar om hur ”faktorer som övertygande talar för” skall tolkas kan ledning sökas i US GAAP.⁸

Mot Lars Kylebäcks ståndpunkt ställer vi sedan de åsikter som framförts av Sigvard Heurlin, auktoriserad revisor vid Öhlings/PricewaterhouseCoopers i Stockholm samt ledamot av Redovisningsrådet. Han anser att mer detaljerade anvisningar och regler inte skall efterlysas när tolkningsutrymme uppkommer i en principbaserad standard utan andan i rekommendationen skall vara vägledande för ett professionellt omdöme. Vidare anser han att det kan ifrågasättas vad som händer med jämförbarhet och tillförlitlighet om en tumregel ersätter mer detaljerade anvisningar. En tumregel är enligt Heurlin en enkel lösning, som dock saknar stöd i rekommendationen, och det är tveksamt att begränsa tidsperioden till tre år för något som inte har någon förfallotidpunkt. Vidare frågar han sig om inte en tillämpning av p. 26 och p. 27 i RR 9, med användning av professionellt omdöme i rekommendationens anda och med ett tillgodosett upplysningskrav där så krävs, inte ger en mer meningsfull redovisning än vad som blir resultatet av en sådan tumregel? Slutligen anser Heurlin att det kan ifrågasättas om inte det som står i p. 26 och p. 27 i RR 9 är att betrakta som norm i Sverige och en annan fråga är om RR 9 verkligen skall tolkas mot bakgrund av US GAAP.⁹

Det var genom kontakt med revisorer som vårt intresse uppkom för problemen med skattemässiga underskottsavdrag, och ämnet visade sig vara både aktuellt och till stora delar utforskat, vilket även bekräftades av de tidigare nämnda artiklarna, vilka publicerades strax efter det att vår studie inletts. Flertalet av de revisorer som vidtalades inför uppsatsarbetet upplevde området som förknippat med stor osäkerhet och därigenom intressant att studera.

Mot bakgrund av ovanstående är det därför intressant att utreda hur företag noterade på Stockholmsbörsen redovisar uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag och i vilken mån företagens redovisning följer RR 9.

1.2 Problematisering

Vissa praktiker har hävdat att information om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag inte är relevant för användarna av de finansiella rapporterna.¹⁰ Mot bakgrund av detta uttalande är det intressant att utreda huruvida skattemässiga underskottsavdrag är att betrakta som en tillgång. Genom att studera svenska börsföretags redovisning av skattemässiga underskottsavdrag vill vi undersöka hur företagens redovisning sker i relation till RR 9 och vilka problem som är förknippade med denna redovisning. Utifrån detta är det sedan intressant att bedöma om den redovisade informationen är användbar för användarna av de finansiella rapporterna.

⁸ Kylebäck, Stefan, *Skattefordran hänförlig till underskottsavdrag: Begränsa den framtida intjäningen med tre år!*, Balans nr 4 April 2003 s. 17ff.

⁹ Heurlin, Sigvard, *Sigvard Heurlin svarar Stefan Kylebäck: ”Jag hade gärna sett mer eftertanke”* Balans nr 5 Maj 2003, s. 44f.

¹⁰ Intervju med OM 2003-05-19.

Även om RR 9 förutsätter att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag utgör en tillgång måste man till att börja med fråga sig om dessa uppskjutna skattefordringar uppfyller de krav på en tillgång, som presenteras i IASC:s ”Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter”, om villkoren i RR 9 p. 26 är uppfyllda. Det måste till att börja med observeras att kraven på en tillgång är relativt vaga varför uppfyllandet av dem i slutändan beror på hur de tolkas. Det första kravet på en tillgång, som innebär att tillgången skall medföra en framtida fördel för företaget, är uppfyllt beträffande skattemässiga underskottsavdrag eftersom förlusten skattemässigt flyttas i tiden i syfte att reducera den beskattningsbara vinsten i framtiden. Det andra kriteriet innebär att företaget måste ha kontroll över denna fördel, och detta krav är också uppfyllt beträffande skattemässiga underskottsavdrag eftersom det i detta fall är fråga om underskottsavdrag som uppkommit i det egna företaget. Det är beträffande det tredje och sista kravet, som innebär att de ekonomiska fördelarna måste vara ett resultat av tidigare transaktioner eller händelser, som det uppstår problem med att avgöra om skattemässiga underskottsavdrag kan utgöra en tillgång. IASC:s ramverk anger tydligt att händelsen måste ha inträffat och att det alltså inte räcker med att en händelse beräknas inträffa i framtiden. Dock är RR 9 utformad på det sättet att en tillgång föreligger om det är sannolikt att framtida skattepliktiga vinster kommer att inträffa, dvs. RR 9 anger att en tillgång föreligger om det är sannolikt att en händelse inträffar i framtiden.¹¹ Problemet med det tredje och sista kravet är alltså att det sannolikhetsbegrepp som finns i RR 9 inte innehåller en konkretisering av hur stor sannolikheten måste vara för att en händelse skall sägas ha inträffat. Även om RR 9 förutsätter att en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag är en tillgång anser vi att detta inte är helt självklart med tanke på hur sannolikhetsbegreppet har formulerats i RR 9.

Uppskjutna skattefordringar får tas in i balansräkningen endast om vissa förutsättningar är uppfyllda, nämligen antingen att företaget har temporära skillnader, t.ex. skattedelen av obeskattade reserver, som kan kvittas mot de skattemässiga underskottsavdragen eller att företaget beräknar att det kommer att uppvisa ett så stort positivt resultat i framtiden att underskottsavdragen kan utnyttjas. Förekomsten av temporära skillnader medför att en bedömning av framtida vinst inte behöver ske förutsatt att det föreligger legal kvittningsrätt mellan de temporära skillnaderna och de skattemässiga underskottsavdragen. Att de uppskjutna skattefordringar som hänför sig till framtida vinst är mest intressanta beror på dels att företaget måste ange de faktorer som gör att företaget tror att det kommer att gå med vinst i framtiden, dels att företagets subjektiva bedömning av framtida vinstmöjligheter kommer att påverka storleken på den uppskjutna skattefordran som redovisas i balansräkningen. I sin tur påverkar den fritt eget kapital och därigenom utdelningsbara medel. Beträffande utdelningen blir det vidare intressant att utreda om, och i så fall hur, uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag kommer att påverkas av framtida reglering av utdelningsbara medel.

Utifrån RR 9:s utformning och dess tillämpning bland svenska börsbolag är det intressant att identifiera de problemområden och det tolkningsutrymme som föreligger vid tillämpningen av en rekommendation som innehåller en hög grad av subjektiva bedömningar. Mot bakgrund av detta kan man fråga sig om och i så fall hur användbar informationen, som är resultatet av en

¹¹ IASC:s föreställningsram p. 49.

tillämpning av RR 9, är för användarna av finansiella rapporter, och hur användbarheten skulle kunna ökas.

1.3 Syfte

Syftet är att beskriva och analysera dels hur svenska börsföretag redovisar uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag enligt RR 9 och vilka problem som denna redovisning innebär, dels hur användbar den information som redovisningen ger är för användarna av de finansiella rapporterna. Vidare avser vi att utreda huruvida skattemässiga underskottsavdrag är att betrakta som en tillgång i balansräkningen.

1.4 Målgrupp

Denna studie är främst av intresse för studenter och forskare inom redovisningsområdet samt praktiskt verksamma revisorer och ekonomi- eller redovisningschefer. Vi har förutsatt att de personer som tillhör dessa grupper är väl förtrogna med Redovisningsrådets rekommendationer och organisationens verksamhet i allmänhet. Vi har vidare förutsatt att de är väl insatta i de termer och begrepp som återfinns i företagens finansiella rapporter, och vi har av denna anledning enbart redogjort för de begrepp som är centrala i vår studie.

1.5 Definitioner

Här presenteras ett antal centrala begrepp, som underlättar förståelsen för den fortsatta framställningen:

- **Användare av finansiella rapporter:** Denna grupp består främst av nuvarande och potentiella investerare, anställda, långgivare, leverantörer och andra kreditgivare, kunder, statliga myndigheter samt samhället i övrigt, vilka har skilda informationsbehov.¹²
- **Obeskattade reserver:** de ackumulerade bokslutsdispositionerna, som har till syfte att jämna ut resultatet skattemässigt över tiden och ge företagen en räntefri skattecredit.¹³
- **Underskottsavdrag:** den förlust som i framtiden kan kvittas mot skattepliktiga vinster.
- **Uppskjuten skattefordran:** en reduktion av framtida skatt, som kan hänföra sig till avdragsgilla temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag eller andra skatteavdrag.¹⁴

¹² IASC:s förställningsram p. 9.

¹³ Thomasson, Jan, *Extern redovisning och finansiell analys*, 2000, s. 119.

¹⁴ RR 9 p. 4.

- **Uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag:** Skattedelen av underskottsavdraget, vilken redovisas i balansräkningen i de fall det är sannolikt att företaget kommer att generera framtida skattepliktiga vinster som kan reducera framtida skatt.
- **Temporär skillnad:** skillnaden mellan det redovisade värdet på en tillgång, skuld eller avsättning och dess skattemässiga värde.

1.6 Disposition

För att få bättre förståelse för uppsatsens fortsatta disposition och uppbyggnad redogör vi här för innehållet i och syftet med varje kapitel.

Kapitel 2 - Metod

I detta kapitel redogör vi för tillvägagångssättet vid genomförandet av studien. Kapitlet syftar till att möjliggöra för läsaren att förstå vilka utgångspunkter vi har haft och vilka överväganden vi har gjort under arbetets gång.

Kapitel 3 - Redovisningsteori

I detta kapitel presenteras den teori som har fungerat som bakgrund till diskussionen om de allmänna problemområden, som återfinns i syntesen i kapitel 6. Teorin har alltså inte använts direkt vid analysen av de enskilda företagens redovisning, utan denna analys har skett främst utifrån RR 9.

Kapitel 4 – Normer för skattemässiga underskottsavdrag och vinstutdelning

Detta kapitel har fungerat som utgångspunkt för den empiriska undersökningen och har till syfte att ge läsaren en bakgrund till regleringen av skattemässiga underskottsavdrag i redovisningen. RR 9 är en omfattande rekommendation och vi har valt att återge de punkter i rekommendationen som har varit relevanta för den empiriska studien. I kapitlet har vi vidare med hjälp av exempel åskådliggjort hur underskottsavdragen fungerar i praktiken. Vi redogör även kort för vissa områden i den amerikanska standarden SFAS 109, som för oss har fungerat som jämförelseobjekt till den svenska regleringen. Kapitlet avslutas med en sammanfattning av gällande och framtida reglering av vinstutdelning i aktiebolag.

Kapitel 5 – De undersökta företagens redovisning av skattemässiga underskottsavdrag

I detta kapitel redogör vi för hur de studerade företagen redovisar uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag. Vidare ger vi egna reflektioner kring denna redovisning i direkt anslutning till beskrivningen av respektive företag. Anledningen är att vi vill belysa specifika förhållanden i respektive företags redovisning dels därför att den kommande syntesen behandlar mer generella problem och drag, dels därför att det förenklar för läsaren att få den företagsspecifika analysen i direkt anslutning till beskrivningen av företagens redovisning.

Kapitel 6 - Syntes

Kapitlet syftar till att utifrån den empiriska undersökningen dra slutsatser om redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till redovisning av skattemässiga underskottsavdrag och dess användbarhet för läsare av de finansiella rapporterna. Här diskuteras således inte enskildheter i företagens redovisningar, utan vi koncentrerar oss på de områden inom redovisning av uppskjutna skattefordringar som genomgående varit problematiska bland de studerade företagen. Vidare reflekterar vi över RR 9:s utformning.

2 Metod

Syftet med detta kapitel är att redogöra för vilken metod vid använt vid granskning av de utvalda företagen samt på vilka grunder dessa företag valts ut. Vidare diskuterar vi utgångspunkten för studien, hur datainsamlingen har skett och hur vi analyserat informationen ifråga. Slutligen beskriver vi hur vi har förhållit oss till de källor vi har använt.

2.1 Övergripande metod

2.1.1 Referensram

Vår referensram utgörs dels av de kunskaper vi erhållit under ekonomiutbildningen vid Ekonomihögskolan i Lund, dels av studier vid en annan fakultet och av praktiskt arbete inom ekonomi. Vi har valt att göra en studie som innehåller visst samband mellan redovisning och handelsrätt, eftersom dels samtliga författare har läst fördjupningskurser inom redovisning, dels en av oss är jurist och de andra har läst ett flertal kurser inom handelsrätt. Vår referensram har utvidgats under arbetets gång genom de nya kunskaper vi tillgodogjort oss genom att studera litteratur och årsredovisningar.

2.1.2 Perspektiv

Valet av perspektiv påverkar vilken information, och därmed även vilket resultat, utredaren får fram genom studien.¹⁵ Perspektivet kan beskrivas som en lins genom vilken utredaren betraktar och tolkar verkligheten och väljer ut de aspekter som bedöms vara relevanta och viktiga.¹⁶

I vår studie har vi utgått från ett s.k. användarperspektiv. Anledningen till detta val var att vi ville se hur företagen redovisar i relation till RR 9, vilka problem redovisningen innebär, och vad detta får för konsekvenser för informationens användbarhet. Utgångspunkten för studien har varit det syfte för de finansiella rapporterna som återfinns i IASC:s ramverk, och som är ”att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning och resultat samt om förändringar i den ekonomiska ställningen. Informationen är användbar för olika användare som underlag för deras beslut i ekonomiska frågor.”¹⁷ För att uppnå syftet med studien har vi,

¹⁵ Halvorsen, Knut, *Samhällsvetenskaplig metod*, 1992, s 38.

¹⁶ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, 1999, s. 62.

¹⁷ IASC:s föreställningsram p. 12.

förutom granskning av årsredovisningar, ansett det lämpligt att kontakta företagen för att utreda otydligheter i företagets redovisning och för att identifiera de delar av redovisningen av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, som företagen verkade ha svårigheter med och som skulle kunna få konsekvenser för användaren.

Det förekommer tre grundläggande teoretiska perspektiv: det statiska, det dynamiska och det teleologiska perspektivet.¹⁸ I studien har vi granskat informationen i företagets årsredovisningar för åren 2001 och 2002, vilket i det närmaste är att betrakta som ett statistiskt perspektiv. Dock bör poängteras att ett statistiskt perspektiv utgår från den information som fanns vid en viss given tidpunkt, och eftersom vi har valt att granska företagets årsredovisningar för två på varandra följande år och sedan jämföra dessa med varandra tangerar vi även ett dynamiskt perspektiv, vilket karaktäriseras av en studie av ett större antal år. En helt dynamisk studie är inte möjlig att genomföra i detta fall eftersom RR 9, såsom nämnts tidigare, inte infördes förrän räkenskapsåret 2001.¹⁹

2.1.3 Ansats och undersökningsmetod

Slutsatser kan uppnås genom två angreppssätt, vilka kallas induktion och deduktion. Vid den induktiva ansatsen utgår forskaren från empirin för att formulera en teori och dra slutsatser utifrån den insamlade informationen. En deduktiv ansats kännetecknas i stället av att allmänna principer och befintliga teorier används som utgångspunkt när förklaring till en viss företeelse söks. Dock är det vid samhällsvetenskapliga undersökningar svårt att göra en klar distinktion mellan de båda ansatserna eftersom de vanligtvis vävs in i varandra under arbetets gång.²⁰

Vår studie kännetecknas närmast av en abduktiv ansats, som är en kombination av det induktiva och det deduktiva angreppssättet.²¹ Den är induktiv i studiet av företagets årsredovisningar samt genomförandet av intervjuer med företagen, samtidigt som den är deduktiv vid diskussionen av huruvida uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag är att betrakta som en tillgång. Vid jämförelsen mellan RR 9 och det som i företagets årsredovisningar nämns om inkomstskatter används något som närmar sig en deduktiv ansats, i det att utgångspunkten är RR 9 vid undersökningen av hur företagen redovisar och motiverar sina uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag samtidigt som metoden närmar sig en induktiv ansats vid utredandet av hur stort tolkningsutrymme RR 9 innehåller beträffande uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag.

Vilken metod som skall användas vid en studie beror på studiens ämne, perspektiv och syfte.²² Utgångspunkt för vår studie har varit en kombination av en kvalitativ och en kvantitativ metod, vilken brukar benämnas triangulering. Denna kombination sker oftast genom att en kvantitativ studie följs upp av en kvalitativ sådan, då den ena metodens svaga

¹⁸ Eneroth, Bo, *Hur mäter man "vackert"?* – Grundbok i kvalitativ metod, 1994, s. 124.

¹⁹ Eneroth, Bo, A.a., s. 124.

²⁰ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten: val av samhällsvetenskaplig metod*, 1998, s. 30.

Lundahl, Ulf; Skärvad, Per-Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, 1999, s. 40.

²¹ Alvesson, Mats & Sköldberg, Kaj, *Tolkning och reflektion – vetenskapsteori och kvalitativ metod*, 1998, s. 42.

²² Andersen, Ib, A.a., s. 33.

sidor vanligtvis är den andra metodens starka sådana.²³ Vi har varit kvantitativa såtillvida att vi har gjort jämförelser mellan dels ett stort antal företags redovisningar av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, dels de aktuella företagens årsredovisningar för åren 2001 och 2002. Däremot har vi varit kvalitativa i det att vi har studerat företagen på djupet, vilket har skett i syfte att ta reda på dels hur företagen tillämpar RR 9 och vilka problem som enligt vår mening är förknippade med företagens redovisning, dels vilket tolkningsutrymme företagen har vid tillämpning av rekommendationen. Den information som företagen i årsredovisningarna har presenterat beträffande uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har sedan använts för att avgöra hur användbar informationen är för läsaren av årsredovisningarna.

2.1.4 Undersökningsobjekt

Vi har valt att studera redovisningen av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag på koncernnivå, trots att det är i de enskilda koncernföretagen, vilka är skattesubjekt, som de skattemässiga underskottsavdragen uppstår. Vi anser trots detta att det är mer intressant att studera företagens koncernredovisning eftersom dels den konsoliderade balansräkningen innehåller information om moderbolaget i kombination med de enskilda koncernföretagen, dels koncernens fria egna kapital påverkar moderbolagets utdelningsmöjlighet. Av denna anledning anser vi att det är av större intresse att studera koncernen som helhet än moderbolagens redovisning isolerad.

Urvalet skedde utifrån tre kriterier, för det första att företagen på koncernnivå skulle gå med förlust under både år 2001 och år 2002, för det andra att koncernen redovisat skattemässiga underskottsavdrag som uppskjuten skattefordran i balansräkningen åtminstone ett av de två åren, och för det tredje att företagens årsredovisningar skulle ge så mycket information som vi ansåg var tillräcklig att gå vidare med även i de fall företagen inte skulle vilja ställa upp på intervju. Grunden för vår undersökning har trots allt varit företagens årsredovisningar eftersom vi ansåg det intressant att se hur företagen redovisar samt hur användbar informationen är för läsaren av årsredovisningarna. Anledningen till att vi ville studera de utvalda företagen under en tvåårsperiod var att vi ansåg det intressant att se ifall företagens redovisning utvecklats från år 2001 till år 2002 eftersom dels RR 9 trädde i kraft vid ingången av räkenskapsåret 2001, dels att det i samband med införandet av en ny rekommendation kan uppstå fördröjning i företagens tillämpning av rekommendationen i fråga, något som kan bero på bristande kunskaper eller bristande resurser. Att vi enbart studerade företag som gick med förlust under två på varandra följande år berodde på att vi ansåg det intressant att studera hur företag som hade en negativ resultatutveckling såg på sina möjligheter att generera vinster i framtiden och hur detta påverkade deras hantering av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag.

Eftersom RR 9 i första hand riktas till börsnoterade företag inriktade vi oss på att endast studera företag noterade på Stockholmsbörsen. För att hitta företag som uppfyllde de av oss uppställda kriterierna studerade vi till att börja med samtliga företag på Stockholmsbörsens A-lista och O-lista – Attract 40, vilket resulterade i att fem stora företag hittades, nämligen

²³ Merriam, Sharan B., *Fallstudien som forskningsmetod*, 1994, s. 85.

Ericsson, OM, SAS, Skandia och Intentia, där de fyra förstnämnda är noterade på A-listan, medan Intentia är noterat på Attract 40. Utifrån detta antal beslutade vi oss för att dessutom granska fem lite mindre företag från O-listan – Övriga aktier som uppfyllde samma urvalskriterier, och detta gjordes för att se om det var någon skillnad mellan större och mindre företag beträffande redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag. För att hitta dessa företag använde vi oss av ett sannolikhetsurval, där alla företag på O-listan hade möjlighet att komma med i urvalet. Dock var sannolikheten större för IT-företag då, som vi har nämnt i inledningen till uppsatsen, åtskilliga av dessa har gått med förlust sedan IT-kraschen år 2000. Av de företag som vi fick fram genom denna urvalsprocess valde vi bort de företag som inte uppfyllde urvalskriterierna. När vi sedan hade hittat fem företag som uppfyllde våra kriterier avslutades urvalsprocessen. Optimalt hade varit att gå igenom samtliga företag på O-listan och först välja ut de som uppfyllde våra kriterier och därefter slumpmässigt välja fem av dessa företag. P.g.a. tidsbrist var detta dock inte genomförbart. De företag från O-listan som valdes ut var Elanders, IFS, Nordic Shoes, Readsoft och Softronic. Sammantaget resulterade vårt urval alltså i totalt tio företag, vilket vi ansåg utgjorde ett hanterbart antal samtidigt som detta antal företag enligt vår mening borde kunna ge en relativt bra bild av hur svenska börsnoterade förlustföretag tolkar och tillämpar RR 9.

2.2 Datainsamling

I detta avsnitt beskriver vi insamling av primärdata och insamling av sekundärdata.

2.2.1 Primärdata

Primärdata utgörs av data som utredaren själv samlar in för ett bestämt ändamål.²⁴ I vårt fall utgörs primärdatan av den information vi erhållit från de studerade företagens årsredovisningar och från intervjuer med företagen.

2.2.1.1 Granskningsmall

När vi hade genomfört vårt urval av företag utformade vi en mall i syfte att granska de valda företagens årsredovisningar på ett enhetligt sätt, så att den information vi fick fram från respektive företag var jämförbar. I respektive företags årsredovisningar började vi med att granska de redovisningsprinciper som gällde inkomstskatter för att därefter ta reda på dels var uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag redovisats i balansräkningen, dels vilka noter som behandlade sådana uppskjutna skattefordringar. Vid granskningen av dessa noter letade vi efter följande:

1. Om det var möjligt att kvitta uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag mot skattedelen av obeskattade reserver eller andra temporära

²⁴ Eriksson, Thorsten & Wiedersheim-Paul, Finn, *Att utreda forska och rapportera*, 1997, s 65f.

skillnader för att se om det belopp som företaget tagit in i balansräkningen var berättigat på grundval av kvittningen.

2. I de fall kvittning inte var möjlig överhuvudtaget eller då det belopp som kunde kvittas inte täckte det totala aktiverade beloppet kontrollerades om den motivering som, enligt RR 9 p. 70, krävs för aktivering av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag hade avgetts.
3. Ifall företaget netto- eller bruttoredovisade sina uppskjutna skattefordringar och skatteskulder.
4. I begränsad omfattning studerades redovisning av årets skatt i de fall det var intressant att se årets aktivering eller återföring av uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag.
5. Företagets resultatutveckling de senaste fem åren.

Det bör påpekas att vi började med att granska respektive företags årsredovisning för år 2001 för att därefter kontrollera om det fanns några skillnader mot årsredovisningarna för år 2002. Vid denna jämförelse tittade vi särskilt på om tillämpningen av RR 9 och motiveringen till att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag tagits in i balansräkningen hade ändrats mellan åren.

2.2.1.2 Intervjuernas genomförande

Med utgångspunkt i den information vi fick fram genom att enbart studera företagens årsredovisningar utformades därefter ett antal ”skräddarsydda” frågor till respektive företag (bilaga 1). Anledningen till att vi valde att använda oss av denna typ av frågor var att de företag vi studerade redovisade sina uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag på olika sätt och använde olika mängder tilläggsinformation. Genom att syftet med intervjuerna enbart var att få oklarheter i företagens redovisningar förklarade är den information som lämnades vid intervjuerna enbart att se som ett komplement till den information som kunde utläsas ur årsredovisningarna. Våra slutsatser har i huvudsak grundats på den information som lämnats i årsredovisningarna varför det faktum att tre av de tio företagen valde att inte besvara våra frågor inte har haft någon större betydelse för studien.

För att få svar på de ”skräddarsydda” frågorna använde vi oss av telefonintervjuer med respektive företags ekonomi- eller redovisningschef. Före själva telefonintervjun ringde vi upp kontaktpersonen på företaget ifråga för att ta reda på om denne ville medverka i vår studie, och om han eller hon accepterade att göra en telefonintervju skickade vi våra frågor, och en tid bestämdes för själva intervjun så att personen ifråga fick tillfälle att förbereda svaren på frågorna. Direkt efter intervjun bearbetades svaren för att säkerställa att så liten del av informationen som möjligt gick förlorad. I de fall respondenterna inte gick att nå per telefon eller önskade att få frågorna via e-post översände vi frågorna till respondenten, som senare har besvarat frågorna skriftligen eller via telefon. I de fall aktuell person på företaget ifråga inte ville prata med oss har vi enbart utgått från informationen i företagets årsredovisning och sedan dragit egna slutsatser på grundval av denna.

2.2.1.3 Respondenter

Valet av respondenter skedde utifrån det kriteriet att personen ifråga skulle vara väl förtrogen med hur företagets uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag redovisats i företaget under åren 2001 och 2002. I första hand valde vi därför att kontakta den person som var ansvarig för företagets redovisning, och i ett antal fall valde denne att slussa oss vidare till en annan person som ansågs mer lämplig att svara på våra frågor. Dock bör det påpekas att vi inte hade möjlighet att fullt ut kontrollera att personen som företaget hänvisade till för att besvara våra frågor var den som var mest lämplig för att uppnå syftet med vår studie. Följande personer intervjuades:

- Elanders: Svante Johansson, Koncerncontroller
- Ericsson: Gunnar Nyman, Corporate Accounting Manager
- Nordic Shoes & Accessories: Christer Bang, Finanschef
- OM: Mats Myrsten Koncerncontroller
- ReadSoft: Jan Bertilsson, Ekonomichef
- SAS: Ulla Edlund, Redovisningschef
- Softronic: Robert Johansson, Ekonomichef

2.2.2 Sekundärdata

Det material som insamlats av andra än utredaren brukar klassificeras som sekundärdata. I klassisk mening består denna typ av data av information som finns dokumenterad sedan tidigare.²⁵

I initialskedet sökte vi efter såväl vetenskapliga som mer ”praktikerinriktade” artiklar i de databaser som finns tillgängliga via Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet. Sökord var främst ”underskottsavdrag” samt dess engelska motsvarighet, ”loss carry-forward”. Andra sökord var ”inkomstskatter” och ”uppskjutna skattefordringar”. För att finna relevant litteratur för vårt problemområde gjordes sökningar i olika biblioteks artikeldatabaser och arkivsystem, fördes diskussioner med våra handledare samt granskades källförteckningar i gamla uppsatser.

Vi har studerat ”klassisk” redovisningsteoretisk litteratur som Accounting Theory av Hendriksen och Van Breda samt Financial Accounting - Theory and Analysis av Schroeder och Clark samt vetenskapliga artiklar i tidskrifter som Accounting Review. Vidare har vi använt oss av Redovisningsrådets översättning av IASC:s ”Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements” samt aktuella normer, främst RR 9.

2.3 Tillvägagångssätt vid analys och syntes

Det tillvägagångssätt vi har använt oss av när vi har analyserat och dragit slutsatser av den information vi har fått från de studerade företagen kan delas upp i tre delar:

²⁵ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, A.a., s. 52.

