

# **Statliga affärsverkskoncerner och IAS 17, punkt 27**

**Kandidatuppsats i företagsekonomi  
Externredovisning och företagsanalys  
Vårterminen 2006  
Handledare: Ulla Törnqvist  
Författare: Carl-Magnus Ewerhard**

## Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Extern redovisning och företagsanalys, Kandidatuppsats, VT 2006.**

**Författare:** Carl-Magnus Ewerhard

**Handledare:** Ulla Törnqvist

**Titel:** Statliga affärsverkskoncerner och IAS 17, punkt 27

**Bakgrund och problem:** IAS 17 behandlar hur företag som redovisar i enlighet med IASB:s regelverk ska redovisa operationell leasing. Utifrån en enskild observation, att Systembolaget inte tycks följa standarden, ställs följande frågor: Följer leasingtagarna punkt 27 i IAS 17 om hur de operationella leasingavtalen ska redovisas i årsredovisningens noter? *Hur* följer de standarden? *Varför* redovisar de på det vis de gör? En fjärde naturlig följdfråga som uppstår: vad kan redovisare och normgivare förbättra?

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att undersöka hur väl redovisarna följer kraven i en viss punkt i IASB:s regelverk. Syftet med uppsatsen är inte att undersöka syftet med IAS 17, punkt 27.

**Avgränsningar:** Uppsatsen behandlar endast punkt 27 i IAS 17, inte IAS 17 som helhet. Uppsatsen behandlar inte övergången till IAS/IFRS i någon nämnvärd omfattning. Endast statliga affärsverkskoncerner behandlas.

**Metod:** Metoden är kvalitativ. Tio statligt helägda aktieföretag (affärsverkskoncerner) undersöks. Årsredovisningarna studeras och en representant från företagen intervjuas. Dock ställde endast åtta av de tio företagen upp på en intervju.

**Resultat och slutsatser:** De åtta företag som lät sig intervjuas följer standarden relativt väl. Huruvida de två andra företagen följer IAS 17, punkt 27, är svårare att avgöra. Vissa variationer finns mellan företagen hur den operationella leasingen redovisas, och i vissa fall är det tveksamt huruvida standarden följs ordentligt. Tveksamheter beror oftast på att arbetsbördan kan vara tung och att en del krav inte upplevs som så viktiga. Tillförlitligheten vägs mot informationens relevans. Redovisarna kan skapa en mer tydlig redovisning genom att även kommentera avgifter/avtal som de inte har. Detta för att användarna ska veta att de inte glömt eller inte brytt sig om att ta hänsyn till ett visst krav i standarden. Normgivarna kan minska antalet krav i punkten för att göra det enklare för redovisarna att uppfylla samtliga krav.

**Förslag på framtida studier:** Det vore intressant att se huruvida det finns någon skillnad mellan statliga och privata företag avseende redovisningen av operationell leasing. Privata företags redovisning av operationell leasing har undersökts av Rolf Rundfelt, men det var när standarden såg annorlunda ut och det var dessutom för många år sedan.

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b> .....	<b>5</b>
1.1 Bakgrund.....	5
1.2 Frågeställning .....	6
1.3 Syfte .....	6
1.4 Avgränsningar .....	6
1.5 Disposition.....	7
<b>2. Metod</b> .....	<b>8</b>
2.1 Grundläggande metodval .....	8
2.2 Tillvägagångssätt.....	8
2.3 Intervjuer .....	9
2.4 Studieobjekt (urval) .....	10
2.5 Uppsatsens giltighetsanspråk.....	10
2.5.1 Validitet .....	10
2.5.2 Reliabilitet .....	11
2.6 Problem med uppsatsens metod.....	11
2.7 Upplaga .....	12
<b>3. Teoretisk referensram</b> .....	<b>13</b>
3.1 Inledning .....	13
3.2 Leasing.....	13
3.3 Sammanfattning av IAS 17.....	14
3.4 Punkt 27 .....	14
3.5 Tillämpning av IAS 17 .....	16
3.6 IAS 17, punkt 27, och IASB:s föreställningsram.....	16
3.6.1 Begriplighet .....	16
3.6.2 Relevans .....	16
3.6.3 Tillförlitlighet.....	17
3.6.4 Jämförbarhet .....	17
3.6.5 Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet .....	17
3.7 Rundfelt och redovisning av operationell leasing.....	17
<b>4. Empiri</b> .....	<b>19</b>
4.1 Inledning .....	18
4.2 Tio statliga koncerner och IAS 17, punkt 27 .....	19
4.2.1 Apoteket.....	19
4.2.2 Green Cargo.....	21
4.2.3 LKAB .....	22
4.2.4 Posten .....	24
4.2.5 SJ .....	26
4.2.6 Svenska Spel.....	27
4.2.7 Systembolaget .....	29
4.2.8 Vasakronan .....	30
4.2.9 Vattenfall .....	32
4.2.10 Vin och Sprit .....	33
<b>5. Analys</b> .....	<b>37</b>
5.1 Arbetsbelastning.....	37
5.2 Standardens tydlighet .....	38
5.3 Redovisning av punkt a.....	38

5.4 Redovisning av punkt b .....	39
5.5 Redovisning av punkt c.....	39
5.6 Redovisning av punkt d .....	40
5.7 Generellt om IAS 17, punkt 27.....	41
<b>6. Slutsats.....</b>	<b>42</b>
6.1 Följer leasingtagarna punkt 27 i IAS 17 om hur de operationella leasingavtalen ska redovisas i årsredovisningens noter? .....	42
6.2 <i>Hur</i> följer leasingtagarna IAS 17, punkt 27?.....	42
6.3 <i>Varför</i> redovisar leasingtagarna på det vis de gör? .....	43
6.4 Vad kan redovisare och normgivare förbättra?.....	43
<b>Källförteckning .....</b>	<b>45</b>
<b>Appendix A Förberedande intervjufrågor .....</b>	<b>47</b>
<b>Appendix B Exempel på förberedande e-post.....</b>	<b>52</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

IAS 17 behandlar leasingavtal inom IASB:s regelverk. Standarden skiljer på finansiell och operativ leasing. Finansiell leasing är i korthet en sådan leasing då de fördelar och nackdelar som är förknippade med ägande av leasingtillgången i praktiken har överlåtits av leasinggivaren till leasingtagaren. Finansiell leasing ska upptas som en tillgång på den aktiva sidan i balansräkningen och som en skuld på den passiva sidan.

Orsaken till att finansiell leasing ska stå med som en tillgång och skuld är att företagen annars hade kunnat använda sig av leasing för att öka soliditeten. I stället för att låna pengar och sedan köpa en tillgång, hade företagen kunnat leasa tillgången och därmed förbättrat soliditeten. Det är dock endast i juridisk mening som ägandet kvarstår hos leasinggivaren vid finansiell leasing, och enligt redovisningens grundläggande principer ska innebörd gå före form.<sup>1</sup> Vid operationell leasing däremot följs innebörd och form åt.

Operationell leasing innebär således att de fördelar och nackdelar som ägandet för med sig är kvar hos leasinggivaren. Den leasade tillgången kommer därmed inte tas upp som en tillgång och skuld i leasingtagarens balansräkning. Däremot kräver IAS 17 att leasingtagaren uppger information i årsredovisningen om icke uppsägningsbara framtida leasingavgifter och även allmän information om "väsentliga" leasingavtal. Även om den operationella leasingen inte kan ses som en skuld enligt normgivarna, vill normgivarna att redovisningens användare ska känna till de framtida åtaganden som leasingen medför. Under punkt 27 i IAS 17 finns även krav på andra upplysningar som leasingtagaren måste uppge.

Intressant nog har Systembolaget operativa leasingavtal, men det står inget i redovisningen om vilka åtaganden som dessa medför. Som onoterad koncern har Systembolaget rätt att välja mellan ÅRL och IAS. Men när valet är gjort måste även de onoterade koncernerna följa IAS regler konsekvent. Att Systembolaget inte angivit i årsredovisningens noter hur de operationella leasingavtalen är utformade är därför anmärkningsvärt. Det är utifrån denna bakgrund som uppsatsen har skrivits.

IAS/IFRS regelverk innehåller 41 rekommendationer som i sin tur ofta innehåller över 50 punkter. Om det antas att varje standard har 30 punkter i snitt blir det sammanlagt över 1200 punkters krav som företagen måste uppfylla. Tanken är att det vore intressant att göra ett nedslag bland alla dessa punkter och undersöka hur väl redovisarna följer kraven som ställs i en viss punkt. På detta vis studeras hur redovisarna följer rekommendationerna på den mest elementära nivån.

Ekonomisk information kan göras i stort sett hur komplex och omfattande som helst. IAS/IFRS föreställningsram behandlar därför avvägningen mellan tillförlitlighet och relevans. En årsredovisning kan inte presentera alla ekonomiska händelser och förhållanden, utan endast dem som är väsentliga för användarnas beslut. Vad som är viktigt för användarna att veta är dock vilken slags information som tas med och vilken som utelämnas.

---

<sup>1</sup> Smith, Dag. *Redovisningens språk* (2000). Studentlitteratur s 28.

## 1.2 Frågeställning

Uppsatsen undersöker om och hur de statliga koncernerna följer IAS 17, punkt 27, som anger hur operativa leasingavtal ska redovisas i koncernredovisningen. När det väl har konstaterats hur leasingtagarna redovisar den operationella leasingen är den naturliga följdfrågan varför de redovisar på det vis de gör. Det blir tre frågeställningar. Följer leasingtagarna punkt 27 i IAS 17 om hur de operationella leasingavtalen ska redovisas i årsredovisningens noter? *Hur* följer de standarden? *Varför* redovisar de på det vis de gör?

En fjärde naturlig följdfråga som uppstår: vad kan redovisare och normgivare förbättra?

## 1.3 Syfte

Syftet är att studera tillämpningen av IAS 17, punkt 27. Det ”större” syftet är att studera, på en konkret nivå, hur redovisarna följer en rekommendation. Att studera hur noga och på vilket sätt redovisarna följer varje stavelse i en punkt.

Detta är ingen uppsats om hela IAS 17. För att sätta ämnet i en kontext behövs en kortare sammanfattning av IAS 17, inklusive skillnaden mellan finansiell och operationell leasing, men syftet är inte att ge en utförlig beskrivning av IAS 17. Uppsatsen är inriktad på operationell leasing och nästan uteslutande punkt 27. Den undersöker heller inte huruvida de leasingavtal som står som operationella verkligen är operationella. Uppsatsens syfte är att studera hur företagen redovisar de leasingavtal som de själva kategoriserar som operationella.

Uppsatsen ska inte utreda varför regeln i IAS 17 ser ut som den gör. Syftet med uppsatsen är således inte att undersöka syftet med regeln. Det kommer därför inte att finnas någon diskussion om vad normsättare, forskare eller användarna anser om reglerna.

## 1.4 Avgränsningar

En avgränsning är att uppsatsen inte behandlar övergången till IAS/IFRS. Med tanke på att IAS/IFRS blev lag för svenska noterade koncerner år 2005, och att även de flesta statliga koncerner numera redovisar enligt IAS/IFRS, är det lätt att förvänta sig att uppsatsen kommer att behandla själva övergången. Övergången är i detta fall ointressant, vilket vi ska se i den teoretiska referensramen.

Den punkt som är föremål för denna uppsats är punkt 27 i IAS 17 (svenska översättningen). I denna punkt står vad leasingtagaren ska redovisa *utöver* kraven i IAS 32. Huruvida de studerade företagen har följt kraven i IAS 32 kommer inte att undersökas. Det är operationella leasingavtal som undersöks, inte finansiella instrument.

Statligt helägda aktiebolag som redovisar enligt IAS/IFRS har studerats. Definitionen av ett statligt företag i denna uppsats är att det till 100 procent är ägt av staten. Företag som endast till 90 procent är statliga har alltså inte tagits med i uppsatsen. Tio svenska statliga företag som använder sig av IAS/IFRS har valts ut. Företagen har valts efter vilka företag som är mest välkända (subjektivt efter uppsatsförfattarens tycke) av de företag som är till 100 procent ägda av staten. Urvalet har gjorts med hjälp av Regeringskansliets hemsida som listar alla statliga företag och affärsverk.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Regeringskansliets lista över statliga företag och affärsverk, <http://www.regeringen.se/sb/d//2819/a/23960>.

Att de statliga koncernerna undersökts beror på bakgrunden till denna uppsats, det vill säga Systembolagets redovisning av operationell leasing. Utifrån denna enskilda observation är det intressant att studera hur andra statliga koncerner redovisar operationell leasing.

## **1.5 Disposition**

Kapitel två tar upp uppsatsens metod. Kapitel tre innehåller den teoretiska referensramen. En kort sammanfattning av IAS 17 och en beskrivning av punkt 27 som är den punkt som ligger till grund för uppsatsen. I kapitel fyra görs en kvalitativ studie av tio statliga koncerners årsredovisningar, med avseende på operationell leasing. Kapitlet bygger både på en dokumentationsstudie och på intervjuer. I uppsatsens appendix finns de frågor som skickades ut till respondenterna före intervjun. Kapitel fem innehåller en analys av det som framkommit genom undersökningen av företagens årsredovisningar och genom intervjuerna. I kapitel sex finns uppsatsens slutsats.

## 2 Metod

### 2.1 Grundläggande metodval

En uppsats om operationell leasing kan ha olika metodologiska ansatser. En kvantitativ ansats innebär att resultatet presenteras i form av siffror. X antal procent redovisar på detta vis, Y antal procent av redovisarna har problem att förstå standarden och så vidare. Denna uppsats kommer i stället att bygga på en kvalitativ ansats.

Det finns flera skäl till att en kvalitativ metod är mer lämplig för att frågeställningen ska kunna besvaras på ett tillfredsställande sätt. En orsak är frågeställningen ”varför” företagen redovisar operationell leasing på det vis de gör. Det är visserligen möjligt att ta reda på frågan ”varför” genom att låta företagen besvara flervalsfrågor, men en sådan metod begränsar både fråge- och svarsutrymmet. ”En sådan metod [kvantitativ metod] förutsätter att de som undersöks kan pressa in sin uppfattning av verkligheten i fasta svarsalternativ definierade i förväg av en undersökare” skriver Dag Ingvar Jacobsen i metodboken ”Vad, hur och varför?”.<sup>3</sup> Frågeställningen är till viss del ”explorativ” och kräver därför en metod som med Jacobsens ord ”för fram nyanserade data, går på djupet, är känslig för oväntade förhållanden och därmed öppen för kontextuella aspekter”.<sup>4</sup>

”Oväntade förhållanden” och ”kontextuella aspekter” är viktiga för denna uppsats. Redovisning handlar till viss del om tolkning av standarder. Vad som ska finnas med i en redovisning är inte självklart i alla fall. Ett exempel är att när operationell leasing ska redovisas är att standarden (IAS 17) kräver att en ”allmän beskrivning” ska göras av alla ”väsentliga” operationella leasingavtal. Vad som menas med ”allmän beskrivning” och ”väsentlig” är inga självklarheter. Redovisarna har tolkat standarden och författaren till denna uppsats har gjort detsamma. Författaren har dessutom tolkat vad som egentligen anges i årsredovisningarna och om detta är i överensstämmelse med IAS 17, punkt 27. Uppsatsen bygger således på flera tolkningar. Förståelse och tolkning av vad som har hänt blir då minst lika viktigt som *vad* som har hänt. Den kvalitativa metoden tillåter en fördjupning i det enskilda företaget. Metoden möjliggör en djupare förståelse om varför aktörerna, redovisarna i detta fall, agerat (redovisat) som de gjort.

### 2.2 Tillvägagångssätt

Uppsatsen utgår från en enskild avvikelse. Systembolagets årsredovisning tycks inte stämma överens med den redovisning som IAS 17 kräver. Efter några mindre översikter av andra årsredovisningar, i samband med planerandet av denna uppsats, såg författaren att även andra företag kanske har en tveksam redovisning av operationell leasing. Den tanke som därför uppstår är att alla företag inte följer IAS 17 på det vis som standarden kräver.

Det första som gjorts är en undersökning av vad punkt 27 i IAS 17 kräver. Först efter det kan det studeras huruvida koncernerna följer IAS 17, punkt 27. Det som främst har studerats i årsredovisningarna är den not som beskriver företagets leasingavtal. En mindre kontroll har också gjorts huruvida företagen redovisar leasing på något annat ställe i årsredovisningen. Normalt finns också i kommentarerna till noterna något om vilken princip företaget redovisat leasingen efter. Redovisningen av leasing i årsredovisningarna har sedan jämförts med hur de

---

<sup>3</sup> Jacobsen, Dag Ingvar. *Vad, hur och varför?* (2002). Studentlitteratur s 39.

