

5. Utlåtande om hur understöd och leasingavgifter som ligger till grund för understödet skall behandlas i bokföringen

Begäran om utlåtande

Staden A äger 89 % av aktiestocken i ett ishallsaktiebolag. Bolaget har ingått ett leasingavtal om ishallsbyggnaden och staden har gått i borgen för avtalet. Dessutom har staden förbundit sig att understöda ishallsbolaget med ett årligt belopp som bestäms i leasingavtalet. Staden har rätt att inlösa hallen när hyresperioden löper ut.

Staden A frågar om ovannämnda finansieringsarrangemang är finansieringsleasing ur stadens synvinkel och om staden, då den i praktiken betalar leasingavgiften via ishallsbolaget till finansiären, kan dela upp leasinghyran i leasingavskrivningar och leasingräntor och bokföra räntan i resultaträkningen och bland anläggningstillgångarna i balansen lägga till värdet av hallen som har hyrts genom leasingavtal. Ishallsbolaget behandlar avgifterna i sin egen bokföring som bruksleasing.

Motivering

Enligt 16 § 1 mom. bokföringslagen avdras från räkenskapsperiodens intäkter som kostnader de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst. Enligt 12 § 3 mom. bokföringslagen är anläggningstillgångar föremål, rättigheter, som särskilt kan överlätas, och andra nyttigheter som är avsedda att ge avkastning under flera än en räkenskapsperiod.

Ett leasingavtal anses som finansieringsleasingavtal om den ekonomiska risk som sammanhänger med ägandet av föremålet huvudsakligen övergår på hyrestagaren av ifrågavarande föremål.

Enligt International Accounting Standards IAS 17 (behandling av leasingavtal) är kännetecknen på finansieringsleasing följande. Det räcker med ett kännetecken för att det skall vara fråga om finansieringsleasing:

- äganderätten övergår efter hyresperiodens slut på hyrestagaren, eller
- hyrestagaren har rätt att inlösa föremålet vid utgången av hyresperioden till ett värde som är märkbart lägre än dess gängse värde, eller
- hyresperioden omfattar största delen av föremålets brukstid, eller
- nuvärdet av leasingraterna är antingen lika stort som eller större än föremålets gängse värde.

I annat fall anses avtalet vara ett bruksleasingavtal.

På basis av det ovan anförda behandlas det avtal som nämns i begäran om utlåtande bokföringsmässigt som ett finansieringsleasingavtal i ishallsbolagets bokföring.

På leasingavtal baserade hyror utgör kostnader för den räkenskapsperiod för vilken de har erlagts. Ishallsbolaget redovisar leasinghyrorna som kostnader i sin bokföring, på grund av att bolaget har ingått hyresavtalet.

Den förbindelse om att betala understöd till ishallsbolaget som staden har ingått ger inte upphov till något leasingavtalsförhållande till leasinghyresgivaren. Staden har således ingen möjlighet att i sin egen bokföring uppta de understöd som beror på avtalet som hyresutgifter.

Ishallsbolaget upptar ishallsens obetalda avtalsrater som leasingansvar bland bilageuppgifterna till balansräkningen. Som ansvarsförbindelser uppges det belopp i mark som gäller följande år samt totalbeloppet från och med det andra året. Samma uppgifter upptas i bilageuppgifterna till kommunens konsernbalansräkning.

Bland bilageuppgifterna till kommunens balansräkning upptas som avtalsförbindelse förbindelsen till ishallsbolaget om erläggande av understöd. Avtalsförbindelsens belopp är detsamma som det leasingansvar som upptagits bland

bilageuppgifterna till ishallsbolagets balansräkning. Avtalsförbindelsen upptas dock inte bland bilageuppgifterna till koncernbalansräkningen för att undvika att man uppgår ansvarsförbindelsen för samma avtal två gånger.

Om staden uppgör en koncernresultaträkning, elimineras det understöd som staden utbetalt och det understöd som ishallsbolaget erhållit sinsemellan. Leasinghyrorna visas således i koncernresultaträkningen som hyreskostnader.

Det inlösningspris för ishallen som erläggs till finansieringsbolaget vid utgången av hyresperioden upptas i köparens bokföring som anskaffningsutgift för anläggningstillgångar.

Kommunsektionens utlåtande

De leasingavgifter som ansökan avser upptas i ishallsbolagets bokföring som hyresutgifter. I kommunens bokföring bokförs utbetalda understöd bland utgifter för understöd.

Det pris som kommunen eventuellt erlägger för inlösningskostnader vid utgången av hyresperioden utgör ishallsbyggnadens anskaffningsutgift. Det bokförs bland kommunens anläggningstillgångar. I den avskrivningsplan som uppgörs för anskaffningsutgiften beaktas den tid som förlöpt under hyresperioden.

Obetalda leasinghyror upptas som leasingansvar i bilageuppgifterna till ishallsbolagets balansräkning och stadens koncernbalansräkning. Förbindelsen att utbetala understöd upptas som avtalsförbindelse i bilageuppgifterna till stadens balansräkning.

Förslag till ändring av behandlingen av finansieringsleasing

Enligt förslaget om reformering av bokföringslagen, vilket utarbetas som bäst, skulle behandlingen i bokslutet av finansieringsleasingkontrakt ändras så att den nyttighet som utgör föremål för ett hyresavtal skulle få upptas i hyrestagarens koncernbokslut på samma sätt som den skulle behandlas om den hade förvärvats genom köp.

Lagförslaget har ändrats efter att den s.k. KP95-rapporten avgavs. Enligt det senaste förslaget får man endast i koncernbokslutet behandla ett finansieringsleasingavtal som om ifrågavarande anläggningstillgång hade köpts. Vi har inte tillgång till noggrannare bestämmelser, som skulle inverka på bokföringspraxis, förrän lagen har behandlats i riksdagen.

Kommunsektionen har avgett sitt utlåtande enligt den nu gällande bokföringslagen.