1. Till att börja med har vi i anslutning till beskrivningen av varje företag, som återfinns i empirikapitlet, redogjort för de oklarheter och speciella företeelser som, när det gäller redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, dels fanns i företagens årsredovisningar, dels framkom vid intervjuer med företagen. Anledningen till detta upplägg i empirikapitlet är att vi vill ge läsaren en helhetsbild av det enskilda företags redovisning genom att även förklara vilka brister vi anser finns i relation till RR 9 eftersom vi i synteskapitlet, som ligger närmast efter empirikapitlet, endast diskuterar generella problem med de enskilda företagens redovisning som exemplifiering.
2. I syntesen utgår vi alltså från den information vi lämnat i empirikapitlet i syfte att kunna föra en allmän diskussion om de aspekter av redovisning av dessa uppskjutna skattefordringar som vi utifrån studien av företagen har sett att företagen verkar ha problem med. I synteskapitlet ställer vi vidare den information vi fått fram om företagens redovisning mot de kvalitativa egenskaperna i IASC:s föreställningsram för att avgöra om den information som företagen presenterar i sina årsredovisningar är användbar för läsare av dem. Vidare reflekterar vi över hur man kan öka informationens användbarhet. Slutligen sammanfattar vi de slutsatser vi dragit.

2.4 Källkritik

2.4.1 Kritik av primärdata

Validitet avser ett mätinstruments förmåga att mäta det man har för avsikt att mäta, medan reliabilitet avser mätinstrumentets förmåga att ge tillförlitliga och stabila utslag.²⁶

Trots att informationen i årsredovisningarna revideras årligen bör läsaren ha i åtanke att företag i allmänhet har relativt stor frihet att avgöra vad som skall tas in i redovisningen när det gäller uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag p.g.a. RR 9:s stora tolkningsutrymme i kombination med att det sällan blir några konsekvenser av felaktig redovisning. Med hjälp av den granskningsmall vi har skapat och de intervjuer vi har genomfört anser vi dock att vi till stor del har kunnat konstatera på vilka punkter företagens redovisning skiljer sig från RR 9 samt vilka områden som vi anser är mest föremål för företagens subjektiva bedömningar och därför anser vi ändå att vi har haft såväl hög validitet som hög reliabilitet i vår analys och våra slutsatser.

Med tanke på att företagen har redovisat så olika när det gäller uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har vi för att säkerställa validiteten använt oss av skraddarsydda frågor till varje företag. Genom att företagens redovisning av uppskjutna skattefordringar ser så olika ut hade ett användande av standardiserade frågor varit meningslöst eftersom vi i så fall frågat företagen om sådant som redan kunde utläsas ur årsredovisningarna. Genom att i förväg skicka ut frågorna till respondenten hoppades vi öka chansen att erhålla relevanta svar och därmed öka validiteten. Vi bedömde att den största

²⁶ Eriksson, Thorsten & Wiedersheim-Paul, Finn, A.a., s. 38.

riskerna med intervjuerna var att inte få några svar alls, snarare än att respondenten gav oss ”felaktiga” sådana. I detta sammanhang bör det påpekas att vi i de fall företagen inte velat ställa upp på en telefonintervju utan i stället valt att besvara våra frågor skriftligen inte har haft samma möjligheter att ställa följdfrågor som om telefonintervjuer genomförts. I de fall den skriftliga informationen varit tvetydig har vi tolkat informationen mot bakgrund av vad som framgått av företagets årsredovisningar.

Beträffande reliabiliteten vill vi påpeka följande. Genom att vi i möjligaste mån har försökt använda oss av telefonintervjuer har vi haft möjlighet att bemöta respondentens svar och förtydliga frågorna om respondenten svarade på något annat än det vi frågade efter. När intervjun skett genom att respondenten svarat via e-post har det funnits risk för att tillförlitligheten har varit lägre än vid en telefonintervju eftersom respondenten dels har kunnat misstolka våra frågor, dels har kunnat skicka ett kortfattat svar som kanske inte bygger på lika stor eftertanke som vid en telefonintervju där en löpande diskussion förts om ämnet. För att nå en hög reliabilitet vid telefonintervjuerna har vi, såsom tidigare nämnts, bearbetat den erhållna informationen direkt efter intervjuerna.

2.4.2 Kritik av sekundärdata

Det rekommenderas att källmaterial utvärderas utifrån fyra kriterier, nämligen användbarhet, ursprung, tolkning och observation.²⁷

Ifråga om observationskriteriet kan följande nämnas: I initialskedet valde vi den problemställning som vi ville belysa, och därefter sökte vi källor som behandlade denna. Detta i syfte att skapa en överblick över de källor som vi ville använda och som var relevanta för att kunna genomföra uppsatsskrivandet. Vi har här gjort en sällning för att få fram relevant information, och vi började med att gå igenom redovisningsteorier som behandlade uppskjutna skattefordringar för att få en bra översikt av ämnet.

Beträffande ursprungskriteriet tittade vi på sambandet mellan källorna och verkligheten, och det viktiga var här att avgöra vem som var upphovsman, när källan hade skrivits och vilka syftena med skapandet av källan var samt hur vi fått tag på källorna. De teorier vi utgått ifrån är till viss del utarbetade för ett par decennier sedan, men de kan trots detta inte anses vara föråldrade utan även gångbara idag. Detta beror till viss del på att de teorier vilka behandlar tillgångsdefinitionen är tämligen tidlösa. De normer och principer som vi avser att tolka består i huvudsak av RR 9. Det problematiska med denna typ av källa är dock att rekommendationen är mycket vid, och det skapas därigenom möjligheter för företagen att tillämpa den på olika sätt.

Ifråga om tolkningskriteriet har vi analyserat innehållet i källan för att få fram vad författaren har avsett att berätta för läsaren. Här har vi också satt in källan i sitt rätta tidssammanhang och i det rätta sociala sammanhang vari källan blev till.²⁸ Vi har, när det har varit möjligt, använt

²⁷ Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn, *Forskningsmetodik*, 1997, s. 130ff.

²⁸ Ibid.

- Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag -

oss av flera källor för att inte få en missvisande bild av det material vi har studerat. Detta var dock svårt då vårt ämne är nytt och till stor del outforskat.

När det slutligen gäller användbarhetskriteriet har vi avgjort om och hur vi har kunnat använda källorna. En stor del av den litteratur vi använt oss av ligger nära vårt ämne men behandlar inte direkt detta, vilket gör att dessa källor har fått användas med vissa begränsningar. Detta har bland annat skett genom att vi har studerat generell litteratur om uppskjutna skattefordringar, för att kunna dra paralleller till hur underskottsavdragen borde behandlas i redovisningen, i stället för att direkt läsa litteratur som behandlar skattemässiga underskottsavdrag.

3 Redovisningsteori

I detta kapitel redogör vi inledningsvis för redovisningens ramverk, vilket följs av definitionen av en tillgång i IASC:s föreställningsram och för de kriterier som måste vara uppfyllda för att en tillgång skall få tas in i ett företags balansräkning. Vidare redogör vi för förutsättningarna för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag skall tas in i balansräkningen. Slutligen behandlar vi de kvalitativa egenskaper som krävs för att informationen i finansiella rapporter skall vara användbar för beslutsfattande varvid vi utgår från den tidigare nämnda föreställningsramen från IASC.

3.1 Redovisningens ramverk

Behovet av en sammanhängande modell, eller ”grundlag”, för redovisningen uppstod hos såväl praktiker som teoretiker i slutet av 1960-talet och i början av 1970-talet. De referensramar som därefter utformades i flera länder skapades för att ligga till grund för nya redovisningsrekommendationer och redovisningsnormer. En teoretisk grund av detta slag ansågs ge ökad legitimitet åt redovisningsnormerna i syfte att åstadkomma en mer enhetlig redovisningspraxis. Med början år 1979 utkom FASB med sitt ramverk ”Statements of Financial Accounting Concepts”, vilket senare fick stå som modell för de flesta andra ramverk. Ett av dessa var IASC:s föreställningsram, vilken går under namnet ”Framework for the preparation and presentation of financial statements” och som till stor del liknar FASB:s ramverk. FASB själva anser dock att en fundamental skillnad föreligger, nämligen att IASC:s ramverk primärt gäller de formaliserade rapporterna, dvs. balans- och resultaträkningarna, medan FASB:s ramverk gäller den kompletta redovisningsrapporteringen. I Sverige finns ingen motsvarighet till dessa ramverk utan endast en svensk översättning av IASC:s ramverk, vilken kallats ”Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter”.²⁹

Redovisningsrådet angav, i anslutning till att IASC:s ramverk översattes till svenska, tre huvudargument för att en referensram behövdes även i Sverige:

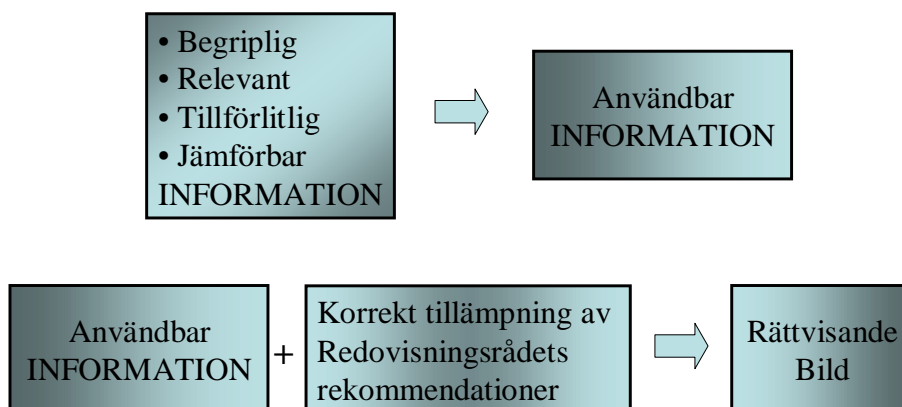
- Referensramen kan bidra till att närbesläktade transaktioner får en enhetlig redovisning.
- Referensramen underlättar förståelsen av redovisningsrekommendationerna.
- Referensramen ger vägledning i frågor som inte behandlas i rekommendationerna.

²⁹ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare*, 2002, s. 17ff.

För att uppnå ovanstående mål beskriver referensramen olika grundläggande begrepp och anger en föreställningsram för hur redovisningen bör utformas.³⁰ I ramverket återfinns bl.a. de finansiella rapporternas syfte, de kvalitativa egenskaper som påverkar användbarheten av informationen samt definitioner av tillgång, skuld, eget kapital, intäkt och kostnad. Vidare anges kriterier för när de sistnämnda posterna skall tas med i balans- och resultaträkningarna och hur dessa skall värderas.³¹

Enligt IASC:s ramverk är de finansiella rapporternas syfte ”att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning och resultat samt om förändringar i den ekonomiska ställningen. Informationen är användbar för olika användare som underlag för deras beslut i ekonomiska frågor.”³² Det är de kvalitativa egenskaperna som gör informationen i de finansiella rapporterna användbar. De fyra viktigaste egenskaperna är: begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.³³

Oftast återges en rättvisande bild av företaget finansiella ställning, resultat och förändring av den finansiella ställningen i de finansiella rapporterna. En rättvisande bild uppnås vanligtvis i de fall rapporterna ges kvalitativa egenskaper och upprättas med tillämpning av gällande rekommendationer.³⁴



De kvalitativa egenskapernas påverkan på redovisningen.

3.2 Utgångspunkt för fortsättningen av kapitlet

Beträffande definitionen av en tillgång och kriterierna för tillgångserkännande, som behandlas i avsnitt 3.3, utgår vi från Redovisningsrådets översättning av IASC:s ”Framework for the preparation and presentation of financial statements”. Anledningen till detta är dels den koppling som finns mellan föreställningsramen och International Accounting Standards

³⁰ Nilsson, Stellan, A.a, s. 19.

Förordet till Redovisningsrådets översättning av IASC:s ramverk.

³¹ IASC:s föreställningsram p. 5.

³² IASC:s föreställningsram p. 12.

³³ IASC:s föreställningsram p. 24.

³⁴ IASC:s föreställningsram p. 46.

(IAS), vilka är de standarder som Redovisningsrådets rekommendationer numera utgår ifrån, dels att IAS/IFRS skall gälla för svenska marknadsnoterade bolag från och med år 2005. Eftersom en stor del av litteraturen, som behandlar definitionen av en tillgång och principerna för tillgångserkännande, grundar sig på FASB:s ”Statements of Financial Accounting Concepts no. 6” har vi dock tillämpat denna litteratur även på IASC:s ramverk eftersom, enligt vår mening, IASC:s och FASB:s föreställningsramar är tämligen lika i dessa avseenden. IASC:s ramverk har vidare använts som utgångspunkt vid beskrivandet av de kvalitativa egenskaper som redovisningsinformation måste ha för att vara användbar, och avsnitt 3.5 skall tjäna som bakgrund till synteskapitlet (kapitel 6) där användbarheten av den information som skall lämnas enligt RR 9 behandlas.

3.3 Definition och erkännande av tillgångar

3.3.1 Definition av en tillgång

Sedan flera decennier har i teorin presenterats olika tillgångsdefinitioner. Exempelvis har den amerikanska organisationen American Accounting Association (AAA) publicerat en tillgångsdefinition, enligt vilken en tillgång ses som ekonomiska resurser hänförliga till en specifik redovisningsenhet inom företagets verksamhet och vilka utgörs av en samling servicepotentialer tillgängliga för eller fördelaktiga för företagets framtida verksamhet.³⁵ Senare har AAA:s definition modifierats något och enligt Sprouse and Moonitz anses en tillgång utgöras av förväntade framtida ekonomiska fördelar, till vilka rättigheter har blivit förvärvade av företaget som ett resultat av en aktuell eller redan inträffad händelse.³⁶

Innehållet i en balansräkning kan i dagsläget definieras utifrån en indirekt eller en direkt metod där den förstnämnda metoden lägger större vikt vid innehållet i resultaträkningen, medan den senare metoden betonar innehållet i balansräkningen. Huvudregeln är att en transaktion som inte uppfyller tillgångsdefinitionen skall kostnadsföras i resultaträkningen.³⁷ Både definitionen av en tillgång i det amerikanska redovisningsorganet FASB:s Statement of Financial Accounting Concepts nr 6 och den definition av en tillgång som finns i IASC:s ramverk räknas som direkta tillgångsdefinitioner, och likheten mellan definitionerna är betydande. Enligt FASB:s ramverk beskrivs en tillgång som en trolig framtida fördel, som ett företag kan ta del av eller kontrollera andras tillgång till, och som beror på en redan inträffad transaktion eller annan händelse.³⁸ I IASC:s ramverk beskrivs en tillgång som ”en resurs som kontrolleras av företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden”.³⁹ Enligt båda tillgångsdefinitionerna finns det

³⁵ ”Assets are economic resources devoted to business purposes within a specific accounting entity; they are aggregates of service-potentials available for or beneficial to expected operations”; Williams, Doyle Z., *Reporting Loss Carryovers in Financial Statements*, Accounting Review, Volume 41, April 1966, s. 230.

³⁶ ”Assets represent expected future economic benefits, rights to which have been acquired by the enterprise as a result of some current or past transaction”. Sprouse, R.T., Moonitz, M., A.a., s. 54.

³⁷ Falkman, Per, *Teori för redovisning*, 2000, s. 81.

³⁸ SFAC 6, par. 26.

³⁹ IASC:s föreställningsram p. 49.

tre kriterier som måste vara uppfyllda för att en resurs skall anses vara en tillgång: framtida fördel, kontroll av tillgången och inträffad händelse.

Det första kriteriet i FASB:s tillgångsdefinition, att det skall finnas en trolig framtida fördel, brukar tolkas som att det måste finnas en särskild rätt till framtida fördelar eller servicepotentialer, vilka betingar ett värde större än noll och inte har upphört att gälla. Att ett framtida värde hos en rättighet eller servicepotential är osäkert hindrar inte att en tillgång existerar förutsatt att osäkerheten inte är så stor att den framtida fördelen är lika med noll eller negativ.⁴⁰ Kravet på att det skall finnas troliga framtida fördelar brukar också sägas vara uppfyllt om resursen bidrar direkt eller indirekt till ett framtida nettoinflöde av likvida medel, dvs. resursen skall ge upphov till framtida kassaflöden till följd av att den säljs eller används i företaget.⁴¹ Detta innebär dock inte att kriteriet skall tolkas som att tillgången skall värderas till någon form av framtida värde, utan huvudsaken är att avgöra om det finns framtida kassaflöden som betingar ett förväntat positivt värde. För tillgångsdefinitionen spelar det ingen roll om kassaflödena är mycket osäkra, men osäkerhet om hur stora kassaflödena är kan dock innebära att tillgången inte får tas in i företagets balansräkning.⁴² Det vanligaste beviset på att det existerar en framtida fördel anses vara att det finns ett marknadspris för den aktuella tillgången eller att någon, t.ex. en finansiär, skulle acceptera tillgången som betalningsmedel.⁴³

Enligt IASC:s ramverk innebär kravet på ekonomiska fördelar att det skall vara möjligt att tillgången direkt eller indirekt bidrar till inflöde av likvida medel till företaget, och de ekonomiska fördelarna kan tillgodogöras företaget på olika sätt. Exempel på detta är att en tillgång kan användas för produktion av varor eller tjänster som företaget kan sälja, bytas mot andra tillgångar, användas för att reglera en skuld eller delas ut till företagets ägare.⁴⁴

Det andra kriteriet i FASB:s tillgångsdefinition, att företaget själv skall ta del av dessa fördelar eller kontrollera andras möjligheter att ta del av dem, brukar tolkas som att rättigheten ifråga måste hänföras till en särskild person eller ett särskilt företag samtidigt som andra personer eller företag hindras från att ta del av den. En vidare tolkning av kontrollkriteriet innebär att företaget måste ha möjlighet att utnyttja rättigheten ifråga, dvs. det räcker inte med att företaget enbart innehar densamma. Vissa anser att kontrollkriteriet innebär att det måste vara möjligt för företaget att omvandla eller utnyttja rättigheterna till en tillgång så att den kan bytas ut och därigenom ha utbytesvärde. I vissa fall godtas även att rättigheter delas mellan företag eller personer.⁴⁵

FASB:s kontrollkriterium innebär vidare att det måste finnas ett legalt genomdrivbart krav hänförligt till rättigheterna eller tjänsterna eller något annat bevis på att de framtida fördelarna är sannolika. Tjänster som kan dras tillbaka godtyckligt utan kompensation skall inte ses som tillgångar. Detta innebär inte att det måste finnas en legal äganderätt eller ett formellt kontrakt. Revisorn måste här lita på avsikten hos den som har ett intresse i tillgången snarare

⁴⁰ Hendriksen, Eldon S. & Van Breda, Michael F., A.a., s. 455.

⁴¹ Schroeder, Richard G., Clark, Myrtle W. & Cathey, Jack M., A.a., s. 141.

⁴² Smith, Dag, *Redovisningens språk*, 1997, s. 91f.

⁴³ Falkman, Per, A.a., s. 82.

⁴⁴ IASC:s föreställningsram p. 53 och p. 55.

⁴⁵ Hendriksen, Eldon S. & Van Breda, Michael F., A.a., s. 455.

än till den som har laglig rätt till tillgången.⁴⁶ Beträffande kontrollkriteriet kan vidare nämnas att om ett företag äger en resurs har företaget vanligtvis även kontroll över tillgången. Om den ekonomiska innebörden av en händelse skiljer sig från den formellt juridiska innebörden bör företaget redovisa efter den ekonomiska innebörden. Här är alltså kontrollen över resursen det avgörande och inte den formella äganderätten, vilket innebär att kontrollkriteriet kan vara uppfyllt för t.ex. en leasetagare, som till fullo har kontroll över tillgången, men inte har äganderätten till densamma.⁴⁷

Det tredje och sista kriteriet i FASB:s definition av en tillgång brukar tolkas som att de ekonomiska fördelarna måste vara ett resultat av tidigare transaktioner eller händelser. Som tillgångar räknas då inte fördelar som uppkommer i framtiden om de inte existerar i nuläget eller för närvarande inte är under företagets kontroll. Dock anser vissa att nödvändigheten av detta kriterium kan ifrågasättas eftersom någon form av händelse måste ha inträffat om det finns framtida ekonomiska fördelar som ett företag har kontroll över.⁴⁸

Tolkningen av begreppet ”händelse” påverkar definitionen av en tillgång på det sättet att om begreppet ges en tillräckligt vid innebörd kommer alla tillgångar som uppfyller de två första kraven på en tillgång också att uppfylla kravet på att en händelse skall ha inträffat, vilket beror på att alla resurser är resultat av någon typ av händelse. Om ”händelse” tolkas på detta vida sätt skulle alltså det tredje kriteriet på en tillgång egentligen vara överflödigt. Dock anses i konventionell redovisning kravet på en särskild typ av händelse nödvändigt, och för att få fram denna typ av händelse kan man ta hjälp av begreppet utbyte på det sättet att varje utbyte är förknippat med både ett inflöde och ett utflöde av resurser. Såväl inflöde som utflöde kan dock vara nutida eller framtida i förhållande till inträffandet av en viss händelse, vilket gör att man skiljer mellan fyra typer av utbyten av resurser: nutida inflöde och nutida utflöde, nutida inflöde och framtida utflöde, framtida inflöde och nutida utflöde samt framtida inflöde och framtida utflöde. När det gäller att avgöra om det tredje kravet på en tillgång, att en händelse har inträffat, är det enbart de första tre typerna av utbyte som resulterar i att det tredje kravet är uppfyllt. Den fjärde typen av utbyte, att det rör sig om både ett framtida inflöde och ett framtida utflöde av resurser, anses inte ge upphov till en tillgång förrän utflödet eller inflödet av resurser verkligen har ägt rum.⁴⁹

Ifråga om kravet på en inträffad händelse anges i IASC:s ramverk att tillgångar uppkommer i anslutning till inträffade transaktioner eller andra händelser, t.ex. genom köp eller egen produktion. Om en transaktion eller annan händelse beräknas inträffa i framtiden anses kravet på en inträffad händelse inte vara uppfyllt varför en tillgång inte får redovisas i balansräkningen i dessa fall.⁵⁰ Vid bedömningen av om en post utgör en tillgång anges i ramverket även att hänsyn skall tas till den underliggande verkliga ekonomiska innebörden och inte enbart till postens juridiska form.⁵¹

⁴⁶ Hendriksen, Eldon S. & Van Breda, Michael F., A.a, s. 455f.

⁴⁷ Smith, Dag, *Redovisningens språk*, s. 92f.

⁴⁸ Hendriksen, Eldon S. & Van Breda, Michael F., A.a., s. 456.

⁴⁹ Smith, Dag, *Redovisningens språk*, s. 93f.

⁵⁰ IASC:s föreställningsram p. 58.

⁵¹ IASC:s föreställningsram p. 50f.

3.3.2 Principen om tillgångserkännande

Att en post uppfyller kraven på en tillgång medför inte automatiskt att tillgången får tas in i ett företags balansräkning. Det är dock en förutsättning att definitionskraven uppfylls för att en tillgång skall erkännas. Förutom de krav som ställs på en post för att den skall anses vara en tillgång måste enligt teorin fyra ytterligare s.k. erkännandekriterier vara uppfyllda. Det första kriteriet innebär att företaget ifråga måste ha den lagliga rätten till de framtida ekonomiska fördelarna, dvs. det måste finnas ett legalt bevis som utpekar företaget ifråga som den rättmätige ägaren. Det andra kriteriet innebär att redovisning av tillgångar skall präglas av försiktighet, vilket innebär att potentiella tillgångar inte redovisas i balansräkningen. Det tredje kriteriet innebär att tillgångar skall vara ekonomiskt betydande och det fjärde kriteriet innebär att tillgångar skall vara mätbara.⁵²

En tillgång skall enligt IASC:s ramverk redovisas i balansräkningen förutsatt dels att tillgången uppfyller definitionen på en tillgång enligt ramverket, dels att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att tillföras företaget i framtiden och det är möjligt att på ett tillförlitligt sätt mäta postens kostnad eller värde. Vid bedömningen av om en tillgång skall tas in i balansräkningen måste hänsyn även tas till de väsentlighetsaspekter som återfinns i ramverket. Kriteriet att framtida ekonomiska fördelar skall vara sannolika innebär att hänsyn tas till den osäkerhet som karaktäriserar den omvärld som företaget verkar i. Graden av osäkerhet bedöms på basis av den information som är tillgänglig när de finansiella rapporterna upprättas. Enligt kriteriet om tillförlitlig värdering, som innebär att postens kostnad eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt, är rimliga uppskattningar av värdet på tillgångar tillåtna, och om det inte går att göra en rimlig uppskattning skall tillgången inte redovisas i balansräkningen. I sammanhanget är det viktigt att påpeka att en post som vid en viss tidpunkt inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balansräkningen kan uppfylla kriterierna vid en senare tidpunkt till följd av inträffade händelser eller förändrade omständigheter.⁵³

3.4 Skattemässiga underskottsavdrag som tillgång

När det gäller frågan om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag uppfyller kriterierna på en tillgång har vi utgått från de tillgångsdefinitioner som nämnts under avsnitt 3.3.1.

Enligt den tillgångsdefinition som presenterades av Sprouse and Moonitz ses, som nämnts, en tillgång som förväntade framtida ekonomiska fördelar, vilkas rättigheter har blivit förvärvade av företaget som ett resultat av en aktuell eller redan inträffad händelse, och uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag anses uppfylla denna tillgångsdefinition mot bakgrund av följande överväganden.⁵⁴ Det finns två situationer som

⁵² Falkman, Per, A.a, s. 83.

⁵³ IASC:s föreställningsram p. 82ff.

⁵⁴ "Assets represent expected future economic benefits, rights to which have been acquired by the enterprise as a

kan medföra att kravet på en potentiellt värdefull förmån är uppfyllt. Den första situationen innebär dels att företaget ifråga fortsätter att verka som ett eget företag, dels att underskottsavdraget, vilket tagits upp som uppskjuten skattefordran i balansräkningen, kan utnyttjas om företaget går med vinst i framtiden. Om dessa förutsättningar är uppfyllda kan den uppskjutna skattefordran utgöra en förmån för företaget genom att reducera framtida skattebetalningar. Som exempel kan nämnas två företag som är identiska förutom att det ena företaget har en stor uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag, och företaget med den uppskjutna skattefordran anses då ha en bättre finansiell ställning. Den andra situationen innebär att även om det företag som innehar den uppskjutna skattefordran inte fortsätter att verka som en separat enhet existerar ändå en potentiellt värdefull förmån eftersom aktieägarna kan sälja företaget eller se till att företaget går samman med något vinstgivande företag som kan utnyttja de skattemässiga underskottsavdragen.

När det sedan gäller det andra kravet på en tillgång, att förväntade framtida ekonomiska fördelar måste vara ett resultat av en nuvarande eller tidigare händelse, ansågs uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag ha uppkommit som ett resultat av att tidigare kostnader överstigit tidigare intäkter. Om dessa uppskjutna skattefordringar på rimlig grund förväntades ge förmåner under kommande perioder uppfyllde de kriterierna på en tillgång.⁵⁵

Mot bakgrund av ovanstående diskussion, som gällde en äldre tillgångsdefinition, kan man fundera på om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag är att betrakta som en tillgång enligt FASB:s och IASC:s tillgångsdefinitioner, som alltså är de definitioner som är förhärskande i dagsläget. Enligt den amerikanska standarden SFAS 96 ansågs de två första kriterierna på en tillgång, att det skall finnas framtida fördelar och att dessa skall kontrolleras av företaget ifråga vara uppfyllda, medan det tredje kriteriet, att den framtida fördelen skall vara ett resultat av en redan inträffad händelse, inte ansågs uppfyllt. Anledningen till detta var att SFAS 96 utgick ifrån att företaget ifråga inte skulle komma att gå med vinst i framtiden, vilket innebar att det företag som uppvisat ett negativt resultat inte hade en ovillkorlig rätt att utnyttja de skattefördelar som uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag innebär. Underskottsavdragen fick nämligen utnyttjas först när företaget uppvisade ett positivt resultat och eftersom den händelse, som innebar att företaget ifråga uppvisade ett positivt resultat, inte hade inträffat när företaget ifråga ville ta in den uppskjutna skattefordran i balansräkningen ansågs det tredje kriteriet inte vara uppfyllt förrän företaget verkligen gick med vinst. Eftersom en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag enligt detta synsätt inte ansågs uppfylla kraven på en tillgång fick den uppskjutna skattefordran inte tas in i företagets balansräkning.⁵⁶

En av anledningarna till missnöjet med SFAS 96 var att standarden förutsatte att företaget ifråga inte skulle generera framtida vinster, vilket, som nämnts, medförde att företaget inte fick ta upp uppskjutna skattefordringar som en tillgång. Som en följd av reaktionerna mot SFAS 96 infördes sedermera SFAS 109, vilket ledde till att FASB ändrade inställning i fråga

result of some current or past transaction”; Sprouse, Robert T. & Moonitz, Maurice, A tentative set of broad accounting principles for business enterprises, s. 54.