<sup>4</sup> Ibid. s 56.



stämmer överens med de krav som IAS 17, punkt 27, ställer. Det finns ett problem med att studera årsredovisningar. Ibland är det svårt att utifrån årsredovisningarna veta vad för slags operationell leasing företagen har, och vad som därför borde vara med i redovisningen.

När årsredovisningarna har undersökts blev företagen kontaktade för intervju. Intervjuerna försökte dels klargöra vad för slags operationell leasing företagen har, men framförallt var syftet att förstå varför företagen valt att redovisa den operationella leasingen som de gjort.

### 2.3 Intervjuer

Intervjuerna har genomförts efter att företagens årsredovisningar har studerats. Frågorna har koncentrerats kring de möjliga avvikelser som det aktuella företags redovisning av operationell leasing uppvisar. De huvudsakliga frågorna, samt IAS 17 punkt 27, har skickats till respondenterna i förväg via e-post (se appendix A). I e-posten skickades också en text som förklarade vad uppsatsen handlar om (se appendix B). Respondenterna har sedan blivit uppringda för en intervju eller i vissa fall ringt upp själva. Intervjuerna har inte spelats in utan endast minnesanteckningar har gjorts under intervjuerna. Intervjuerna har gjorts via telefon eftersom inget av företagen har sitt huvudkontor i Göteborg.

Andan i intervjuerna har varit att oklarheterna i redovisningen reds upp. Ledande frågor har ibland använts under intervjuerna. Orsaken är att skapa en bättre stämning, med tanke på frågornas inriktning på eventuella avvikelser från IAS 17, punkt 27. Frågor som ”står det inget om variabla utgifter eftersom era operationella leasingavtal inte ger upphov till några” har ibland använts. Detta har förhoppningsvis skapat bättre stämning i intervjuerna utan att inverka allt för mycket på resultatet. Irving Seidman menar att man inte ska ställa frågor som man vet svaret på. Det blir bättre om intervjuaren talar om vad han tror.<sup>5</sup> Respondenterna skulle antagligen bli irriterade om varje fråga ställdes som om det verkligen saknades något i redovisningen.

Intervjuerna har varit öppna, men inte helt öppna. Respondenterna har, som sagt, erhållit huvudfrågorna i förväg, men respondenterna har kunnat svara öppet. Följdfrågor har också uppstått under intervjun som inte var planerade från början.

Jacobsen talar om tre förhållanden som lämpar sig för öppna intervjuer.<sup>6</sup> Det bör vara relativt få enheter som undersöks. I uppsatsen är det endast tio företag som undersökts. Under arbetets gång har det visat sig vara en fungerande metod. Ett stort arbete har varit att få tag på rätt personer att ställa frågorna till. Det är inte säkert att en mer kortfattad intervjuform, till exempel ett formulär, hade gett så många fler svar. De två andra förhållandena som bör föreligga, för att en öppen intervju ska vara lämplig, är att vad som främst är intressant är vad den enskilda individen tycker, och att intervjuaren är intresserad av den enskilda individens tolkningar och den mening som individen lägger i ett speciellt fenomen. Vad som bland annat ska studeras i denna uppsats är hur redovisarna tolkar IAS 17, punkt 27.

Standardiserade intervjuer innebär att alla respondenter får samma frågor. Ofta talas om graden av standardisering.<sup>7</sup> Frågorna i denna uppsats karakteriseras av låg grad av standardisering. Det som är intressant i denna uppsats är hur och varför företagens

---

<sup>5</sup> Seidman, Irving. *Interviewing as Qualitative Research* (1998). Teachers College Press s 68. Seidman refereras till i Trost, Jan. *Kvalitativa intervjuer* (2005). Studentlitteratur s 85-86.

<sup>6</sup> Jacobsen, Dag Ingvar. *Vad, hur och varför?* (2002). Studentlitteratur s 160-161.

<sup>7</sup> Trost, Jan. *Kvalitativa intervjuer* (2005). Studentlitteratur 2005 s 19.

redovisning tycks avvika från IAS/IFRS. Intervjufrågorna är därför anpassade efter vad som tycks fattas i de olika redovisningarna. Frågorna har dessutom anpassats efter hur intervjuerna utvecklats. Förutom de frågor som respondenten fått i förväg har ytterligare följdfrågor ställts. Alternativet att ställa exakt samma frågor till samtliga respondenter hade förhindrat fokuseringen på möjliga avvikelser.

I en mening är dock frågorna standardiserade. De utgår ifrån en gemensam ”logik” som appliceras lika på alla medverkande företag. I de fall då redovisningen tycks avvika från vad IAS/IFRS kräver frågas om detta. Några frågor ställs dessutom till alla respondenter, till exempel om de uppfattar IAS 17 i allmänhet och punkt 27 i synnerhet som arbetskrävande.

Något som bör nämnas är att några av respondenterna har svarat skriftligt på de utskickade frågorna. De har dock blivit uppringda ändå, eftersom de frågor som skickats i förväg mest fungerar som förvarning för respondenten om vad för slags frågor som kommer att ställas.

## **2.4 Studieobjekt (urval)**

För att studera koncernernas redovisning har 2005 års årsredovisningar använts. Respondenterna har valts genom att företagen har blivit kontaktade via e-post eller telefon, och den person som intervjuats som växel eller någon annan hänvisat till. Urvalsprocessen har således inte varit helt kontrollerad av författaren. Urvalsprocessen kan sägas ha lett till att företagets officiella hållning har presenterats, eftersom företaget har hänvisat till en respondent efter att uppsatsämnet kort förklarats.

## **2.5 Uppsatsens giltighetsanspråk**

### **2.5.1 Validitet**

Uppsatsen undersöker tio statliga företag som redovisar enligt IAS/IFRS. Uppsatsen ger därmed inte en heltäckande bild av hur svenska företag som redovisar enligt IAS/IFRS redovisar operationell leasing. Det är heller inte frågan om ett slumpvist urval. Uppsatsens syfte är att visa på det specifika, och inte att visa, till exempel, hur många procent av företagen som använder sig av en viss redovisning av operationell leasing.

Det är upp till läsaren att avgöra huruvida uppsatsens resultat kan generaliseras. Det är tänkbart, men inte nödvändigt, att resultatet säger något generellt om hur koncerner redovisar operationell leasing. Tänkbart är det också, men inte säkert, att uppsatsen säger något om hur väl företagen följer alla de punkter som IAS/IFRS innehåller. Enligt Jacobsen är det inte kvalitativa studiers syfte att fastslå ett fenomenets omfång eller frekvens.<sup>8</sup> Snarare är målet att förstå den tolkning som aktörerna, redovisarna, gör av IAS 17, punkt 27. Det är kanske överdrivet att tala om att uppsatsen utgår från aktörssynsättet, men just aktörssynsättets vikt vid den tolkning som aktörerna lägger i sina handlingar är relevant för denna uppsats.<sup>9</sup>

Det som med säkerhet kan sägas är att uppsatsen undersöker hur tio svenska statliga företag följer de krav som finns i IAS 17, punkt 27, och varför de redovisar som de gör. Validiteten är dock tveksam om läsaren tolkar uppsatsen som att den behandlar företags redovisning av operationell leasing i allmänhet. Ett problem är hur respondenterna valts ut, är det verkligen företagets officiella ståndpunkter som kommer till uttryck?

<sup>8</sup> Jacobsen, Dag Ingvar. *Vad, hur och varför?* (2002). Studentlitteratur s 260.

<sup>9</sup> Arbnor, Ingeman och Bjerke, Björn. *Företagsekonomisk metodlära* (1977). Studentlitteratur s 160-161.

## 2.5.2 Reliabilitet

I uppsatsen används främst primärdata. Årsredovisningarna studeras direkt, intervjuerna görs direkt med företagens representanter och IASB:s rekommendationer studeras, främst genom FAR:s svenska översättning. I denna mening är uppsatsens reliabilitet hög. Hur företagen redovisar operationell leasing kan läsas svart på vitt i företagens årsredovisningar. Svårare är det att tolka huruvida företagens redovisning är i enlighet med IAS/IFRS. Detta är *till viss del* en tolkningsfråga och olika undersökare kan komma fram till olika resultat, utan att någon behöver ha gjort direkt fel.

När det gäller intervjuerna är det inte självklart att de svar som ges stämmer överens med verkligheten. Respondenten kan ha en felaktig uppfattning om verkligheten och/eller vill kanske inte ge en sanningsenlig bild av verkligheten av någon anledning. Det är också möjligt att en intervjuare som ringer nästa dag kan få andra svar, beroende på att respondenten eller intervjuaren är i en annan sinnesstämning.

Samtidigt är respondenternas subjektiva uppfattningar intressanta i sig. Även om en respondent hävdar att operationell leasing inte har redovisats för att de inte förstått rekommendationen, medan den verkliga orsaken var tidsbrist, kan det vara av värde för till exempel normsättarna. Normsättarna känner då till företagets officiella hållning, och har då en startpunkt från vilken den verkliga anledningen kan spåras.

## 2.6 Problem med uppsatsens metod

Ett problem med uppsatsen är att dess generaliserbarhet kan ifrågasättas. Vad som studeras är endast tio statliga svenska företag. Vad säger detta egentligen om redovisningen hos övriga svenska statliga företag och redovisningen av operationell leasing hos de privat ägda företagen?

Ett svar är att vad tio svenska statliga, mycket välkända, företag har för relation till IAS 17, punkt 27, kan vara intressant i sig. Dessa företag omsätter mycket stora belopp och om dessa företag upplever några problem med IAS 17, punkt 27, kan det i sig vara skäl att se över standarden. När det gäller statliga kontra privata företag är det svårt att veta hur väl båda dessa gruppers redovisning korrelerar.

Ett problem med intervjuer per telefon är att dessa tenderar att bli något korthuggna. Författaren har också haft vissa problem med att "pressa" respondenter som inte svarat på frågan. Vid några fall har respondenten inte besvarat frågorna, utan svarat ovidkommande, trots att samma fråga ställts flera gånger. Enligt Jacobsen finns det problem av denna art med telefonintervjuer. Han menar att "[p]ersoner tycks ha lättare att tala om känsliga ämnen i intervjuer ansikte mot ansikte än i telefon. Den troligaste anledningen är att det är enklare för två personer att få personlig kontakt när de fysiskt sitter mitt emot varandra. Det skapas lättare en förtrolig stämning, något som är svårt i ett så opersonligt medium som telefon".<sup>10</sup> Precis detta intryck av telefonintervjuer fick uppsatsens författare.

---

<sup>10</sup> Jacobsen, Dag Ingvar. *Vad, hur och varför?* (2002). Studentlitteratur s 161.

## 2.7 Upplaga

Det ska konstateras att denna uppsats utgår från boken *IAS med SIC-tolkningar* från FAR förlag. Den utgår således inte från den nyaste upplagan, Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS 2006.<sup>11</sup> I den nyaste upplagan har vissa omformuleringar gjorts av standarden och punkt 27 är nu punkt 35.<sup>12</sup> Det är dock den tidigare upplagan, av naturliga skäl, som har använts vid 2005 års redovisning. Den engelska versionen från 2005 är översatt exakt likadan som den svenska översättningen från 2003.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> *Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS* (2006). FAR Förlag.

<sup>12</sup> *Ibid.* s 296.

<sup>13</sup> *International Financial Reporting Standards* (2005). International Accounting Standard Board s 900.

## 3 Teoretisk referensram

### 3.1 Inledning

Från och med 2005 ska alla noterade koncerner upprätta koncernredovisning i enlighet med IAS/IFRS. Det är EU som bestämt att alla noterade koncerner måste följa IAS/IFRS.<sup>14</sup> De statliga företag som studeras i denna uppsats är till 100 procent ägda av staten och är således onoterade. Enligt de nya reglerna har dock onoterade koncerner rätt att välja IAS/IFRS om de önskar. Precis som för noterade koncerner ska de onoterade koncernerna lämna vissa upplysningar utöver vad IAS/IFRS kräver. BFN är normgivare för dessa företag och kräver genom BFNAR 2002:2 att även RR 30 tillämpas.<sup>15</sup>

Från och med 2005 har de flesta stora statliga koncerner övergått till att redovisa enligt IAS/IFRS. Det är värt att nämna, även om uppsatsen inte handlar om själva övergången till IAS/IFRS. Det faktum att det är första gången som några av företagen använder sig av IAS/IFRS skulle kunna tänkas inverka på hur väl redovisningen genomförs. Faktum är dock att den av Redovisningsrådets rekommendationer som företagen tidigare använde sig av har en punkt som i stort sett är identisk med punkt 27 i IAS 17.<sup>16</sup>

### 3.2 Leasing

Leasingavtal innebär att leasingtagaren hyr en tillgång i stället för att köpa den. I juridisk mening övergår inte ägandet till leasingtagaren utan kvarstår hos leasinggivaren. Leasingavtal innebär i allmänhet att leasingtagaren betalar en viss avgift till leasegivaren varje år. Ibland är avgiften större det första året och ibland finns en möjlighet för leasingtagaren att köpa loss tillgången av leasinggivaren vid leasingperiodens utgång.

En orsak till att leasingavtal är vanliga är att det innebär att leasinggivaren inte behöver betala allt på en gång. Leasingtagaren kan ha problem att få lån någon annanstans, och leasinggivaren lånar då i praktiken ut pengarna för att få sålt varan.

En annan vanlig orsak, som ofta nämns i annonser för leasing, är att leasingtagaren vill minska sina skulder. Ett lånefinansierat köp kommer att föras upp som en tillgång i balansräkningen på den aktiva sidan och som en skuld på den passiva sidan. Tanken är att en leasad tillgång inte kommer att föras upp i balansräkningen. Men för att förhindra att redovisningen blir missvisande kräver IAS/IFRS att leasade tillgångar som i praktiken kan ses som ett köp ska benämnas finansiell leasing och föras in i leasingtagarens balansräkning.

Operationell leasing behöver dock inte föras upp som en tillgång i leasingtagarens balansräkning. Orsaken till att företagen använder sig av operationella leasingavtal kan vara den anledning som nämndes ovan, att de inte har möjlighet att betala allt på en gång. Fler orsaker till att företag leasar i stället för köper tillgångar kan vara att leasinggivaren sköter servicen, att företaget behöver den mest moderna utrustningen, att företaget har behov av

---

<sup>14</sup> Lönnqvist, Rune. *Årsredovisning i koncerner* (2005). Studentlitteratur s 16-17.

<sup>15</sup> Pramhäll, Catharina och Wikerfelt, Sören. *Nya redovisningsregler nästa år – vad gäller och varför* (12/2004). Balans s 20-22.

<sup>16</sup> Heinestam, Bengt. *Koncerner – Praktisk handbok i koncernredovisning och koncernbeskattning* (2000). Björn Lundén Information AB s 338-339.

utrustning för extraordinär verksamhet eller att företaget har ett kortvarigt behov av en viss tillgång.<sup>17</sup>

### 3.3 Sammanfattning av IAS 17

IAS 17 behandlar redovisning av leasing, både för leasingtagare och för leasinggivare. Standarden skiljer på finansiell och operationell leasing. Om leasingtagaren övertar huvuddelen av de risker och förtjänster som normalt medföljer ett ägande av en tillgång klassificeras leasingen som finansiell. I de fall då leasinggivaren kvarstår som ägare även i praktiken klassificeras leasingen som operationell.

Finansiella leasingavtal ska redovisas som en skuld och tillgång i leasingtagarens balansräkning. Tillgången ska värderas till det lägsta av två möjliga värden: antingen vad tillgången anses vara värd eller dagens värde av framtida minimileaseavgifter. För leasinggivaren ska tillgången redovisas som värdet av minimileaseavgifterna och det restvärde som tillgången kommer att ha efter leasingperioden.

Operationella leasingavtal ska inte redovisas som en tillgång i leasingtagarens balansräkning. Minimileaseavgifterna redovisas som en linjär kostnad över leasingperioden för leasingtagaren och som en linjär intäkt för leasinggivaren.

IAS 17 tar även upp redovisningen av så kallade ”sale and leaseback transactions”. Dessa innebär att till exempel en ägare av en fastighet säljer fastigheten till ett annat företag, och redan vid försäljningen kommer köpare och säljare överens om att säljaren ska få leasa tillgången till ett visst pris.

