

Uttalande om redovisning vid förvärv av leasad tillgång

ALLMÄNT RÅD (BFNAR 2004:4)

1. Detta allmänna råd skall tillämpas av företag som förvärvar en materiell anläggningstillgång som det tidigare leasat om avtalet redovisats som ett operationellt leasingavtal (hyra). Det allmänna rådet behandlar hur anskaffningsvärdet skall beräknas om förvärvet sker innan hyrestiden gått ut och leasetagaren vid leasingavtalets ingång erlagt en första förhöjd leasingavgift.
2. Tillgångens anskaffningsvärde är summan av:
 - a) det belopp som leasetagaren betalar till leasegivaren i köpeskilling för att lösa avtalet och köpa tillgången, samt
 - b) de på lösendagen i balansräkningen kvarvarande leasingavgifterna som redovisats som en tillgång. Med lösendagen avses den dag då leasingavtalet löses.
3. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2005. Det skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2004 och får tillämpas för räkenskapsår som påbörjas tidigare. Anskaffningsvärden som avser förvärv som skett före ikraftträdandet behöver inte justeras.

MOTIVERING

Frågan

Det är vanligt att leasingavtal innebär att en första förhöjd hyra skall betalas när avtalet ingås. Den totala betalningen fördelas alltså inte jämnt över leasingperioden. Enligt BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal skall leasingavgiften även i detta fall redovisas linjärt över leasingperioden. Företaget redovisar en tillgång (förutbetalad kostnad) som förbrukas i takt med att leasingavtalet fortlöper. Frågan är hur företaget skall redovisa när det köper tillgången och avslutar leasingavtalet innan hyrestiden har gått ut. Skall företaget direkt när leasingavtalet löses redovisa en kostnad som motsvarar den förutbetalda kostnad som finns kvar i balansräkningen eller skall detta belopp läggas till tillgångens anskaffningsvärde.

Gällande rätt

Enligt 4 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL) skall en anläggningstillgång tas upp till ett belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning.

I Bokföringsnämndens vägledning och allmänt råd BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar definieras anskaffningsvärde som ”det belopp som betalats för en tillgång vid anskaffningen eller verkligt värde av vad som erlagts på annat sätt” (motsvarande definition finns i Redovisningsrådets rekommendation nr 12 Materiella anläggningstillgångar).

Bokföringsnämndens vägledning och allmänt råd BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal behandlar hur redovisning av leasingavtal skall ske i icke-noterade företag. I BFNAR 2000:4 anges att alla leasingavtal skall redovisas som operationella avtal (hyra). I Redovisningsrådets rekommendation RR 6:99 Leasingavtal görs däremot en skillnad mellan hur redovisning skall ske för finansiella respektive operationella leasingavtal.

Bedömning

Anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång motsvarar normalt de utgifter som företaget vid förvärvet haft för att anskaffa tillgången. Det är emellertid inte bara belopp som faktiskt utbetalas som redovisas som en del av anskaffningsvärdet. Även utgifter som inte motsvaras av någon utbetalning, t.ex. utgifter för att i framtiden återställa plats eller område där tillgången varit placerad, får redovisas som en del av anskaffningsvärdet. Vidare kan även i vissa fall utgifter som företaget får senare redovisas som en del av anskaffningsvärdet. Exempel på sådana utgifter är utgifter för att höja prestandan hos en tillgång eller en tilläggsköpeskilling.

Om en leasetagare har betalat en första förhöjd leasingavgift kan det normalt antas att detta påverkat lösenpriset för den leasade tillgången. Den första förhöjda avgift som redovisats som en tillgång (förutbetalad kostnad) i balansräkningen skall, om någon del av tillgångsposten finns kvar när den leasade tillgången köps, utgöra en del av anskaffningsvärdet för tillgången. Beloppet skall alltså inte redovisas som en kostnad vid köpet. Företaget redovisar efter köpet inte någon förutbetalad kostnad i sin balansräkning.

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL skall en anläggningstillgång som på balansdagen har ett lägre värde än det bokförda värdet skrivas ned om det kan antas att värdenedgången är bestående. En sådan prövning av tillgångens värde är särskilt viktig att göra i en situation som denna eftersom anskaffningsvärdet även innehåller utgifter som företaget haft innan anskaffningstidpunkten.

Det allmänna rådet är tillämpligt i de fall ett leasingavtal redovisas som ett operationellt leasingavtal. Det betyder att rådet skall tillämpas av alla företag som redovisar operationella leasingavtal i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd eller Redovisningsrådets rekommendation om leasing.

Exempel

Ett företag leasar en personbil enligt följande:

- Leasingperioden är 36 månader, 1 juli 20X0-30 juni 20X3.
- Leasingavgiften är 5 000 kr per månad (förfallodag den 1:a varje månad).
- Utöver den månatliga leasingavgiften om 5 000 kr erläggs den 1 juli 20X0 en första förhöjd hyra om 36 000 kr (exklusive mervärdesskatt om 9 000 kr).

Av mervärdesskatten om 9 000 kr medges omedelbart avdrag såsom ingående mervärdesskatt med hälften av beloppet. Resterande 4 500 kr redovisas tillsammans med den första förhöjda hyran som en förutbetalad kostnad om totalt 40 500 kr (36 000 + 4 500). Den förutbetalda kostnaden fördelas över leasingperioden med 1 125 kr per månad (40 500/36).

Vid företagets bokslut den 31 december 20X1 redovisas följande i företagets balansräkning:

Balansräkning, Tillgångar 31 december 20X1

....

Förutbetalda kostnader	20 250 (40 500 – (18 x 1 125))
------------------------	--------------------------------

Den 2:a januari 20X2 tecknar företaget ett avtal med leasegivaren om att köpa den leasade bilen för 100 000 kr. Bilens anskaffningsvärde beräknas till:

Belopp vid lösen av avtal	100 000
Kvarvarande förutbetalad kostnad	<u>20 250</u>
Totalt anskaffningsvärde	120 250

Balansräkning, Tillgångar 2:a januari 20X2

...

Maskiner och inventarier	120 250
--------------------------	---------

Förutbetalda kostnader	0
------------------------	---

Detta uttalande har beslutats den 8 september 2004 av Bokföringsnämnden i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Anders Bengtsson
kanslichef