⁵⁵ Williams, Doyle Z., A.a., s. 230.

⁵⁶ Schroeder, Richard G., Clark, Myrtle W. & Cathey, Jack M., A.a., s. 367.

om huruvida uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag fick tas in i företagets balansräkning. I enlighet med FASB:s nya inställning anses det första kravet på en tillgång uppfyllt eftersom en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag indirekt anses bidra till ett inflöde av likvida medel. Vidare anses det andra kriteriet uppfyllt eftersom företaget kan kontrollera de skattemässiga fördelar som dessa uppskjutna skattefordringar innebär.⁵⁷ Även det tredje kriteriet på en tillgång, att de framtida förmånerna skall vara resultatet av en redan inträffad händelse, anses uppfyllt i och med tillkomsten av SFAS 109 eftersom denna standard använder sig av ett sannolikhetskriterium, som innebär att den tidigare nämnda händelsen anses ha inträffat om det föreligger mer än 50 % sannolikhet att företaget kommer att generera positiva skattepliktiga överskott i framtiden.⁵⁸ När det gäller mer specifika frågor angående redovisning av uppskjutnas skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen hänvisas till kapital 4.5.

3.5 Redovisningens kvalitativa egenskaper

Kvalitativa egenskaper är de egenskaper som medför att informationen i de finansiella rapporterna blir brukbar för användaren. De fyra viktigaste egenskaperna, vilka är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet, är nödvändiga för att redovisningens mål, som är att möjliggöra ett rationellt beslutsfattande samt eliminera osäkerheten om framtiden, skall kunna uppnås. Vad som utgör kvalitativ redovisningsinformation varierar mellan olika beslutsfattare och de kvalitativa egenskapernas inverkan är beroende av användarens kunskapsnivå och den aktuella beslutssituationen. Vidare är de kvalitativa egenskaperna i hög grad beroende av i vilken kontext dessa beskrivs och används.⁵⁹ I fortsättningen redogör vi för de kvalitativa egenskaper som återfinns i IASC:s ”föreställningsram för utformning av finansiella rapporter”.

3.5.1 Begriplighet

Det är av vikt att den information som lämnas i de finansiella rapporterna är lättbegriplig för användaren, som förutsätts dels ha rimliga kunskaper för att tillgodogöra sig information inom affärsverksamhet och redovisning, dels läsa informationen med rimlig noggrannhet. Ett minimikrav för relevant redovisningsinformation är att mottagaren av informationen skall förstå informationens innebörd.⁶⁰ Detta skall dock inte hindra att finansiella rapporter innehåller information om komplicerade frågor, som kan vara relevant för användarna som beslutsunderlag.⁶¹

⁵⁷ Schroeder, Richard G., Clark, Myrtle W. & Cathey, Jack M., A.a., s. 372f.

⁵⁸ Ursprungslördelsen till sannolikhetskriteriet i SFAS 109 är ”more likely than not”.

⁵⁹ IASC:s föreställningsram p. 24.

Falkman, Pär, A.a., s. 61.

⁶⁰ Smith, Dag, A.a., s. 26.

⁶¹ IASC:s föreställningsram p. 25.

3.5.2 Relevans

Information är att betrakta som relevant när den påverkar användarens beslut genom att underlätta bedömningen av framtida, aktuella och redan inträffade händelser.⁶² För att betraktas som relevant krävs att informationen bidrar med något som användaren inte redan känner till, och denna information kan sedan medföra att beslutsfattaren bättre kan uppfylla sina mål.⁶³ Informationen i de finansiella rapporterna skall innehålla såväl historisk som framåtriktad information för att ha ett värde för användaren. Genom att titta på t.ex. tillgångarnas omfattning och sammansättning kan användaren dra slutsatser om företagets förmåga att agera i framtiden samtidigt som tidigare prognoser kan bekräftas. Möjligheten för användaren att göra upp prognoser påverkas även av om informationen innehåller uppgifter om onormala händelser eller ovanliga poster.⁶⁴

Informationens relevans är även beroende av dess karaktär och väsentlighet. I de fall utelämnad eller felaktig information påverkar användarens beslut är den att betrakta som väsentlig.⁶⁵ Mängden information, samt dess exakthet och detaljrikedom, behöver endast ökas i de fall det finns anledning att tro att något beslut skulle påverkas av förändringen.⁶⁶

3.5.3 Tillförlitlighet

För att information skall vara tillförlitlig krävs att den inte är vinklad eller innehåller väsentliga felaktigheter. Tillförlitlighet är ett krav som måste uppfyllas för att informationen skall ha ett värde. Den information som har tagits in i de finansiella rapporterna kan innehålla en så hög grad av osäkerhet att information som förvisso är relevant blir direkt vilseledande för användaren, vilket påverkar tillförlitligheten negativt.⁶⁷

3.5.3.1 Korrekt bild

Informationen i de finansiella rapporterna måste på ett korrekt sätt återge underliggande transaktioner och händelser för att vara tillförlitlig. Av denna anledning måste balansräkningen återspegla de transaktioner och andra händelser vilka gett upphov till de tillgångar som har redovisats i balansräkningen och som på balansdagen uppfyller kriterierna för att tas in i den. Svårigheterna att ge en korrekt bild av det som den finansiella informationen skall visa ligger oftast inte i att informationen är vinklad utan i att det föreligger svårigheter att mäta eller identifiera transaktioner. I vissa fall kan mätningen av de ekonomiska effekterna vara så svår att informationen inte bör tas med i de finansiella rapporterna, och om denna typ av information trots allt tas med bör upplysningar lämnas om de risker som föreligger för att fel i värderingen uppstår.⁶⁸

⁶² IASC:s föreställningsram p. 26-28.

⁶³ Falkman, Pär, A.a., s. 63.

⁶⁴ IASC:s föreställningsram p. 26-28.

⁶⁵ IASC:s föreställningsram p. 29-30.

⁶⁶ Smith, Dag, A.a., s. 26.

⁶⁷ IASC:s föreställningsram p. 31-32.

⁶⁸ IASC:s föreställningsram p. 33-34.

3.5.3.2 Innebörd och form

Den rättsliga formen överensstämmer inte alltid med den ekonomiska innebörden av en transaktion eller händelse. Under sådana omständigheter återger en redovisning, som bygger på den juridiska formen, inte alltid en transaktion på rätt sätt, vilket medför att en redovisning enligt den ekonomiska innebörden blir nödvändig. Exempelvis kan en tillgång överlåtas på ett sätt som gör att dokumentationen visar på att äganderätten övergått rent juridiskt medan den ekonomiska nyttan fortfarande kan åtnjutas av den tidigare ägaren.⁶⁹

3.5.3.3 Neutralitet

Information i finansiella rapporter är inte att betrakta som tillförlitlig om den är vinklad, och information som inte är neutral påverkar ett beslut eller en bedömning i en förutbestämd riktning i syfte att uppnå ett bestämt resultat.⁷⁰ Beträffande redovisning tar sig problematiken antingen uttryck i att en redovisare medvetet manipulerar information för att uppnå ett bestämt syfte eller i att felaktigheter införs i redovisningen när personen i fråga försöker uppfylla sina egna mål. För att vara neutral får informationen således inte influeras av personliga eller kollektiva intressen. Neutralitetsproblematiken blir aktuell i redovisningen eftersom denna bygger på att bedömningar görs om framtiden och eftersom vissa av dessa bedömningar är subjektiva.⁷¹

3.5.3.4 Försiktighet

Många av de omständigheter och händelser som behandlas i de finansiella rapporterna är förknippade med stor osäkerhet, vilken måste hanteras av den som upprättar rapporterna. Detta kan ske dels genom att upplysningar lämnas om osäkerhetens natur och omfattning, dels genom att rapporterna upprättas i enlighet med försiktighetsprincipen, vilken innebär att ”de bedömningar som måste göras under osäkerhet skall göras med viss försiktighet så att tillgångar och intäkter inte överskattas och så att skulder och kostnader inte underskattas”.⁷² Om man hårdrar försiktighetsprincipen kan den sägas innebära att det är tillåtet med subjektiva bedömningar i redovisningen förutsatt att de görs på pessimistiska och inte optimistiska grunder.⁷³

3.5.3.5 Fullständighet

Vid upprättandet av finansiella rapporter måste avvägning ske mellan vad som är att betrakta som väsentlig information och kostnaden för att ta fram den. Om inte denna avvägning görs riskerar informationen att inte bli tillräckligt användbar eller alltför kostsam. Information är varken att betrakta som tillförlitlig eller relevant i de fall utelämnad information medför att den resterande informationen blir oriktig eller vilseledande.⁷⁴

⁶⁹ IASC:s föreställningsram p. 35.

⁷⁰ IASC:s föreställningsram p. 36.

⁷¹ Falkman, Pär, A.a., s. 67.

⁷² IASC:s föreställningsram p. 37.

⁷³ Smith, Dag, A.a., s. 85f.

⁷⁴ IASC:s föreställningsram p. 38.
Falkman, Pär, A.a., s. 69.

3.5.4 Jämförbarhet

Den principiella innebörden av begreppet jämförbarhet är att lika händelser och tillstånd skall redovisas på samma sätt, men med detta menas inte att företagen alltid skall göra lika eller följa samma regler.⁷⁵ Jämförbarhet kan uppnås genom att användaren av den finansiella informationen får möjlighet att jämföra dels företags resultat och ställning över åren och förändringar i dem, dels olika företags resultat och ställning sinsemellan. För att uppnå jämförbarhet måste värderingsprinciper och presentationstekniker för likartade transaktioner och händelser vara likformiga, och för att tillfredställa kravet på jämförbarhet krävs dessutom att företaget redogör för sina redovisningsprinciper samt för om dessa har ändrats och vilka effekter detta medfört.⁷⁶

3.5.5 En rättvisande bild

Om redovisningens kvalitativa egenskaper är uppfyllda och redovisningen sker i enlighet med gällande rekommendationer bör de finansiella rapporterna uppvisa en rättvisande bild av företags resultat och ställning. Dock måste alltid, vid upprättandet av finansiella rapporter, en avvägning ske mellan dels den tid det tar att få fram informationen utan att den förlorar sin relevans, dels den nytta informationen ger i relation till kostnaden för att ta fram den. I praktiken måste vanligtvis även en avvägning ske mellan de olika kvalitativa egenskaperna i föreställningsramen.⁷⁷

⁷⁵ Smith, Dag, A.a., s. 30.

⁷⁶ IASC:s föreställningsram p. 39-40.

⁷⁷ IASC:s föreställningsram p. 43-45.

4 Normer för skattemässiga underskottsavdrag och vinstutdelning

I detta kapitel diskuteras inledningsvis utvalda delar av RR 9, vilka kompletteras med förtydligande exempel. Vidare redogörs för delar av den amerikanska standarden SFAS 109 i syfte att belysa skillnader mot den svenska motsvarigheten RR 9. Avslutningsvis ges en kort redogörelse för dagens reglering i ABL avseende vinstutdelning till aktieägare samt ett förslag till kommande reglering på området.

4.1 Inledning

Regleringen på redovisningsområdet är uppbyggd kring en ramlagstiftning där årsredovisningslagen, vilken är att se som den centrala regleringen, kompletteras av dels rekommendationer från olika normgivande organ, dels praxis. För börsnoterade företag är det främst de rekommendationer som ges ut av Redovisningsrådet som påverkar bolagens redovisning. De onoterade bolagen regleras främst av de av Bokföringsnämnden utgivna rekommendationer och allmänna råd, vilka främst är lättnadsregler i förhållande till Redovisningsrådets rekommendationer.⁷⁸ För företag noterade på Stockholmsbörsen finns vidare ytterligare regler som påverkar företagets redovisning, främst noteringsavtal och börsregler.⁷⁹

Före det att RR 9, som behandlar inkomstskatter, trädde i kraft år 2001 fanns det inte någon direkt reglering av redovisning av skattemässiga underskottsavdrag.⁸⁰ I Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning, RR 1:96, behandlades dock till viss del uppskjutna skatter, även om skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag inte nämndes.⁸¹

⁷⁸ Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden, Vägledning, p. 1, 2002.

⁷⁹ Noteringsavtal och börsregler, Stockholmsbörsens hemsida [2003-04-15]

⁸⁰ RR 9 p. 77.

⁸¹ Grundvall, Björn & Rundfelt, Rolf, *Börsbolagens årsredovisningar 2001 – några iakttagelser 2002*, s. 17.

4.2 Redovisningsrådets Rekommendation nr 9 - Inkomstskatter

RR 9 skall tillämpas vid redovisning av inkomstskatter, dvs. vid redovisning av samtliga inhemska och utländska skatter som baseras på företaget resultat.⁸² Syftet med rekommendationen är att samtliga skattekonsekvenser, inklusive framtida sådana, skall redovisas i balans- och resultaträkningarna. Tanken bakom rekommendationen är att uppnå en utjämning av företagens skattekostnad mellan år med höga kostnader och låga intäkter och år då förhållandet är det omvända. Genom att redovisa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i balansräkningen kan företaget på ett bättre sätt visa sin finansiella ställning.⁸³ Endast väsentliga poster skall redovisas i företagens resultat- och balansräkning, och informationen anses väsentlig i de fall utelämnad eller felaktig information kan ha betydelse för de beslut som användaren fattar.⁸⁴

4.2.1 Redovisning av temporära skillnader

Även om de flesta centrala begrepp i RR 9 redan har definierats i kapitel ett finns det behov av att utveckla innehållet i begreppen avdragsgilla temporära skillnader och skattepliktiga temporära skillnader.

En temporär skillnad är skillnaden mellan det redovisade värdet på en tillgång, skuld eller avsättning och dess respektive skattemässiga restvärde. Dessa skillnader indelas i skattepliktiga temporära skillnader och avdragsgilla temporära skillnader, och temporära skillnader leder, med vissa undantag, till att uppskjutna skatteskulder eller uppskjutna skattefordringar redovisas.⁸⁵

Det finns alltså två typer av temporära skillnader, avdragsgilla temporära skillnader och skattepliktiga temporära skillnader. Om det redovisade värdet på en tillgång är högre än det skattemässiga värdet uppstår en skattemässig temporär skillnad. Detta medför att en uppskjuten skatteskuld uppkommer, vilken utgörs av aktuell skattesats multiplicerad med den temporära skillnaden. Den uppskjutna skatteskulden betalas när den temporära skillnaden upphör. Om det redovisade värdet på tillgången däremot är lägre än det skattemässiga värdet uppstår en avdragsgill temporär skillnad. Denna kan medföra att en uppskjuten skattefordran, som uppgår till aktuell skattesats multiplicerad med den temporära skillnaden, uppkommer. Den reducerade skattebetalning som den uppskjutna skattefordran medför kan företaget tillgodoräkna sig när den temporära skillnaden upphör.⁸⁶

Om det redovisade värdet av en skuld är högre än det skattemässiga värdet uppstår en avdragsgill temporär skillnad, vilket medför en uppskjuten skattefordran, som utgörs av

⁸² RR 9 p. 1.

⁸³ RR 9 introduktion.

⁸⁴ Nordeman, Ingrid, *Fullständig skatteredovisning - varför är det så krångligt?* Balans nr 11 2001, s 40.

⁸⁵ RR 9 p. 4.

⁸⁶ Larsson, Marie & Nilsson, Jörgen, *Redovisning av inkomstskatter – vägledning i redovisningsfrågor*, KPMG 1999, s. 13f.

aktuell skattesats multiplicerad med den temporära skillnaden. Den uppskjutna skattefordran kan företaget tillgodoräkna sig när den temporära skillnaden upphör. I de fall det redovisade värdet är lägre än det skattemässiga värdet av en skuld uppkommer en skattepliktig temporär skillnad, vilken ger upphov till en uppskjuten skatteskuld, som utgörs av aktuell skattesats multiplicerad med den temporära skillnaden. Denna skall företaget betala när den temporära skillnaden upphör.⁸⁷

4.2.2 Redovisning av skattefordran i balansräkningen

Huvudregeln är att en aktuell skattefordran skall redovisas om den betalda skatten överstiger den beräknade aktuella skatten, och beloppet skall då redovisas som en tillgång i balansräkningen.⁸⁸ Uppskjutna skattefordringar skall redovisas i balansräkningen för samtliga avdragsgilla temporära skillnader förutsatt att det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott.⁸⁹

Som framgått tidigare är det alltså en förutsättning för att uppskjutna skattefordringar skall få redovisas i balansräkningen att det skall vara sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas under kommande perioder. Detta krav gäller både enligt RR 9 och dess förlaga IAS 12. I SFAS 109, USA:s motsvarighet till RR 9, anges däremot att sannolikheten skall överstiga 50 % för att sådana uppskjutna skattefordringar skall få redovisas.⁹⁰ Någon precisering av sannolikhetskravet finns inte i RR 9, men däremot kan en jämförelse ske med bestämmelserna om eventualtillgångar i RR 16. Där anges att en eventualtillgång, som inte får redovisas i balansräkningen, föreligger om det är "troligt" att ett inflöde kommer att inträffa, dvs. det skall vara "mer sannolikt att åtagandet finns än att det inte finns". När det däremot är "så gott som säkert" att ett inflöde kommer att inträffa föreligger en tillgång, som skall redovisas i balansräkningen.⁹¹

Avdragsgilla temporära skillnader medför skattemässiga avdrag under senare perioder, men ekonomiska fördelar i form av lägre skattebetalningar erhålls bara i den utsträckning avdragen kan avräknas mot skattepliktiga överskott, vilket innebär att uppskjutna skattefordringar endast redovisas om det är sannolikt att överskott kommer att finnas under kommande perioder. Sannolikhetskravet anses vara uppfyllt när det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt som de avdragsgilla beloppen och de skattepliktiga beloppen förväntas komma att påverka taxeringen, antingen i samma period som de avdragsgilla beloppen eller i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till den uppskjutna skattefordran kan förläggas. När sannolikhetskravet är uppfyllt redovisas en uppskjuten skattefordran under den period då avdragsgilla temporära skillnader uppkommer.⁹²

⁸⁷ Larsson, Marie & Nilsson, Jörgen, A.a., s. 17f.

⁸⁸ RR 9 p. 10.

⁸⁹ RR 9 p. 17.

⁹⁰ Larsson, Marie & Nilsson, Jörgen, A.a., s. 29 f.

⁹¹ RR 16 p. 4, 20ff.

⁹² RR 9 p. 19f.

Om företaget inte har tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader måste någon av följande förutsättningar vara uppfylld för att företaget skall få redovisa en uppskjuten skattefordran. Den första är att det måste vara sannolikt att företaget har möjlighet att generera tillräckliga skattepliktiga överskott under samma period som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen, och vid denna bedömning tas inte de skattepliktiga överskott med som är hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader som uppkommer i framtiden. Den andra förutsättningen är att företaget har möjlighet att utföra någon form av skatteplanering.⁹³

För att kunna fastställa om företaget kan generera tillräckligt med skattepliktiga överskott i framtiden kan, enligt revisionsbyrån KPMG, följande förhållanden i företaget vara väsentliga att granska:⁹⁴

- Företagets budget och även vilka antaganden den är baserad på.
- Vad som har hänt efter räkenskapsåret slut.
- Hur företagets orderstock ser ut och vilka kontrakt företaget erhållit.
- Hur företagets resultatutveckling sett ut under de närmast föregående åren.⁹⁵

Ovanstående faktorer berör i synnerhet nästkommande år. Skall en bedömning på längre sikt göras bör en granskning ske av företagets styrkor och svagheter, branschens framtidsmöjligheter och den ekonomiska utvecklingen i stort.⁹⁶

4.2.3 Redovisning av underskottsavdrag

Underskottsavdrag kan, som nämnts, medföra att en uppskjuten skattefordran redovisas, men detta förutsätter att det är sannolikt att det kommer att finnas framtida skattepliktiga överskott att avräkna skattefordran mot.⁹⁷ RR 9 anger att om ett företag har redovisat förluster under senare år, men ändå vill redovisa uppskjutna skattefordringar, måste det finnas övertygande faktorer som talar för att det kommer att finnas tillräckligt med framtida skattepliktiga överskott. Om ett företag tar in en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen skall det lämnas dels upplysningar om beloppet, dels en motivering där det redogörs för de faktorer som talar för att den uppskjutna skattefordran tas in i balansräkningen.⁹⁸ Faktorer som talar för att framtida vinster kommer att genereras är, som nämnts ovan, främst ineliggande orderstock och kontrakt med kunder.⁹⁹

*Ett exempel på redovisning av uppskjuten skatt hänförlig till underskottsavdrag:*¹⁰⁰

Ett företag genererar år ett en förlust före skatt på 100 000 kr, och eftersom vi antar att beloppet sammanfaller med skattepliktigt resultat åtnjuter företaget ett underskottsavdrag på

⁹³ RR 9 p. 21.

⁹⁴ Larsson, Marie & Nilsson, Jörgen, A.a., s. 31 f.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ RR 9 p. 26.

⁹⁸ RR 9 p. 27.

⁹⁹ Larsson, Marie & Nilsson, Jörgen, A.a., s. 31 f.

¹⁰⁰ Larsson, Marie & Nilsson, Jörgen, A.a., s. 35 f.

- Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag -

100 000 kr. Företaget anser att det finns faktorer som talar för att den uppskjutna skattefordran skall tas in i balansräkningen trots att företaget redovisade ett negativt resultat år ett. Företaget redovisar år två ett skattepliktigt överskott på 100 000 kr, vilket medför att underskottsavdraget kan utnyttjas.

	ÅR 1		ÅR 2	
	Redovisning	Beskattning	Redovisning	Beskattning
(kkkr)				
Resultat före skatt	-100	-100	100	0
Aktuell skatt	0	0	0	0
Uppskjuten skatt	<u>+28</u>		<u>-28</u>	
Årets resultat	-72		72	

Balansräkning per den 31/12	ÅR 1	ÅR 2
(kkkr)		
Övriga tillgångar	1000	1100
Uppskjuten skattefordran	<u>28</u>	<u>0</u>
Summa tillgångar	1028	1100
Aktiekapital	1000	1000
Balanserad vinst	100	28
Årets resultat	<u>-72</u>	<u>72</u>
Summa Eget kapital och skulder	1028	1100

Ett negativt resultat om 100 000 kr redovisas år ett, och vid bokslutet för år ett fastställs det att det är sannolikt att företaget kommer att generera ett skattepliktigt överskott om minst 100 000 kr i framtiden. Detta medför att en skatteintäkt på 28 000 kr redovisas i resultaträkningen samtidigt som en uppskjuten skattefordran redovisas i balansräkningen till ett värde av 28 000 kr, vilken kommer att medför en reducerad skatt om 28 000 kr år två eller senare. Redovisningen av en uppskjuten skattefordran i balansräkningen medför att årets skatt står i överensstämmelse med det redovisade resultatet före skatt. År två, när företaget uppvisar ett positivt resultat om 100 000 kr, redovisas en skattekostnad om 28 000 kr och företaget kan då utnyttja det skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen år ett då företaget redovisade ett negativt resultat på 100 000 kr. Tillvägagångssättet medför att skatten redovisas i den period då resultatet uppkommer.

4.2.4 Värdering av uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld

Vid värderingen av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder används de skattesatser som är fastställda eller aviserade på balansdagen.¹⁰¹ Dock kan olika skattesatser bli tillämpliga beroende på hur en tillgång realiserar eller en skuld regleras.¹⁰² Det är även vid balansdagen som bedömning skall ske av huruvida företaget förväntar sig att återvinna eller

¹⁰¹ RR 9 p. 39.

¹⁰² Larsson, Marie & Nilsson, Jörgen, A.a., s. 26.

reglera det redovisade värdet av motsvarande tillgång eller skuld.¹⁰³ Det sker inte någon diskontering till nuvärde av en uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran, utan vid redovisning i balansräkningen används det nominella beloppet.¹⁰⁴ Redovisningsrådet följer IASB:s riktlinjer och har därmed fastställt att diskontering inte skall ske eftersom det i praktiken är svårt att fastställa dels tiden för när den uppskjutna skatteskulden eller skattefordringen förfaller till betalning, dels lämplig kalkylränta. Vidare anses att jämförbarheten mellan företag skulle minska om diskontering tilläts.¹⁰⁵

Vid varje bokslutstillfälle skall omprövas huruvida redovisning skall ske av de uppskjutna skattefordringar vilka inte tidigare har tagits in i balansräkningen. För att redovisning skall få ske krävs att det bedöms sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas i tillräcklig omfattning. Exempel på en faktor som påverkar bedömningen är att företagets framtidsutsikter har förbättrats.¹⁰⁶ Även uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som är redovisade i balansräkningen skall omvärderas vid varje bokslutstillfälle, vilket medför att den uppskjutna skattefordringen kan minska om företaget saknar övertygande faktorer för framtida vinster.¹⁰⁷

4.2.5 Netto redovisning av skatt

Netto redovisning av aktuella skattefordringar och aktuella skatteskulder är möjlig endast om företaget eller koncernen har en legal rätt till kvittning och har för avsikt att antingen erhålla eller betala ett nettobelopp eller erhålla betalning för fordran och betala skulden vid samma tidpunkt.¹⁰⁸ Med legal rätt till kvittning avses att den aktuella skatten för räkenskapsåret debiteras av samma skattemyndighet som tillåter att skatten betalas netto.¹⁰⁹ Vidare anges i rekommendationen att företag skall netto redovisa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i balansräkningen om legal kvittningsrätt föreligger.¹¹⁰

4.2.6 Obeskattade reserver

Obeskattade reserver består av ackumulerade bokslutsdispositioner och har till syfte att jämna ut resultatet över tiden. Obeskattade reserver består till 72 % av eget kapital och till 28 % av uppskjuten skatteskuld förutsatt att den aktuella skattesatsen är 28 %. Det belopp som avsatts till obeskattade reserver är att betrakta som en skattepliktig temporär skillnad.¹¹¹

¹⁰³ RR 9 p. 42.

¹⁰⁴ RR 9 p. 44.

¹⁰⁵ RR 9 p. 45.

¹⁰⁶ RR 9 p. 28.

¹⁰⁷ RR 9 p. 48.

¹⁰⁸ RR 9 p. 59.

¹⁰⁹ RR 9 p. 60.

¹¹⁰ RR 9 p. 63.

¹¹¹ RR 9 p. 66.

4.2.7 Upplysningar

RR 9 anger ett stort antal tilläggsupplysningar som skall lämnas i samband med företagets balans- och resultaträkningar, och dessa upplysningar går utöver vad som krävs enligt ÅRL. Där anges att företaget skall lämna uppgifter om å ena sidan skillnaden mellan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen i år och tidigare räkenskapsår, å andra sidan den inkomstskatt som är hänförlig till verksamheten avseende dessa år. Detta innebär att upplysning skall lämnas om uppskjuten skatt som inte har kostnadsförts under förutsättning att beloppet inte är obetydligt.¹¹²

Företaget skall lämna upplysningar om de uppskjutna skattefordringar som inte redovisats tidigare, och upplysningen skall innehålla information om dels hur stora de avdragsgilla temporära skillnaderna är, dels storleken på underskottsavdraget.¹¹³ Anledningen till att företag skall upplysa om detta är att det finns möjlighet till omprövning och därmed möjlighet att öka värdet på den uppskjutna skattefordran hänförlig till det skattemässiga underskottsavdraget i balansräkningen.¹¹⁴ Upplýsning skall vidare lämnas dels om vilken kategori av temporära skillnader som de uppskjutna skatteskulderna och skattefordringarna är hänförliga till, dels om hur stor andel av de uppskjutna skattefordringarna som är hänförliga till underskottsavdrag.¹¹⁵

Företag måste även lämna upplýsningar om motivet till att en uppskjuten skattefordran har tagits in i balansräkningen i de fall företaget är beroende av framtida skattepliktiga överskott utöver de överskott som hänför sig till befintliga skattepliktiga temporära skillnader samt i de fall när företaget har redovisat förluster under nuvarande eller föregående räkenskapsår.¹¹⁶

4.3 SFAS 109 - Accounting for Income Taxes

I denna avdelning behandlar vi de delar av SFAS 109 som inte har någon motsvarighet i RR 9 och som gäller redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen. Anledningen till att vi redogör för SFAS 109 är dels att flera av de företag som vi studerat använder begreppet ”värderingsreserv”, som är en översättning av det i SFAS 109 intagna begreppet ”valuation allowance”, trots att detta begrepp inte återfinns i den svenska rekommendationen, dels att innebörden av begreppet ”sannolikt” inte preciseras i RR 9 medan detta sker i SFAS 109.