IAS 17 innehåller även vissa andra upplysningskrav. Det är en av dessa punkter som denna uppsats behandlar.<sup>18</sup>

### 3.4 Punkt 27

Uppsatsens ämne är inte IAS 17 i allmänhet, utan hur en specifik del av standarden tillämpas i praktiken. Uppsatsen fokuserar på vad som står i punkt 27 i IAS 17. Punkten ser ut som följer:

***27. Leasetagare skall utöver kraven i IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar, lämna följande upplysningar för operationella leasingavtal:***

- a) Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal fördelade på förfallotidpunkter enligt följande***
  - i. inom ett år***
  - ii. senare än ett år men inom fem år***
  - iii. senare än fem år***

---

<sup>17</sup> Lidhard, Jan; Duke, Karl-Erik och Åkerfeldt, Peter. *Leasa dyrt eller köpa billigt – statliga myndigheters leasing* (1991). Riksrevisionsverket s 22-24.

<sup>18</sup> I stort sett en översättning av den officiella engelska sammanfattningen, finns på IASB: s hemsida, [http://www.iasb.org/uploaded\\_files/do/documents/8\\_63\\_ias17-sum.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/do/documents/8_63_ias17-sum.pdf).

- b) *Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs.*
- c) *Summan av periodens leasingkostnader med särskild uppgift om minimileaseavgifter, variabla utgifter samt leasingintäkter avseende objekt som vidareuthyrts.*
- d) *En allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen skall innehålla, men inte begränsas till*
  - i. *grunderna för hur variabla avgifter fastställs*
  - ii. *förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet samt*
  - iii. *restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.*<sup>19,20</sup>

Minimileaseavgifter är de leasingavgifter som företagen minst kommer att få betala för leasingen i framtiden. Framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal är intressanta eftersom de är avgifter som företaget kommer att vara tvunget att betala i framtiden. Om dessa framtida avgifter är betydliga så påverkar de företagets framtida kostnader och det är viktig information för intressenterna.

För att avgöra vad som menas med ”väsentliga” har IAS 1 studerats. IAS 1 är en övergripande standard. Enligt IAS 1, punkt 32: ”Väsentlighetsprincipen innebär att de uttryckliga upplysningskraven i IAS inte behöver uppfyllas om den information som skulle ha lämnats inte är väsentlig.”<sup>21</sup> Och enligt IAS 1, punkt 31: ”I detta sammanhang är information väsentlig om de ekonomiska beslut som användarna fattar utifrån de finansiella rapporterna kan påverkas av att informationen utelämnas.”

Att bara det som är väsentligt ska redovisas handlar i grunden om relevans. En viktig redovisningsprincip är att den redovisade informationen ska vara relevant. Det innebär att den ska vara användbar för beslut.<sup>22</sup> Att ett företag som har en miljardomsättning får betala några tiotusentals kronor i variabla leasingavgifter är då kanske inte helt relevant.

Som tidigare nämnts i avgränsningarna kommer uppsatsen inte att undersöka huruvida kraven i IAS 32 följts. Det har däremot inte närmare specificerats vad i punkt 27 som kommer att matchas med leasingtagarnas årsredovisningar. I de fall där det inte finns någon operationell leasing står det av naturliga skäl inget om operationell leasing. På samma vis kan det tänkas att i de fall där företagen skriver att de har operationella leasingavtal, men inte närmare specificerar hur de ser ut, kan det vara frågan om uppsägningsbara leasingavtal där de framtida avgifterna inte behöver specificeras på grund av att leasingavtalen är oväsentliga. Det är således svårt att veta vad för information leasingtagaren borde ha med enbart utifrån årsredovisningarna. Intervjuerna har således även varit nödvändiga för att fastställa vad för slags leasingavtal företagen har.

<sup>19</sup> *Internationell redovisningsstandard i Sverige – IAS med SIC-tolkningar* (2003). FAR Förlag s 160.

<sup>20</sup> I IAS 17 finns även två andra punkter, 25 och 26, som också behandlar hur leasingtagaren ska redovisa operationell leasing. Punkterna specificerar hur leasingtagaren ska fördela leasingavgifterna över tiden. Det är inte en fråga för denna uppsats.

<sup>21</sup> *Internationell redovisningsstandard i Sverige – IAS med SIC-tolkningar* (2003). FAR Förlag s 30.

<sup>22</sup> Smith, Dag. *Redovisningens språk* (2000). Studentlitteratur s 25.

Det finns två SIC-tolkningar som hör ihop med IAS 17, SIC-15 och SIC-27. Ingen av dessa påverkar dock uppsatsens ämne och behöver därför inte kommenteras närmare.

### 3.5 Tillämpning av IAS 17

Företagen som undersökts i uppsatsen anger i redovisningen att de följer IAS/IFRS. Enligt IAS 1, punkt 11, får finansiella rapporter inte "beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i varje tillämplig standard".<sup>23</sup>

IAS 17 ska tillämpas vid redovisning av samtliga leasingavtal med undantag för:

- a) *Leasingavtal som rör prospektering av mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.*
- b) *Licensavtal för exempelvis filmer, videospelningar, manuskript, patent och upphovsrätter.*

Det finns även vissa andra undantag men dessa gäller inte leasingtagarens redovisning vid operationell leasing. De har därför ingen relevans för denna uppsats, eftersom uppsatsen endast behandlar leasingtagarnas redovisning.

Flera av de företag som studeras använder IAS/IFRS för första gången. För företag som använder IAS/IFRS för första gången gäller vissa speciella regler som återfinns i IFRS 1. Dessa påverkar dock inte redovisningen av IAS 17.

### 3.6 IAS 17, punkt 27, och IASB:s föreställningsram

Föreställningsramens syfte är bland annat att vägleda dem som upprättar finansiella rapporter i enlighet med IAS/IFRS.<sup>24</sup> Den är tillämplig på såväl privata som statliga företag.<sup>25</sup> Intressant för denna uppsats är föreställningsramens syn på kvalitativa egenskaper. Enligt föreställningsramen är det de kvalitativa egenskaperna som gör informationen i de finansiella rapporterna användbar för användarna. De fyra viktigaste kvalitativa egenskaperna är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.<sup>26</sup>

#### 3.6.1 Begriplighet

Det är viktigt att informationen som lämnas i ekonomiska rapporter är lättbegriplig för användarna. Information får dock inte utelämnas på grund av att den anses svårbegriplig för användarna, om rekommendationerna säger att informationen ska vara med.<sup>27</sup>

#### 3.6.2 Relevans

Frågan om relevans har redan behandlats ovan till viss del. Informationen som lämnas i redovisningen ska vara relevant för användarnas beslut. Både redovisningens bekräftande och framåtblickande roller är viktiga i sammanhanget.

<sup>23</sup> *Internationell redovisningsstandard i Sverige – IAS med SIC-tolkningar* (2003). FAR Förlag s 26.

<sup>24</sup> IASB:s föreställningsram s 20. Finns på [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments\\_sv.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments_sv.pdf).

<sup>25</sup> *Ibid.* s 21

<sup>26</sup> *Ibid.* s 24

<sup>27</sup> *Ibid.* s 24-27.



Vad som är relevant att redovisa bestäms till stora delar av vad som är väsentligt. Endast väsentliga leasingavtal behöver till exempel redovisas. Relevansen bestäms dock inte endast av väsentligheten utan även av informationens karaktär. Ett nytt, men än så länge litet affärsområde, kan vara lämpligt att redovisa separat om det väntas bli väsentligt i framtiden. Information som utelämnas på grund av att den anses oväsentlig ska inte kunna påverka de beslut som användarna fattar på basis av redovisningen.

### **3.6.3 Tillförlitlighet**

Kravet på tillförlitlighet betyder att användarna måste kunna förlita sig på att informationen på ett korrekt sätt utvisar vad som görs gällande eller att den utvisar vad som rimligen kan antas att den utvisar. Redovisningen måste ge en korrekt bild och den ska vara neutral (inte vinklad). Aktuellt när det gäller leasing är att transaktioner och andra händelser ska redovisas i enlighet med dess innebörd, inte efter dess form. Som vi tidigare har sett är finansiell leasing ett exempel på en företeelse som redovisas efter innebörd i stället för efter form. När det gäller operationell leasing så följs dock innebörd och form åt. Försiktighetsprincipen innebär att när bedömningar görs under osäkerhet är det viktigt att intäkter inte överskattas och kostnader inte underskattas. Fullständighet innebär att de finansiella rapporterna måste vara fullständiga inom ramen för vad som kan anses vara väsentligt i förhållande till kostnaderna att ta fram informationen.

### **3.6.4 Jämförbarhet**

Kravet på jämförbarhet innebär inte att alla årsredovisningar behöver se exakt likadana ut. Ibland kan det vara lämpligt att använda förbättrade redovisningsstandarder. Viktigt är dock att användarna måste kunna identifiera skillnader mellan tillämpade redovisningsprinciper.

### **3.6.5 Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet**

Nyttan av att en viss information redovisas bör vara större än kostnaden att tillhandahålla den. En 100 procent tillförlitlig redovisning innehåller information om allting, men att viss information har låg relevans kan göra att den bör utelämnas i redovisningen.

## **3.7 Rundfelt och redovisningen av operationell leasing**

Rolf Rundfelt har under flera år studerat företagens redovisning i praktiken. I *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 2000* finns en bilaga som tar upp redovisningen av leasing i de 30 största svenska börsbolagen.<sup>28</sup> Rundfelt har undersökt årsredovisningarna för år 1999. 1999 användes RR 6. RR 6 var en föregångare till RR 6:99 och ser inte likadan ut som IAS 17. Avseende operationell leasing undersöker Rundfelt främst huruvida företagen har redovisat de framtida kostnader som leasingavtalen medför. Han menar att det mest intressanta är att ”flertalet företag informerar om sina framtida hyresbetalningar i stort sett i enlighet med vad rekommendationen kräver”.<sup>29</sup>

Rundfelt rapporterar dock några ”skönhetsfläckar”. H&M nöjer sig med att redovisa att deras hyresavtal avseende lokaler löper på normala marknadsmässiga villkor. Några företag nämner inget alls om operationell leasing. Rundfelt menar att det inte går att bedöma huruvida

<sup>28</sup> Rundfelt, Rolf. *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 2000* (2001). OM Stockholmsbörsen s 133-135.

<sup>29</sup> Ibid. s 133.

avsaknaden av information beror på att beloppen anses oväsentliga. Denna uppsats metod med intervjuer gör det dock möjligt att undersöka orsaken till varför en del information utelämnas, något som kommer att undersökas i empirikapitlet, vilket är nästkommande kapitel.

## 4 Empiri

### 4.1 Inledning

Detta kapitel innehåller genomgången av företagens årsredovisningar med avseende på IAS 17, punkt 27. Kapitlet innehåller också de intervjuer som har gjorts efteråt. För att förenkla för läsaren har inte undersökningen av årsredovisningarna och intervjuerna skilts åt. I stället presenteras de båda resultaten efter varandra, företagsvis.

Kapitlet är upplagt så att först presenteras företagets redovisning av operationell leasing ordagrant från årsredovisningarna. Anledningen till att redovisningen av operationell leasing presenteras ordagrant är att den i de flesta fall är kortfattad. Vinsterna med att läsaren får hela bilden klar för sig borde överväga nackdelarna med en fullständig återgivning. Med tanke på uppsatsens konkreta fokus skulle det troligen bli svårt för läsarna att följa med i texten om den gjordes mer abstrakt och sammanfattande. Läsaren uppmanas att inte studera själva siffrorna som presenteras, utan endast notera vad för slags siffror som presenteras. Efter den ordagranna återgivningen jämförs redovisningen med vad IAS 17, punkt 27, kräver. Detta görs punkt för punkt.

Efter presentationen av genomgången av årsredovisningarna, och jämförelsen med vad standarden kräver, följer presentationen av intervjuerna. Intervjuerna ska, som tidigare skrivits, dels försöka ta reda på vad för slags operationell leasing som företaget har (i de fall då det inte uttryckligen står), men också försöka ta reda på varför företagen redovisat som de gjort.

Först finns en redogörelse för den information som årsredovisningarna gav direkt. Denna redogörelse bortser från den information som framkommit i intervjuerna. Sedan kompletteras bilden med vad som framkommit under intervjuerna. På detta vis följer läsarna författarens arbetsgång.

Före varje diskussion av redovisningen finns en kort företagspresentation. Vad som är gemensamt för samtliga tio företag är, som sagt, att de till 100 procent är ägda av staten.

### 4.2 Tio statliga koncerner och IAS 17, punkt 27

#### 4.2.1 Apoteket

##### Kort om Apoteket

Apoteket har ensamrätt på att sälja läkemedel och ansvarar därmed för landets läkemedelsförsörjning. Företaget är inte vinstmaximerande och företagets uppdrag regleras i ett avtal med staten. 2005 hade Apoteket en omsättning på cirka 35,4 miljarder och företaget uppvisade en vinst efter skatt på 4,7 miljarder.<sup>30</sup>

##### Utdrag ur Apotekets årsredovisning

##### *8 Operationella leasingavgifter*<sup>31</sup>

<sup>30</sup> Informationen hämtad på Apotekets hemsida, <http://www.apoteket.se>.

<sup>31</sup> "8" syftar på not 8.

*Framtida minimileaseavgifter som hänför sig till icke uppsägningsbara operationella leasingavtal fördelas enligt följande:*

	Koncern		Moderbolag	
	2005	2004	2005	2004
<i>Inom 1 år</i>	497	447	557	510
<i>Mellan 1 och 5 år</i>	2027	1812	2141	2001
<i>Efter mer än 5 år</i>	657	569	650	563

*Leasingkostnader avseende operationella leasingavtal under året uppgår i koncernen till 460 (435) miljoner kronor och i moderbolaget till 550 (502) miljoner kronor.*

*Apotekets leasingavgifter avser i huvudsak lokalhyra för apotek och huvudkontor. De flesta hyresavtalen förfaller inom fem år men det finns inget som indikerar att dessa avtal inte kommer att omförhandlas.*

*För moderbolaget inkluderar uppgifterna i denna not även leasingavtal som i koncernen klassificeras som finansiell leasing.<sup>32</sup>*

- Apotekets årsredovisning uppfyller krav a på ett tillfredsställande sätt. Minimileaseavgifterna anges och är fördelade på förfallotidpunkter.
- Det är svårt att utifrån redovisningen avgöra huruvida Apoteket har några icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs. Därmed är det svårt att utifrån årsredovisningen ta reda på huruvida de uppfyller kravet att ange framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs.
- Leasingavgifterna under året anges till 460 miljoner för koncernen och redovisningen uppfyller därmed ett av kraven i punkt c. Däremot står det inget om variabla utgifter i redovisningen. Det kan vara så att leasingen inte ger upphov till några variabla utgifter.
- Det står inget i redovisningen om hur de variabla avgifterna fastställs. Däremot står det att de förväntar sig att kunna förlänga avtalen. Det står inget om eventuella restriktioner som avtalen medför. Redovisningen innehåller ytterligare allmän beskrivning av leasingavtalen. Användaren av redovisningen får veta att leasingavgifter avser lokalhyra för Apotek och huvudkontoret.

### **Information från intervju med Torben Engström, ansvarig för koncernredovisningsenheten**

Torben Engström anser inte att IAS 17, punkt 27, skapar en särskilt stor arbetsbörda. Det är dock inte koncernredovisningsenheten som samlar ihop informationen inför redovisningen av den operationella leasingen. Det gör en annan enhet. Engström anser att IAS 17, punkt 27, är en tydlig rekommendation.

Apoteket har inga operationella leasingavtal som vidareuthyrs. Deras leasingavtal ger troligen inte upphov till några variabla utgifter, men Engström är inte säker på det. Om de ger upphov till några variabla utgifter är dessa mycket små och oväsentliga. De operationella

<sup>32</sup> Apotekets årsredovisning s 57. Årsredovisningen finns på Apotekets hemsida: <http://www.mypaper.se/show/apoteket/paper.asg?pid=2353469618051>.

leasingavtalen ger inte upphov till några restriktioner med avseende på utdelning, lånemöjligheter eller ytterligare leasingavtal vad Engström känner till.

Avslutningsvis menar Engström att hanteringen av operationell leasing görs enkel på Apoteket. De är relativt sparsamma med information på den punkten och deras avtal är långsiktiga. Han menar dock att de kanske skulle redovisa lite mer information om de operationella leasingavtalen än vad de gör i dag.