Vid bedömning av huruvida uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag får tas in i balansräkningen enligt SFAS 109 görs en stegvis bedömning av de källor som berättigar att en uppskjuten skattefordran tas in i balansräkningen, och härvid beaktas de mest objektiva källorna först. För svensk del kan endast tre källor bli aktuella, och

¹¹² ÅRL 5:16.

¹¹³ RR 9 p. 69 e.

¹¹⁴ RR 9 p. 28.

¹¹⁵ RR 9 p. 69 g.

¹¹⁶ RR 9 p. 70.

i första hand granskas framtida upplösning av uppskjuten skatteskuld som kan ske genom minskning av skattepliktiga temporära skillnader. I andra hand tas hänsyn till om företaget ifråga kan använda sig av s.k. skatteplanering, t.ex. genom sale-and-lease-back transaktioner eller genom koncernbidrag.¹¹⁷ I sista hand, vilket är förknippat med den största graden av subjektivitet, granskas förutsättningarna för framtida skattepliktiga vinster. Det är endast beträffande bedömningen av framtida vinster som sannolikhetsbegreppet och den s.k. värderingsreserven blir aktuella att diskutera.¹¹⁸

Beträffande sannolikhetsbegreppet anges i den svenska rekommendationen endast att det skall vara sannolikt att företaget ifråga kommer att generera framtida vinster,¹¹⁹ medan det i den amerikanska standarden anges att det skall vara mer sannolikt än inte, dvs. sannolikheten skall vara större än 50 % att den uppskjutna skattefordran skall kunna utnyttjas i framtiden.¹²⁰ Härutöver anger den amerikanska standarden ett antal positiva och negativa faktorer som skall användas vid avgörande av om sannolikhetskravet är uppfyllt. Exempel på positiva faktorer är:

- Existerande avtal eller ineliggande order som leder till överskott.
- En avsikt att genomföra t.ex. en ”sale-and-lease-back” affär så att skattemässig vinst skapas.
- Det faktum att de förluster som skapats är orsakade av en enstaka händelse, t.ex. en reaförlust, men att verksamheten i övrigt varit vinstgivande.¹²¹

Exempel på negativa faktorer är:

- Förlustbringande verksamhet och i synnerhet om förluster uppkommit på senare tid.
- Outnyttjade underskottsavdrag som förfaller.
- Framtida förluster det närmaste året/de senaste åren.
- Oklara situationer, t.ex. vad gäller tvister, avtal och fortsatta affärsrelationer, som kan leda till försämrad lönsamhet.¹²²

De positiva och negativa faktorer som nu har nämnts har betydelse för bedömningen av den s.k. värderingsreserven, som är den del av den uppskjutna skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag som inte kommer att tas in i balansräkningen p.g.a. osäkerhet om företagets förmåga att generera framtida skattepliktiga överskott som den uppskjutna skattefordran kan kvittas mot. Utifrån en samlad bedömning av de tidigare nämnda faktorerna avgörs storleken på den s.k. värderingsreserven, och för att en värderingsreserv inte skall vara nödvändig krävs att de positiva faktorerna överväger. Vidare bör påpekas att ju fler negativa faktorer som finns, desto fler positiva faktorer behövs och desto svårare blir det att stödja slutsatsen att en värderingsreserv inte krävs.¹²³

¹¹⁷ Jfr RR 9 p. 22.

¹¹⁸ SFAS No. 109, par. 17.

¹¹⁹ RR 9 p. 26.

¹²⁰ SFAS No. 109, par. 17.

¹²¹ SFAS No. 109, par. 23.

¹²² SFAS No. 109, par 24.

¹²³ SFAS No. 109, par 24ff.

4.4 Vinstutdelning i aktiebolag

4.4.1 Utgångspunkter

Genom att redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag under vissa förutsättningar skall redovisas i balansräkningen har betydelsen av dagens regler om vinstutdelning i aktiebolag ökat. Syftet med vinstutdelningsreglerna är att skydda bolagets borgenärer genom att begränsa bolagets rätt att vederlagsfritt minska sina tillgångar och öka sina skulder.¹²⁴ I detta avsnitt redogör vi för dagens reglering av vinstutdelning i aktiebolag samt två förslag till förändringar av denna reglering.

4.4.2 Nuvarande reglering

4.4.2.1 Beloppsspärren

Enligt 12:2 st. 1 aktiebolagslagen (ABL), den s.k. beloppsspärren, får ett aktiebolag maximalt dela ut vad som enligt balansräkningen redovisas som årets nettovinst, balanserade vinster och fria fonder med avdrag för redovisad förlust, sådant belopp som skall avsättas till bundet eget kapital i enlighet med lag eller bolagsordning samt sådana medel som enligt bolagsordningen skall användas till annat än utdelning till aktieägarna.

I detta sammanhang bör påpekas att moderbolag är föremål för en ”dubbel” begränsning beträffande vinstutdelning i syfte att förhindra att moderbolaget delar ut vinster, som visserligen finns tillgängliga i detta bolag, men som inte motsvaras av de vinster som finns tillgängliga i koncernen som helhet. Denna dubbla begränsning innebär alltså att moderbolaget måste ta hänsyn både till vad som redovisats som utdelningsbar vinst enligt bolagets egen balansräkning och till vad som utgör de utdelningsbara vinsterna för koncernen som helhet enligt dennas balansräkning. Anledningen till att moderbolag är skyldiga att upprätta koncernresultat- och koncernbalansräkning är att bolaget skall kunna se hur mycket som får delas ut i koncernen som helhet.¹²⁵

4.4.2.2 Försiktighetsregeln

Enligt ABL 12:2 st. 2, den s.k. försiktighetsregeln, får vinstutdelning inte ske med så stort belopp att utdelningen med hänsyn till bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid med god affärssed. Försiktighetsregeln, som kompletterar den tidigare nämnda beloppsspärren, innebär att ett aktiebolag inte skall kunna genomföra värdeöverföringar till aktieägare eller annan med större belopp än att bolagets ekonomiska ställning efter värdeöverföringen anses vara betryggande för fordringsägarna.

¹²⁴ Svensson, Bo & Danelius, Johan, *Aktiebolagslagen: lagkommentar*, 2001, s. 242.

¹²⁵ Svensson, Bo & Danelius, Johan, A.a., s. 245.
Rodhe, Knut, *Aktiebolagsrätt*, 2002, s. 270.

Vidare bör påpekas att försiktighetsregeln är tvingande och inte kan åsidosättas ens med samtliga aktieägares samtycke.¹²⁶

Försiktighetsregeln kan tolkas på följande sätt. Begreppet konsolideringsbehov anses innebära att det är bolaget verkliga ekonomiska ställning som är avgörande för bolagets förmåga att kunna ta risker och tåla förluster och det är alltså inte den på redovisningsdata framräknade soliditeten som är av intresse enligt denna bestämmelse. Detta medför att det relevanta soliditetsmålet, vid tillämpning av försiktighetsregeln, bör utgöras av den verkliga soliditeten med beaktande av obeskattade och dolda reserver. Med likviditet, som är det andra kriteriet i försiktighetsregeln, avses vanligtvis bolagets kortfristiga betalningsförmåga, och likviditeten uttrycks oftast som relationen mellan å ena sidan bolagets likvida tillgångar eller omsättningstillgångar och å andra sidan dess kortfristiga skulder. Följaktligen innebär likviditetskravet att värdeöverföring inte får ske med så stort belopp att bolagets förmåga att fullgöra sina betalningsförpliktelser försämras. Det tredje kriteriet innebär att hänsyn även skall tas till bolagets ställning i övrigt eftersom det är svårt att förutse och beskriva alla omständigheter som kan påverka bolagets förmåga att i framtiden fullgöra sina åtaganden, och exempel på omständigheter som bör beaktas enligt detta kriterium är händelser som inträffat efter räkenskapsårets utgång. Det gäller det fjärde och sista kriteriet, att hänsyn skall tas till god affärssed, har dock ansetts vara en svaghet i försiktighetsregeln eftersom någon sådan sed inte verkar ha utbildats under den tid bestämmelsen varit i kraft.¹²⁷

Beträffande försiktighetsregeln bör det slutligen påpekas att i de fall en koncern föreligger får vinstutdelning eller annan värdeöverföring ske från moderbolaget bara om det med hänsyn till bolagets och koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning är förenligt med god affärssed. Vid tillämpning av försiktighetsregeln på eventuella värdeöverföringar från moderbolaget skall alltså koncernens ekonomiska ställning och ekonomiska förhållanden beaktas.¹²⁸

4.4.3 Förslag till ny aktiebolagslag

Enligt förslaget till ny aktiebolagslag, SOU 2001:1 Ny aktiebolagslag, kommer den nuvarande lydelsen av 12:2 ABL att ersättas av en bestämmelse med beteckningen 14:3 ABL, som behandlar skyddet för bolagets bundna egna kapital och försiktighetsregeln. Bestämmelsen kommer att vara utformad på följande sätt. I bestämmelsens första stycke anges till att börja med att bolaget inte får genomföra en värdeöverföring till aktieägare eller annan om det inte finns full täckning för det bundna egna kapitalet efter överföringen. Bestämmelsen innebär vidare att om beslut om värdeöverföring fattas vid ordinarie bolagsstämma skall beräkningen av täckningen för det bundna egna kapitalet göras enligt den på bolagsstämman fastställda balansräkningen. I det andra stycket i samma bestämmelse anges att, även om första stycket inte lägger hinder i vägen, en värdeöverföring får ske endast om det med hänsyn till bolagets eller, om bolaget är moderbolag, koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i

¹²⁶ Svensson, Bo & Danelius, Johan, A.a., s. 245f.

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Svensson, Bo & Danelius, Johan, A.a., s. 247.

övrigt framstår som försvarligt, och vid denna bedömning skall även de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet beaktas.

Till att börja med skiljer sig det förslaget till ny aktiebolagslag från den nu gällande regleringen på det sättet att medan den nuvarande regleringen tillåter utdelning med vad som räknas som fritt eget kapital, utgår förslaget från att utdelning bara får ske med så mycket att det efter utdelningen finns full täckning för det bundna egna kapitalet. Det bundna egna kapitalet anses täckt om det totala bokförda värdet av bolagets tillgångar överstiger det sammanlagda värdet av skulderna och avsättningarna med belopp som åtminstone motsvarar summan av företagens aktiekapital, reservfond, uppskrivningsfond och fond som enligt bolagsordningen skall vara bunden.¹²⁹ Vidare anges i förslaget att kopplingen mellan vinstutdelningsutrymmet i moderbolag och koncernredovisningen skall slopas, och att vinstutdelning i stället bör bestämmas utifrån moderbolagets balansräkning. Trots att denna koppling slopas måste alla moderbolag inom ramen för försiktighetsregeln ta hänsyn till den samlade ekonomiska ställningen i koncernen.¹³⁰

När det gäller försiktighetsregeln, som i nuvarande reglering är införd i 12:2 st. 2 ABL, föreslås att denna utvidgas och preciseras på det sättet att det skall bedömas om det med hänsyn till bolagets resultat och ställning är rimligt att dela ut vinst överhuvudtaget och i så fall hur stor del av vinsten som bör delas ut.¹³¹

Den hänsyn till god sed som finns i dagens reglering föreslås utmönstras p.g.a. att någon god affärssed inte har utbildats eller beskrivits sedan regeln tillkom. Utmönstringen skall ske genom att regeln utformas så att värdeöverföring endast får ske när bolagets eller moderbolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt framstår som försvarlig.¹³²

4.5 Utveckling av förslaget till ny aktiebolagslag

Professor Per Thorell har på uppdrag av Justitiedepartementet utrett hur redovisningens utveckling påverkade reglerna om vinstutdelning i aktiebolagslagen.¹³³

Thorell anser till att börja med att storleken på värdeöverföringen inte behöver kopplas till vare sig fritt eller bundet eget kapital, utan utgångspunkt för bedömningen borde i stället vara totalt eget kapital. Han anser vidare att det mot bakgrund av den utveckling som skett på redovisningsområdet kommer att bli allt svårare att göra en uppdelning på fritt och bundet eget kapital utifrån en traditionell syn på realiserade och orealiserade vinster. Ur ett borgenärsskyddsperspektiv är det mest väsentligt huruvida värdeöverföringen är försvarlig, vilket medför att det är mindre väsentligt om det är fritt eller bundet eget kapital som delas ut.

¹²⁹ SOU 2001: 1, s. 357, 14:3 Förslag till ny aktiebolagslag.

¹³⁰ SOU 1997:168, s. 72ff.

¹³¹ SOU 1997:168, s. 76.

¹³² SOU 1997:168, s. 76.

¹³³ Thorell, Per, *Vinstutdelningsreglerna och utvecklingen på redovisningsområdet*, 2002, s. 3.

Mot bakgrund av att Thorell anser att det centrala är att värdeöverföringen är försvarlig anser han att den nuvarande försiktighetsregeln skall göras till huvudregel och beloppsspärren till en kompletterande regel. Även om man inte skall fokusera för mycket på uppdelningen mellan bundet och fritt eget kapital anser han att det ändå måste finnas visst bundet eget kapital.¹³⁴

Thorell vill vidare att försiktighetsregeln skall kompletteras med ett rekvisit som kallas ”tillämpade redovisningsprinciper” och som skall tas med i bedömningen av om en utdelning anses vara försvarlig. Anledningen till att detta rekvisit anses nödvändigt är att flera av Redovisningsrådets rekommendationer innehåller ett stort tolkningsutrymme. Rekvisitet innebär att en bedömning skall ske av huruvida värderingen av företagets tillgångar och skulder samt beräkningen av vinsten har gjorts med erforderlig försiktighet sett från ett borgenärsperspektiv. Fördelen med detta rekvisit är att utdelningsregeln inte behöver ändras i takt med att redovisningspraxis ändras. Slutligen bör påpekas att Thorell anser att prövningen av om en utdelning är försvarlig eller inte skall grundas på företagets totala risksituation och finansiering.¹³⁵

¹³⁴ Thorell, Per, A.a., 2002, s. 23ff.

¹³⁵ Thorell, Per, A.a., 2002, s. 25.

5 De undersökta företagens redovisning av skattemässiga underskottsavdrag

I detta kapitel presenteras resultaten av den empiriska studie vi genomfört för att kunna redogöra för hur svenska börsbolag redovisar uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag. Varje företag presenteras för sig, där vi inledningsvis redogör för företagets redovisningsprinciper för att direkt därefter ge egna reflektioner över den information vi erhållit från företagets årsredovisningar och intervjuer med företagen.

5.1 Elanders

5.1.1 Presentation av företaget

Elanders grundades år 1908. Verksamheten utgörs av modern grafisk produktion och informationsstrukturering som bas för att vidareutveckla, förädla och distribuera information för publicering i medieoberoende lösningar. Försäljningen utgörs bl.a. av manualer, produktinformation och databaser. Företaget är noterat på Stockholmsbörsens O-lista.¹³⁶

5.1.2 Redovisningsprinciper

Elanders anger i årsredovisningen för år 2001 under rubriken redovisningsprinciper att ”koncernen redovisar fordran för uppskjuten skatt på förlust i bolag som bedöms med stor sannolikhet komma att redovisa vinst under närmast efterföljande år”. Det är först i årsredovisningen för år 2002 som det står att företaget tillämpar RR 9 och det går att utläsa att ”en uppskjuten skattefordran redovisas endast i den utsträckning det är sannolikt att skattemässiga underskott kan avräknas mot skattemässiga överskott i framtiden”. Dock framgår det inte hur många år framåt i tiden som beaktas när det gäller framtida intjäningsförmåga, och denna tidshorisont framkom inte heller vid kontakt med företaget eftersom detta angav att tidshorisonten var ”sekretessbelagd”.

Ur skattenoterna för åren 2001 och 2002 kan utläsas att skattefordringar ingår bland de övriga kortfristiga fordringar som redovisas i balansräkningen, och vi antar att dessa skattefordringar är hänförliga till årets skattekostnad varför de inte har något med företagets skattemässiga underskottsavdrag att göra. Beträffande underskottsavdrag återfinns i skattenoten två poster

¹³⁶ Elanders årsredovisning 2002, s. 10, 13, 42, 50.

under rubriken uppskjutna skattefordringar, dels ”avseende ej utnyttjade underskottsavdrag”, dels ”avgår ej bokförda uppskjutna skattefordringar”. Den förstnämnda posten antar vi är företagets totala outnyttjade underskottsavdrag, dvs. posten utgör summan av de underskottsavdrag som redovisats i balansräkningen och de som inte tagits in där. Den senare posten antar vi är vad några av de andra företag vi studerat kallar ”värderingsreserv”, dvs. posten utgörs av de underskottsavdrag som företaget valt att inte redovisa i balansräkningen. Genom att redovisa på detta sätt har företaget följt RR 9 p. 69 e, som säger att företagets totala underskottsavdrag skall redovisas. I detta sammanhang bör påpekas att samma poster avseende uppskjutna skattefordringar återfinns både i årsredovisningen för år 2001 och i årsredovisningen för år 2002, även om det först är år 2002 som Elanders uppger att företaget har följt RR 9.

Ur skattenoten kan vidare utläsas hur stor del av den uppskjutna skatteskulden som är hänförlig till de obeskattade reserverna, och här framgår att för både år 2001 och år 2002 utgör obeskattade reserver den största delen av företagets uppskjutna skatteskulder. Genom att företaget nettoredovisar uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder både i skattenoten och i balansräkningen kan läsaren på ett enkelt sätt se att det finns tillräckliga uppskjutna skatteskulder som kan kvittas mot de uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag. Mot bakgrund av RR 9 p. 62, som anger att nettoredovisning av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder endast får ske om legal rätt till kvittning föreligger, förutsätter vi att företaget har legal rätt att kvitta uppskjutna skattefordringar mot uppskjutna skatteskulder. Genom att företaget för både år 2001 och år 2002 har kvittat alla uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har inga uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag tagits in i balansräkningen p.g.a. förväntad framtida vinst varför företaget inte behöver motivera varför dessa uppskjutna skattefordringar har tagits in i balansräkningen.

I rutan presenteras Elanders resultat före skatt de senaste fem åren.

1998:	+ 82 MSEK
1999:	+ 191 MSEK
2000:	+ 142 MSEK
2001:	+ 0,3 MSEK
2002:	- 370 MSEK

5.1.3 Reflektioner kring Elanders redovisning

Beträffande åren 2001 och 2002 har, som nämnts tidigare, full kvittningsrätt förelegat varför Elanders har följt RR 9 när det inte motiverat att det redovisat uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag. Om företaget inte hade haft rätt att till fullo kvitta uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag mot uppskjutna skatteskulder hade företaget varit tvunget att motivera redovisningen av dessa uppskjutna skattefordringar trots att koncernen uppvisade ett positivt resultat för år 2001. Detta beror på att enskilda koncernföretag har redovisat ett negativt resultat år 2001, vilket framgår av att storleken på de redovisade underskottsavdragen har ökat från år 2000 till år

2001. Trots att de uppskjutna skatteskulderna är större än de uppskjutna skattefordringarna i koncernen som helhet kan det finnas skattemässiga underskottsavdrag i enskilda koncernbolag där inte legal kvittningsrätt föreligger, vilket medför att företaget borde ha motiverat dessa uppskjutna skattefordringar om sådana förelegat. Hur det ligger till med detta framgår dock inte av årsredovisningarna för åren 2001 och 2002.

5.2 Ericsson

5.2.1 Presentation av företaget

Ericsson är ett ledande internationellt företag inom utveckling och försäljning av avancerade system och tjänster för mobil och fast kommunikation till nätoperatörer. Företaget har ett brett utbud av telekom- och datakomutrustning vilket inbegriper kompletta lösningar, system och tjänster som gör att mobila och fasta nät kan överföra tal, data och multimedia säkert, snabbt och effektivt. Genom samriskbolaget Sony Ericsson Mobile Communications erbjuder företaget ett brett utbud av mobiltelefoner, inklusive mobiltelefoner som stöder applikationer inom multimedia och annan kommunikationsutrustning för personligt bruk. Företaget är noterat på Stockholmsbörsens A-lista.¹³⁷

5.2.2 Redovisningsprinciper

I såväl 2001 som 2002 års redovisning kan utläsas att Ericsson redovisar uppskjuten skattefordran hänförlig till utnyttjade förlustavdrag i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot framtida överskott. I 2002 års redovisning går det dessutom att läsa att uppskjutna skattefordringar beräknas kunna utnyttjas eftersom det bedöms att Ericsson kommer att kunna rapportera tillräcklig beskattningsbar inkomst i framtiden för att dra nytta av dessa skatteavdrag.

Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder rapporteras i balansräkningen, med avsteg från RR 9, som kortfristiga och långfristiga då bolaget anser att förfarandet ger en mer rättvisande bild av bolaget ställning. Redovisade underskottsavdrag, dvs. 8 525 MSEK (2002: 13 567 MSEK), kan sättas i relation till koncernens totala skattemässiga underskottsavdrag vilka uppgår till 27 613 MSEK (2002: 45 782 MSEK). Vidare bör påpekas att av de redovisade underskottsavdragen för år 2002, 13 567 MSEK, har 10 300 MSEK lång eller oändlig nyttjandeperiod, och den största delen av dessa redovisade underskottsavdrag avser den svenska verksamheten.

Det bör påpekas att Ericsson inte nettoredovisar uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar i balansräkningen. För att se hur stor del av Ericssons uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som beror på framtida vinstintjäning måste man först avgöra hur mycket av dessa redovisade underskottsavdrag som

¹³⁷ Ericssons årsredovisning 2002, s 56.

kan kvittas mot obeskattade reserver och temporära skillnader. Ericsson har år 2001 och år 2002 obeskattade reserver till ett värde av 1 144 MSEK respektive 585 MSEK, medan det inte verkar finnas några skattepliktiga temporära skillnader som kan utnyttjas vid kvittning mot redovisade skattemässiga underskottsavdrag. Detta beror på att de avdragsgilla temporära skillnaderna är betydligt större än de skattepliktiga temporära skillnaderna, och dessa temporära skillnader kvittas vanligtvis före det att kvittning sker mot uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag. Slutligen bör nämnas att även om kvittning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag sker kan den största delen av de redovisade underskottsavdragen ändå inte kvittas eftersom de obeskattade reserverna är så små i förhållande till redovisade underskottsavdrag. Följaktligen redovisas huvuddelen av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag både år 2001 och år 2002 i tron på framtida vinster.

Som nämnts ovan återfinns i årsredovisningen för år 2002 endast en allmän beskrivning av att företaget kommer att gå med vinst i framtiden och de faktorer som i enlighet med RR 9 p. 27 och p. 70 motiverar att en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag tas in i balansräkningen har inte angivits. Vid intervju med Gunnar Nyman, Corporate Accounting Manager, framgår dock de eftersökta faktorerna, som i Ericssons fall i huvudsak anses vara att företaget ligger i skarven mellan gammal och ny teknik, vilket gör att kunderna inväntar den nya tekniken, och att företaget dessutom minskat sina kostnader med stora belopp, vilket medför att företaget har lättare att uppvisa stora vinster i framtiden. Vid intervju med Ericsson framgick även att företaget vid redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag beaktar framtida intjäningsförmåga under ett visst antal år även om respondenten inte ville delge oss vilken tidsperiod det handlar om.

I rutan presenteras Ericssons resultat efter skatt de senaste fem åren:

1998:	+ 13041 MSEK
1999:	+ 12130 MSEK
2000:	+ 21018 MSEK
2001:	- 21264 MSEK
2002:	- 19013 MSEK

5.2.3 Reflektioner kring Ericssons redovisning

I 2002 års redovisning går att läsa att uppskjutna skattefordringar beräknas kunna utnyttjas eftersom Ericsson bedömer att företaget kommer att rapportera tillräcklig beskattningsbar inkomst i framtiden för att kunna dra nytta av dessa skatteavdrag. Denna motivering anser vi vara alltför vag för att uppfylla kraven i RR 9 p. 27 och p. 70, och några faktorer som anger vad den framtida vinstbedömningen grundas på finns varken i denna motivering eller någon annanstans i årsredovisningen för år 2002. Även om vi fått reda på dessa faktorer genom intervju med företrädare för Ericsson kan det alltså mot bakgrund av RR 9 p. 27 och p. 70 krävas att den information vi fått vid intervjun hade angivits i årsredovisningen.

Med tanke på hur stora förlusterna för Ericsson har varit de senaste tre åren vore det intressant att få reda på vilken tidshorisont företaget använder när det beräknar framtida vinster. Som nämnts ovan framgick inte denna tidshorisont vid intervju med Ericsson. Skillnaden mellan två och tio år är väsentlig i alla företag då osäkerheten ökar med tiden, men än mer väsentlig i ett företag vilket verkar i en bransch förknippad med en hög grad av osäkerhet om framtiden. Även om Ericsson är en stor koncern är underskott på 19 miljarder mycket stora. Dock måste observeras att det negativa resultatet förbättrats mellan åren 2001 och 2002, men även med en förbättring på 2 miljarder kr/år kommer det sannolikt att ta lång tid innan Ericsson går med vinst. Man kan då fråga sig om denna tidshorisont är tillräckligt överblickbar för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag skall få redovisas i balansräkningen.

Slutligen bör det påpekas att det alltså inte är ett krav att hela koncernen måste uppvisa ett positivt resultat för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag får redovisas i koncernens balansräkning utan det räcker alltså med att enskilda enheter har framtida vinstmöjligheter för att dessa skall få redovisas. Detta är särskilt viktigt att ha i åtanke när det gäller Ericsson eftersom vissa enheter har bättre förutsättningar än andra. En möjlig anledning till att Ericsson valt att ta in så stora uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen kan därför vara att skattefordringarna hänför sig till enskilda enheter vilka genererar eller har en realistisk möjlighet att generera framtida skattepliktiga överskott.

5.3 IFS

5.3.1 Presentation av företaget

IFS är ett företag som är etablerat i 46 länder och vars verksamhet går ut på att utveckla och leverera komponentbaserade affärssystem för medelstora och stora företag. IFS:s affärssystem kallas "IFS Applications" och innehåller 60 komponenter för bl.a. tillverkning, hantering av företagets värdekedja, kundrelationer och ekonomi. Affärssystemet omfattar också Internetbaserade lösningar för försäljning, marknadsföring, inköp och samarbete mellan företag. IFS:s affärsidé är att utveckla IFS Applications som gör det möjligt för företag att få högre avkastning. IFS tillhandahåller även konsulttjänster kring implementering och användning av affärssystemet. Företaget är noterat på Stockholmsbörsens O-lista.¹³⁸

5.3.2 Redovisningsprinciper

I redovisningsprinciperna i årsredovisningen för år 2001 anger IFS att inga uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har redovisats för koncernen eller moderbolaget. Vidare anges att koncernens samlade underskottsavdrag uppgår till knappt 1000 MSEK och att det skattemässiga värdet av underskotten uppgår till cirka 300 MSEK. I

¹³⁸ IFS årsredovisning, 2001, s. 7f, 18.

årsredovisningen för år 2002 har redovisningsprinciperna utvidgats, och beträffande uppskjuten skatt anges bl.a. att uppskjutna skattefordringar som hänför sig till underskottsavdrag redovisas som tillgång om det bedöms sannolikt att underskottsavdragen kan utnyttjas under kommande år. Ytterligare information om underskottsavdragen ges inte i avsnittet om redovisningsprinciper utan finns i stället i anslutning till den not som behandlar uppskjutna skattefordringar och skatteskulder i balansräkningen.