Trots Engströms självkritiska kommentarer i slutet av intervjun är Apotekets redovisning av operationell leasing relativt heltäckande. En tveksamhet är kanske huruvida Apoteket har några restriktioner som de operationella leasingavtalen ger upphov till.

## 4.2.2 Green Cargo

### Kort om Green Cargo

Green Cargos affärsidé är att ”erbjuda hållbara logistiklösningar som möter höga krav på säkerhet, kvalitet och miljö”. Företagets vision är att ”vara det ledande logistikföretaget som bygger på och medverkar till en hållbar utveckling, nationellt och internationellt”. 2005 hade företaget en omsättning på 5,9 miljarder och ett resultat efter skatt på 351 miljoner.<sup>33</sup>

### Utdrag ur företagets årsredovisning

#### *NOT 8 LEASINGAVGIFTER AVSEENDE OPERATIONELL LEASING*

##### *Leasingavgifter avseende operationella leasingavtal uppgår under året till:*

<i>Leasingavgifter</i>	<i>Koncernen</i>		<i>Moderbolaget</i>	
	<i>2005</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2004</i>
<i>Minimileaseavgifter</i>	<i>240</i>	<i>260</i>	<i>235</i>	<i>248</i>

##### *Avtalade framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara kontrakt faller till betalning:*

	<i>Koncernen</i>		<i>Moderbolaget</i>	
	<i>2005</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2004</i>
<i>Inom 1 år</i>	<i>196</i>	<i>154</i>	<i>188</i>	<i>145</i>
<i>Mellan 1 och 5 år</i>	<i>321</i>	<i>381</i>	<i>294</i>	<i>350</i>
<i>Senare än 5 år</i>	<i>103</i>	<i>117</i>	<i>103</i>	<i>117</i>
<i>Summa</i>	<i>620</i>	<i>652</i>	<i>585</i>	<i>612</i>

##### *Leasingintäkter avseende operationella leasingavtal uppgår under året till:*

<i>Leasingintäkter</i>	<i>Koncernen</i>		<i>Moderbolaget</i>	
	<i>2005</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2004</i>
<i>Leasingintäkter avseende objekt som vidareuthyrs</i>	<i>16</i>	<i>16</i>	<i>16</i>	<i>16</i>
	<i>Koncernen</i>		<i>Moderbolaget</i>	
	<i>2005</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2004</i>
<i>Framtida minimileaseavgifter avseende objekt som vidareuthyrs externt</i>	<i>44</i>	<i>60</i>	<i>44</i>	<i>60</i>

<sup>33</sup> Informationen hämtad på Green Cargos hemsida, <http://www.greencargo.com>.

*I sammanställningen över framtida minimileaseavgifter har endast väsentliga kontrakt inräknats.*

*Betydande operationella leasingavtal som bolaget ingått är leasing av vagnar och hyra av lokaler.*

*Variabla avgifter bestående av effekter av ränteändringar uppgår till ett oväsentligt belopp och redovisas därför inte separat<sup>34</sup>.*

- a) Green Cargos årsredovisning uppfyller krav a på ett tillfredsställande sätt. Minimileaseavgifterna anges och är fördelade på förfallotidpunkter.
- b) Green Cargo uppger ”beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs”.
- c) Green Cargo redovisar ”summan av periodens leasingkostnader”, uppdelat på minimileaseavgifter, variabla utgifter och leasingintäkter avseende objekt som vidareuthyrs.
- d) Det tycks endast finnas oväsentliga variabla utgifter i form av effekter av ränteändringar. Däremot står det inget om huruvida det förekommer villkor som ger möjlighet att förvärva leasingobjekten eller förlänga avtalen. Det står heller inget om huruvida leasingavtalen åtföljs av restriktioner. Det finns en viss allmän information om leasingavtalen. Användarna av redovisningen får reda på att de operationella leasingavtalen är leasing av vagnar och hyra av lokaler.

### **Information från intervju med Green Cargos redovisningschef Eva Droege**

Eva Droege svarade på frågorna både skriftligt och muntligt. Green Cargo har inte haft några problem med att redovisa IAS 17, punkt 27. Redovisningsrådets rekommendation, som de tidigare redovisade efter, var ungefär likadan på denna punkt. Däremot anser hon att arbetet med att sammanställa redovisningen av operationell leasing tar mycket tid. Anledningen är att händelserna inte har inträffat, till exempel vid redovisningen av framtida minimileaseavgifter. Informationen måste då sökas på andra håll än de vanliga.

Företagets hyresavtal, som kategoriseras som operationell leasing, förlängs automatiskt. Av denna anledning har företaget valt att inte redovisa denna möjlighet till förlängning. Det är tveksamt om detta ligger i linje med normsättarnas intention. Det står inget om att vissa möjligheter till förlängning kan undantas redovisning om förlängningen sker automatiskt. Denna fråga ställdes utan förberedelse<sup>35</sup> och det var därför inte lätt för Droege att svara direkt. Intrycket var dock att Green Cargo kanske inte uppmärksammat detta krav i särskilt hög grad.

Anledningen till att de inte redovisat några restriktioner som de operationella leasingavtalen medför är att några sådana inte finns.

Slutligen kan det konstateras att Green Cargo har redovisat i enlighet med standarden, med ett möjligt undantag för redovisningen av möjlighet till förlängning av avtal.

### **4.2.3 LKAB**

#### **Kort om företaget**

---

<sup>34</sup> Green Cargos årsredovisning s 96. Årsredovisningen finns på Green Cargos hemsida: <http://www.greencargo.se>.

<sup>35</sup> Författaren glömde att ställa denna fråga i den förberedande e-posten.

LKAB:s affärsidé är ”att, med utgångspunkt från Malmfälten, för världsmarknaden tillverka och leverera förädlade järnmalmprodukter och tjänster som skapar mervärde för kunderna.” Även andra närbesläktade produkter kan ingå i verksamheten. 2005 hade LKAB en nettoomsättning på cirka 12,3 miljarder och ett resultat efter skatt på 3230 miljoner kronor.<sup>36</sup>

## Utdrag ur årsredovisningen

### *NOT 31 Operationell leasing*

#### *Leasingavtal där företaget är leasetagare*

*Icke uppsägningsbara leasingbetalningar uppgår till:*

<i>Koncernen</i>		
<i>Mkr</i>	<i>2005</i>	<i>2004</i>
<i>Inom ett år</i>	<i>5</i>	
<i>Mellan ett år och fem år</i>	<i>12</i>	
<i>Längre än fem år</i>	<i>10</i>	
	<i>27</i>	

*Koncernens framtida leasingavgifter domineras av ett arrendekontrakt av mark. Leasingavtalets återstående löptid är 13 år. I bokslutet 2005 redovisas en kostnad i koncernen på 3 (-) Mkr avseende operationell leasing, varav 3 (-) avser minimileaseavgifter och – (-) Mkr avser variabla avgifter.*

*I moderbolaget finns inga väsentliga leasingavtal.<sup>37</sup>*

- a) LKAB:s årsredovisning uppfyller krav a på ett tillfredsställande sätt. Minimileaseavgifterna anges och är fördelade på förfallotidpunkter.
- b) Det är svårt att utifrån redovisningen avgöra huruvida LKAB har några icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs. Därmed är det svårt att veta huruvida de uppfyller detta krav.
- c) LKAB redovisar både periodens leasingkostnader och de icke-existerande variabla utgifterna. Att de inte redovisar leasingintäkter avseende objekt som vidareuthyrts hör samman med punkt b.
- d) Det finns inga variabla utgifter. Det står ingenting om företagets möjlighet att förvärva objekten eller förlänga avtalen. Det står heller ingenting om huruvida leasingavtalen ger upphov till några restriktioner. De ger en ytterligare allmän beskrivning av leasingavtalen i form av att de anger att leasingavtalen domineras av ett arrendekontrakt med en återstående löptid på 13 år.

## **Information från intervju med koncernredovisningschef Magnus Forsberg**

Magnus Forsberg har inte haft några problem med att förstå IAS 17, punkt 27. Han menar dock att det är svårt att veta vilka avgifter som är minimileaseavgifter. Arbetsbördan är ganska omfattande, men det gäller även IAS/IFRS som helhet. Just punkt IAS 17, punkt 27, är inte så arbetskrävande, menar Magnus Forsberg när han ombeds att jämföra den med

<sup>36</sup> Informationen är hämtad från LKAB:s hemsida, <http://www.lkab.com>.

<sup>37</sup> LKAB:s årsredovisning s 91. På LKAB:s hemsida finns den på <http://www.lkab.com/?openform&id=30E2>, s 91 blir s 95 i Acrobat Reader.

IAS/IFRS som helhet. Han menar att IAS/IFRS skapar mer arbete. IASB kräver mer text än vad Redovisningsrådet krävde. Att just IAS 17, punkt 27, liknar Redovisningsrådets rekommendation i frågan håller han dock med om. Men han menar ändå att övergången till IAS/IFRS gör att redovisarna kanske ställer högre krav på sig själva.

När Forsberg och koncernredovisningsenheten samlar ihop informationen från de olika dotterbolagen och avdelningarna möter han en varierande förståelse. Vissa undrar vad all information ska vara till för.

LKAB har inga operationella leasingavtal som vidareuthyrs och därför redovisas inga sådana.

Forsberg menar att LKAB nog har möjlighet att förlänga vissa operationella leasingavtal. Han menar att de inte redovisat detta eftersom de inte uppfattat det som särskilt viktigt. Han menar dock att den delen av redovisningen kan förbättras, att de inte riktigt är ”i hamn” ännu med införandet av IAS/IFRS.

Forsberg tror inte att företagets operationella leasingavtal medför några restriktioner avseende utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.

Sammanfattningsvis följer LKAB det mesta i standarden. Däremot borde de kanske ha redovisat möjligheterna till förlängning av leasingavtalen. De borde också ha veta huruvida leasingavtalen ger upphov till några restriktioner. Detta har dock inte varit fallet för något annat företag, och det kan hända att Forsberg inte kunde svara på detta just vid intervjutillfället. Forsberg blev påmind sent om frågorna som hade skickats och fick därför inte lång tid på sig att svara.

#### **4.2.4 Posten**

##### **Kort om företaget**

”Uttrycket ”Säkert som ett brev på Posten” berättar både om det stora förtroende som finns för Posten och om kvalitetsnivån på postdistributionen i ett land som från norr till söder motsvarar avståndet Köpenhamn – Rom.” Posten hade 2005 en omsättning på över 25 miljarder och ett resultat på 1478 miljoner kronor efter skatt.<sup>38</sup>

##### **Utdrag ur Postens årsredovisning**

###### ***Not 14 Leasade maskiner och inventarier, lokalhyror***

###### ***Operationella leasingavtal***

***Under året erlagda leasingavgifter för koncernen uppgår till 1315 (1216) MSEK. På balansdagen återstående leasingavgifter med då gällande kurs- och ränteläge för koncernen uppgår till 5816 (5104) MSEK.***

***Minimileasingavgifterna för den operationella leasingen förfaller till betalning med följande fördelning:***

---

<sup>38</sup> Informationen är hämtad från Postens hemsida, <http://www.posten.se>.



MSEK	Maskiner inventarier		och Lokaler	
	2005	2004	2005	2004
Inom ett år	119	190	923	869
Mellan ett och fem år	70	143	2090	2151
Senare än fem år	1	5	2613	1746

*Merparten av maskiner och inventarier som disponeras genom leasingavtal finns hos Posten AB (publ) och utgörs av maskiner för produktion av Postens elektroniska brevtjänster, samt hos Falcon Air AB och utgörs av Boeingplan. Falcon Air AB:s leasingkontrakt löper i USD<sup>39</sup>.*

- Postens årsredovisning uppfyller krav a på ett tillfredsställande sätt. Minimileaseavgifterna anges och är fördelade på förfallotidpunkter.
- Det är svårt att utifrån redovisningen avgöra huruvida LKAB har några icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs. Därmed är det svårt att veta huruvida de uppfyller detta krav.
- Posten redovisar de under året erlagda leasingavgifterna. Däremot går det inte att veta utifrån årsredovisningen huruvida det finns några variabla utgifter kopplade till leasingavtalen, och därmed om de borde ha redovisat dessa.
- Det står inget i redovisningen om hur de variabla avgifterna fastställs, och inte heller något om ”förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet”. Det står heller inget om huruvida avtalen ger upphov till några restriktioner. Ytterligare allmän beskrivning av leasingavtalen ges i form av vad för slags tillgångar som leasas (bland annat maskiner för produktion av Postens elektroniska brevtjänster) och information om att vissa leasingavtal löper i USD.

### **Information från intervju med koncernredovisare Marcus Tallving**

Marcus Tallving anser att IAS 17, punkt 27, inte ställer till med några problem för Posten. Standarden är tydlig och arbetsbelastningen är inte alltför hög. De olika företagen inom Posten har god ordning på vilka operationella leasingavtal de har och begäran om information brukar skickas ut i god tid från koncernredovisarna.

Normalt sett brukar inte Posten vidareuthyra sina leasingavtal. Det skapar en hel del krångel och är inte den typen av verksamhet de ska syssla med. Ibland kan dock Posten vidareuthyra operationella leasingavtal under en övergångsperiod. Det kan vara att de hyr ut några lokaler som använts till ett nu nedlagt kontor och där de fortfarande har kvar ett leasingkontrakt med leasinggivaren. Detta handlar dock om oväsentliga belopp och därför tas de inte med i redovisningen, enligt Tallving.

Postens operationella leasingavtal för i stort sett inte med sig några variabla utgifter. Ett undantag är vissa av de kopieringsmaskiner de leasar vars avgifter till viss del beror på hur mycket de används. Dessa variabla utgifter är dock oväsentliga sett till helheten. Posten har en miljon som redovisningsenhet. De enskilda variabla utgifterna är betydligt mindre än så, men de skulle sammanlagt kunna uppgå till en miljon, även om det inte alls är troligt.

<sup>39</sup> Postens årsredovisning s 67.. På Postens hemsida finns den på <http://hugin.info/134112/K/1044795/171041.pdf>.

Posten har inga operationella leasingavtal som kan förvärfvas eller förlängas. De operationella avtal de ingått medför heller inga restriktioner.

Slutsatsen blir att Posten följer de krav som IAS 17, punkt 27, ställer. Möjligtvis borde företaget försöka ta reda på hur stora de totala variabla utgifterna är.

#### 4.2.5 SJ

##### Kort om företaget

SJ: s affärsidé är att erbjuda ”prisvärda och miljövänliga resor med moderna tåg som ger resenären möjlighet att effektivt använda restiden”. SJ hade 2005 en nettoomsättning på 5960 miljoner och ett resultat efter skatt på 1203 miljoner svenska kronor.<sup>40</sup>

##### Not 25 – Leasingskulder

[...]

##### Operationell leasing

##### SJ som leasetagare

Framtida betalningsåtaganden i nominella värden	Koncernen		
	Fordon	Lokaler	Summa
2006	194	76	270
2007	65	50	115
2008	0	31	31
2009	0	9	9
2010	0	2	2
2011 och senare	0	2	2
<b>Summa</b>	<b>259</b>	<b>170</b>	<b>429</b>

Koncernens operationella leasing avser främst fordons- och lokalhyror. Kontraktstiden varierar mellan 1 och 6 år.

Hyesavtalen är tecknade på sedvanliga marknadsmässiga villkor. Erlagda hyror under 2005 uppgår till MSEK 325.<sup>41</sup>

- De framtida minimileaseavgifterna avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal är inte fördelade så som punkt 27 föreskriver. SJ har valt att redovisa avgifterna år för år fram till 2010. Detta borde inte strida mot standarden, eftersom de är mer detaljrika än vad normsättarna kräver. Den användare som vill ha avgifterna uppdelade, så som normsättarna har angett, kan summera ihop år 2007 till 2010. SJ uppfyller således krav a.
- Det är svårt att utifrån redovisningen avgöra huruvida SJ har några icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs. Därmed är det svårt att veta huruvida de uppfyller detta krav.

<sup>40</sup> Informationen är hämtad från SJ:s hemsida, <http://www.sj.se>.

<sup>41</sup> SJ:s årsredovisning s 86. På SJ: s hemsida finns den på <http://www.sj.se/sj/jsp/polopoly.jsp?d=254&l=sv#>, s 86 blir s 88 i Acrobat Reader.