Ur tilläggsupplysningarna, som finns i denna not, går att utläsa att ”uppskjutna skattefordringar och skatteskulder kvittas när det finns en legal kvittningsrätt för aktuella skattefordringar och skatteskulder samt när uppskjutna skatter avser samma skattemyndighet”, och det är efter sådana kvittningar som beloppen har redovisats i balansräkningen. I tabellen över uppskjutna skattefordringar och skatteskulder, som finns i noten, anges att de underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen uppgår till 93 MSEK, medan de temporära skillnader som redovisas som uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder uppgår till 19 respektive 11 MSEK. I en annan tabell i samma not bruttoredovisas uppskjutna skattefordringar och skatteskulder. Under rubriken ”Uppskjutna skattefordringar, netto” står dock ett mindre belopp än det som tagits in i balansräkningen (101 MSEK mot 112 MSEK). Fördelen med denna tabell är att såväl totala underskottsavdrag som de som tagits in i balansräkningen genom uppskjutna skattefordringar redovisas, och detta sker genom att en s.k. värderingsreserv dras av från företagets totala underskottsavdrag. Slutligen bör påpekas dels att det inte finns några obeskattade reserver i koncernbolagen, dels att årsredovisningen för år 2002 inte innehåller någon motivering till att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag tas in i balansräkningen.

I rutan presenteras IFS:s resultat efter finansiella poster de senaste fem åren:

1998:	- 45 MSEK
1999:	- 202 MSEK
2000:	- 418 MSEK
2001:	- 350 MSEK
2002:	- 760 MSEK

5.3.3 Reflektioner kring IFS redovisning

IFS redogör klart och tydligt för storleken på de underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen i noten om uppskjutna skattefordringar och skatteskulder. Enligt noten är storleken på såväl de underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen som de temporära skillnader som redovisas både som uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld ett resultat av kvittning av olika poster. Under en tabell med s.k. bruttoredovisning anges dock ett netto för uppskjutna skattefordringar som skiljer sig från storleken på de uppskjutna skattefordringar som angetts efter kvittning. Även om det är det senare beloppet som är infört i balansräkningen framstår företagets bruttoredovisning som tämligen svårförståelig. Det framstår som relativt ologiskt att nettoredovisa poster som inte får kvittas mot varandra.

I bruttoredovisningen använder sig IFS även av en s.k. värderingsreserv avseende underskottsavdrag, men företaget förklarar inte vad värderingsreserven är. Dock är det möjligt att genom olika beräkningar sluta sig till att den är de uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har tagits in i balansräkningen. Följaktligen redovisar företaget först totala underskottsavdrag och drar sedan bort värderingsreserven, i stället för att direkt redovisa de uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen. Eftersom ”värderingsreserv” är ett begrepp som inte förekommer i RR 9 hade det varit önskvärt att få reda på anledningen till att företaget använder detta begrepp. Dock har företaget genom att använda begreppet värderingsreserv uppfyllt det krav som återfinns i RR 9 p. 69 e och som innebär att det totala värdet av företagets underskottsavdrag, såväl redovisade som inte redovisade, skall anges i redovisningen.

Beträffande underskottsavdragen bör slutligen påpekas att eftersom koncernföretagen, som nämnts, inte har några obeskattade reserver bör samtliga uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag vara ett resultat av att företaget planerar att gå med vinst i framtiden. I detta sammanhang bör dock observeras att företaget har haft en negativ resultatutveckling de senaste fem åren, vilket medför att när företaget i koncernens balansräkning för år 2002 har tagit in uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, det hade varit önskvärt att företaget hade motiverat att det tror att företaget kommer att gå med vinst och inom vilken tidsperiod detta beräknas ske. En tänkbar förklaring till att dessa uppskjutna skattefordringar tas in i balansräkningen kan vara att ett enskilt koncernföretag förväntas uppvisa ett positivt resultat under 2003, men med tanke på att koncernens totala resultat var - 760 MSEK år 2002 hade det varit bra att ange anledningen till dessa uppskjutna skattefordringar. För läsaren av en årsredovisning kan det tyckas märkligt att en koncern som uppvisar ett stort negativt resultat samtidigt tar in en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen. Kopplingen till att denna kan ha uppstått i ett enskilt koncernföretag, som idag visar positiva resultat alternativt sannolikt kommer att göra det inom en snar framtid, kan alltså vara svår för den ovane läsaren att upptäcka vid första påseende.

5.4 Intenia

5.4.1 Presentation av företaget

Intenia är ett multinationellt företag som arbetar med att utforma s.k. värdekedjor för sina kunder, vilka utgörs av såväl stora som små företag över hela världen. Intenia kombinerar produkter och ett brett tjänsteutbud vid genomförandet av sina projekt. Deras största produkt, Movex 12, gör det möjligt för kunden att tillhandahålla en affärsmodell som innefattar alla parter och som ger ett företag fullständig kontroll över all information som genereras internt och externt genom hela värdekedjan. Intenia menar att kundens storlek har möjlighet att

variera genom att företaget tillhandahåller skräddarsydda lösningar och tillhörande stödprocesser. Intenia är noterat på Stockholmsbörsens Attract 40-lista.¹³⁹

5.4.2 Redovisningsprinciper

I redovisningsprinciperna för både år 2001 och år 2002 anger Intenia att ”uppskjutna skattefordringar som hänförs till underskottsavdrag redovisas i den utsträckning det är sannolikt att underskotten kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Endast underskott som har bedömts kunna utnyttjas inom en period av fem år från bokslutsdagen, och det bedöms sannolikt att verksamheten dit underskottet hör visar vinst inom kommande kalenderår, har beaktats vid värdering av uppskjutna skattefordringar.” Utöver detta har Intenia inte skrivit något i årsredovisningen om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag. Det finns således inte någon motivering till att sådana uppskjutna skattefordringar tas in i balansräkningen. Företaget har inte heller några obeskattade reserver som kan användas till kvittning mot uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, och detta beror främst på att företaget haft negativa resultat de senaste fem åren, vilket framgår av tabellen nedan.

I tabellen presenteras Intenias resultat efter finansiella poster de senaste fem åren:

1998:	- 119 MSEK
1999:	- 259 MSEK
2000:	- 400 MSEK
2001:	- 25 MSEK
2002:	- 151 MSEK

5.4.3 Reflektioner kring Intenias redovisning

Till att börja med måste påpekas att även om det är bra att Intenia har angett en viss tidsperiod när det gäller att prognostisera utnyttjandet av skattemässiga underskottsavdrag som har tagits in i balansräkningen, hade det varit önskvärt att det framgick av årsredovisningen hur företaget kommit fram till att använda tidshorisonten fem år. Vidare har företaget inte angett de faktorer som ligger till grund för att de bolag inom koncernen som underskottsavdragen hänför sig till kommer att gå med vinst inom fem år. Detta är särskilt viktigt eftersom företaget inte har några obeskattade reserver som kan kvittas mot de uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen. Genom att Intenia inte har några obeskattade reserver och inte har angett att någon kvittning har skett måste man anta att alla uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen hänför sig till framtida vinstmöjligheter.

¹³⁹ Intenias årsredovisning, 2001, s. 13, 31ff.

Av Intentias resultat de senaste fem åren går det att utläsa att företaget efter ett stort negativt resultat år 2000 hämtade sig rejält år 2001, för att sedan redovisa ett betydande negativt resultat år 2002. Framför allt mot bakgrund av resultatutvecklingen de senaste två åren verkar det tveksamt om företaget verkligen har rätt att ta in underskottsavdrag i balansräkningen, men med tanke på att tidshorizonten är så lång som fem år är det svårt att utan ytterligare information från företaget själv göra en bedömning av om det varit berättigat för företaget att ta in uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen. I detta sammanhang bör också beaktas att företaget varit tvunget att ompröva både de underskottsavdrag som inte tagits in i balansräkningen och de som sedan tidigare tagits in i balansräkningen senast vid bokslutet år 2002. Med tanke på att det negativa resultatet ökat mellan åren 2001 och 2002, samtidigt som företaget tydligen verkar vänta sig vinst framöver genom att ytterligare uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag tagits in i balansräkningen, hade det varit intressant att se vilka faktorer företaget grundar dessa positiva vinstprognoser på.

5.5 Nordic Shoes & Accessories

5.5.1 Presentation av företaget

Nordic Shoes & Accessories (Nordic Shoes) verksamhet utgörs av försäljning av skor och accessoarer. Koncernen är marknadsledande i Norden med över 200 butiker och verksamheten är organiserad i tre affärsområden: accessoarer som bedrivs under namnet Handskmakarn i Sverige, Wedins skor samt Rizzo. Företaget är noterat på Stockholmsbörsens O-lista.¹⁴⁰

5.5.2 Redovisningsprinciper

I redovisningsprinciperna för åren 2001 och 2002 nämns inget om att företaget tillämpar RR 9. Ur den not som benämns uppskjuten skattefordran kan utläsas att år 2001 har Nordic Shoes redovisat uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen om 4,6 MSEK och år 2002 uppgår posten till 29,8 MSEK. Posterna redovisas i balansräkningen år 2001 som "andra långfristiga fordringar", vilket är en delpost av finansiella anläggningstillgångar, medan företaget år 2002 redovisar uppskjuten skattefordran i balansräkningen som en egen post under finansiella anläggningstillgångar. År 2001 följer företaget RR 9 p. 58, som anger att uppskjutna skattefordringar skall rubriceras som långfristiga fordringar, men samtidigt bryter företaget mot RR 9 p. 57 genom att skattefordringarna inte redovisas separat i balansräkningen. År 2002 redovisar företaget i enlighet med både RR 9 p. 57 och p. 58.

År 2001 uppgår den uppskjutna skatteskuld som är hänförlig till obeskattade reserver till 16,7 MSEK. Med tanke på att de uppskjutna skattefordringar som år 2001 tagits in i

¹⁴⁰ Nordic Shoes & Accessories årsredovisning 2002, s. 4, 19.

balansräkningen endast uppgick till 4,6 MSEK kan dessa uppskjutna skattefordringar i sin helhet kvittas mot uppskjutna skatteskulder förutsatt att legal kvittningsrätt föreligger. Av detta följer då att företaget inte har varit tvunget att motivera redovisningen av uppskjutna skattefordringar, och detta har inte heller skett i redovisningen för år 2001.

År 2002 uppgår de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag till 29,8 MSEK, vilket är ungefär sex gånger större än motsvarande fordringar för år 2001. Eftersom inga obeskattade reserver finns år 2002 måste samtliga uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag vara ett resultat av att företaget tror att det kommer att gå med vinst i framtiden. Dock har företaget inte motiverat att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag tagits in i balansräkningen, vilket innebär att företaget brutit mot RR 9 p. 27 och p. 70.

Vid intervju med Nordic Shoes framgår dock att anledningen till att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag tagits in i balansräkningen är att företaget utformat ett förändringsprogram, vilket skall finansieras genom den nyemission som skett nyligen. Företaget uppger i samband med intervjun att det har en tidshorisont på tre till fem år vid redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen.

Koncernens nettoresultat under de senaste fem åren uppgår till följande:

1998:	+ 19 MSEK
1999:	+ 23 MSEK
2000:	+ 13 MSEK
2001:	- 11 MSEK
2002:	- 222 MSEK

5.5.3 Reflektioner kring Nordic Shoes redovisning

Till att börja med bör det nämnas att den information som är hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag är knapphändig både i årsredovisningen för år 2001 och i årsredovisningen för år 2002.

Som nämnts tidigare har företaget inte motiverat att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen år 2002. Vid intervjun framgår dock, som nämnts ovan, att företaget utformat ett åtgärdsprogram. Detta bekräftas även av den information som återfinns i företagets förvaltningsberättelse, där det går att utläsa att företaget har genomfört ett åtgärdsprogram för år 2002, vilket har inneburit att resultatet för år 2002 har belastats med stora omstruktureringskostnader. Vidare har andra kostnadsreducerande åtgärder genomförts, bl.a. har personalstyrkan reducerats och olönsamma butiker har lagts ner. Genom dessa åtgärder ökar förmodligen företagets förutsättningar att generera vinster i framtiden, vilket talar för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag får tas in i balansräkningen. Att information om åtgärdsprogram och omstruktureringsåtgärder placerats i förvaltningsberättelsen kan dock inte ersätta den motivering som krävs enligt RR 9 p. 27 och p. 70 eftersom informationen,

enligt vår mening, bör lämnas antingen i anslutning till de redovisningsprinciper som behandlar inkomstskatter eller i anslutning till de noter som beskriver storleken på dessa uppskjutna skattefordringar. Om informationen lämnas någon annanstans är det lätt att en ovan läsare missar informationen ifråga. Om den motivering som återfinns i förvaltningsberättelsen hade placerats bland företagets redovisningsprinciper eller i not anser vi att de krav på motivering som återfinns i RR 9 hade varit uppfyllda.

5.6 OM

5.6.1 Presentation av företaget

OM grundades år 1984 och är noterat på Stockholmsbörsens A-lista. Företaget utvecklar och driver systemlösningar åt företag på internationella finansiella marknader och energimarknader samt äger och driver börser och clearingorganisationer. År 1998 förvärvade OM Stockholms fondbörs.¹⁴¹

5.6.2 Redovisningsprinciper

Redovisningsprinciperna beträffande uppskjutna skattefordringar skiljer sig mellan årsredovisningarna för åren 2001 och 2002. Från och med år 2001 redovisas uppskjutna skattefordringar som en tillgång i balansräkningen när det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott. I 2002 års redovisning går det i stället att utläsa att uppskjutna skattefordringar redovisas försiktigt och under förutsättning att det är sannolikt att den underliggande skattefordran kommer att kunna realiseras inom en överskådlig framtid. I redovisningsprinciperna nämns även att företaget vid varje balansdag omprövar redovisade uppskjutna skattefordringar, vilket beträffande sådana uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag är i överensstämmelse med RR 9 p. 48. Dock anger företaget inte att omvärdering även sker av sådana uppskjutna skattefordringar som inte redovisats i balansräkningen. OM anger alltså inte uttryckligen i redovisningsprinciperna att de tillämpar RR 9, även om det av innebörden i dessa principer märks att lydelsen är hämtad ur RR 9.

OM har redovisat totala skattemässiga underskottsavdrag i koncernen, vilket är i överensstämmelse med RR 9 p. 69 e. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder har bruttoredovisats i OM:s balansräkning, och dessa poster har specificerats i årsredovisningens skattenot. Uppskjutna skattefordringar har både 2001 och 2002 redovisats som finansiella anläggningstillgångar i balansräkningen, vilket är i enlighet med RR 9. Den uppskjutna skatteskulden består i sin helhet av uppskjuten skatt hänförlig till obeskattade reserver i koncernföretagen och uppgår endast till knappt en tredjedel av uppskjuten skattefordran år 2001 och till knappt en femtedel år 2002. Det faktum att endast en del av den uppskjutna skattefordran kan kvittas mot dessa uppskjutna skatteskulder medför att företaget

¹⁴¹ OM årsredovisning 2002, s. 6.

borde ha upplyst om de faktorer som motiverar att denna del av den uppskjutna skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag redovisats i balansräkningen. Några sådana upplysningar återfinns dock inte i företagets årsredovisningar.

När vi vid intervju med Mats Myrsten, Koncerncontroller, efterfrågade de faktorer som krävs enligt RR 9 p. 27 och p. 70 fick vi endast reda på att OM förväntar sig en ”resultatförändring inom de bolag som de uppskjutna skattefordringarna berör”. Vad denna resultatförändring beror på kunde vi dock inte få svar på. Däremot framgick det av intervjun att när företaget avgör hur stora uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som skall tas in i balansräkningen används en tidshorisont som ligger i intervallet två till fem år och som varierar år från år.

Slutligen bör påpekas att företrädare för OM anser att tillämpningen av RR 9 är komplicerad. Företrädare för företaget förstår inte nyttan med den information som krävs enligt RR 9 eftersom de anser att ”normala läsare” av årsredovisningar har svårt att tyda informationen och eftersom även OM:s analytiker dels har svårt att förstå informationen, dels anser att den inte tillför någonting till företagets redovisning.

I rutan presenteras företagets resultat efter finansiella poster de senaste fem åren:

1998:	+ 480 MSEK
1999:	+ 603 MSEK
2000:	+ 743 MSEK
2001:	- 469 MSEK
2002:	- 56 MSEK

5.6.3 Reflektioner kring OM:s redovisning

Som nämnts ovan har de faktorer som motiverar att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag redovisas i balansräkningen inte lämnats i redovisningen. Det enda spår av motivering som kan hittas i företagets årsredovisningar för åren 2001 och 2002 är att ”de skattemässiga underskotten i de utländska enheterna är upptagna med hänsyn till intjäningsförmåga och när i tiden underskott beräknas kunna utnyttjas”. Utifrån denna upplysning kan man som läsare fundera över om de underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen endast hänför sig till de utländska enheterna, eftersom det i årsredovisningen inte nämns någonting om hur skattemässiga underskottsavdrag hänförliga till de svenska enheterna behandlas.

Som nämnts ovan använder sig OM av en tidshorisont om två till fem år vid värdering av den uppskjutna skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag som redovisas i balansräkningen, och den valda tidshorisonten varierar år från år. Det kan diskuteras huruvida det är lämpligt att årligen ändra metod för värdering av den post som redovisas i balansräkningen eftersom jämförbarheten då försämras. Det kan även spekuleras i om anledningen till att företaget årligen ändrar tidshorisont är att uppnå vissa förutbestämda resultat.

Slutligen kan man, mot bakgrund av att OM dels anger att rekommendationen är svår att tillämpa, dels inte ger någon information av värde beträffande uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, fundera på vad som har påverkat företagets redovisning av uppskjutna skattefordringar eftersom denna, som nämnts, inte uppfyller de krav som RR 9 ställer.

5.7 ReadSoft

5.7.1 Presentation av företaget

ReadSoft är ett internationellt verksamt bolag som är världsledande på marknaden för automatisk dokumenthantering. Företaget utvecklar, marknadsför och säljer programvara för automatisk registrering, tolkning och fortsatt bearbetning av data på formulär, blanketter och fakturor, såväl elektroniskt som på papper. ReadSofts vision är att befria världen från manuell hantering av dokument genom att automatisera dokumenthanteringen.¹⁴²

5.7.2 Redovisningsprinciper

I redovisningsprinciperna i årsredovisningarna för åren 2001 och 2002 framgår enbart att ”koncernens skatt utgörs av aktuell skatt och uppskjuten skatt i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation gällande inkomstskatter (RR 9)”. Ytterligare information om uppskjutna skattefordringar lämnas i den not som behandlar ”skatt på årets resultat”. Där anges att uppskjutna skattefordringar, i enlighet med RR 9, har tagits in i balansräkningen i den utsträckning som de beräknas kunna utnyttjas mot överskott vid framtida beskattning. Vidare anges att företaget ”har antagit principen att endast redovisa en fordran motsvarande det närmaste årets beräknade utnyttjande”. Skälen till denna princip framgår inte i företagets årsredovisning utan framkom först vid kontakt med företaget. Den huvudsakliga anledningen uppgavs vara att osäkerheten skulle bli alltför stor om en längre tidshorisont använts. Enligt ReadSofts ekonomichef händer det alltför mycket i denna bransch för att det skall kännas rätt att titta längre fram i tiden än ett år i taget. Vid bedömningen av framtida intjäningsförmåga granskas varje enskilt bolag för att bedöma huruvida eventuella skattemässiga underskottsavdrag kan komma att utnyttjas i framtiden. Årsredovisningen innehåller enligt vår mening ingen motivering till att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen år 2001 till ett värde av 3,6 MSEK. Företagets ekonomichef anser dock att uttrycket ”... redovisar en fordran motsvarande det närmaste årets beräknade utnyttjande...” är en fullt tillräcklig motivering till att dessa uppskjutna skattefordringar tagits in i balansräkningen.

Mot bakgrund av skattenoten framgår det som sagt att företaget har tagit in uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag till ett värde av 3,6 MSEK i balansräkningen år 2001 och att skattefordringar hänförliga till skattemässiga

¹⁴² ReadSofts årsredovisning 2002, s. 11.

underskottsavdrag på samma belopp sedan har återförts år 2002. Det finns dock inga kommentarer till varför företaget har valt att göra detta. Efter förfrågan till ReadSoft framkom dock att denna återföring gjorts efter omprövning, vilken ledde till att företaget inte längre ansåg det sannolikt att de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag skulle komma att utnyttjas under det kommande året. Denna omprövning har skett på samma sätt som när det prövades huruvida dessa uppskjutna skattefordringar skulle tas in i balansräkningen och görs en gång per år i samband med bokslutet.

I rutan presenteras Readsofts resultat efter skatt de senaste fem åren:

1998:	- 13 MSEK
1999:	- 12 MSEK
2000:	+ 5 MSEK
2001:	- 84 MSEK
2002:	- 41 MSEK

5.7.3 Reflektioner kring ReadSofts redovisning

ReadSofts årsredovisning innehåller enligt vår mening inte en tillräcklig motivering till att uppskjutna skattefordringar redovisas i balansräkningen. Att endast uppge att fordran redovisas motsvarande det närmaste årets utnyttjande anser vi inte vara tillräcklig information för läsaren av årsredovisningen. Om företaget i årsredovisningen för år 2001 hade gett upplysningar i enlighet med RR 9 p. 70 hade läsaren kanske på ett bättre sätt haft möjlighet att bedöma tillförlitligheten av den lämnade informationen. Den skattefordran som togs in i balansräkningen år 2001 visade sig inte kunna utnyttjas, vilket företaget hoppats på, och när omprövning gjordes år 2002 återfördes därför de tidigare redovisade underskottsavdragen, dvs. den uppskjutna skattefordran hänförlig till de skattemässiga underskottsavdragen togs bort från balansräkningen. Om information lämnats om de faktorer som bedömningen vilade på hade läsaren kanske haft möjlighet att inse att den av företaget gjorda bedömningen inte var realistisk och att skattefordran därmed inte borde ha tagits in i balansräkningen.

Att ReadSoft, vid värdering av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, valt att endast beakta skattepliktiga vinster under det närmaste året är ett tecken på att företaget anammat ett försiktigt förhållningssätt.

5.8 SAS

5.8.1 Presentation av företaget

SAS är Nordens största börsnoterade flyg- och resekoncern och erbjuder flygtransporter, flygrelaterade tjänster och hotellverksamhet. Övriga flygbolag som tillhör koncernen är

Spanair, Braathens, Widerøe's Flyveselskap och Air Botnia. SAS är noterat på Stockholmsbörsens A-lista.¹⁴³

5.8.2 Redovisningsprinciper

I redovisningsprinciperna för år 2001 och år 2002 anger SAS att uppskjuten skatteskuld i normalfallet redovisas för samtliga skattepliktiga temporära skillnader, medan uppskjuten skattefordran redovisas i den utsträckning det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att skapas mot vilka de avdragsgilla temporära skillnaderna kan utnyttjas. Beträffande uppskjuten skatt anges vidare att denna redovisas över resultaträkningen och att uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld nettoredovisas om posterna avser samma skattemyndighet.

Beträffande de faktorer som utgör motivering till att uppskjutna skattefordringar tas in i balansräkningen blir vi, vid intervju med företrädare för företaget, hänvisade till de sidor i SAS årsredovisning för år 2002 där det endast går att utläsa att "uppskjuten skatt redovisas i den utsträckning det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att skapas mot vilka avdragsgilla temporära skillnader kan utnyttjas". Vi anser dock inte att detta är att betrakta som en tillräcklig motivering i enlighet med RR 9 p. 70. SAS uppger vid intervjun vidare att företaget, vid beräkning av hur stor del av de skattemässiga underskottsavdragen som skall tas in som uppskjuten skattefordran i balansräkningen, beaktar framtida skattepliktiga vinster för tre år framåt i tiden.

I skattenoten i årsredovisningarna för både år 2001 och år 2002 specificeras komponenterna i det som i balansräkningen nettoredovisas som uppskjuten skatteskuld. Som en post bland uppskjutna skatteskulder finns skattemässiga underskottsavdrag redovisade med negativt tecken (år 2001: - 167 MSEK; år 2002: - 329 MSEK), men den största delen av underskottsavdragen är, både år 2001 och år 2002, placerade som uppskjuten skattefordran.

Tabellen är ett utdrag ur skattenoten i årsredovisningen för år 2002:

	2002	2001
Uppskjuten skatteskuld i balansräkningen		
Anläggningstillgångar	2704	2881
Avsättningar	107	238
Periodiseringsfond	208	216
Övriga temporära skillnader	916	688
Skattemässiga underskottsavdrag	-329	-167
	3606	3856
Uppskjuten skattefordran i balansräkningen		
Skattemässiga underskottsavdrag	1700	836
Avsättningar/fordringar	317	210
Övriga temporära skillnader	-464	-502
	1553	544
Uppskjuten skatteskuld, netto	2053	3312
Avstämning av uppskjuten skatteskuld, netto:		
Ingående balans	3312	3893
Nettofordran i förvärvade företag	-961	-263
Förändring enligt resultaträkningen	-312	-264
Kursdifferenser m.m.	14	-54
Uppskjuten skatteskuld, netto, per 31/12	2053	3312

¹⁴³ Se pärmen till SAS årsredovisning 2002.

När vi frågade SAS varför en del av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag placerats med negativt tecken på skuldsidan fick vi enbart reda på att ”det finns såväl fordringar som skulder för uppskjuten skatt i samma företag och då nettas detta mot skulden”.

Det framgår ur tilläggsinformationen, som finns i skattenoten, att endast en liten del av de totala underskottsavdrag, vilka medför en uppskjuten skattefordran, löper utan tidsbegränsning. Ur tilläggsinformationen framgår vidare att för underskottsavdrag uppgående till visst belopp (2001: 312 MSEK; 2002: 334 MSEK) redovisas inga uppskjutna skattefordringar på grund av osäkerhet beträffande framtida vinstintjäning.

Vidare bör det påpekas att företagets omprövning av dels sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har tagits in i balansräkningen, dels sådana som har tagits in där inte har resulterat i att bedömningen har förändrats avseende möjligheterna till utnyttjande under de kommande tre åren. Slutligen uppger företrädare för SAS att företaget inte har upplevt några problem med tillämpningen av RR 9.

I rutan presenteras SAS resultat före skatt de senaste fem åren:

1998:	+ 2921 MSEK
1999:	+ 1885 MSEK
2000:	+ 2829 MSEK
2001:	- 114 MSEK
2002:	- 450 MSEK

5.8.3 Reflektioner kring SAS redovisning

Inledningsvis kan nämnas att SAS årsredovisningar för åren 2001 och 2002 är i det närmaste identiska vad gäller redovisning av inkomstskatter. Av denna anledning gäller de fortsatta kommentarerna både årsredovisningen för år 2001 och den för år 2002 även om de siffror som presenteras är hämtade ur årsredovisningen för år 2002.

Av årsredovisningarnas skattenoter framgår att de underskottsavdrag som finns i SAS-koncernen är av två olika typer, med respektive utan tidsbegränsning. Den förstnämnda typen av underskottsavdrag kan ha uppkommit i utländska dotterbolag, medan den andra typen i huvudsak utgörs av de underskottsavdrag som avser den svenska verksamheten. De sistnämnda underskottsavdragen motsvarar dock endast en liten del av de totala underskottsavdrag som medför uppskjuten skattefordran.

När det gäller varför en del av företagets uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag tagits upp som en post på skuldsidan med negativt tecken drar vi följande slutsatser av årsredovisningen för år 2002. En anledning till att SAS har valt att redovisa uppskjutna skattefordringar på detta sätt kan vara att dessa uppskjutna skattefordringar i dagsläget kan kvittas mot temporära skillnader i form av skatteskulder. Denna bedömning grundar vi på att koncernföretagen dels har en total periodiseringsfond om

208 MSEK år 2002, dels har övriga temporära skillnader om 916 MSEK. Skillnaden mellan de underskottsavdrag som tagits upp som en minuspost bland uppskjutna skatteskulder och totala underskottsavdrag som tagits upp som uppskjuten skattefordran uppgår till 329 MSEK, och kvittning mot periodiseringsfond skulle då kunna ske med 208 MSEK. Den resterande delen av minusposten, 121 MSEK, skulle kunna kvittas mot övriga temporära skillnader. Mot bakgrund av ovanstående antaganden tror vi att anledningen till att underskottsavdrag har placerats med negativt tecken på skuldsidan är att dessa underskottsavdrag kan utnyttjas oberoende av hur framtida vinstintjäning kommer att se ut. Eftersom skillnaden mellan den totala uppskjutna skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag och den minuspost som placerats bland uppskjuten skatteskuld är 1700 MSEK tror vi att den post om 1700 MSEK, som är placerad som underskottsavdrag i uppskjuten skattefordran, hänför sig till framtida vinstmöjligheter. Dock saknas enligt vår mening motivering till att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag tagits in i balansräkningen. Det faktum att SAS dels inte har kommenterat minuspostens placering bland uppskjutna skatteskulder, dels inte har kommenterat hur stor del av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som kan kvittas mot obeskattade reserver, gör det svårt för oss att avgöra om den post som placerats på skuldsidan avser kvittning mot skattedelen av obeskattade reserver eller framtida intjäning.

Vid intervju med företrädare för SAS bekräftades vissa av våra funderingar kring företagets redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, medan andra funderingar tillkom. Till att börja med framkom att både beloppet på skuldsidan och beloppet på fordringsidan är hänförliga till framtida vinstmöjligheter. Anledningen till fordringspostens placering på skuldsidan angavs av företaget vara att ”det finns såväl fordringar som skulder för uppskjuten skatt i samma företag och då nettas detta mot skulden”, och detta uttalande tolkar vi som att det belopp som finns på skuldsidan är den del av den uppskjutna skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag som är möjlig att kvitta mot temporära skillnader. Dock är det enligt vår mening inte möjligt att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag kan kvittas mot temporära skillnader samtidigt som de sägs vara hänförliga till framtida vinstmöjligheter. Anledningen till fordringspostens placering på skuldsidan är alltså oklar även efter intervjun.

SAS har i skattenoten, i enlighet med RR 9 p. 69 e, angett storleken på de uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har tagits in i balansräkningen. Att dessa poster inte redovisats har motiverats med att det råder osäkerhet om framtida intjäning. Det bör observeras att SAS i detta fall har gått utöver RR 9 eftersom motivering till de uppskjutna skattefordringar som inte redovisas i balansräkningen inte krävs enligt rekommendationen. Det bör i detta sammanhang påpekas att vi, som nämnts tidigare, vid intervju med SAS blev hänvisade till den kortfattade informationen i årsredovisningen när vi eftersökte de faktorer som anges i RR 9 p. 27, och mot bakgrund av detta verkar det som om SAS inte förstår vilken information som krävs enligt RR 9 och följaktligen inte heller vilken information som vi eftersökte.

Avslutningsvis kan man reflektera över det faktum att SAS över huvud taget väljer att redovisa några uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen och att företaget ”motiverar” sin redovisning av dessa uppskjutna

skattefordringar med att det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att genereras i framtiden. Vi anser att SAS har en tämligen optimistisk syn på framtiden med tanke på den situation som för närvarande råder i flygbranschen med terrorhot, lågprisflyg och lågkonjunktur.

5.9 Skandia

5.9.1 Presentation av företaget

Under de senaste åren har Skandia utvecklats från att ha varit ett försäkringsbolag med tyngdpunkt i skadeförsäkring till ett internationellt försäkringsbolag med ledande produkter inom långsiktigt sparande. Skandias affärsidé är att tillgodose kundernas behov av långsiktigt sparande genom att erbjuda innovativa produkter och tjänster som kan motsvara behoven i varje skede av livscykeln och den ekonomiska konjunkturen. Företaget är noterat på Stockholmsbörsens A-lista.¹⁴⁴

5.9.2 Redovisningsprinciper

Enligt redovisningsprinciperna i både årsredovisningen för år 2001 och årsredovisningen för år 2002 anger Skandia att de redovisar inkomstskatter i enlighet med RR 9. Vidare anger företaget att ”förlustavdrag har beaktats endast i den utsträckning de motsvaras av uppskjutna skatteskulder i respektive bolag eller i en utsträckning som motsvarar bolagens förväntade framtida intjäningsförmåga”. Skandia nettoredovisar skattefordringar och skatteskulder och anger vidare att obeskattade reserver i förekommande fall kvittas mot skattemässiga förlustavdrag eller blir föremål för beskattning när de löses upp.

I den not, som benämns ”Uppskjuten skatteskuld, netto”, återfinns information om underskottsavdrag, som kompletterar den information som lämnats i redovisningsprinciperna för inkomstskatter. Ur noten går klart att utläsa hur stor uppskjuten skatteskuld hänförlig till obeskattade reserver som finns i koncernen, hur stor del av uppskjuten skattefordran som är hänförlig till ”underskottsavdrag eller andra framtida avdrag” samt hur stor värderingsreserv som finns för den uppskjutna skattefordran hänförlig till de skattemässiga underskottsavdragen. Skandia motiverar inte varför skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen. Det bör vidare nämnas att Skandia nettoredovisar sina skattefordringar och skatteskulder i balansräkningen, men trots att skatteskulderna är större än skattefordringarna redovisas ett litet belopp som skattefordringar i balansräkningen. Anledningen till detta anges inte i skattenoten.

Slutligen bör nämnas att Skandias obeskattade reserver består av periodiseringsfond, utjämningsfond, säkerhetsreserv och överavskrivningar. Säkerhetsreserven beskrivs i årsredovisningen som ”en kollektiv säkerhetsbetingad förstärkning av de försäkringstekniska

¹⁴⁴ Skandias årsredovisning 2002, s. 1.

avsättningarna”. Beträffande denna reserv anges vidare att återföringar är föremål för begränsningar och att myndighetstillstånd krävs för att återföring skall få ske i vissa fall, men att reserven fritt får flyttas mellan olika bolag i koncernen. Utjämningsfonden anges av Skandia ha till syfte att utjämna de förändringar i resultatet som kan uppkomma över tiden och återföringar behandlas enligt övergångsbestämmelserna till lagen om statlig inkomstskatt. Vidare anger Skandia att ny avsättning till denna fond inte har fått ske efter 1990.

I rutan presenteras Skandias resultatutveckling de senaste fem åren:

1998:	+ 1242 MSEK
1999:	+ 3456 MSEK
2000:	+ 2826 MSEK
2001:	- 55 MSEK
2002:	- 4298 MSEK

5.9.3 Reflektioner kring Skandias redovisning

Skandia är inte konsekvent i sin användning av olika begrepp, vilket visas av att ”underskottsavdrag” och ”förlustavdrag” används växelvis i årsredovisningarna för åren 2001 och 2002. Begreppet ”förlustavdrag” används i redovisningsprinciperna, medan begreppet ”underskottsavdrag” återfinns i noterna. Mot bakgrund av detta kan man fundera på om Skandia medvetet använder olika begrepp eller om blandningen av dessa beror på förbiseende från företagets sida. Eftersom Skandia även använder begreppet ”underskottsavdrag”, som är det begrepp som RR 9 förordar, antar vi att Skandia likställer begreppen ”förlustavdrag” och ”underskottsavdrag”. Skandia har skattemässiga underskottsavdrag både utan tidsbegränsning och med förfallotid, och de sistnämnda är med största sannolikhet hänförliga till utländska enheter.

I skattenoten tas alla Skandias underskottsavdrag upp som uppskjuten skattefordran, och sedan dras den s.k. värderingsreserven ifrån. Värderingsreserven skall enligt vår mening vara den del av uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag som inte tas in i balansräkningen. Följaktligen avser posten ”underskottsavdrag eller andra framtida avdrag” bl.a. totala uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som finns i koncernen, dvs. posten omfattar även sådana skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte är ämnade att tas in i balansräkningen. Denna uppfattning stöds av att det i noten anges att värderingsreserven i huvudsak avser skattefordran på underskottsavdrag. Vi antar att värderingsreserven är det utrymme företaget har att öka den uppskjutna skattefordran i balansräkningen med då omprövning enligt RR 9 p. 28 sker vid bokslutstillfället.

Av de totala underskottsavdragen år 2002, vilka uppgår till 3 190 MSEK, avgår en värderingsreserv på 1 782 MSEK. (År 2001 var motsvarande belopp 2 479 MSEK respektive 1 101 MSEK) Det kan tyckas konstigt att Skandia valt att i balansräkningen ta in en så stor del av de totala underskottsavdragen när koncernen uppvisar ett så dåligt resultat. Dessutom underlåter företaget att ge någon motivering till de faktorer som talar för att skattepliktiga

vinster kommer att uppstå i framtiden. En del av de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag berättigas av att det finns obeskattade reserver i koncernföretagen, och den resterande delen rättfärdigas förmodligen av att företaget har en utjämningsfond, vilken kan upplösas över åren. Sett tillsammans med det faktum att Skandia inte har motiverat varför uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen skulle man kunna dra slutsatsen att det värde som återfinns i balansräkningen inte hänför sig till framtida intjäningsförmåga utan enbart till de obeskattade reserverna. Om så inte är fallet bryter företaget mot RR 9 p. 70, som, vilket nämnts tidigare, anger att upplysningar, som motiverar när kvittning sker mot framtida vinst, skall lämnas, men upplysningar behöver dock inte lämnas då kvittning sker mot skattepliktiga temporära skillnader. I samband med kvittningen måste man fråga sig om koncernföretagens ”bundna” obeskattade reserver får kvittas mot uppskjutna skattefordringar på samma sätt som andra obeskattade reserver. Vi har dock inte haft möjlighet att reda ut alla oklarheter i Skandias redovisning beträffande uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag eftersom företaget inte velat besvara våra frågor.

5.10 Softronic

5.10.1 Presentation av företaget

Softronic är ett av Sveriges ledande IT- och managementkonsultföretag, som kombinerar gedigen managementkunskap med kvalificerad IT-kompetens, och företaget erbjuder därmed sina uppdragsgivare en helhetssyn på förändringsprocesser, som ofta inkluderar både IT, strategisk utveckling och mänsklig förändring. Softronic är noterat på Stockholmsbörsens O-lista.¹⁴⁵

5.10.2 Redovisningsprinciper

I årsredovisningen för år 2001 kan, under rubriken redovisningsprinciper, ifråga om skatter utläsas att uppskjuten skatt i koncernredovisningen beaktar värdet av skattemässiga underskott ”i den utsträckning de beräknas kunna utnyttjas i framtiden”. Ytterligare information om underskottsavdragen ges inte i avsnittet om redovisningsprinciper, utan finns i stället i anslutning till den not som både behandlar skatt på årets resultat i resultaträkningen och uppskjuten skatt i balansräkningen. Där kan utläsas att det bara är den del av uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag som överstiger obeskattade reserver som tas in i balansräkningen som finansiell anläggningstillgång, dvs. företaget har kvittat de skatteskulder som är hänförliga till obeskattade reserver mot de skattefordringar som avser underskottsavdrag innan nettobeloppet förts in på tillgångssidan i balansräkningen. Av detta följer då att det bara är det belopp som tagits in som uppskjuten skattefordran hänförlig till underskottsavdrag i balansräkningen som företaget beräknar kunna kvitta mot framtida vinster, och det är i enlighet med vad som nämns i RR 9 p. 26 bara detta belopp som

¹⁴⁵ Softronic årsredovisning 2002, s 5.

behöver motiveras av företaget. Någon motivering till varför företaget kommer att kunna utnyttja dessa underskottsavdrag i framtiden finns inte, dvs. företaget har i årsredovisningen för år 2001 inte motiverat varför det kommer att gå med vinst i framtiden. I detta avseende har Softronic inte följt RR 9 p. 70, som, vilket nämnts tidigare, anger att upplysning om de faktorer som motiverar att uppskjutna skattefordringar redovisas i balansräkningen skall lämnas i årsredovisningen. I skattenoten nämns slutligen totala utnyttjade underskottsavdrag, vilket är i överensstämmelse med RR 9 p. 69 e.

När det gäller de obeskattade reserverna framgår storleken på moderbolagets obeskattade reserver samt de obeskattade reserver som kvittats mot de uppskjutna skattefordringar som hänförs till underskottsavdragen i en not i årsredovisningen för 2001. Värt att notera är här att det är knappt hälften av moderbolagets obeskattade reserver som kvittas mot de uppskjutna skattefordringar som hänför sig till underskottsavdragen. Till detta kommer att det av årsredovisningen inte framgår hur stora koncernföretagens obeskattade reserver är.

Beträffande skattemässiga underskottsavdrag kan likheter och skillnader mellan årsredovisningen för år 2001 och årsredovisningen för år 2002 sägas vara i huvudsak följande. Softronics tar även år 2002 in uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen. Företagets redovisningsprinciper beträffande skatter har inte ändrats mellan åren, men företaget har år 2002 i anslutning till skattenoten på ett mer utförligt sätt förklarat varför uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag skall tas in i balansräkningen, och denna förklaring lyder: ”Softronics bedömning är att skattenytan av underskottsavdragen i den svenska verksamheten med stor sannolikhet kommer att kunna återvinnas genom framtida överskott. Denna bedömning baseras på att den svenska verksamhetens skattemässiga underskott uppkommit under en kortare period, räkenskapsåret 2001 och första halvåret 2002, och bland annat på grund av kostnader för genomförda åtgärdsprogram. Andra halvåret 2002 har den svenska verksamheten uppvisat skattemässiga överskott och denna situation förväntas bestå efter nu genomförda åtgärdsprogram.” Vidare nämns i skattenoten även de totala utnyttjade underskottsavdragen, vilket är i överensstämmelse med RR 9 p. 69 e.

I den i årsredovisningen för år 2002 intagna motiveringen till att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen återfinns enligt vår mening till viss del de faktorer som eftersöks i RR 9 p. 27 och p. 70, även om motiveringen kan betraktas som något vag. Vid intervju med ekonomichefen på Softronic, Robert Johansson, bekräftades i huvudsak det som står i årsredovisningen, dvs. det framkom att han anser att Softronic har motiverat att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen. Vid intervjun betonade han att företaget tittar på att den svenska verksamheten har gått med vinst under andra halvan av år 2002 och att företaget förväntas gå med vinst i framtiden, även om någon särskild tidshorisont inte angavs, men han gav inte någon beskrivning av det åtgärdsprogram som nämnts i årsredovisningen. Vid intervjun angav Robert Johansson vidare att endast de underskottsavdrag som överstiger de som kan kvittas mot skattedelen av obeskattade reserver och som avser den svenska verksamheten har tagits in i balansräkningen, och att inga utländska underskottsavdrag har redovisats. Vidare angavs att skattedelen av alla obeskattade reserver har använts till kvittning, och att de obeskattade reserver som finns i dotterbolagen är

inräknade i dessa. Beträffande underskottsavdragen nämndes dessutom att både de som tagits in i balansräkningen och de som inte redovisats där omprövas varje kvartal, men att omprövning inte har skett första kvartalet i år eftersom företaget har uppvisat ett positivt resultat.

I rutan presenteras Softronics resultat efter skatt de senaste fem åren:

1998:	+ 19 MSEK
1999:	+ 34 MSEK
2000:	+ 5 MSEK
2001:	- 47 MSEK
2002:	- 30 MSEK

5.10.3 Reflektioner kring Softronics redovisning

Softronic nettoredovisar den uppskjutna skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag mot den uppskjutna skatteskulden av de obeskattade reserverna. Detta netto tas i balansräkningen upp under finansiella anläggningstillgångar. Enligt RR 9 p. 62 får nettoredovisning endast ske då det föreligger en legal rätt att kvitta den uppskjutna skatteskulden mot den uppskjutna skattefordran och dessa är hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt. Att år 2001 knappt hälften av den uppskjutna skatteskulden av koncernföretagens totala obeskattade reserver kvittats mot de skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen kan bero på att endast denna del uppfyller förutsättningarna för kvittning. Utifrån detta antar vi Softronic följt RR 9 på denna punkt.

När det gäller redovisade underskottsavdrag för år 2002 angavs både i årsredovisningen och vid intervju med ekonomichefen på Softronic att företaget väntar sig framtida överskott, men när det gäller vad det är som gör att företaget tror på framtida vinster fick vi endast reda på att ett åtgärdsprogram har genomförts, men åtgärdsprogrammets innebörd och konsekvenser utvecklades inte. Även om företaget enligt vår mening avger en motivering anser vi, som tidigare nämnts, att denna är lite väl vag. Av detta kan vi då dra slutsatsen att företaget visserligen förstått vilken information som skall lämnas enligt RR 9 p. 27 och p. 70, men eftersom motiveringen inte är tillräckligt preciserad kan man fråga sig om företaget inte vill utveckla vad som ligger till grund för att det kommer att uppvisa skattepliktiga överskott i framtiden. Med tanke på att ekonomichefen vid intervjun endast pratade om att företaget skulle komma att gå med vinst i framtiden och inte närmare gick in på åtgärdsprogrammets konsekvenser lutar vi närmast åt att han inte till fullo ville redogöra för företagets framtida vinstmöjligheter. Trots vissa smärre brister är det, enligt vår mening, Softronic som, bland de studerade företagen, bäst uppfyller de krav på motivering som återfinns i RR 9.

5.11 Sammanfattning av studien

Företag	Notering på Stockholmsbörsen	Problem med redovisningen	Har företaget motiverat redovisning av uppskjuten skattefordran i enlighet med p. 27 och p. 70 i RR 9?	Tidshorisont	Uppställningsform
Elanders Grafiska branschen	O-listan	Nej	Behöver inte avge motivering p.g.a. att uppskjutna skattefordringar i sin helhet kan kvittas mot temporära skillnader.	Vinst krävs redan nästkommande år, men företaget vill inte berätta hur många år som beaktas vid framtida vinstintjäning.	Värderingsreserv används, men posten kallas "avgår ej bokförda skattefordringar".
Ericsson Telekombranschen	A-listan Mest omsatta	Nej	Motivering saknas i årsredovisningen 2001 och 2002, men gavs vid intervju.	Vill ej berätta företagets tidshorisont.	
IFS IT-branschen	O-listan	Vet ej	2001: inga skattemässiga underskottsavdrag redovisas 2002: motivering saknas, men krävs.	Ingen tidshorisont anges i redovisningen. (Har inte lyckats få någon intervju)	Värderingsreserv används som begrepp och princip.
Intentia IT-branschen	O-listan	Vet ej	Motivering saknas, men krävs då obeskattade reserver saknas.	Vinst skall uppkomma under nästa år, sedan beaktas vinster för fem år framåt.	
Nordic Shoes Detaljhandel med försäljning av skor och accessoarer	O-listan	Nej	2001: ingen motivering krävs p.g.a. total kvittning mot temp. skillnader. 2002: motivering saknas, men krävs.	Ingen tidshorisont anges i årsredovisningen, men vid intervju framgår att den är tre till fem år.	

- Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag -

Företag	Notering på Stockholmsbörsen	Problem med redovisningen	Har företaget motiverat redovisning av uppskjuten skattefordran i enlighet med p. 27 och p. 70 i RR 9?	Tidshorisont	Uppställningsform
OM Börsägare samt IT-system	A-listan	Informationen svårförståelig, krånglig att tillämpa och informationen ger inget mer värde.	Motivering saknas 2001 och 2002, men krävs.	Tidshorisont två till fem år men inget krav på när företaget behöver gå med vinst.	
ReadSoft IT-branschen	O-listan	Nej	2001: motivering saknas, men krävs. 2002: återföring av den uppskjutna skattefordran har skett → ingen motivering behövs.	Tidshorisont på ett år vilket framkom vid intervju.	
SAS Flyg- och resebranschen	A-listan	Nej	Motivering saknas trots att det krävs både 2001 och 2002.	Vid intervju framgick att tidshorisonten var tre år, men det anges inget om när företaget måste gå med vinst.	Totala underskottsavdrag redovisas i löpande text.
Skandia Försäkringsbranschen	A-listan mest omsatta	Vet ej	Motivering saknas, men företaget behöver troligtvis inte motivera.	Ingen tidshorisont anges (ingen intervju har skett)	Total uppskjuten skattefordran redovisas och värderingsreserv dras ifrån.
Softronic Konsultföretag inom IT och management	O-listan	Nej	2001: motivering saknas, men krävs. 2002: godkänd motivering.	Ingen tidshorisont	

6 Syntes

I det föregående kapitlet analyserade vi varje företag för sig. I detta kapitel drar vi istället slutsatser från studien som helhet för att på så sätt ha möjlighet att bedöma huruvida den information som återfinns i de finansiella rapporter som företagen presenterar idag är användbar för beslutsfattande.

6.1 Allmänna synpunkter

I detta kapitel diskuterar vi några olika områden som är av betydelse när det gäller att avgöra hur börsnoterade företag redovisar enligt RR 9 och vilka problem som finns med denna redovisning. Ett genomgående problem bland de studerade företagen är att de flesta av dem anser att tillämpningen av RR 9 inte utgör några problem, medan vi lätt har kunnat konstatera att få företag verkar förstå vilka upplysningar som krävs enligt rekommendationen. Enligt vår mening är det nog så att vissa företag väljer att utelämna informationen snarare än att de inte förstår vilka upplysningar som krävs. I avdelningen diskuteras även vilka effekter företagets redovisning får på redovisningsinformationens användbarhet och därigenom även på ett av dess syften, som är att underlätta för intressenterna att eliminera osäkerhet genom att göra prognoser om framtiden.

När vi i fortsättningen diskuterar rekommendationens ”tolkningsutrymme” menar vi dels hur sannolikhetsbegreppet i RR 9 kan tolkas, dels vilken information som behöver lämnas för att uppfylla upplysningskravet beträffande de faktorer som motiverar en redovisning av uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen.

I fortsättningen utgår vi från att det måste krävas en viss ”storlek” på sannolikheten för att det tredje kriteriet på en tillgång, att transaktionen måste vara ett resultat av en redan inträffad händelse, skall vara uppfyllt. Dock framgår inte ”storleken” på denna sannolikhet vare sig i teorin eller i RR 9, men vi antar ändå att en viss grad av sannolikhet måste föreligga.

6.2 Är skattemässiga underskottsavdrag en tillgång?

Om rekommendationens förutsättningar för att en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag skall redovisas i balansräkningen är uppfyllda förutsätts underskottsavdragen vara en tillgång. Mot bakgrund av detta kan man fundera på om rekommendationens tolkningsutrymme är så stort att en tillgång verkligen existerar när rekommendationen följs. Följaktligen består problemen dels i att ordet ”sannolikt” inte

preciseras i RR 9, vilket medför att det kan ifrågasättas om det tredje kriteriet på en tillgång, att de fördelar som tillgången medför måste vara resultatet av en tidigare händelse eller transaktion, är uppfyllt, dels i att innebörden i kriteriet ”framtida fördel” kan diskuteras.

Den amerikanska redovisningsnormgivaren FASB har genom införandet av SFAS 109 ansett att en händelse har inträffat, och att alltså det tredje kriteriet är uppfyllt, om det är mer än 50 % sannolikhet att de skattemässiga underskottsavdragen kommer att kunna utnyttjas mot framtida vinst. Detta sannolikhetskrav kan jämföras med sannolikhetskravet ”troligt” i RR 16, vilket innebär att det skall vara ”mer sannolikt att åtagandet finns än att det inte finns”. Enligt RR 16 skall det vara ”troligt” att ett inflöde kommer att ske i framtiden för att en eventualtillgång skall föreligga, men för att en tillgång skall få redovisas i balansräkningen krävs enligt rekommendationen att inflödet är ”så gott som säkert”. Eftersom sannolikhetskravet i RR 9 inte preciserats kan man fundera på om innebörden av kravet kan hämtas från någon av Redovisningsrådets andra rekommendationer, i första hand RR 16. I slutändan blir då det avgörande om sannolikhetskravet i RR 16 verkligen är tillämpligt på en så speciell tillgång som en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag. För detta talar att dessa uppskjutna skattefordringar enligt RR 9 tas in som vilken tillgång som helst i ett företags balansräkning, men mot detta talar att RR 9 och RR 16 har tillkommit vid samma tidpunkt, och om samma sannolikhetskrav avsågs i båda rekommendationerna får man anta att samma formulering av sannolikhetskravet hade införts i både RR 9 och RR 16. Man bör dock vara medveten om att dessa rekommendationer är bearbetningar, och i många fall direkta översättningar, av IASB:s standards IAS 12 och IAS 37, vilka inte införts samtidigt. Trots detta anser vi ändå att Redovisningsrådet borde ha reflekterat över de olika sannolikhetsbegreppen i båda rekommendationerna. Mot bakgrund av ovanstående lutar vi åt att sannolikhetskraven i RR 9 och i RR 16 inte överensstämmer, vilket medför att det finns risk för att ett företag redovisar en tillgång i enlighet med RR 9 som inte hade klassificerats som en tillgång enligt en annan av Redovisningsrådets rekommendationer, nämligen RR 16. Vidare kan man konstatera att om ”sannolikt” ändå motsvarar ”så gott som säkert” är sannolikhetskravet för att redovisa en tillgång i balansräkningen lägre enligt den amerikanska standarden än enligt den svenska rekommendationen RR 9.

Sannolikheten kan bl.a. kopplas till företagets val av tidshorisont. Den svenska rekommendationen medger att företagen själva får bestämma hur långt fram i tiden som de uppskattar att vinsterna kommer att inträffa, vilket gör att företagen själva kan påverka graden av sannolikhet. Alla de företag som vi har granskat använder sig med all säkerhet av någon form av tidshorisont, även om den inte har redovisats öppet i årsredovisningen eller inte har delgetts oss när vi tagit kontakt med företagen. Av de företag vi har granskat har vi endast fått fram tidshorisonten hos fyra företag. I detta sammanhang bör det observeras att tidshorisonten har samband med osäkerheten på det sättet att ju längre tidshorisonten är, desto större är osäkerheten. Följaktligen finns det risk för att företag kan ta in uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen som egentligen inte uppfyller kraven på en tillgång eftersom det tredje kravet, att en händelse måste ha inträffat, inte är uppfyllt. Graden av sannolikhet påverkas alltså till stor del av vilken tidshorisont företagen använder.

I samband med tidshorizonten måste man vidare ta hänsyn till att den bransch som företaget ifråga verkar i samt det stadium i livscykeln som företaget befinner sig i påverkar vilken tidshorizont som väljs. Exempelvis har ReadSoft, ett av de företag vi granskat, angett att det använder sig av en tidshorizont på endast ett år eftersom branschen är så osäker. Som ytterligare exempel kan nämnas forsknings- och utvecklingsföretag, som, när de befinner sig i början av en produkts livscykel, måste räkna med att det tar många år innan produkten medför vinster. Detta medför att det kanske är svårt att i en rekommendation som RR 9 sätta upp en bestämd tidsgräns som gäller alla företag oavsett bransch och övriga förutsättningar. Mot en bestämd tidsgräns talar vidare syftet med underskottsavdrag, som är att företag skall få möjlighet att jämnar ut skatten mellan år med positiva och negativa resultat, eftersom denna utjämnning kan ske under en mer eller mindre lång tidsperiod beroende på vilken typ av verksamhet det gäller. Om en bestämd tidsgräns togs in i rekommendationen betydde det att företag med höga kostnader i början av sin livscykel och stora intäkter i slutet, som utvecklingsföretag, skulle diskrimineras i jämförelse med t.ex. handelsföretag, som har en jämnare fördelning av intäkter och kostnader under företagets livslängd. Om en bestämd tidsgräns skulle införas kan man fundera på om redovisning av underskottsavdrag i balansräkningen borde tillåtas över huvud taget eftersom utnyttjandet av underskottsavdragen är obegränsat och sker mot bakgrund av det specifika företagets verksamhet.