- c) SJ redovisar de under året erlagda leasingavgifterna. Däremot går det inte att veta utifrån årsredovisningen huruvida det finns några variabla utgifter kopplade till leasingavtalen, och därmed om de borde ha redovisat dessa.
- d) Det står inget i redovisningen om hur de variabla avgifterna fastställs, och inte heller något om "förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet". Det står heller inget om huruvida avtalen ger upphov till några restriktioner. SJ anger vad för slags tillgångar de leasar, "främst fordons- och lokalhyror", och även kontraktstidens längd på dessa. Användarna får också veta att hyresavtalen är tecknade "på sedvanliga marknadsmässiga villkor". En viss allmän information om leasingavtalen presenteras därmed.

### **Information från intervju med SJ: s finansdirektör Ingemar Boström**

Ingemar Boström svarade på frågorna både skriftligt och muntligt. Boström menar att SJ inte har haft några större problem med att redovisa operationell leasing, men så har de också haft hjälp från extern personal. Ett problem var vilka avgifter som skulle räknas som minimileaseavgifter. Arbetsbördan har inte varit särskilt stor för att redovisa IAS 17, punkt 27.

Anledningen till att SJ redovisar de framtida minimileaseavgifterna år för år, i stället för så som IAS 17 föreskriver, är att de tycker att den blir mer lättförståelig på deras vis. En annan orsak är att de vill visa att de flesta framtida minimileaseavgifterna är avgifter som kommer de närmaste åren. De anser att de trots allt följer normgivarnas intention, eftersom de redovisar mer noggrant än vad som krävs. Även Boström konstaterar att det går bra att lägga ihop de redovisade åren för den som vill ha det på det vis som IAS 17 föreskriver.

Orsaken till att SJ inte redovisar det sammanlagda beloppet av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs är att de inte vidareuthyr några leasingtillgångar.

De operationella leasingavtalen ger upphov till variabla utgifter, men de är marginella och redovisas av den anledningen inte separat.

SJ redovisar inte de möjligheter till förlängning som vissa operationella leasingavtal medför. Vissa av avtalen är oväsentliga och redovisas inte av den anledningen. Andra avtal har SJ inte för avsikt att förlänga och tas inte med av den orsaken. Det är dock tveksamt om denna senare anledning verkligen är i linje med normgivarnas intentioner. Det står inget om att företagen kan välja bort att redovisa möjligheten till förlängning om de inte tänkt använda den.

De leasingavtal som SJ har ingått medför inga av de restriktioner som punkt d tar upp.

Sammanfattningsvis verkar SJ följa IAS 17, punkt 27, tillfredsställande. Det kan noteras att de likt de flesta företagen tolkat frånvaron av något som en tillräckligt motivering för att inte redovisa det. Frånvaron av leasingobjekt som vidareuthyrs gör till exempel att det inte står något om det i redovisningen. Den enda tveksamheten i SJ: s redovisning är möjligheten att förlänga avtalet. Det är svårt att se att dessa har redovisats i enlighet med standarden.

### **4.2.6 Svenska Spel**

#### **Kort om företaget**

Svenska Spel har 54 procent av den svenska marknaden och är med det Sveriges största spelföretag. De totala intäkterna var 2005 cirka 20 miljarder och resultatet efter skatt var 4,5 miljarder svenska kronor.<sup>42</sup>

## Utdrag ur företagets årsredovisning

### **NOT 19 ÅTAGANDEN, SÄKERHETER OCH EVENTUALFÖRPLIKTELSE**

#### *Operationella leasingavtal – koncernen/moderbolaget som leasetagare*

*Samtliga leasingavtal som koncernen Svenska Spel ingått är av operationell karaktär. Leasingavtalen avser huvudsakligen hyra av kontors- och kasinolokaler, övrig operationell leasing är av mycket ringa omfattning. Koncernens leasingkostnader för 2005 uppgår till 36 MSEK (31), och moderbolagets leasing uppgår till 34 MSEK (31).*

MSEK	Koncern		Moderbolag	
	2005	2004	2005	2004
<i>Inom ett år</i>	26	23	22	22
<i>Efter ett år, men inom fem år</i>	102	91	88	88
<i>Efter fem år</i>	355	331	Tillsvidare	Tillsvidare
<b>Summa</b>	<b>483</b>	<b>445</b>	<b>110</b>	<b>110</b>

*Hysesavtalets längd för kasinot i Sundsvall är 30 år, medan hyresavtalen för kasinot i Göteborg och Malmö är 20 år. Avtalen innehåller indexklausul om årlig uppräknings. Moderbolagets hyreskostnad gäller hyra av kontorslokaler i Sundbyberg av Svenska Spels Fastighets AB. Hyresavtalet gäller tills vidare och innehåller inga indexklausuler.<sup>43</sup>*

- Svenska Spels årsredovisning uppfyller krav a på ett tillfredsställande sätt. Minimileaseavgifterna anges och är fördelade på förfallotidpunkter.
- Det är svårt att utifrån redovisningen avgöra huruvida Svenska Spel har några icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs. Därmed är det svårt att veta huruvida de uppfyller detta krav.
- Leasingavgifterna under året anges till 36 miljoner för koncernen och redovisningen uppfyller därmed ett av kraven i punkt c. Däremot står det inget om variabla utgifter i redovisningen. Det kan vara så att leasingen inte ger upphov till några variabla utgifter.
- Användarna av redovisningen får reda på att "avtalen innehåller indexklausul om årlig uppräknings". Dessa uppräknings kan ses som variabla. I övrigt finns ingen information om variabla avgifter. Det finns ingen information om huruvida leasingavtalen ger Svenska Spel rätten att förvärva eller förlänga avtalen när de gått ut. Information saknas också om restriktioner. En allmän beskrivning finns i form av vad det är för slags leasingavtal som företaget har och dess längd. Övriga leasingavtal, det vill säga sådana som inte är hyra av kontors- och kasinolokaler, är enligt redovisningen "av mycket ringa omfattning" och kan därmed ses som oväsentliga.

<sup>42</sup> Informationen är hämtad på Svenska Spels hemsida, <http://www.svenskaspel.se>.

<sup>43</sup> Svenska Spels årsredovisning s 49. På Svenska Spels hemsida finns den på [http://www.svenskaspel.se/media/pdf/arsredovisning2005\\_ver2.pdf](http://www.svenskaspel.se/media/pdf/arsredovisning2005_ver2.pdf), s 49 blir s 51 i Acrobat Reader.

## **Information från intervju med Age Thomasson, sektionschef på redovisning**

Det ska nämnas att på grund av en miss av författaren fick Age Thomasson bara någon dag på sig att svara.

Age Thomasson anser att IAS 17, punkt 27, är arbetskrävande. Det finns mycket information om operationell leasing och det gäller att veta vad som är väsentlig och vad som är oväsentlig information. Något som förenklar för Thomasson är att alla koncernens bolag finns samlade under ett tak på Visby. Han skrattar åt tanken på hur mycket mer krångligt det hade varit om de haft dotterbolag långt borta.

Thomasson anser att IAS 17, punkt 27, inte är särskilt tydlig. Det är svårt att veta hur mycket man ska fördjupa sig i detaljer. Han upplever också att det kan vara svårt att nå ut till de olika avdelningarna, när information ska samlas in.

Svenska Spel har inga väsentliga operationella leasingavtal som vidareuthyrs. Därför redovisas inget om dessa. Företagets operationella leasingavtal medför inga variabla utgifter, och inte heller några restriktioner. Thomasson håller dock med om att den årliga uppräkningsmängden möjligen kan ses som en variabel utgift.

Först menar Thomasson att företaget inte har några avtal som kan förlängas. Men på direkt fråga om hyresavtal, menar han att något hyresavtal nog kan förlängas.

Avslutningsvis menar Thomasson att de redovisar de tunga leasingavtalen och de oväsentliga bryr de sig inte om. Han säger också att IAS 17, punkt 27, inte är vad de först koncentrerar sig på när redovisningen ska göras. Det är snarare något de "kommer på" i slutet av processen. Trots det menar Thomasson att punkten är viktig, eftersom de operationella leasingavtalen påverkar företagets kostnader i framtiden.

Sammanfattningsvis är det, som för många andra företag, redovisningen av förlängning av leasingavtal som är en tveksamhet i Svenska Spels redovisning.

### **4.2.7 Systembolaget**

#### **Kort om företaget**

Systembolagets affärsidé är att "sälja alkoholdrycker och leda utvecklingen av god dryckeskultur". 2005 var nettoomsättningen cirka 18 miljarder och vinsten 330 miljoner svenska kronor efter skatt.<sup>44</sup>

#### **Om företagets redovisning av operationell leasing**

Systembolaget har ingen not i redovisningen som specifikt handlar om leasing. Under not 3, Redovisningsprinciper, står det att "[k]oncernen innehar enbart leasingavtal som klassificeras

---

<sup>44</sup> Informationen är hämtad på Systembolagets hemsida, <http://www.systembolaget.se>.

som operationella”.<sup>45</sup> Någon information om dessa leasingavtal kan dock inte hittas i årsredovisningen.

- a) Utifrån årsredovisningen kan slutsatsen dras att Systembolaget följer punkt 27 i IAS 17 endast om de operationella leasingavtalen inte innebär några icke uppsägningsbara minimileaseavgifter. Ingen information finns dock om detta.
- b) Det är svårt att utifrån redovisningen avgöra huruvida Systembolaget har några icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs. Därmed är det svårt att veta huruvida de uppfyller detta krav.
- c) I Systembolagets årsredovisning finns inga uppgifter om årets leasingkostnader eller variabla utgifter.
- d) Det finns ingen information om det som krävs i punkt d. Det går dock inte att utifrån årsredovisningen utesluta att Systembolaget inte har några ”väsentliga” leasingavtal.

### **Ingen intervju med Systembolaget**

Redovisningsekonom Helena Engström svarade som följer:

*Vi arbetar för närvarande med vår operationella leasing i samråd med våra revisorer. Mot bakgrund av detta önskar vi i nuläget inte lämna information kring detta externt.*

*Hoppas du har överseende med det. Du är välkommen om du har andra frågor.*

Uppsatsens författare skrev:

*Mina frågor berör redovisningen av operationell leasing i årsredovisningen för 2005. Jag har inga frågor angående dagens arbete med redovisning av operationell leasing.*

*Jag accepterar naturligtvis ert beslut, men jag tänkte bara klargöra det i fall jag varit oklar. Min huvudfråga är, efter att ha läst årsredovisningen för 2005:*

*Under not 3, Redovisningsprinciper, i Systembolagets årsredovisning står det att ”[k]oncernen innehar enbart leasingavtal som klassificeras som operationella”. Det finns ingen information i noterna (vad jag kunnat hitta) om den operativa leasingen, så som IAS17, punkt 27, föreskriver. Varför?*

Redovisningsekonom Helena Engström svarade igen:

*Diskussionerna angående leasing hos oss rör även 2005, så jag måste tyvärr svara samma sak som i tidigare mail.*

Utifrån endast årsredovisningen tycks Systembolaget ha stora brister i redovisningen av operationell leasing.

### **4.2.8 Vasakronan**

#### **Kort om företaget**

---

<sup>45</sup> Systembolagets årsredovisning s 64. På Systembolagets hemsida finns den på [http://www.systembolaget.se/NR/rdonlgres/39FOAFD-2-8609-4954-88EE-71055FAD1039/0/sys\\_arsberattelse05.pdf](http://www.systembolaget.se/NR/rdonlgres/39FOAFD-2-8609-4954-88EE-71055FAD1039/0/sys_arsberattelse05.pdf), s 64 blir s 66 i Acrobat Reader.

Vasakronan är ett fastighetsföretag. Företaget finns i Stockholm, Stockholms närförorter, Göteborg, Malmö, Lund och Uppsala. Omsättningen 2005 var cirka 2,7 miljarder och resultatet efter skatt var 1,6 miljard svenska kronor.<sup>46</sup>

### Utdrag ur företagets årsredovisning

I Vasakronans årsredovisning står under Redovisnings- och värderingsprinciper att samtliga tomträttsavtal redovisas som operationell leasing.<sup>47</sup> Det finns ingen not som behandlar leasing, men däremot finns en not för tomträttsavgäld.

#### *Not 4 Tomträttsavgäld*

*Byggnader på kommunalt ägd mark belastas med en årlig tomträttsavgäld, som är reglerad i avtal med cirka 10 års löptid. För 2005 ökade tomträttsavgälden med 17 mkr till 64 (47) Mkr, till följd av omförhandlingar av tomträttsavtal.<sup>48</sup>*

<b>TOMTRÄTTSAVGÄLD, FÖRFALLOSTRUKTUR</b>											
<i>Mkr</i>	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015-ff	<i>Totalt</i>
<b>Koncern</b>	<b>34</b>	<b>9</b>	<b>12</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>5</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	<b>64</b>

- De framtida minimileaseavgifterna avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal är inte fördelade så som punkt 27 föreskriver. I likhet med SJ:s redovisning av operationell leasing är det dock bara för användarna att lägga ihop vissa siffror för kraven ska uppfyllas. Det framgår dock inte av redovisningen huruvida det finns några fler icke uppsägningsbara minimileaseavgifter än de som gäller tomträttsavgäld.
- Det är svårt att utifrån redovisningen avgöra huruvida Vasakronan har några icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs. Därmed är det svårt att veta huruvida de uppfyller detta krav.
- Det finns ingen totalsumma över periodens leasingavgifter. Däremot finns det en totalsumma över den totala tomträttsavgälden, 64 miljoner kronor. Om samtliga leasingavtal är tomträttsavtal kan redovisningen sägas uppfylla kravet på att ange summan av de totala leasingkostnaderna. Det finns ingen information om några variabla utgifter.
- Det finns ingen information om grunderna för hur variabla avgifter fastställs, förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objekten eller att förlänga avtalen eller några restriktioner som leasingavtalen medför. En viss allmän information om leasingavtalen finns, att det handlar om tomträttsavtal och att de har en 10 årig löptid. Det finns dock ingen allmän information om eventuella andra leasingavtal.

### Ingen intervju med Vasakronan

Ekonomichef Thomas Kristoffersson svarade som följer:

<sup>46</sup> Informationen är hämtad från Vasakronans hemsida, <http://www.vasakronan.se>.

<sup>47</sup> Vasakronans årsredovisning s 55. Årsredovisningen finns på [http://www.vasakronan.se/upload/Finans/Vasa\\_060223.pdf](http://www.vasakronan.se/upload/Finans/Vasa_060223.pdf).

<sup>48</sup> Vasakronans årsredovisning s 60.

Vi får många förfrågningar från studenter att delta i examensarbeten, vi har tyvärr inte för tillfället möjligheter att tillmötesgå dessa så vi får tacka nej till din förfrågan.

Det är svårt att bedöma Vasakronans redovisning av operationell leasing eftersom den är så pass speciell. En intervju hade behövts.

#### 4.2.9 Vattenfall

##### Kort om företaget

Vattenfalls affärsidé är att utveckla ”kundernas konkurrenskraft, miljö och livskvalitet genom effektiva energilösningar och service i världsklass”. Vattenfall har som vision att företaget ska vara ett ledande europeiskt energiföretag. 2005 var nettoomsättningen cirka 129 miljarder och årets resultat cirka 20,5 miljarder svenska kronor efter skatt.<sup>49</sup>

##### NOT 47 Leasing

*Framtida betalningsåtaganden per 31 december 2005 för leasingkontrakt och hyreskontrakt fördelar sig enligt följande:*

	<b>Operationell leasing</b>
<b>2006</b>	<b>524</b>
<b>2007</b>	<b>444</b>
<b>2008</b>	<b>381</b>
<b>2009</b>	<b>356</b>
<b>2010</b>	<b>349</b>
<b>2011</b>	<b>och</b>
<b>senare</b>	<b>1760</b>
<b>Summa</b>	<b>1760</b>

*Årets kostnader för leasing av tillgångar för koncernen uppgick till 630 MSEK (594).<sup>50</sup>*

- De framtida minimileaseavgifterna avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal är inte fördelade så som punkt 27 föreskriver. I likhet med SJ och Vasakronans redovisningar av operationell leasing är det dock bara för användarna att lägga ihop vissa siffror för att kraven ska uppfyllas.
- Det är svårt att utifrån redovisningen avgöra huruvida Vattenfall har några icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs. Därmed är det svårt att veta huruvida de uppfyller detta krav.
- Vattenfall redovisar periodens sammanlagda leasingavgifter. Det finns dock ingen uppdelning på minimileaseavgifter och variabla avgifter, eller en uppdelning på vilka utgifter som är hänförliga till finansiell respektive operationell leasing. Huruvida de har några operationella leasingavtalen som ger upphov till några variabla utgifter går dock inte att avgöra utifrån redovisningen.
- Det finns som sagt ingen information om variabla avgifter. Det finns heller ingen annan beskrivning om de operationella leasingavtalen.

<sup>49</sup> Informationen är från Vattenfalls hemsida, <http://www.vattenfall.se>.

<sup>50</sup> Vattenfalls årsredovisning s 102-103. På Vattenfalls hemsida finns årsredovisningen på [http://www.vattenfall.se/downloads/finans/2006/2005\\_arsredovisning.pdf](http://www.vattenfall.se/downloads/finans/2006/2005_arsredovisning.pdf), s 102-103 blir s 106-107 i Acrobat Reader.



## **Information från intervju med koncernredovisningsekonom Magnus Berggren på Vattenfall**

Enligt Magnus Berggren är IAS 17, punkt 27, tydlig. På Vattenfall har de inte haft några problem med att tolka standarden. Operationell leasing tar inte speciellt mycket tid i anspråk att redovisa.

Anledningen till att Vattenfall redovisar icke uppsägningsbara minimileaseavgifter per år i stället för så som IAS 17, punkt 27a, föreskriver är att de anser att deras redovisning är mer tydlig. Vissa analytiker efterfrågar den typen av redovisning. Berggren menar att de följer standardens krav eftersom de ger mer information än vad som krävs. Den som vill ha det som IAS 17, punkt 27a, förskriver kan addera siffrorna.

Vattenfall har inga väsentliga operationella leasingavtal som vidareuthyrs och därför finns ingen information om dessa.

På frågan om varför de inte delat upp 2005 års kostnader för leasing mellan kostnader för operationell respektive finansiell leasing, svarar Berggren att Vattenfall tolkat det som att det går bra att göra så. En uppdelning har inte heller efterfrågats av redovisningens användare.

Att Vattenfall inte redovisat några variabla utgifter som den operationella leasingen ger upphov till förklarar Berggren genom att hänvisa till IAS 1, punkt 31. Denna punkt säger att belopp som inte är materiella, det vill säga oväsentliga, inte behöver redovisas. Berggren menar att de variabla utgifter som Vattenfalls operationella leasingavtal ger upphov till inte är väsentliga.

Detsamma gäller frågan varför de inte redovisar några möjligheter att förvärva eller förlänga några väsentliga leasingavtal. Det finns helt enkelt inga väsentliga avtal som kan förlängas eller förvärvas.

De operationella leasingavtal som Vattenfall har ingått innebär inga restriktioner avseende utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal. Därför har det inte redovisats några restriktioner.

Avslutningsvis menar Berggren att IAS 17, punkt 27, precis som resten av IAS/IFRS kräver många detaljer. Han menar att det är svårt att skapa en årsredovisning om samtliga uppgifter ska lämnas. I stället är det viktigt att man koncentrerar sig på väsentliga uppgifter. Annars blir risken att man silar mygg och sväljer kameler.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att Vattenfall lämnar all nödvändig information om det stämmer att den information Berggren kallar oväsentlig verkligen är oväsentlig. Det är dock svårt att utifrån denna uppsats ansats avgöra huruvida utgifterna är väsentliga eller oväsentliga. En tveksamhet är dock att summan av periodens leasingkostnader inte delas upp på kostnader som är hänförliga till operationell respektive finansiell leasing. Det är tveksamt om det är normgivarnas uppfattning att de två posterna kan slås ihop.

### **4.2.10 Vin & Sprit**

#### **Kort om företaget**

Vin & Sprit är ”en ledande tillverkare och distributör av sprit och vin i norra Europa och ett av världens största spritdryckesföretag”. Företaget hade en omsättning 2005 på cirka 9,8 miljarder och ett resultat efter skatt på cirka 1,5 miljard svenska kronor.<sup>51</sup>

## Utdrag ur årsredovisningen

### NOT 31 OPERATIONELL LEASING

*Leasingavtal där företaget är leasetagare*

#### *Fastigheter och lokaler*

*Icke uppsägningsbara leasingtillgångar uppgår till:*

MSEK	KONCERN		MODERFÖRETAG	
	2005	2004	2005	2004
<i>Inom ett år</i>	73,4	56,3	41,3	41,3
<i>Mellan ett år och fem år</i>	198,5	168,5	108,4	109,7
<i>Längre än fem år</i>	92,9	66	39,3	28,4
	364,9	290,8	189	179,4

#### *Inventarier*

*Icke uppsägningsbara leasingbetalningar uppgår till:*

MSEK	KONCERN		MODERFÖRETAG	
	2005	2004	2005	2004
<i>Inom ett år</i>	8,2	10,6	5,8	6,3
<i>Mellan ett år och fem år</i>	12,2	9,6	11,4	5,4
	20,4	20,2	17,2	11,7

*Sedan 2003 har V&S ett avtal avseende totalleverans av IT-tjänster och IT-drift för hela V&S verksamhet i Sverige och större delen av verksamheten i Danmark. Serviceåtagandet från leverantören är långtgående vilket innebär att V&S köper funktionalitet och tillgänglighet för specificerade IT-tjänster hos slutanvändaren enligt s.k. End-to-End SLA (Service Level Agreement). Det innebär att det även ingår hårdvara i tjänsten. Det går dock inte att bryta ut kostnaden för denna. Som princip för prissättningen av IT-tjänsterna gäller en prissättningsstruktur som grundar sig på ett baspris för en överenskommen basvolym. Priset är baserat på en avtalsperiod om 5 år med option om ytterligare 2 år.*

#### *Koncernen*

*Leasingavgifter för fastigheter och lokaler avser hyra för kontorslokaler i Stockholm, New York, Odense, Berlin, Florida, Helsingfors och Chicago. Vidare ingår hyra för lagerlokaler i Stockholm och Åhus samt en produktionsanläggning i Åbo. Hyresavtalen är indexreglerade och eventuella fastighetsskatter är exkluderade.*

*Inventarier avser truckar, containervagnar samt leasing av ca 130 bilar.*

*I 2005 års resultat redovisas en kostnad i koncernen på 77,3 MSEK (69,5) avseende operationell leasing, varav 75,4 MSEK (67,4) avser minimileaseavgifter och 1,9 MSEK (2,1) avser variabla avgifter.*

<sup>51</sup> Informationen är hämtad från Vin&Sprints hemsida, <http://www.vinsprit.se>.

## **Moderföretaget**

*Leasingavgifter för fastighet och lokaler avser hyra för kontorslokaler och lagerlokaler i Stockholm samt lagerlokaler i Åhus. Hyresavtalen är indexreglerade och eventuella fastighetsskatter är exkluderade.*

*Inventarier avser ett antal truckar, containervagnar samt leasing av ca 100 bilar.*

*I 2005 års resultat redovisas en kostnad i moderbolaget på 48,3 MSEK (47,6) avseende operationell leasing, varav 46,4 MSEK (45,5) avser minimileaseavgifter och 1,9 MSEK (2,1) avser variabla avgifter.<sup>52</sup>*

- a) Vin & Sprits årsredovisning uppfyller krav a på ett tillfredsställande sätt. Minimileaseavgifterna anges och är fördelade på förfallotidpunkter.
- b) Det är svårt att utifrån redovisningen avgöra huruvida LKAB har några icke uppsägningsbara avtal som vidareuthyrs. Därmed är det svårt att veta huruvida de uppfyller detta krav.
- c) Summan av leasingavgifterna anges, uppdelade på minimileaseavgifter och variabla utgifter.
- d) Vin & Sprit anger grunderna för hur de variabla utgifterna fastställs, ”[s]om princip för prissättningen av IT-tjänsterna...”. Det finns information om möjlighet att förlänga avtalet om IT-tjänster. I övrigt finns ingen information om ”förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet”. Det står heller inget om eventuella restriktioner som avtalen medför. En ganska omfattande allmän beskrivning av leasingavtalen finns. Både vad det är för tillgångar som leasas och villkoren för leasingen anges.

## **Information från intervju med Peeter Luksep, ansvarig för ekonomisk information, och Malin Osslind, koncernredovisare**

Koncernredovisare Malin Osslind anser att redovisningen av den operationella leasingen både är krånglig och tidskrävande. Det är en av de punkter som kräver mest tid. Vin & Sprit har 15 dotterbolag och det är tidskrävande att samla in skriftlig information från bolagen. Det är svårt att förklara för dotterbolagen vilken information som behövs, t ex vilken information som är väsentlig. Enligt Peeter Luksep är det svårt att konsolidera den information de får från dotterbolagen. Det krävs en balansgång när dotterbolagens upplysningar ska sammanfattas till en text för koncernen.

Osslind menar att rekommendationen inte är tydlig och att den kanske skulle behöva en uppdatering. Det är svårt att veta vad normsättarna menar med ”väsentlig”.

Vin & Sprit har inga operationella leasingavtal som vidareuthyrs. Därför har några sådana inte redovisats.

De har rätt att förlänga vissa operationella leasingavtal, nämligen hyresavtalen. I Sverige är det dock självklart att man kan förlänga hyresavtalen, menar Osslind. Men hon menar ändå att detta kanske borde ha stått med i årsredovisningen, med tanke på att detta inte behöver vara självklart i andra länder.

<sup>52</sup> Vin & Sprits årsredovisning s 59-60. På Vin & Sprits hemsida finns den på [http://www.vsgroup.se/files/VoS\\_Arsredovisning\\_2005.pdf](http://www.vsgroup.se/files/VoS_Arsredovisning_2005.pdf), 59-60 blir s 63-64 i Acrobat Reader.

Vin & Sprits operationella leasingavtal medför inga restriktioner avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter eller ytterligare leasingavtal.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att den enda möjliga bristen i Vin & Sprits redovisning av de krav punkt 27 ställer är redovisningen om möjlighet till förlängning av hyresavtalen.

## 5 Analys

### 5.1 Arbetsbelastning

Arbetsbelastningen för att redovisa IAS 17 i allmänhet, och punkt 27 i synnerhet, upplevs förvånansvärt olika på företagen. Några av respondenterna upplever punkten som mycket arbetskrävande, medan andra inte alls uppfattar den som särskilt arbetskrävande. En möjlig förklaring kan vara att redovisningsenheten kan ha olika uppgifter på olika företag. Vad som anses arbetskrävande i flera fall är själva insamlingen av information från dotterbolag och andra avdelningar. Malin Osslind på Vin & Sprit pekar på att de har 15 dotterbolag att samla in information ifrån och att det kan vara svårt att förklara för dotterbolagen vilken information som krävs. Detta kan jämföras med Apotekets koncernredovisningsenhet som får informationen från en annan avdelning som samlat ihop den. Olika organisationsstrukturer i kombination med att endast en person på företaget intervjuas kan säkerligen till viss del förklara varför redovisningen av den operationella leasingen upplevs som olika arbetskrävande.

En annan orsak kan vara antalet dotterbolag och avdelningar som finns på företaget. Age Thomasson tror att det faktum att alla Svenska Spels företag är samlande på Visby under ett tak förenklar redovisningen av operationell leasing avsevärt för honom.

En annan orsak till olika arbetsbelastning kan vara hur noggranna redovisarna är. Age Thomasson på Svenska Spel menar att de tar med de tunga leasingavtalen och "kör med" dem. Utan att författaren vill påstå att just Svenska Spels redovisning skulle vara mindre detaljrik än de andras, så kan en skillnad i inställning till detaljrikedom säkerligen påverka arbetsbelastningen. Vad som framkommit under intervjuerna är att redovisningen handlar mycket om avvägningar mellan väsentlig och oväsentlig information. Magnus Berggren på Vattenfall menar att redovisning delvis handlar om att "inte sila mygg och svälja kameler". Relevans kan således gå före tillförlitlighet. Kostnaden för att ta fram en del information kan vara högre än nyttan med att redovisa den.

En sista orsak torde vara hur många operationella leasingavtal som företaget har och hur krångliga de är.

Vad är det då som är arbetsbelastande? Insamling av information tycks vara den största arbetsbördan. Även de som inte tycker att redovisningen av den operationella leasingen ger upphov till en särskilt stor arbetsbörda nämner informationsinsamling, till exempel att informationsinsamlingen sker smidigt på deras företag. Något som försvårar informationsinsamlingen, enligt Eva Droege, är att vad som redovisas är icke-inträffade händelser. Informationen måste då sökas på andra håll än de vanliga. Det går inte att använda sig av ekonomiska rapporter från de olika avdelningarna. Peeter Luksep på Vattenfall menar att ett problem kan vara att konsolidera informationen till en text. Att samla in just text har också upplevts som ett problem av flera respondenter.

De senare problemen upplevs inte av samtliga respondenter. Gemensamt för de flesta respondenter däremot är just att de talar om informationsinsamling när frågan om arbetsinsatser i samband med redovisning av operationell leasing ställs.

## 5.2 Standardens tydlighet

De flesta respondenter tycker att standarden är lättförståelig och att det står klart vad som förväntas av dem. Vad som antagligen hjälper till är att standarden funnits länge, nu visserligen i form av IAS/IFRS men tidigare i form av en rekommendation från Redovisningsrådet. Det påpekar eller håller flera respondenter med om. Ett problem som Magnus Forsberg på LKAB, Ingemar Boström på SJ och Malin Osslind på Vin & Sprit uppmärksammar är vilka avgifter som ska räknas som minimileaseavgifter. De tycker inte att det är helt klart. Vad som är väsentlig och vad som är oväsentlig information är inte heller helt klart, menar Thomasson på Svenska Spel.

Intressant är att just Malin Osslind erkänner svårigheter med IAS 17, punkt 27, med tanke på att Vin & Sprit har en mycket noggrann redovisning av operationell leasing. Detta kan tyda på att redovisarna har olika ambitioner. En del respondenter menar att de inte har några problem med redovisningen av operationell leasing och att standarden är tydlig, men de har ändå vissa svårigheter att förklara varför de inte angett vissa upplysningar som standarden kräver. Det kommer vi att se nedan, när vi tar upp punkt d.

## 5.3 Redovisning av punkt a

De företag som blivit intervjuade redovisar framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal. Age Thomasson på Svenska Spel menar att det är viktigt, med tanke på att avgifterna påverkar företagets framtida kostnader. Antagligen har redovisarna ansett att den punkten är viktig, med tanke på hur väl den redovisats. Att inte redovisa dessa avgifter kan kanske ses som något av ett bedrägeri mot redovisarnas användare. Det kan kanske jämföras med om företaget inte skulle redovisa alla sina skulder. I båda fallen rör det sig om externa krav som kommer att föra med sig kostnader i framtiden.

Tyvärr är det just de två företag som uppvisar tveksamhet på denna punkt som inte ville låta sig intervjuas. Systembolaget har, vad författaren kunde hitta, ingen annan information om sina operationella leasingavtal än just att de har operationella leasingavtal. Möjligtvis är det så att Systembolaget har redovisat sina operationella leasingavtal i något annat namn. Så är det nämligen i Vasakronans fall. Som vi såg i förra kapitlet redovisar inte Vasakronan "operationella leasingavtal" utan "tomträttsavgäld". Detta är i varje fall författarens tolkning.

Att de flesta företag anger minimileaseavgifter stämmer också väl överens med den studie Rundfelt gjorde. Studien över 1999 års årsredovisningar visade att de flesta av de undersökta börsbolagen levde upp till detta krav.

Två företag som också avviker något är SJ och Vattenfall. I stället för att redovisa minimileaseavgifterna exakt som standarden efterfrågar, redovisar de avgifterna år för år. Denna redovisning ger, som tidigare nämnts, mer information än vad som krävs. Ingen användare får således mindre information än om de hade följt standarden ordagrant. Ett problem är kanske jämförbarheten mellan olika företag. Huruvida detta verkligen är ett problem kan dock enbart avgöras genom att redovisarnas användare frågas. Magnus Berggren på Vattenfall menar att vissa analytiker efterfrågar den typen av redovisning. Något mer kan inte sägas om det i denna uppsats, eftersom inga användare av redovisningen har intervjuats. IAS föreställningsram medger dessutom att redovisningen kan göras annorlunda om det förbättrar redovisningen, bara det står klart för användarna hur informationen kan jämföras.

Det torde stå klart för användarna i detta fall att det går att summera åren för att få redovisningen av minimileaseavgifter att bli identisk med vad standarden kräver.