När det gäller om kraven på en tillgång är uppfyllda kan i vissa fall kravet på om skattemässiga underskottsavdrag innebär en framtida fördel diskuteras. Problematiken exemplifieras genom att ett av de företag vi studerat, Nordic Shoes, i årsredovisningen för 2002 redovisade ett negativt eget kapital. Det som kan diskuteras är om och under vilka förutsättningar en uppskjuten skattefordran skall redovisas i detta fall eftersom redovisningen av dessa uppskjutna skattefordringar bygger på att företaget kommer att utnyttja dem i framtiden. Insufficiens kan i detta fall vara en indikation på att företaget inte fortsätter sin verksamhet, vilket gör att det är tveksamt om företaget verkligen kommer att kunna utnyttja underskottsavdragen i framtiden, och därmed är det tveksamt om dessa skattefordringar verkligen är att se som en fördel för företaget. Det som talar mot detta synsätt är dels att redovisningen bygger på fortlevnadsprincipen, dels möjligheterna att företaget rekonstrueras, blir uppköpt eller slås ihop med ett annat företag som kan utnyttja underskottsavdragen. Även om det inte går att kategoriskt avgöra om underskottsavdrag i sådana bolag är att se som tillgångar måste man enligt vår mening i varje enskilt fall beakta företagets framtida möjligheter att fortsätta verksamheten eller att bli uppköpta. Vidare anser vi att det borde krävas betydligt större tyngd bakom prognoserna i sådana företag som Nordic Shoes, som åtminstone är insufficienta, men som även kan vara insolventa, eftersom skillnaden mellan att en prognos slår fel och att ett företag går i konkurs kan vara betydande. Att kräva samma sannolikhet för dessa ganska olika typer av företag är, enligt vår mening, därför inte rimligt.

Beträffande om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag utgör en tillgång kan man sammanfattningsvis konstatera att frågan är om rekommendationen har så stort tolkningsutrymme att företagen får möjlighet att ta in en tillgång i balansräkningen som inte uppfyller kriterierna på en tillgång. Följaktligen kan man fundera på om rekommendation borde vara mer detaljerad så att tveksamheterna om huruvida uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag utgör en tillgång elimineras. Detta kan jämföras med SFAS 109, vilken innehåller en uppräkningslista av positiva och negativa faktorer

vilka skall vägas mot varandra i syfte att avgöra huruvida sannolikheten är mer än 50 % att den framtida händelsen kommer att inträffa. Vi anser dock att en mer detaljerad reglering inte löser problemet med den subjektiva bedömningen eftersom även den amerikanska lösningen är förknippad med en hög grad av subjektivitet, vilket beror på att en sammanvägning av positiva och negativa faktorer är förknippad med en svår bedömning som kräver gott omdöme.

6.3 Faktorer som motiverar redovisning av underskottsavdrag

Företagens tillämpningar av RR 9 p. 27 och p. 70, att faktorer som motiverar att företaget kommer att gå med vinst i framtiden skall anges, är värda att uppmärksamma eftersom vår studie har visat att endast ett företag av totalt tio har tillämpat rekommendationen på ett enligt vår mening korrekt sätt. Detta skall ses i samband med att företagen själva tror att de har uppfyllt rekommendationen i detta avseende. Generellt sett består problemen i att företagen i allmänhet endast anger att de kommer att gå med vinst i framtiden och utelämnar därigenom vad det är som ligger bakom detta påstående, och i de fall faktorer anges är de ofta alltför vaga för att informationen skall ha ett värde för användarna. Exempel på en vag formulering återfinns i Softronics årsredovisning, där företaget i skattenoten anger att de faktorer som eftersöks i RR 9 utgörs av kostnader för genomförda åtgärdsprogram och att åtgärdsprogrammet kommer att ha positiva effekter på företagets framtida resultat. Dock måste påpekas att en vag motivering är bättre än ingen motivering alls, och att det därigenom faktiskt ligger ett värde i att företaget anger sådana faktorer som t.ex. åtgärdsprogram. Nordic Shoes har dock en bra motivering, som emellertid har placerats på fel ställe i årsredovisningen. I förvaltningsberättelsen har företaget angett att det genomfört ett åtgärdsprogram år 2002, vilket har medfört att resultatet har belastats med stora omstruktureringskostnader. Vidare anger Nordic Shoes att det har genomfört kostnadsreducerande åtgärder, t.ex. personalnedskärningar och nedläggningar av olönsamma butiker, och sammantaget anser företaget att dessa åtgärder har ökat företagets förutsättningar att generera vinst i framtiden. Man kan i samband med detta fråga sig om det är rimligt att kräva att läsaren går igenom hela årsredovisningen för att få fram den information som är nödvändig för att avgöra på vilka grunder företaget tagit in sina uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen. Mot detta bör dock ställas hur mycket information som det är lämpligt att noterna till resultat- och balansräkningarna innehåller.

Med en bra motivering har användaren av informationen bättre möjlighet att bilda sig en uppfattning om företagets framtida resultat och finansiella ställning, vilket gör informationen relevant för användarna. Att göra som många av de företag vi studerat, och bara ange att företaget kommer att gå med vinst och därmed kommer att kunna utnyttja underskottsavdragen i framtiden, har inget värde för användarna när det gäller att göra egna prognoser för framtida vinster och därmed bedöma företagets möjligheter att utnyttja sina skattemässiga underskottsavdrag i framtiden. Att prognostisera framtida vinster är svårt både för företaget och för den som vill bygga egna prognoser utifrån den information som

företagen lämnar i sina årsredovisningar. Många av de studerade företagen redovisar inte de faktorer som de bygger sina prognoser på, vilket kan bero på dels den osäkerhet som är förknippad med dessa, dels att de prognoser som företagen avger ofta är kursdrivande. Av denna anledning sker förmodligen en avvägning mellan å ena sidan den information som avges och å andra sidan informationens användbarhet, vilket man till viss del får ha förståelse för.

Beträffande redovisningen av de faktorer som motiverar att företaget ifråga kommer att gå med vinst i framtiden bör det påpekas att flera av de företag vi studerat har utvecklat sina redogörelser av dessa faktorer från år 2001 till år 2002, även om avvikelser från rekommendationen fortfarande föreligger. Dock måste förändringarna mellan åren ses som indikatorer på att företagen börjar förstå innebörden av rekommendationen i detta avseende. Tyvärr tar det nog längre tid än två år för att en ny rekommendation som RR 9 skall få full genomslagskraft bland företagen. Med tiden kommer även med största sannolikhet en praxis att utkristalliseras för hur rekommendationen skall tillämpas och vilket tolkningsutrymme den medger.

6.4 Redovisningens användbarhet

Den information som lämnas i företagens redovisning anses vara användbar om den är begriplig, relevant, tillförlitlig och jämförbar. Mot bakgrund av den information vi har fått fram från de studerade företagen diskuterar vi i denna avdelning om den information som företagen lämnar i årsredovisningarna beträffande uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag är att betrakta som användbar.

6.4.1 Informationens begriplighet

Vi har i vår studie konstaterat att företagen verkar ha svårt att förstå hur RR 9 skall tillämpas när det gäller uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, eftersom de säger sig följa rekommendationen, medan vi anser att detta inte sker detta fullt ut. Anledningen till detta kan vara att flera företag anser att tillämpningen av rekommendationen är komplicerad. Exempelvis OM, ett av de företag vi har undersökt, säger sig inte förstå nyttan med den information som krävs enligt RR 9. OM anser nämligen att den ”normale läsaren” av årsredovisningarna har svårt att tyda informationen om uppskjutna skattefordringar. Enligt intervju med en företrädare för OM säger även företagets analytiker sig ha svårt att förstå informationen i årsredovisningarna, och de anser vidare att informationen inte tillför något till företagens redovisning. Enligt IASC:s föreställningsram skall informationen i de finansiella rapporterna vara begriplig för användare med rimliga kunskaper, och det är viktigt att information som är av betydelse för användarna inte utelämnas enbart av den anledningen att den anses för komplicerad. Vi anser att information om redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag är svår att ta till sig, men detta rättfärdigar inte att informationen utelämnas. Om så skedde skulle de finansiella rapporternas användbarhet kraftigt försämrats.

Slutligen vill vi påpeka att OM är det enda av de studerade företagen som uttrycker missnöje med redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, vilket medför att vi inte kan dra några slutsatser om vad företag i allmänhet anser om redovisning av dessa uppskjutna skattefordringar. Dock är det intressant att missnöjet kommer från det företag som äger Stockholmsbörsen, vilket gör att man kan fundera på vilken påverkan, om någon, dessa åsikter kan ha på övriga börsnoterade företags redovisning.

Mot bakgrund av att dels flera av de företag som vi studerat verkar ha svårt att tillämpa rekommendationen, dels ett företag anser att informationen är svår att förstå för användarna anser vi att företagen, istället för att som i vissa fall ifrågasätta informationen, borde se till att informationen om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen presenterades tydligt och fullständigt på ett sätt som gjorde den mer lättbegriplig för användarna.

6.4.2 Informationens relevans

Med utgångspunkt i OM:s uttalande ovan, att information om vilka uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som redovisats i balansräkningen inte är till någon nytta för användarna, är det intressant att fundera över om OM:s uppfattning är berättigad. Enligt vår mening är information om sådana uppskjutna skattefordringar relevant eftersom den till att börja med påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av olika händelser, och denna påverkan kan exemplifieras på följande sätt. Om två företag är helt identiska med undantag av att det ena företaget har väsentliga uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag kommer en potentiell köpare av något av dessa företag att välja företaget med de uppskjutna skattefordringarna. Detta beror på att underskottsavdragen kan utnyttjas i framtiden om företaget går med vinst, och då kommer de uppskjutna skattefordringarna att utgöra en förmån för företaget genom att underskottsavdraget reducerar företagets beskattningsbara vinst det eller de år underskottsavdragen utnyttjas. Om information om dessa uppskjutna skattefordringar hade utelämnats hade köparen lika väl kunnat välja företaget utan underskottsavdrag och därmed gå miste om en viktig framtida förmån. I detta exempel är det egentligen inte av betydelse huruvida underskottsavdragen tagits upp som uppskjuten skattefordran i balansräkningen, utan det väsentliga är att information om dessa skattemässiga underskottsavdrag lämnas i årsredovisningen. Såsom RR 9 är utformad idag skulle dock en redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen vara en indikation på att detta företag har större möjligheter att generera vinster i framtiden än det företag som inte redovisat sådana uppskjutna skattefordringar.

Företagens utdelning av fritt eget kapital är ett annat exempel på att information om redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag är att betrakta som relevant. Denna information är relevant för aktieägare eftersom dessa är intresserade av att bedöma företagets förmåga att lämna utdelning. Enligt dagens reglering kan ett företag nämligen, med iakttagande av vissa begränsningar, dela ut fritt eget kapital i företaget. Genom att en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga

underskottsavdrag motsvaras av ett större fritt eget kapital, vilket beror på att den uppskjutna skattefordran går över resultaträkningen och årets resultat, är det enligt 12:2 nuvarande lydelsen av ABL möjligt att dela ut medel motsvarande detta större egna kapital så fort skattefordran har tagits in i balansräkningen, i de fall försiktighetsregeln i 12:2 st. 2 inte sätter stopp för utdelningen.

Om Per Thorells förslag till utdelningsregler blir verklighet kommer försiktighetsregeln att kompletteras med ett rekvisit kallat ”tillämpade redovisningsprinciper”, vilket skall tas med i bedömningen om en utdelning är försvarlig. Regeln, som innebär att en prövning skall ske om företaget faktiskt tillämpar de rekommendationer som det anger att de följer, har till syfte att hantera rekommendationer som innehåller ett stort tolkningsutrymme. Om tanken är att komma till rätta med tolkningar som är till fördel för företaget och dess aktieägare, men till nackdel för dess borgenärer, är det frågan om en sådan prövning kan ha någon betydelse i de fall en alltför optimistisk bedömning beträffande redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag har skett. Även om vi är medvetna om att rekvisitet tillkommit med anledning av subjektiva rekommendationer, vilka ger ett stort tolkningsutrymme, anser vi att det är tveksamt hur användbart ett sådant rekvisit är i förhållande till en rekommendation som RR 9, eftersom det är svårt att i praktiken pröva företagets prognoser och antaganden.

Utifrån Thorells förslag till utvidgad försiktighetsregel kan man fråga sig om informationen om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i redovisningen förblir lika relevant när det gäller att avgöra storleken på utdelningsbara medel. I och med att ett av syftena med den nya försiktighetsregeln verkar vara att hindra utdelning baserad på tillgångar, vars värde upptagits i redovisningen baserat på alltför subjektiva bedömningar, finns det enligt vår mening mindre risk för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag blir föremål för utdelning, vilket medför att informationens relevans minskar i motsvarande mån, åtminstone när det gäller om fritt eget kapital motsvarande dessa uppskjutna skattefordringar skall få vara föremål för utdelning. Oavsett hur det står till med detta kan redovisningsinformation om dessa poster vara relevant för användarens bedömning av företagets framtida resultat och finansiella ställning, vilket gör att informationen även framöver bör redovisas i företagets balansräkning.

6.4.3 Är informationen att betrakta som tillförlitlig?

Om osäkerhet om framtida vinstintjäning är tillräckligt stor kan information, som visserligen är att betrakta som relevant, bli direkt vilseledande om den tas med i redovisningen. I de fall företagen anger de bakomliggande faktorer som motiverar att uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag tas in i balansräkningen kan användaren själv bilda sig en uppfattning om osäkerheten, och på så sätt ökas tillförlitligheten. Mot bakgrund av att många av de studerade företagen inte har lämnat uppgifter om dessa faktorer kan det ifrågasättas om den information som dessa företag har lämnat är tillförlitlig.

I RR 9 anges enbart att det skall vara sannolikt att företaget kommer att generera framtida skattepliktiga vinster, men graden av sannolikhet anges inte. I den amerikanska standarden

SFAS 109 krävs, som nämnts, att sannolikheten skall överstiga 50 % för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag skall tas in i balansräkningen. På så sätt har den amerikanska regleringen till viss del begränsat osäkerheten, men det bör påpekas att sannolikheten för att företagen kan utnyttja underskottsavdragen är svår att mäta, och frågan är då om informationens tillförlitlighet verkligen ökas genom att en sådan gräns anges i rekommendationen. Vidare försvårar problemen med att mäta eller identifiera transaktioner att ge en korrekt bild av företagets resultat och ställning. Genom att redogöra för de bakomliggande faktorerna kan användarna själva bilda sig en uppfattning om de risker som föreligger och då kan en korrekt bild föreligga trots svårigheter med mätningen. Om osäkerheten är stor bör posten inte redovisas i balansräkningen utan att motiverande faktorer anges, något som även krävs enligt rekommendationen.

Bedömningar om framtiden är oftast subjektiva, vilket gör att neutralitetsaspekten blir intressant. Eftersom en subjektiv bedömning från företagets sida avgör om sannolikhetskravet är uppfyllt kan företaget självt påverka hur stora underskottsavdrag som redovisas som uppskjutna skattefordringar i balansräkningen. Dock är det svårt att för en utomstående användare kontrollera riktigheten i denna bedömning. Dock måste man vara medveten om att företagets redovisning granskas av revisorer, men det finns enligt vår mening ändå risk för brister i neutraliteten. Detta gör att företag som vill blåsa upp balansräkningen kan redovisa stora uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen även om inte sannolikhetskriteriet är uppfyllt eller graden av sannolikhet är låg. Det vaga sannolikhetsbegreppet i RR 9 gör att det finns risk för stora brister i neutraliteten, och dessa brister hade kanske kunnat undvikas med ett mer preciserat sannolikhetsbegrepp liknande det i SFAS 109.

Om man hårdrar försiktighetsprincipen kan man säga att det är tillåtet att göra subjektiva bedömningar i redovisningen förutsatt att de görs på pessimistiska och inte optimistiska grunder. Uppskattning av framtida vinster skall med andra ord ske försiktigt. Trots detta finns det risk för att företag inte är så försiktiga som vore önskvärt, vilket t.ex. kan bero på att för företaget positiva prognoser kan driva upp aktiekursen. En oförsiktig bedömning är svår att genomskåda för en extern användare, och detta blir inte enklare av att företagen brister i information om vilka faktorer deras prognoser vilar på.

6.4.4 Informationens jämförbarhet

Bland de företag vi har granskat har vi upptäckt en rad olika presentationstekniker, vilket i kombination med bristande information ger en tämligen låg jämförbarhet mellan företagen. De studerade företagen använder sig framförallt av en rad olika begrepp och uppställningsformer i samband med redovisningen av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag. Några av företagen benämner den del av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har tagits in i balansräkningen "värderingsreserv". Uttrycket förknippas vanligen med den amerikanska standarden SFAS 109, som från totala uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag drar av en post benämnd värderingsreserv. Detta är ett tecken på inläckage från amerikansk standard, vilket t.ex. kan ske genom att svenska börsbolag är noterade på

amerikanska börser eller att företagen har sett andra bolag använda liknande begrepp. Genom att inläckaget har bidragit till att börsnoterade företag redovisar på olika sätt har jämförbarheten mellan företagen påverkats i negativ riktning. Den svenska rekommendationen anger, som nämnts tidigare, endast att totala underskottsavdrag skall redovisas, men inte hur redovisningen skall gå till, och detta leder både till att företagen har stor valfrihet och till att jämförbarheten påverkas negativt.

Vidare bör det påpekas att det finns brister i företagens redogörelser när det gäller vilka redovisningsprinciper som har använts och om, och i så fall på vilket sätt, dessa har ändrats. De ändringar som har skett av företagens redovisningsprinciper är i det närmaste att betrakta som en utveckling till det bättre i linje med rekommendationens krav. I de fall företagen använder sig av olika tidshorisont bygger redovisningen på olika förutsättningar, vilket medför att jämförbarheten mellan företagen minskar. Även den subjektivitet som rekommendationen medger i samband med uppskattningen av framtida vinster kan medföra brister i jämförbarheten eftersom bedömningen kan baseras på mycket olika grunder, som ofta inte redovisas.

Slutligen bör det observeras att vi har svårt att dra några slutsatser beträffande jämförbarheten mellan åren i de studerade företagen dels eftersom vi har studerat få år, dels eftersom rekommendationen endast har tillämpats under en begränsad tid.

6.5 Är informationen användbar?

I praktiken görs en avvägning mellan de olika kvalitativa egenskaperna, och i vårt fall är det framförallt fråga om en avvägning mellan relevans och begriplighet. Även om informationen om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag enligt vår mening är att betrakta som svårbegriplig anser vi ändå att den är relevant, vilket medför att informationen inte bör utelämnas i redovisningen. Vidare anser vi att det är möjligt att göra informationen mer lättbegriplig, vilket kan ske genom att den visuella jämförbarheten ökas genom likartade uppställningsformer och begrepp, samtidigt som jämförbarheten ökas. Det som kan minska användbarheten är företagens olika sätt att värdera dessa uppskjutna skattefordringar, vilket vi anser påverkar informationens tillförlitlighet då användaren inte vet på vilka grunder värderingen skett.

Genom att företag använder olika tidshorisont för att bestämma inom vilken tid företaget ifråga kommer att kunna utnyttja sina underskottsavdrag är det svårt för användaren av de finansiella rapporterna, när denna tidshorisont inte anges, har olika förutsättningar för att både bedöma det aktuella företags framtida resultat och ställning samt jämföra olika företags framtida resultat och ställning. Valet av tidshorisont påverkas även av vilket förhållningssätt företaget tagit till begreppet försiktighet. Ett sådant ställningstagande påverkar såväl tidshorisontens längd som vilket belopp företaget väljer att ta in som uppskjuten skattefordran i balansräkningen. Det är viktigt att företaget antar en rimlig försiktighet vid dessa ställningstaganden för att upprätthålla redovisningens tillförlitlighet. Bristande tillförlitlighet kan som sagt bero på att företagen inte är tillräckligt försiktiga i sin uppskattning av framtida

vinstintjäning, men även att företaget tar upp det värde i balansräkningen som är mest fördelaktigt för företaget just då, d.v.s. informationen brister i neutralitet. En av bristerna i de redovisningar vi har studerat är främst bristen på fullständig information eftersom de bakomliggande faktorerna till att ett företag kommer att gå med vinst i framtiden ofta inte lämnas i årsredovisningen. Utelämnandet av de faktorer som motiverar att en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag redovisas i balansräkningen kan även kopplas till bristande neutralitet, och detta kan vara fallet om företaget inte vill delge vilka faktorer som företagets prognoser bygger på, vilket kan ske i syfte att uppnå ett särskilt mål. Om informationen inte är fullständig, t.ex. genom utelämnad motivering, kan informationen bli direkt oriktig och vilseledande.

Eftersom vårt urval av företag har bestått av såväl större företag noterade på Stockholmsbörsens A-lista som mindre företag noterade på O-listan är det rimligt att förvänta sig att det kan finnas skillnader mellan de studerade företagens förmåga att avge en mer eller mindre "korrekt" redovisning. Eftersom vår studie endast bestod av tio börsnoterade företag kan vi dock inte kunnat dra några sådana generella slutsatser, men däremot har vi kunnat konstatera att det snarare har varit de mindre företagen i vår studie som levt upp till RR 9:s krav än de stora företag som är noterade på A-listan, och av vilka man kan förvänta sig inneha resurser att avge bra information. Vad skillnaderna mellan företagen beror på kan man bara spekulera i, men till viss del kan de bero på dels den kompetens och det inflytande som företagets revisor har på redovisningen, dels företagets egen förmåga att påverka redovisningens innehåll och utformning.

Sammanfattningsvis kan sägas att om företagen följt RR 9 beträffande redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag hade användbarheten höjts avsevärt i förhållande till hur företagen redovisar i dagsläget. Det är framförallt den ofullständighet i redovisningen, som beror på bristande motivering av framtida vinstmöjligheter, som medför att informationen inte är att betrakta som tillförlitlig. Det är främst denna avsaknad av tillförlitlighet som vi grundar vårt ställningstagande, att informationen i vissa fall brister i användbarhet, på.

6.6 En rättvisande bild

Om de kvalitativa egenskaperna tillämpas och redovisning sker i enlighet med rekommendationerna bör redovisningen ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Att detta sker är viktigt, framför allt med tanke på att redovisningen av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag påverkar företagets förmåga att dela ut medel till sina aktieägare. För användarna av informationen är det svårt att avgöra om redovisningen av dessa uppskjutna skattefordringar är rättvisande med tanke på att rekommendationen lämnar ett stort utrymme för subjektiva bedömningar, vilka är svåra att överblicka för användaren.

Mot bakgrund av ovanstående påpekanden och den efterlevnad av rekommendationen som vi observerat i vår studie är det tveksamt huruvida den information företaget lämnar ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning i dagsläget.

6.7 Reflektioner kring RR 9:s utformning

Två medlemmar av professionen har, som vi belyste i inledningen, skilda uppfattningar om vad som är god redovisningssed beträffande uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag och hur en redovisningsrekommendation på detta område borde utformas. Dessa divergerande uppfattningar kommer i slutändan att påverka företagets redovisning eftersom denna i stor utsträckning influeras av den uppfattning som finns hos företagets revisorer. Dessa vitt skilda uppfattningar om hur redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag skall ske, och till vilket värde, kommer att påverka jämförbarheten mellan företagets redovisningar.

Att utforma nya redovisningsrekommendationer är förmodligen ingen lätt uppgift, och uppgiften förenklas inte av att de personer som har inflytande över denna process har mycket skilda uppfattningar och synsätt på hur regleringen skall ske. RR 9 är i princip en direkt översättning av IAS 12, utom i de fall denna stod i strid med ÅRL, vilket medfört att Redovisningsrådet i samband med rekommendationens införande i Sverige inte i större utsträckning format rekommendationens innehåll. En tänkbar anledning till utformningen av IAS 12, och därigenom RR 9:s utformning, är att dagens reglering är en ”gyllene medelväg” för att tillfredsställa de i många fall divergerande åsikter som de parter, som har varit med vid utformandet av denna standard, har, och man kan således misstänka att rekommendationens vaga utformning är ett resultat av en kompromiss av dessa olika synsätt.

Enligt vår mening är ett grundläggande problem beträffande uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag att en tillgång skall redovisas på grundval av, i de flesta fall, mycket osäkra prognoser, till vilka bristen i tillförlitlighet i informationen direkt kan kopplas. Det kan vidare ifrågasättas att RR 9 tillåter att skattemässiga underskottsavdrag betraktas som en tillgång överhuvudtaget, vilket inte skedde i Sverige före rekommendationens ikraftträdande. Mot bakgrund av den information som lämnats i företagets årsredovisningar och de problem som vi har identifierat med denna redovisning ställer vi oss frågande till om det var lämpligt att ändra inställning till om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag skulle tas in i balansräkningen. Många av de problem som vi har identifierat med denna redovisning är förknippade med att Redovisningsrådet accepterade redovisning av en tillgång som inte i egentlig mening är att betrakta som en sådan. Frågan är om det fortsättningsvis är lämpligt att över huvud taget redovisa uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen eller om det räcker med att endast redovisa totala skattemässiga underskottsavdrag. Man kan fråga sig vilket mervärde skattemässiga underskottsavdrag, som redovisas i balansräkningen, har jämfört med om företaget enbart informerar om totala underskottsavdrag i årsredovisningens noter med tanke på de osäkra prognoser som redovisningen av en tillgång i balansräkningen i detta fall bygger på.

Vi anser inte att dagens rekommendation är utformad på ett optimalt sätt. Utifrån de lärdomar vi har dragit av den här studien i kombination med våra tidigare kunskaper har vi funderat över hur en rekommendation som RR 9 skulle kunna utformas om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag överhuvudtaget skall redovisas i balansräkningen. I detta sammanhang måste man dock ha i åtanke att redovisningsrekommendationer inte kan utformas på ett alltför detaljerat sätt p.g.a. företags olika förutsättningar, och detta resulterar i många fall i tillkomsten av vaga rekommendationer.

I princip är vi, som tidigare nämnts, tveksamma till att skattemässiga underskottsavdrag över huvud taget redovisas i balansräkningen, men om så sker anser vi inte att det redovisade värdet skall begränsas av att utnyttjandet måste ske inom en specifik tidsperiod. Vidare anser vi att för att höja kvalitén på de upplysningar som företagen lämnar beträffande de faktorer som företagens prognoser bygger på skulle rekommendationen innehålla någon form av exempel på acceptabla motiveringar. Beträffande upplysningsplikten måste man fråga sig hur omfattande upplysningar som det är rimligt att kräva att företagen redovisar i noter till sina resultat- och balansräkningar, och mot bakgrund av detta funderar vi på om det kanske hade varit lämpligt att företaget, istället för att redovisa alla faktorer som motiverar framtida vinstintjäning i noterna, hänvisade till ett eller flera ställen i årsredovisningarna, t.ex. förvaltningsberättelsen, där mer fullständig information om tidigare nämnda faktorer kunde anges. Mot bakgrund av att den information som lämnas i de finansiella rapporterna kan vara kursdrivande kan man även fråga sig vilken information som man kan tvinga företagen att lämna. Exempelvis anser vi det inte rimligt att ett företag som har ett patent på gång skall vara tvungna att avslöja detta i årsredovisningen för att företaget skall ha möjlighet att ta in uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen.

Slutligen kan utformningen av sannolikhetsbegreppet diskuteras. Det är egentligen detta begrepp som föranleder tveksamheter beträffande om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag borde redovisas i balansräkningen över huvud taget. Mot bakgrund av vad som nämnts ovan om uppfyllandet av tillgångsdefinitionen funderar vi på om det verkligen är möjligt att konstruera ett sannolikhetskrav som, även om det inte uppfyller tillgångsdefinitionen till punkt och pricka, åtminstone minskar den osäkerhet som idag finns i RR 9:s sannolikhetsbegrepp. Som nämnts tidigare anser vi inte att konstruktionen i SFAS 109 löser problemet med den subjektiva bedömningen och vi lutar därför mer mot en konstruktion som innebär att antingen redovisas alla underskottsavdrag eller inga alls.

Det är inte rimligt att avgöra värdet på den uppskjutna skattefordran på grundval av osäkra prognoser, och därför får man ta ställning till om den skall ses som en tillgång eller inte. Som vi ser det finns det därför endast två alternativ beträffande redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag. Det första alternativet innebär att ingen redovisning av de skattemässiga underskottsavdragen i balansräkningen tillåts p.g.a. den osäkerhet som denna tillgång är förknippad med, utan upplysningar skall endast lämnas om de skattemässiga underskottsavdragens totala värde. Det andra alternativet är att skattemässiga underskottsavdrag accepteras som en tillgång i balansräkningen i sin helhet, dvs. alla uppskjutna skattefordringar tas in i balansräkningen. Detta ställningstagande bygger på principen om fortlevnad, vilken talar för att företaget kan utnyttja de redovisade

skattemässiga underskottsavdragen i framtiden. Däremot vore det inte rimligt att den uppskjutna skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag påverkade företags möjligheter att ge utdelning till aktieägarna. Frågan är om det värde som redovisas i balansräkningen idag på grundval av, i de flesta fall, mycket osäkra prognoser verkligen har något värde för användaren av de finansiella rapporterna. Mot bakgrund av ovanstående kan man återigen fråga sig om underskottsavdragen verkligen skall redovisas som en uppskjuten skattefordran i balansräkningen.