Green Cargos redovisning av framtida minimileaseavgifter inbegriper endast "väsentliga kontrakt". IAS/IFRS medger att det som är oväsentligt inte behöver tas med som en enskild post, men går det att bortse från att redovisa totalsumman av många oväsentliga avtal som sammanlagt blir väsentliga? Det är inte säkert att just Green Cargos sammanlagda oväsentliga leasingavtal blir väsentliga, men Green Cargos formulering visar ändå på en *möjlig* feltolkning av IAS/IFRS. IAS/IFRS stipulerar att oväsentliga belopp kan slås ihop till en totalsumma, inte att oväsentliga belopp ska bortses ifrån när en totalsumma räknas fram. En liknande inställning som Green Cargo tycks flera av de andra företagen ha. Svenska Spels Age Thomasson menar att de "kör med" de tunga avtalen. Men hur stor är totalsumman av de "lätta" avtalen? Kan det finnas en risk för att kostnaderna underskattas och att tillförlitligheten därmed blir lidande?

#### **5.4 Redovisning av punkt b**

Det är endast Green Cargo som redovisat några operationella leasingavtal som vidareuthyrs. Inget av de andra företagen skriver något alls om operationella leasingavtal som vidareuthyrs. I samtliga företag som intervjuats beror detta på att de inte har några operationella leasingavtal som vidareuthyrs eller att de leasingavtal som vidareuthyrs är oväsentliga.

Frånvaro av operationella leasingavtal som vidareuthyrs tycks ha tagits som grund för utelämnande av information (notera att författaren här inte uttrycker någon värdering). Utelämnandet gör dock att det är omöjligt för användarna att veta huruvida några leasingavtal vidareuthyrs eller inte. Det kan invändas att ett utelämnade betyder att det inte finns några, men som vi har sett avseende de andra punkterna är detta inte alltid fallet. Ibland utelämnas information av skäl som att redovisaren inte uppfattat den som särskilt viktig. Precis som Rundfelt konstaterar är det svårt att veta huruvida utelämnandet beror på att leasingavtalen är oväsentliga.

#### **5.5 Redovisning av punkt c**

Samtliga företag som intervjuats redovisar periodens leasingkostnader. Den enda tveksamheten står Vattenfall för som har lagt ihop periodens kostnader för finansiell och operationell leasing. Det är troligen svårt att hitta någon text i IAS/IFRS som uttryckligen kräver en uppdelning, men med tanke på att kraven på redovisningen av operationell och finansiell leasing presenteras i skilda punkter är det antagligen normsättarnas intention. Vattenfall har själva inte lagt samman *framtida* minimileaseavgifter för finansiell och operationell leasing till exempel. Magnus Berggren på Vattenfall säger dock i intervjun att användarna inte har efterfrågat någon uppdelning. Frågan är dock om användarna ska behöva efterfråga att företagen följer de krav som IAS/IFRS ställer. Men som det står ovan, uttryckligen ställs inte kravet på uppdelning vad författaren läst.

Även när det gäller periodens leasingkostnader finns det tveksamheter hos de två företag som inte har intervjuats. I Systembolagets fall finns det ingen information om periodens leasingkostnader. Vasakronan däremot redovisar årets tomträtsavgäld, och om detta är företagets samtliga leasingkostnader för perioden uppfyller företaget kravet.

När det gäller periodens variabla utgifter är det mer blandat huruvida de redovisas separat eller inte. De företag som inte redovisar dem menar att beloppen är oväsentliga. På den punkten verkar respondenterna bestämda. Magnus Berggren på Vattenfall hänvisar till och med till IAS 1, punkt 31, som säger att oväsentlig information inte måste redovisas. Intressant är att Marcus Tallving på Posten hänvisar till att deras redovisningsenhet är en miljon och att de enskilda variabla utgifterna är mindre än så. Han är dock inte säker på att de totala variabla utgifterna är mindre än en miljon. Flera av respondenterna ger intryck av att inte riktigt veta hur stora de totala variabla utgifterna är. I stället tycks det ofta antas att de är oväsentliga. I all redovisning måste kostnaden av att få fram information vägas mot nyttan av att kunna redovisa den. IAS/IFRS har dock valt att kräva att periodens variabla utgifter ska redovisas för sig. Möjligtvis borde redovisarna i vart fall försöka få fram något belopp på de variabla utgifterna något år, för att se om de är intressanta att ta med i fortsättningen.

Intressant är att LKAB explicit har redovisat att de inte hade några variabla utgifter kopplade till de operationella leasingavtalen år 2005. Det är intressant eftersom de undersökta företagen normalt låter bli att kommentera något som de inte har. Inget av de företag som inte har operationella leasingavtal som vidareuthyrs har skrivit explicit att de inte har några sådana avtal. Detta gäller även LKAB. Däremot har LKAB alltså valt att redovisa att de har noll i variabla utgifter. Frågan om det icke-existerande också bör redovisas skapar en del förvirring i redovisningarna. Det är svårt att veta vad som gäller när ett företag utelämnar information om till exempel variabla utgifter, finns det inga variabla utgifter eller har de inte brytt sig om att redovisa dem?

När det gäller periodens leasingkostnader för leasingavtal som vidareuthyrs är denna endast aktuell för det företag som redovisat att de har några leasingavtal som vidareuthyrs, det vill säga Green Cargo. Green Cargo redovisar periodens leasingkostnader som vidareuthyrs i enlighet med standarden.

## **5.6 Redovisning av punkt d**

Det är naturligt att de företag som inte redovisat några variabla utgifter inte heller beskriver hur de variabla utgifterna fastställs. Det företag, Vin & Sprit, som har operationella leasingavtal som ger upphov till variabla utgifter redovisar även fastställandet av dem på ett tillfredsställande sätt. I standarden står det uttryckligen att punkt d berör väsentliga leasingavtal. Med tanke på att de andra företagen uppgett att de inte har några väsentliga operationella leasingavtal som ger upphov till några variabla utgifter, gör de rätt i att inte redovisa hur de variabla utgifterna fastställs.

Vid redovisningen av resten av punkt d uppvisar företagen större tveksamhet. Flera företag har hyresavtal som förlängs automatiskt. Green Cargo redovisar inte denna möjlighet till förlängning just av denna anledning. Malin Osslind på Vin & Sprit menar att det ses som självklart att svenska hyresavtal kan förlängas. Magnus Forsberg på LKAB menar att förlängningen inte sågs som särskilt viktig vid redovisningen. Flera av redovisarna tycks således inte ha tagit kravet på särskilt stort allvar. De hänvisar inte heller till någon regel i IAS/IFRS som förklarar utelämnandet av informationen. Detsamma gäller den tolkning som SJ har gjort, att om möjligheten till förlängning inte ska användas behöver inte företaget redovisa möjligheten. Det står inget i rekommendationen om att informationen kan utelämnas om möjligheten inte ska användas. Apoteket redovisar däremot möjligheterna till förlängning av sina hyreskontrakt.



Inget företag har skrivit något om möjligheterna till att förvärva tillgången. Som en respondent sa är detta mer aktuellt för finansiella leasingavtal. En rimlig gissning är att de flesta företagen inte har några sådana möjligheter inskrivna i kontrakten. Möjligheten till förvärv av leasingtillgången är mer sammankopplat med finansiella leasingavtal.

Tveksamhet finns även vid redovisningen av de restriktioner som leasingavtalen medför. Inget av företagen redovisar några sådana restriktioner och ingen av respondenterna har svarat att några sådana restriktioner är inskrivna i deras operationella leasingkontrakt. Torben Engström på Apoteket och Magnus Forsberg på LKAB var dock under intervjun inte säkra på att avtalen inte medförde några restriktioner.

Intressant är Malin Osslinds kommentar att det inte är självklart i alla länder att hyresavtal kan förlängas automatiskt. IAS/IFRS är en internationell standard som ska användas i hela EU. EU: s ambition är säkerligen att även en spanjor eller en est ska kunna förstå till exempel ett svenskt företags årsredovisning. I så fall är det viktigt att redovisarna inte antar att samtliga användare är av samma nationalitet som de själva. I annat fall blir jämförbarheten och fullständigheten lidande.

### **5.7 Generellt om IAS 17, punkt 27**

Även om en del tveksamheter har dryftats ovan, vilket är den kritiska undersökarens uppgift, måste det ändå slås fast att redovisarna följer rekommendationen i stort sett. Två undantag är Systembolaget och kanske även Vasakronan. Tyvärr är det svårt att uttala sig om dessa företag eftersom de inte lät sig intervjuas om redovisningen av den operationella leasingen.

De möjliga missar som de åtta intervjuade företagen gjort är oftast inte av den natur att de missleder användarna. Företagen framstår inte som mer framgångsrika eller starka på grund av missarna. Att företagen har möjlighet att förlänga sina hyresavtal är just en möjlighet, och det är säkerligen värre för användarna om redovisningen inte innehåller de skyldigheter som de operationella leasingavtalen medför. Användarna får således ändå en korrekt bild av företagets situation.

Att vissa av representanterna inte är säkra på om företagets operationella leasingavtal medför några restriktioner kan i denna mening ses som mer allvarligt. Å andra sidan är de osäkra under intervjun. När redovisningen gjordes kanske de var säkrare. Inget företag svarar med säkerhet att leasingavtalen medför några restriktioner, och inget företag kan med säkerhet sägas ha gjort fel på denna punkt.

Det bör också konstateras att ingen information saknas på grund av att redovisarna anser att användarna ändå inte skulle förstå informationen. Ett sådant utelämnande är inte heller tillåtet enligt IASB: s föreställningsram.

## 6 Slutsats

### 6.1 Följer leasingtagarna punkt 27 i IAS 17 om hur de operationella leasingavtalen ska redovisas i årsredovisningens noter?

De åtta intervjuade företagen följer standarden relativt väl. Punkt a uppfylls i samtliga fall. Punkt b uppfylls också, med tanke på att de företag som inte redovisar några operationella leasingavtal som vidareuthyrs inte heller har några. Kraven i punkt c uppfylls. Företagen redovisar periodens leasingkostnader. De variabla utgifterna redovisas inte i flera fall, eftersom det inte finns några alternativt att de anses oväsentliga.

Grunderna för hur de variabla utgifterna fastställs redovisas i det fall där det finns väsentliga variabla utgifter. Förekomsten av villkor som ger möjlighet att förlänga avtalen redovisas i flera fall inte. Restriktioner redovisas inte, eftersom det inte finns några (i vart fall vad redovisarna känner till).

De två företag som inte har intervjuats uppvisar fler tveksamheter. Systembolaget tycks ha missat hela redovisningen av operationell leasing. Vasakronans redovisning innehåller avsnitt som kan tolkas som att de uppfyller åtminstone delar av IAS 17, punkt 27. Dessa företag är dock svåra att bedöma, just på grund av att de inte har intervjuats. De två företagen kommer inte att kommenteras mer i slutsatsen. Det enda som kan vara värt att nämna, angående nästa delkapitel, är att Vasakronan redovisar på ett annat sätt än det vanliga. Deras avtal redovisas under tomträttsavgäld i stället för under en punkt om operationell leasing, och det står inget i noten om tomträttsavgäld att det handlar om operationell leasing.

### 6.2 Hur följer leasingtagarna IAS 17, punkt 27?

Det vanligaste är att de operationella leasingavtalen redovisas under en specifik not som behandlar operationell leasing. Vanligt är också att en gemensam not finns för operationell och finansiell leasing. Vattenfall har även lagt ihop periodens kostnader för den operationella och finansiella leasingen. I övriga fall finns dock en tydlig uppdelning mellan operationell och finansiell leasing, även om de samsas under samma not. Svenska Spel har inte med ordet "leasing" i sin not, men däremot finns en särskild rubrik i noten med namnet "operationella leasingavtal – koncernen/moderbolaget som leasetagare".

De framtida minimileaseavgifterna redovisas precis så som IAS 17, punkt 27, föreskriver av de flesta av de företag som intervjuats. Två undantag är SJ och Vattenfall. De två företagen redovisar minimileaseavgifterna per år i stället för att göra den uppdelning som IAS 17, punkt 27, föreskriver.

Företagen har valt att inte redovisa minimileaseavgifterna för operationella leasingavtal som vidareuthyrs om företagen inte har några väsentliga sådana. Green Cargo, det åttonde företaget, har helt enkelt redovisat avgifterna som en summa.

Periodens minimileaseavgifter har redovisats som en summa i samtliga fall. De variabla utgifterna redovisas i det företag där det finns väsentliga variabla utgifter. Green Cargo har redovisat sina leasingintäkter för leasingavtal som vidareuthyrs som en summa.

Grunderna för hur variabla utgifter fastställs har enbart redovisats i ett fall. Vin & Sprits redovisning förklarar att för IT-tjänsterna ”gäller en prissättningsstruktur som grundar sig på ett baspris för en överenskommen basvolym”. De beskriver även hur länge priset gäller.

I ett fall beskrivs förekomsten av villkor som ger möjlighet att förlänga avtalen. Apoteket skriver att det i dagsläget inte finns något som tyder på att de inte kommer att kunna förlänga avtalet. Några restriktioner beskrivs aldrig.

Det tål att upprepas att vad som redovisas i allmänhet är det som existerar. Om något inte finns, till exempel några avtal som vidareuthyrs, står det inget om att företaget i fråga inte har några sådana avtal.

### **6.3 Varför redovisar leasingtagarna på det vis de gör?**

I inget fall kunde författaren direkt se att redovisningen *nödvändigtvis* är i överensstämmelse med IAS 17, punkt 27. Framförallt behandlas inte vissa delpunkter. En orsak är vad som sagts ovan, att vissa avtal/utgifter inte finns och då står det inget om att företaget inte har den typen av avtal eller avgifter.

Väsentlig och oväsentlig är två viktiga ord när det gäller redovisningen av punkt 27. Respondenterna hänvisar till att deras avtal eller utgifter inte är väsentliga, och att det därför inte står något om dem.

När det gäller punkt d verkar inte redovisarna alltid ta den delpunkten på särskilt stort allvar. Kunskapen om huruvida det finns några möjligheter att förlänga avtal eller huruvida leasingavtalen medför några restriktioner är inte alltid tillfredsställande. Det förekommer även idéer som att möjligheten att förlänga inte behöver redovisas om det är ”självkänt” eller om möjligheten inte ska utnyttjas.

Flera av redovisarna anser att punkt 27 tar mycket tid. IAS 17, punkt 27, kräver en hel del information i form av text vilket försvårar insamlingen av information. Att viss information är tidskrävande att hitta i kombination med att vissa av uppgifterna inte ses som särskilt viktiga är säkerligen en förklaring till varför speciellt punkt d i flera fall inte redovisas exakt enligt rekommendationen.

Att SJ och Vattenfall redovisar sina framtida minimileaseavgifter på ett något annorlunda vis beror på att de anser att deras redovisning är mer tydlig. I Vattenfalls fall handlar det också om att vissa analytiker efterfrågar den typen av information. Och orsaken till att de inte delat på periodens avgifter från operationell respektive finansiell leasing beror på att användarna inte har efterfrågat det. I övrigt har respondenterna inte nämnt användarnas behov. Det kan bero på att ingen fråga explicit ställdes om användarna. Utformningen av redovisningen av den operationella leasingen verkar bero mer på normsättarnas krav, än på användarnas kvar. Denna slutsats är dock delvis ett resultat av uppsatsens fokus och de frågor som ställts.

### **6.4 Vad kan redovisare och normgivare förbättra?**

I stort sett verkar redovisarna följa standarden. Detta när vi bortser från de två företag som inte intervjuats. Redovisningens natur är sådan att varje enskilt företag till viss del måste avgöra vad som är relevant och väsentlig information. Av denna anledning kanske det alltid måste finnas en viss töjning av reglerna inom redovisningen. I de fall användarna får felaktig

information och drabbas av denna kan de senare peka på att redovisningen inte följde alla krav. Det är upp till redovisarna att avgöra huruvida en sådan situation kan uppstå om de inte redovisar allt. På detta vis kanske en god balans uppstår mellan användarnas behov av information och redovisarnas behov av en arbetsbörda som inte är omöjlig. Mycket av den information som eventuellt fattas i de intervjuade företagen är troligen av den art, att det är tveksamt om någon användare kan fatta felaktiga beslut på grund av bristande information i redovisningen.

Något som skulle förenkla för användarna av redovisningen är att samma uppgifter nämns i samtliga företag. Detta gäller särskilt för användare som jämför olika företag. En enkel åtgärd för att göra det enklare för användaren är att nämna även det icke-existerande. Det krävs endast en mening för att nämna att företaget till exempel inte har några avtal som vidareuthyrs eller restriktioner till följd av ingångna leasingavtal, alternativt att det endast gäller oväsentliga avtal. På detta vis vet användaren med säkerhet att så är fallet och att redovisarna inte bara har glömt eller inte velat redovisa något på grund av arbetsbördan.

Normgivarna kan fundera över att minska på kraven något. Det är svårt att se att kravet på att eventuella möjligheter till förlängning av leasingavtal ska redovisas är nödvändigt. I stället borde kanske formuleringen vara att redovisningen *kan* innehålla information om möjligheter att förlänga avtalen om redovisaren anser att informationen är viktig. Tanken med ändringsförslagen är att användarna ska kunna veta att det som krävs i standarden verkligen är med i redovisningen. I dag har vi en situation då användarna inte riktigt vet huruvida några krav inte är med på grund av att redovisarna missat att ta med informationen eller om orsaken är att informationen är oväsentlig (till exempel vid redovisning av variabla utgifter).

## **6.5 Förslag rörande fortsatta studier**

Uppsatsen har endast undersökt statligt helägda börsbolag. Det vore intressant att se huruvida det finns någon skillnad mellan statliga och privata företag avseende redovisningen av operationell leasing. Privata företags redovisning av operationell leasing har undersökts av Rundfelt, men det var när standarden såg annorlunda ut och det var dessutom för många år sedan.

## Källförteckning

### Böcker

Arbnor, Ingeman och Bjerke, Björn. *Företagsekonomisk metodlära* (1977). Studentlitteratur.

Heinestam, Bengt. *Koncerner – Praktisk handbok i koncernredovisning och koncernbeskattning* (2000). Björn Lundén Information AB.

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

Lidhard, Jan; Duke, Karl-Erik och Åkerfeldt, Peter. *Leasa dyrt eller köpa billigt – statliga myndigheters leasing* (1991).

Lönnqvist, Rune. *Årsredovisning i koncerner* (2005). Studentlitteratur.

Rundfelt, Rolf. *Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 2000* (2001). OM Stockholmsbörsen AB.

Seidman, Irving. *Interviewing as Qualitative Research* (1998). Teachers College Press.

Smith, Dag. *Redovisningens språk* (2000). Studentlitteratur.

Trost, Jan. *Kvalitativa intervjuer* (2005). Studentlitteratur.

### Artiklar

Pramhäll, Catharina och Wikerfelt, Sören. *Nya redovisningsregler nästa år – vad gäller och varför* (12/2004). Balans.

### IAS/IFRS

*International Financial Reporting Standards* (2005). International Accounting Standard Board.

*Internationell redovisningsstandard i Sverige – IAS med SIC-tolkningar* (2003). FAR Förlag.

*Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/IAS* (2006). FAR Förlag.

### Företagens hemsidor

Apoteket, <http://www.apoteket.se>.

Green Cargo, <http://www.greencargo.com>.

LKAB, <http://www.lkab.com>.

Posten, <http://www.posten.se>.

SJ, <http://www.sj.se>.

Svenska Spel, <http://www.svenskaspel.se>.

Systembolaget, <http://www.systembolaget.se>.

Vasakronan, <http://www.vasakronan.se>.

Vattenfall, <http://www.vattenfall.se>.

Vin & Sprit, <http://www.vinsprit.se>.

### **Årsredovisningar**

Apoteket, <http://www.mypaper.se/show/apoteket/paper.asp?pid=2353469618051>.

Green Cargo, <http://www.greencargo.com>.

LKAB, <http://www.lkab.com/?openform&id=30E2>.

Posten, <http://hugin.info/134112/K/1044795/171041.pdf>.

SJ, <http://www.sj.se/sj/jsp/polopoly.jsp?d=254&1=sv#>.

Svenska Spel, [http://www.svenskaspel.se/media/pdf/arsredovisning2005\\_ver2.pdf](http://www.svenskaspel.se/media/pdf/arsredovisning2005_ver2.pdf).

Systembolaget, [http://www.systembolaget.se/NR/rdonlgres/39FOAFD-2-8609-4954-88EE-71055FAD1039/0/sys\\_arsberattelse05.pdf](http://www.systembolaget.se/NR/rdonlgres/39FOAFD-2-8609-4954-88EE-71055FAD1039/0/sys_arsberattelse05.pdf).

Vasakronan, [http://www.vasakronan.se/upload/Finans/Vasa\\_060223.pdf](http://www.vasakronan.se/upload/Finans/Vasa_060223.pdf).

Vattenfall, [http://www.vattenfall.se/downloads/finans/2006/2005\\_arsredovisning.pdf](http://www.vattenfall.se/downloads/finans/2006/2005_arsredovisning.pdf).

Vin & Sprit, [http://www.vsgroup.se/files/VoS\\_Arsredovisning\\_2005.pdf](http://www.vsgroup.se/files/VoS_Arsredovisning_2005.pdf).

### **Övriga internetkällor**

Regeringskansliets lista över statliga företag och affärsverk,  
<http://www.regeringen.se/sb/d/2819/a/23960>.

IASB:s föreställningsram, [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments\\_sv.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments_sv.pdf).

IASB:s sammanfattning av IAS 17,  
[http://www.iasb.org/uploaded\\_files/do/documents/8\\_63\\_ias17-sum.pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/do/documents/8_63_ias17-sum.pdf).

## **Appendix A Förberedande intervjufrågor**

### **Apoteket**

Har Apoteket haft några problem med att följa IAS17, punkt 27?

Enligt IAS17, punkt 27, ska företag som följer IAS redovisa framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara leasingavtal som vidareuthyrs. Apoteket har inte redovisat några sådana, betyder det att inga operationella leasingavtal vidareuthyrs? (IAS17, punkt 27, b)

Om det finns sådana avtal, varför har de inte redovisats?

Ger de operationella leasingavtalen upphov till några variabla utgifter?

Om så är fallet, varför har storleken på dessa inte redovisats separat? (IAS17, punkt 27, c)  
Varför har det inte redovisats hur de variabla avgifterna fastställs? (IAS17, punkt 27, d)

Innebär ingångna leasingavtal att några restriktioner medföljer avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal? Om så är fallet, varför har dessa inte redovisats? (IAS17, punkt 27, d)

Något annat Du vill ta upp angående redovisningen av operationell leasing?

### **Green Cargo**

Har Green Cargo haft några problem med att följa IAS17, punkt 27?

Innebär ingångna leasingavtal att några restriktioner medföljer avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal? Om så är fallet, varför har dessa inte redovisats? (IAS17, punkt 27, d)

Något annat Du vill ta upp angående redovisningen av operationell leasing?

### **LKAB**

Har LKAB haft några problem med att följa IAS17, punkt 27?

Enligt IAS17, punkt 27, ska företag som följer IAS redovisa framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara leasingavtal som vidareuthyrs. LKAB har inte redovisat några sådana, betyder det att inga operationella leasingavtal vidareuthyrs? (IAS17, punkt 27, b)

Om det finns sådana avtal, varför har de inte redovisats?

Finns det några villkor som ger möjlighet att förvärva eller förlänga några väsentliga leasingavtal? Varför står det inget om det i redovisningen? (IAS17, punkt 27, d)

Innebär ingångna leasingavtal att några restriktioner medföljer avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal? Om så är fallet, varför har dessa inte redovisats? (IAS17, punkt 27, d)

Något annat Du vill ta upp angående redovisningen av operationell leasing?

## **Posten**

Har Posten haft några problem med att följa IAS17, punkt 27?

Enligt IAS17, punkt 27, ska företag som följer IAS redovisa framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara leasingavtal som vidareuthyrs. Posten har inte redovisat några sådana, betyder det att inga operationella leasingavtal vidareuthyrs? (IAS17, punkt 27, b)

Ger de operationella leasingavtalen upphov till några variabla utgifter?

Om så är fallet, varför har storleken på dessa inte redovisats separat? (IAS17, punkt 27, c)  
Varför har det inte redovisats hur de variabla avgifterna fastställs? (IAS17, punkt 27, d)

Finns det några villkor som ger möjlighet att förvärva eller förlänga några väsentliga leasingavtal? Varför står det inget om det i redovisningen? (IAS17, punkt 27, d)

Innebär ingångna leasingavtal att några restriktioner medföljer avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal? Om så är fallet, varför har dessa inte redovisats? (IAS17, punkt 27, d)

Något annat Du vill ta upp angående redovisningen av operationell leasing?

## **SJ**

Har SJ haft några problem med att följa IAS17, punkt 27?

Enligt IAS17, punkt 27, ska de framtida minimileaseavgifterna avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal redovisas och fördelas på förfallotidpunkter: inom ett år, senare än ett år men inom fem år och senare än fem år. SJ redovisar år för år fram till 2011, varför? (IAS17, punkt 27, a) Anser Du att SJ ändå följer de krav IAS17 ställer?

Enligt IAS17, punkt 27, ska företag som följer IAS redovisa framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara leasingavtal som vidareuthyrs. SJ har inte redovisat några sådana, betyder det att inga operationella leasingavtal vidareuthyrs? (IAS17, punkt 27, b)

Ger de operationella leasingavtalen upphov till några variabla utgifter?

Om så är fallet, varför har storleken på dessa inte redovisats separat? (IAS17, punkt 27, c)  
Varför har det inte redovisats hur de variabla avgifterna fastställs? (IAS17, punkt 27, d)

Finns det några villkor som ger möjlighet att förvärva eller förlänga några väsentliga leasingavtal? Varför står det inget om det i redovisningen? (IAS17, punkt 27, d)

Innebär ingångna leasingavtal att några restriktioner medföljer avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal? Om så är fallet, varför har dessa inte redovisats? (IAS17, punkt 27, d)



Något annat Du vill ta upp angående redovisningen av operationell leasing?

### **Svenska Spel**

Har Svenska Spel haft några problem med att följa IAS17, punkt 27?

Enligt IAS17, punkt 27, ska företag som följer IAS redovisa framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara leasingavtal som vidareuthyrs. Svenska Spel har inte redovisat några sådana, betyder det att inga operationella leasingavtal vidareuthyrs? (IAS17, punkt 27, b)

Ger de operationella leasingavtalen upphov till några variabla utgifter?

Om så är fallet, varför har storleken på dessa inte redovisats separat? (IAS17, punkt 27, c) Är informationen om att "avtalen innehåller en indexklausul om årlig uppräknings" att betrakta som information om grunderna för hur variabla avgifter fastställs? (IAS17, punkt 27, d)

Finns det några villkor som ger möjlighet att förvärva eller förlänga några väsentliga leasingavtal? Varför står det inget om det i redovisningen? (IAS17, punkt 27, d)

Innebär ingångna leasingavtal att några restriktioner medföljer avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal? Om så är fallet, varför har dessa inte redovisats? (IAS17, punkt 27, d)

Något annat Du vill ta upp angående redovisningen av operationell leasing?

### **Systembolaget**

Har Systembolaget haft några problem med att följa IAS17, punkt 27?

Det finns ingen information om den operativa leasingen, så som IAS17, punkt 27, föreskriver. Varför?

Något annat Du vill ta upp angående redovisningen av operationell leasing?

### **Vasakronan**

Har Vasakronan haft några problem med att följa IAS17, punkt 27?

Enligt IAS17, punkt 27, ska de framtida minimileaseavgifterna avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal redovisas och fördelas på förfallotidpunkter: inom ett år, senare än ett år men inom fem år och senare än fem år. Vasakronan redovisar år för år fram till 2011, varför? (IAS17, punkt 27, a) Anser Du att Vasakronan ändå följer de krav IAS17 ställer?

Enligt IAS17, punkt 27, ska företag som följer IAS redovisa framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara leasingavtal som vidareuthyrs. Vasakronan har inte redovisat några sådana, betyder det att inga operationella leasingavtal vidareuthyrs? (IAS17, punkt 27, b)

Har Vasakronan några andra icke uppsägningsbara operationella leasingavtal än de som avser tomträttsavtal? I så fall, varför redovisas inte de framtida minimileaseavgifterna som dessa ger upphov till? (IAS17, punkt 27, a)

Varför har det inte redovisats hur de variabla avgifterna fastställs? Ger de operationella leasingavtalen upphov till några variabla avgifter? (IAS17, punkt 27, d)

Finns det några villkor som ger möjlighet att förvärva eller förlänga några väsentliga leasingavtal? Varför står det inget om det i redovisningen? (IAS17, punkt 27, d)

Innebär ingångna leasingavtal att några restriktioner medföljer avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal? Om så är fallet, varför har dessa inte redovisats? (IAS17, punkt 27, d)

Något annat Du vill ta upp angående redovisningen av operationell leasing?

### **Vattenfall**

Har Vattenfall haft några problem med att följa IAS17, punkt 27?

Enligt IAS17, punkt 27, ska de framtida minimileaseavgifterna avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal redovisas och fördelas på förfallotidpunkter: inom ett år, senare än ett år men inom fem år och senare än fem år. Vattenfall redovisar år för år fram till 2011, varför? (IAS17, punkt 27, a) Anser Du att Vattenfall ändå följer de krav IAS17 ställer?

Enligt IAS17, punkt 27, ska företag som följer IAS redovisa framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara leasingavtal som vidareuthyrs. Vattenfall har inte redovisat några sådana, betyder det att inga operationella leasingavtal vidareuthyrs? (IAS17, punkt 27, b)

När de totala leasingavgifterna för 2005 redovisas görs ingen uppdelning på leasingavgifter som härrör från operationell respektive finansiell leasing, varför?

Ger de operationella leasingavtalen upphov till några variabla utgifter?

Om så är fallet, varför har storleken på dessa inte redovisats separat? (IAS17, punkt 27, c) Varför har det inte redovisats hur de variabla avgifterna fastställs? (IAS17, punkt 27, d)

Finns det några villkor som ger möjlighet att förvärva eller förlänga några väsentliga leasingavtal? Varför står det inget om det i redovisningen? (IAS17, punkt 27, d)

Innebär ingångna leasingavtal att några restriktioner medföljer avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal? Om så är fallet, varför har dessa inte redovisats? (IAS17, punkt 27, d)

Något annat Du vill ta upp angående redovisningen av operationell leasing?

### **Vin & Sprit**

Har Vin & Sprit haft några problem med att följa IAS17, punkt 27?

Enligt IAS17, punkt 27, ska företag som följer IAS redovisa framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara leasingavtal som vidareuthyrs. Vin & Sprit har inte redovisat några sådana, betyder det att inga operationella leasingavtal vidareuthyrs? (IAS17, punkt 27, b)

Finns det några villkor som ger möjlighet att förvärva eller förlänga några väsentliga leasingavtal? Varför står det inget om det i redovisningen? (IAS17, punkt 27, d)

Innebär ingångna leasingavtal att några restriktioner medföljer avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal? Om så är fallet, varför har dessa inte redovisats? (IAS17, punkt 27, d)

Något annat Du vill ta upp angående redovisningen av operationell leasing?

## Appendix B Exempel på förberedande e-post

Hej!

Jag heter, som jag berättade i telefon, Carl-Magnus Ewerhard och skriver en uppsats på Handelshögskolan i Göteborg om statliga företags redovisning av operationell leasing. Jag har några frågor angående Postens redovisning av operationell leasing och blev hänvisad att ta kontakt med Dig. Min uppsats behandlar redovisning av operationell leasing där företaget i fråga är leasingtagare, alltså inte de avtal där företagen är leasinggivare.

I wordfilen som jag bifogat finns den punkt, punkt 27, i IAS17 som uppsatsen behandlar. Den bifogade filen innehåller även de frågor jag har tänkt att ställa (i huvuddrag). Jag skulle sedan gärna vilja ha en telefonintervju, på kanske 5-10 minuter, när det passar Dig. Det vore bra om Du mailar en tid och dag då det passar att jag ringer upp (om Du, eller någon annan på företaget, har tid). Jag kan alla tider.

Frågorna är "rakt på sak" och behandlar främst *möjliga* avvikelser. Detta betyder inte att jag anser att redovisningen är felaktig på något vis, utan det som främst intresserar mig är hur ni tänkt.

Med vänlig hälsning

Carl-Magnus Ewerhard

E-post: [ewerhard@hotmail.com](mailto:ewerhard@hotmail.com)

Telefon: 031-699324