6.8 Sammanfattning av syntesen

I detta avsnitt sammanfattar vi de slutsatser som vi har dragit tidigare i detta kapitel.

- *De studerade företagens redovisningar av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag skiljer sig betydligt åt.*

Skillnaderna mellan företagens redovisningar beror enligt vår mening till stor del på att rekommendationen endast varit i kraft i två år, att den saknar riktlinjer om uppställningsform och att dess utformning ger ett stort tolkningsutrymme. Att redovisningen skiljer sig mycket åt mellan företagen medför att jämförbarheten och begripligheten försämras. Jämförbarheten skulle kunna ökas om RR 9 innehöll en viss teknik för presentation av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag.

- *Rekommendationen har i vissa avseenden ett stort tolkningsutrymme som eventuellt skulle kunna begränsas.*

Tolkningsutrymmet i rekommendationen består främst av det vida begreppet ”sannolikt” samt hur man tolkar vad som är att betrakta som de faktorer som motiverar att en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag redovisas i balansräkningen p.g.a. möjligheter att generera framtida vinster. Ett minskat tolkningsutrymme i rekommendationen skulle kunna höja jämförbarheten mellan företagen. Dock anser vi att ett minskat tolkningsutrymme inte skulle kunna uppnås med en reglering i stil med den amerikanska standarden SFAS 109, där en mer detaljerad reglering återfinns för begreppet ”sannolikt” och hur man kommer fram till att detta är uppfyllt, eftersom även den amerikanska standarden innehåller subjektiva bedömningar. I detta avseende är det möjligt att en praxis med tiden kommer att skapas för vad som är en godtagbar motivering. Flertalet av de studerade företagen motiverar mycket vagt, som de anser uppfyller rekommendationens upplysningskrav. Dessa motiveringar har dock enligt vår mening begränsat värde för användarna av de finansiella rapporterna eftersom prognoser inte kan grundas på alltför vaga motiveringar. Företagens vaga motiveringar tror vi beror på att de inte vill lämna ut informationen, snarare än att de inte förstår vad upplysningskravet innebär. Om det i rekommendationen hade funnits konkreta exempel på faktorer som visar på framtida vinstmöjligheter hade det kanske varit svårare för företagen att komma runt upplysningskravet. Vi är dock medvetna om att sådana exempel kan ha en begränsad användbarhet p.g.a. olika förutsättningar i olika typer av företag.

- *Värdet av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen bör inte begränsas av en i rekommendationen bestämd tidshorisont.*

Denna uppfattning grundar sig framförallt på två faktorer, dels det faktum att underskottsavdragen kan utnyttjas inom en obegränsad framtid, dels de olikheter som föreligger mellan förutsättningar i olika branscher och företag. Trots att vi är medvetna om att osäkerheten om underskottsavdragens utnyttjande ökar med tiden anser vi inte att en tidshorisont skulle ge en bättre redovisning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag. En statisk tidshorisont skulle enligt vår mening innebära att speciella förhållanden i vissa branscher och typer av företag inte skulle kunna beaktas, och därmed skulle syftet med att redovisa de skattemässiga underskottsavdragen, dvs. att utjämna och matcha skattekostnader mellan åren, förfelas.

Om man bestämmer sig för att inte ha någon tidshorisont bör man ändå observera att en obegränsad tidshorisont kan leda till att så många år beaktas, att sannolikheten blir så låg att det tredje kriteriet på en tillgång inte är uppfyllt. Vid avvägningen mellan om man skall ha en tidshorisont eller uppfylla tillgångsdefinitionen anser vi att det kanske är bättre att ge avkall på uppfyllandet av det tredje kriteriet i tillgångsdefinitionen snarare än att bestämma en särskild tidshorisont av den anledning att de skattemässiga underskottsavdragen är konstruerade utan en tidsmässig begränsning i utnyttjandet.

Vårt att fundera över är, i det fall rekommendationen skulle kompletteras med ett mera preciserat sannolikhetskrav, om en avsaknad av tidshorisont i rekommendationen skulle kunna innebära att sannolikhetskravet inte uppfylls i de fall utnyttjandet av underskottsavdragen ligger långt fram i tiden.

- *Det finns betydande brister i den redovisade informationens användbarhet beträffande uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag.*

Användbarheten av den information som redovisas om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag begränsas av att företagen i en del fall inte följer RR 9. Vidare anser vi att användbarheten till stor del reduceras av rekommendationens tolkningsutrymme, vilket skulle kunna innebära att användbarheten var begränsad även om rekommendationen följts. Den främsta anledningen till den bristande användbarheten är brister i tillförlitligheten.

- *Det kan ifrågasättas om skattemässiga underskottsavdrag över huvud taget borde tas in i balansräkningen som uppskjutna skattefordringar.*

Mot bakgrund av de osäkra prognoser som ligger till grund för om, och till vilket värde, uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag redovisas i balansräkningen anser vi det tveksamt om så skall ske. I stället frågar vi oss om det inte är tillräckligt att upplysning om det totala beloppet av skattemässiga underskottsavdrag redovisas som upplysningar till resultat- och balansräkningarna.

6.9 Studiens vetenskapliga bidrag och förslag till vidare forskning

Då vi valde att studera ett ämne som var både aktuellt och till stora delar outforskat hoppas vi att vår studie ökar kunskapen dels om uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag, dels om hur vissa svenska börsbolag redovisar sådana uppskjutna skattefordringar. Vidare hoppas vi att vi har öppnat ögonen för hur konstruktionen av en rekommendation som RR 9 påverkar redovisningsinformationens användbarhet.

Mot bakgrund av att vi har undersökt hur ett antal svenska börsnoterade företag redovisar uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag anser vi att det skulle vara intressant att dels göra om samma studie om något eller några år för att se hur redovisningen av uppskjutna skattefordringar har utvecklats och hur synen på denna post har förändrats, dels göra en studie av hur verkliga användare, i första hand analytiker, ser på användbarheten hos redovisningsinformation avseende dessa uppskjutna skattefordringar.

Källförteckning

Publicerade källor

Aktiebolagslagen (1975:1385)

Alvesson, Mats & Sköldbäck, Kaj (1998), *Tolkning och reflektion – vetenskapsteori och kvalitativ metod*, Studentlitteratur, Lund.

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

Bokföringsnämnden, *Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden med BFNAR 2000:2*, FAR:s Samlingsvolym 2002, s. 385.

Bokföringsnämnden, *Vägledning redovisning av inkomstskatter BFNAR 2001:1*, FAR:s Samlingsvolym 2002, s. 446.

Edenhammar, Hans & Hägg, Ingemund (red.) (1997), *Makten över redovisningen*, SNS och FAR förlag.

Elanders årsredovisningar, 2001 och 2002.

Eneroth, Bo (1984), *Hur mäter man vackert”? – Grundbok i kvalitativ metod*, Akademilitteratur.

Ericssons årsredovisningar, 2001 och 2002.

Eriksson, Thorsten & Wiedersheim-Paul, Finn (1997), *Att utreda forska och rapportera*, Liber Ekonomi, 5:e upplagan.

Falkman, Per (2000), *Teori för redovisning*, Studentlitteratur, Lund.

FASB, *Statements of Financial Accounting Concepts No.6*.

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

Grundvall, Björn & Rundfelt, Rolf (2002), *Börsbolagens årsredovisningar 2001 – några iakttagelser*, Stockholmsbörsen AB.

Halvorsen, Knut (1992), *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund.

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

Heurlin, Sigvard, *Sigvard Heurlin svarar Stefan Kylebäck: ”Jag hade gärna sett mer eftertanke”* Balans nr 5 Maj 2003.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund, 2:a upplagan.

IASB, *Summary of IAS 12: Income Taxes*, International Accounting Standards Board, hemsida, <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp?n=955&s=9247596&sc={EE787D9D-D20E-4F1A-AD3F-FE2189D7E13A}&sd=927316427>, 27 maj 2003.

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

IFS årsredovisningar, 2001 och 2002.

Intentias årsredovisningar, 2001 och 2002.

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

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

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

Merriam, Sharan B. (1994), *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund.

Nilsson, Stellan (2002), *Redovisningens normer och normbildare*, Studentlitteratur, Lund, 2:a upplagan.

Nordeman, Ingrid (2001), *Fullständig skatteredovisning - varför är det så krångligt?* Balans nr 11 (2001).

Nordic Shoes & Accessories årsredovisningar, 2001 och 2002.

OM årsredovisningar, 2001 och 2002.

ReadSofts årsredovisningar, 2001 och 2002.

Redovisningsrådet (1995), "*Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*" översättning av IASC:s "*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*".

Redovisningsrådet, *Redovisningsrådets rekommendation nr 9 – redovisning av inkomstskatter*, FARs Samlingsvolym 2002, s. 717.

Redovisningsrådet, *Redovisningsrådets rekommendation nr 16 – avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar*, FARs Samlingsvolym 2002, s. 823.

Rodhe, Knut (2002), *Aktiebolagsrätt*, Nordstedts Juridik AB, 20:e upplagan.

SAS årsredovisningar, 2001 och 2002.

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

Skandias årsredovisningar, 2001 och 2002.

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

Softronic årsredovisningar, 2001 och 2002.

SOU 1997:168, Delbetänkande för ny aktiebolagslag.

SOU 2001: 1, Slutbetänkande för ny aktiebolagslag, Statens offentliga utredningar, Fritzes.

Sprouse, Robert T. & Moonitz, Maurice (1962), *A tentative set of broad accounting principles for business enterprises*, Accounting Research Study No. 3, American Institute of CPA.

Stockholmsbörsen, *Noteringsavtal och börsregler*, Stockholmsbörsen hemsida, <http://www.stockholmsborsen.se/overvak/index.asp?lank=3&lang=swe>, 15 april 2003.

Svensson, Bo & Danelius, Johan (2001), *Aktiebolagslagen: lagkommentar*, Tholin & Larsson.

Thomasson, Jan (2000), *Extern redovisning och finansiell analys*, Liber Ekonomi, 10:e uppl.

Williams, Doyle Z. (1966), *Reporting Loss Carryovers in Financial Statements*, Accounting Review, Volume 41, April 1966.

Årsredovisningslagen (1995:1554)

Muntliga källor

Bang, Christer, Finanschef Nordic Shoes & Accessories, e-postintervju den 20 maj 2003.

Bertilsson, Jan, Ekonomichef ReadSoft, telefonintervju den 16 maj 2003.

Edlund, Ulla, Redovisningschef SAS, e-postintervju den 23 maj 2003.

Johansson, Robert, Ekonomichef Softronic, telefonintervju den 16 maj 2003.

Johansson, Svante, Koncerncontroller Elanders, telefonintervju den 20 maj 2003.

Myrsten, Mats, Koncerncontroller OM, telefonintervju den 22 maj 2003.

Nyman, Gunnar, Corporate Accounting Manager Ericsson, telefonintervju den 26 maj 2003.

Övriga källor

Thorell, Per (2002), *Vinstutdelningsreglerna och utvecklingen på redovisningsområdet*, på uppdrag av Justitiedepartementet.

Bilaga 1 - Intervjuguide till företagen

Gemensam introduktion till samtliga företag:

Vi är en grupp studenter vid Lunds Universitet som håller på att skriva vår magisteruppsats i företagsekonomi inom ämnet redovisning. Vi har valt att skriva om de skattemässiga underskottsavdrag som uppstår till följd av att företag går med förlust. Anledningen till att vi finner ämnet intressant är att det blev aktuellt i och med införandet av Redovisningsrådets rekommendation nr 9. Sådana avdrag kan ju leda till redovisning av uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag. Vi anser det vara intressant både hur företagen gör sin bedömning av om skattemässiga underskottsavdrag skall medföra en tillgångspost i form av uppskjuten skattefordran över huvud taget och i så fall hur beräkningen av denna del av företagets skattefordran går till. Slutligen finner vi det intressant att studera hur företagens värdering av skattemässiga underskottsavdrag kommer att påverka utdelningsbara medel.

Vi har valt att kontakta Er eftersom Ert företag redovisade ett negativt resultat för räkenskapsåret 2001 och Ni därmed hade att ta ställning till uppskjuten skattefordran hänförlig till Era skattemässiga underskottsavdrag. Vi översänder härmed ett antal frågor för Er att fundera över.

Elanders

1. Punkt 19 i RR 9 avslutas med förutsättningen att överskott kommer att finnas under *kommande perioder*, men inom vilken tidshorisont det skall vara konkretiserat inte. Hur många års överskott ligger till grund för de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i Er balansräkning?
2. Enligt RR 9 p. 28 och p. 48 skall vid varje bokslutstillfälle omprövning ske av både sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen och sådana som inte har tagits in där. Har ni efter omprövning av dessa uppskjutna skattefordringar ändrat Er bedömning från räkenskapsåret 2001 till 2002? Om ja, av vilken anledning och vad bygger ändringen på?
3. Vad innebär posten "avgår ej bokförda skattefordringar" i not 6 i årsredovisningen för år 2002. Är detta uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte tagits in i balansräkningen?
4. Har Ni stött på några särskilda problem vid redovisning eller beräkning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag? Om ja, vilka?
5. Finns det några andra aspekter kopplade till uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har framkommit av ovanstående frågor? Om ja, förklara gärna kortfattat.

Ericsson

1. Enligt RR 9 p. 27 och p. 70 skall årsredovisningen innehålla en beskrivning av de faktorer som talar för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen. I Er årsredovisning för 2002 kan följande motivering utläsas: "Uppskjutna skattefordringar beräknas kunna utnyttjas eftersom vi bedömer att Ericsson kommer att kunna rapportera tillräcklig beskattningsbar inkomst i framtiden för att dra nytta av dessa skatteavdrag." Vilka faktorer är det som talar för att Ni kommer att kunna dra nytta av dessa skatteavdrag?
2. Punkt 19 i RR 9 avslutas med att överskott kommer att finnas under *kommande perioder*, men inom vilken tidshorisont det skall vara konkretiserat inte. Hur många års överskott ligger till grund för de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i Er balansräkning?
3. Enligt RR 9 p. 28 och 47 skall vid varje bokslutstillfälle omprövning ske av både sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen och sådana som inte har tagits in där. Har ni efter omprövning av dessa uppskjutna skattefordringar ändrat er bedömning från räkenskapsåret 2001 till 2002? Om ja, av vilken anledning och vad bygger ändringen på?
4. Har Ni stött på några särskilda problem vid redovisning eller beräkning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag? Om ja, vilka?

- Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag -

5. Finns det några andra aspekter kopplade till uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har framkommit av ovanstående frågor? Om ja, förklara gärna kortfattat.

IFS

1. Enligt RR 9 p. 27 och p. 70 skall årsredovisningen innehålla en beskrivning av de faktorer som talar för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen. Varför har Ni inte gjort det och hur skulle Ni ha formulerat motiveringen om den funnits med i årsredovisningen?
2. Punkt 19 i RR 9 avslutas med att överskott kommer att finnas under *kommande perioder*, men inom vilken tidshorisont det skall vara konkretiserat inte. Hur många års överskott ligger till grund för de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i Er balansräkning?
3. Enligt RR 9 p. 28 och 47 skall vid varje bokslutstillfälle omprövning ske av både sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen och sådana som inte har tagits in där. Har ni efter omprövning av dessa uppskjutna skattefordringar ändrat er bedömning från räkenskapsåret 2001 till 2002? Om ja, av vilken anledning och vad bygger ändringen på?
4. I årsredovisningen för 2002 återfinns begreppet "värderingsreserv". Då detta begrepp inte finns i RR 9, som behandlar inkomstskatter, undrar vi vilken innebörd begreppet "värderingsreserv" har. Vidare vill vi fråga varifrån Ni har hämtat begreppet ifråga. Är värderingsreserven att betrakta som en obeskattad reserv?
5. Har Ni stött på några särskilda problem vid redovisning eller beräkning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag? Om ja, vilka?
6. Finns det några andra aspekter kopplade till uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har framkommit av ovanstående frågor? Om ja, förklara gärna kortfattat.

Intentia

1. Enligt RR 9 p. 27 och p. 70 skall årsredovisningen innehålla en beskrivning av de *faktorer* som talar för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen. I Er årsredovisning för 2002 återfinns följande motivering: "Uppskjutna skattefordringar som hänförs till underskottsavdrag redovisas i den utsträckning det är sannolikt att underskotten kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning." Vi undrar därför vilka faktorer i Intentia som talar för att dessa framtida överskott uppkommer.
2. Punkt 19 i RR 9 avslutas med förutsättningen att överskott kommer att finnas under *kommande perioder*, men inom vilken tidshorisont det skall vara konkretiserat inte. I Er årsredovisning för 2002 kan utläsas att: "Endast underskott som har bedömts kunna utnyttjas inom en period av fem år från bokslutsdagen, och det bedöms sannolikt att verksamheten dit underskottet hör visar vinst inom kommande kalenderår, har beaktats vid värdering av uppskjutna skattefordringar". Hur har Ni kommit fram till att det är just denna tidshorisont som skall gälla för Intentia?
3. Enligt RR 9 p. 28 och 47 skall vid varje bokslutstillfälle omprövning ske av både sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen och sådana som inte har tagits in där. Har ni efter omprövning av dessa uppskjutna skattefordringar ändrat er bedömning från räkenskapsåret 2001 till 2002? Om ja, av vilken anledning och vad bygger ändringen på?
4. Har Ni stött på några särskilda problem vid redovisning eller beräkning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag? Om ja, vilka?
5. Finns det några andra aspekter kopplade till uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har framkommit av ovanstående frågor? Om ja, förklara gärna kortfattat.

Nordic Shoes

1. Enligt RR 9 p. 27 och p. 70 skall årsredovisningen innehålla en beskrivning av de faktorer som talar för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen. Vi har inte funnit någon sådan beskrivning eller motivering. Ni har inte några obeskattade reserver och Er resultatutveckling har varit ganska negativ de senaste fem åren och vi undrar därför hur Ni motiverar redovisningen av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen?

- Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag -

2. Punkt 19 i RR 9 avslutas med förutsättningen att överskott kommer att finnas under *kommande perioder*, men inom vilken tidshorisont det skall vara konkretiserat inte. Hur många års överskott ligger till grund för de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i Er balansräkning?
3. Enligt RR 9 p. 28 och p. 48 skall vid varje bokslutstillfälle omprövning ske av både sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen och sådana som inte har tagits in där. Har ni efter omprövning av dessa uppskjutna skattefordringar ändrat Er bedömning från räkenskapsåret 2001 till 2002? Om ja, av vilken anledning och vad bygger ändringen på?
4. Har Ni stött på några särskilda problem vid redovisning eller beräkning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag? Om ja, vilka?
5. Finns det några andra aspekter kopplade till uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har framkommit av ovanstående frågor? Om ja, förklara gärna kortfattat.

OM

1. Enligt RR 9 p. 27 och p. 70 skall årsredovisningen innehålla en beskrivning av de faktorer som talar för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen. Vi har inte funnit en sådan beskrivning och undrar därför hur Ni skulle ha formulerat motiveringen om den funnits med i årsredovisningen?
2. Punkt 19 i RR 9 avslutas med förutsättningen att överskott kommer att finnas under *kommande perioder*, men inom vilken tidshorisont det skall vara konkretiserat inte. Hur många års överskott ligger till grund för de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i Er balansräkning?
3. Enligt RR 9 p. 42 skall vid varje bokslutstillfälle omprövning ske av både sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen och sådana som inte har tagits in där. Har ni efter omprövning av dessa uppskjutna skattefordringar ändrat Er bedömning från räkenskapsåret 2001 till 2002? Om ja, av vilken anledning och vad bygger ändringen på?
4. Har Ni stött på några särskilda problem vid redovisning eller beräkning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag? Om ja, vilka?
5. Finns det några andra aspekter kopplade till uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har framkommit av ovanstående frågor? Om ja, förklara gärna kortfattat.

ReadSoft

1. Enligt RR 9 p. 27 och p. 70 skall årsredovisningen innehålla en beskrivning av de faktorer som talar för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen. Varför har Ni inte gjort det och hur skulle Ni ha formulerat motiveringen om den funnits med i årsredovisningen?
2. Punkt 19 i RR 9 avslutas med att överskott kommer att finnas under *kommande perioder*, men inom vilken tidshorisont det skall vara konkretiserat inte. I not 8 i er årsredovisning kan vi utläsa att ni har "antagit principen att endast redovisa en fordran motsvarande det närmaste årets beräknade utnyttjande". Av vilken anledning har ni valt just denna tidshorisont?
3. Enligt RR 9 p. 28 och 47 skall vid varje bokslutstillfälle omprövning ske av både sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen och sådana som inte har tagits in där. I not 8 i årsredovisningen för 2002 kan man läsa att en återföring av uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag har skett med 3600 Tkr. Är detta en konsekvens av att en omprövning skett? Om ja, vilka faktorer har styrts detta beslut?
4. Har Ni stött på några särskilda problem vid redovisning eller beräkning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag? Om ja, vilka?
5. Finns det några andra aspekter kopplade till uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har framkommit av ovanstående frågor? Om ja, förklara gärna kortfattat.

SAS

1. Enligt RR 9 p. 27 och p. 70 skall årsredovisningen innehålla en beskrivning av de faktorer som talar för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen. Vi har

- Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag -

- inte funnit en sådan beskrivning och undrar därför hur Ni skulle ha formulerat motiveringen om den funnits med i årsredovisningen?
2. Punkt 19 i RR 9 avslutas med förutsättningen att överskott kommer att finnas under *kommande perioder*, men inom vilken tidshorisont det skall vara konkretiserat inte. Hur många års överskott ligger till grund för de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i Er balansräkning?
 3. I årsredovisningen för 2002 återfinns i not 11, som behandlar skatter, skattemässiga underskottsavdrag upptagna både som uppskjuten skatteskuld och som uppskjuten skattefordran i balansräkningen. Den del som räknas som uppskjuten skatteskuld har i noten placerats med minustecken (-329 MSEK), och vi undrar därför till att börja med vad denna minuspost innebär? Kan det vara så att den motsvarar den del av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som Ni har för avsikt att kvitta mot temporära skillnader eller har posten av annan anledning placerats på som uppskjuten skatteskuld.
 4. Vidare undrar vi om det skattemässiga underskottsavdrag, som enligt not 11 placerats som uppskjuten skattefordran i balansräkningen (1700 MSEK), är den del av uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen p.g.a. sannolika framtida vinstmöjligheter?
 5. Slutligen undrar vi hur stort belopp som för år 2002 totalt sett har tagits in i koncernens balansräkning som uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag, alltså om det är 1700 MSEK eller 2030 MSEK?
 6. Enligt RR 9 p. 42 skall vid varje bokslutstillfälle omprövning ske av både sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen och sådana som inte har tagits in där. Har ni efter omprövning av dessa uppskjutna skattefordringar ändrat Er bedömning från räkenskapsåret 2001 till 2002? Om ja, av vilken anledning och vad bygger ändringen på?
 7. Har Ni stött på några särskilda problem vid redovisning eller beräkning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag? Om ja, vilka?
 8. Finns det några andra aspekter kopplade till uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har framkommit av ovanstående frågor? Om ja, förklara gärna kortfattat.

Skandia

1. Enligt RR 9 p. 27 och p. 70 skall årsredovisningen innehålla en beskrivning av de *faktorer* som talar för att uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag har tagits in i balansräkningen. I Er årsredovisning för 2002 återfinns endast följande motivering: "Förlustavdrag har beaktats endast i den utsträckning de motsvaras av uppskjutna skatteskulder i respektive bolag eller i en utsträckning som motsvarar bolagets förväntade framtida intjäningsförmåga". Vi undrar därför vilka faktorer i Skandia som talar för att denna framtida intjäningsförmåga skall leda till att en uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag redovisas i koncernens balansräkning.
2. Punkt 19 i RR 9 avslutas med förutsättningen att överskott kommer att finnas under *kommande perioder*, men inom vilken tidshorisont det skall vara konkretiserat inte. Hur många års överskott ligger till grund för de uppskjutna skattefordringarna hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i Er balansräkning?
3. Enligt RR 9 p. 28 och 47 skall vid varje bokslutstillfälle omprövning ske av både sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen och sådana som inte har tagits in där. Har ni efter omprövning av dessa uppskjutna skattefordringar ändrat Er bedömning från räkenskapsåret 2001 till 2002? Om ja, av vilken anledning och vad bygger ändringen på?
4. I årsredovisningen för 2002 återfinns begreppet "värderingsreserv". Då detta begrepp inte finns i RR 9, som behandlar inkomstskatter, undrar vi vilken innebörd begreppet "värderingsreserv" har. Vidare vill vi fråga varifrån Ni har hämtat begreppet ifråga. Är värderingsreserven att betrakta som en obeskattad reserv?
5. I avsnittet om redovisningsprinciper avseende skatter i årsredovisningen för år 2002 beskrivs "säkerhetsreserv" och "utjämningsfond", och vi undrar nu om dessa skall hänföras till obeskattade reserver eller om de är en form av avsättning. Vi vill veta detta eftersom vi undrar om skattedelen av säkerhetsreserven respektive utjämningsfonden har använts till kvittning mot uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag.
6. Motivering till att uppskjutna skattefordringar tas in i balansräkningen krävs enligt RR 9 p. 70. Men uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag får tas in i balansräkningen även om inte framtida intjäningsförmåga föreligger i de fall dessa kan kvittas mot upplösning av

- Redovisning av skattemässiga underskottsavdrag -

uppskjuten skatteskuld hänförlig till de obeskattade reserverna. Har Ni utnyttjat denna kvittningsmöjlighet då Ni valt att ta in uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen? Har i så fall säkerhetsreserven respektive utjämningsreserven, förutsatt att de är att anse som obeskattade reserver (se fråga 4 ovan), använts till kvittning mot uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag?

7. Har Ni stött på några särskilda problem vid redovisning eller beräkning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag? Om ja, vilka?
8. Finns det några andra aspekter kopplade till uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har framkommit av ovanstående frågor? Om ja, förklara gärna kortfattat.

Softronic

1. Vilka faktorer är det i Ert bolag som talar för att den del av uppskjuten skattefordran hänförlig till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen, *sannolikt* kommer att kunna utnyttjas i framtiden, dvs. hur motiverar Ni att Ni tagit in dessa uppskjutna skattefordringar i balansräkningen?
2. nom vilken tidshorisont, dvs. inom hur lång tid, räknar Ni med att gå med vinst för att Ni skall välja att ta in uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag i balansräkningen?
3. Vad är orsaken till att inte alla obeskattade reserver använts vid kvittning mot uppskjutna skattefordringar hänförliga till underskottsavdrag? Beror det på att de allmänna villkoren för kvittning inte är uppfyllda eller beror det på något annat?
4. Hur ser fördelningen av obeskattade reserver ut i koncernen som helhet, dvs. hur är de obeskattade reserverna fördelade mellan koncernbolagen och hur stora är de totala obeskattade reserver som finns i koncernbolagen. Endast de obeskattade reserver som finns i moderbolaget anges i årsredovisningen.
5. Enligt RR 9 skall vid varje bokslutstillfälle omprövning ske av både sådana uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som tagits in i balansräkningen och sådana som inte har tagits in där. Har ni efter omprövning av dessa uppskjutna skattefordringar ändrat er bedömning mellan räkenskapsåren 2001 och 2002? Om ja, av vilken anledning och vad bygger bedömningen på?
6. Har Ni stött på några särskilda problem vid redovisning eller beräkning av uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag? Om ja, vilka?
7. Finns det några andra aspekter kopplade till uppskjutna skattefordringar hänförliga till skattemässiga underskottsavdrag som inte har framkommit av ovanstående frågor? Om ja, förklara gärna kortfattat.