

Reikningsskila- og upplýsinganefnd

**Færsla á lóðum og lendum**  
**í bókhaldi og reikningsskilum sveitarfélaga**

**Álit 2/2010**  
**Apríl 2010**

– Reikningsskila- og upplýsinganefnd –



## Færsla á lóðum og lendum í bókhaldi og reikningsskilum sveitarfélaga

### Forsaga

Í auglýsingu nr. 790/2001 um reikningsskil sveitarfélaga með síðari breytingum er fjallað um reikningshaldslega meðhöndlun sveitarfélaga á lóðum og lendum: „Kaup á byggingarlandi skulu eignfærð og skal miða við að kostnaðurinn sé gjaldfærður á 25 árum. Gjaldfærslan skal færast meðal afskrifta í eignasjóði. Eignarhald skal vera í eignasjóði eða annarri A-hluta stofnun sem leigir landið til aðalsjóðs. Leigan samanstandur af ofangreindri gjaldfærslu og fjármagnskostnaði auk umsýslukostnaðar. Heimilt verður að færa til eignar í eignasjóðum land það sem hefur verið keypt undanfarin ár sem byggingarland og fer með það eins og aðrar eignir sem færast til eignasjóðs. **Annað land sem er í eigu sveitarfélags skal ekki eignfært.**“ (leturbreyting nefndarinnar)

Fram hafa komið ábendingar um að mikilvægt sé að í ársreikningum sveitarfélaga sé að finna viðeigandi upplýsingar um helstu eignir og allar skuldir sveitarfélaga á hverjum tíma. Mörg sveitarfélög eiga mikið af lóðum og lendum og í þeim felast veruleg verðmæti sem ekki eru eignfærð í efnahagsreikningi sveitarfélagsins. Hér er einkum um að ræða lóðir í þéttbýli.

### Efnisleg umfjöllun

Á árinu 2001 var gefin út auglýsing félagsmálaráðuneytisins nr. 414/2001 sem byggir á reglugerð um bókhald og ársreikninga sveitarfélaga nr. 944/2000. Á sama ári gaf Samband íslenskra sveitarfélaga út leiðbeiningar um flokkun og greiningu í

bókhaldi sveitarfélaga. Samkvæmt auglýsingunni og leiðbeiningunum skal færa lóðarleigu af lóðum í þéttbýli meðal skatttekna í Aðalsjóði.

Eins og að framan greinir er land, sem sveitarfélög hafa keypt til skipulagningar á byggingarsvæðum, eignfært hjá Eignasjóði sem reiknar leigu til að mæta afskriftum og fjármagnskostnaði auk umsýslukostnaðar. Þetta á við um byggingarland sem hefur verið fært samkvæmt reglugerð 414/2001. Sú leiga er færð til gjalda í Aðalsjóði á málaflökkinn Skipulags- og byggingarmál samkvæmt auglýsingunni og leiðbeiningum Sambandsins.

Ekki er talin ástæða til að breyta aðferðum við færslu á byggingarlandi og skal það fært á afskrifuðu kostnaðarverði hér eftir sem hingað til. Ekki eru heldur gerðar breytingar á reglum um færslu lóðarleigu, eða annarra tekna og gjalda af lóðum og lendum.

Samkvæmt 2. mgr. 14. gr. laga um ársreikninga nr. 3/2006 skal eign færð í efnahagsreikning þegar líklegt er talið að hafður verði af henni fjárhagslegur ávinningur í framtíðinni og virði hennar megi meta með áreiðanlegum hætti. Samkvæmt 29. gr. laganna er það meginreglan að fastafjármuni skuli ekki meta til eignar við herra verði en kostnaðarverði. Samkvæmt 31. gr. laganna er heimilt að endurmeta fastafjármuni ef gangvirði (markaðsverð) þeirra er talið verulega herra en bókfært verð þeirra af ástæðum sem taldar eru varanlegar. Sambærileg og ítarlegri ákvæði eru í alþjóðlegum reikningsskilastaðli um varanlega rekstrarfjármuni (IAS 16) sem heimila færslu varanlegra rekstrarfjármuna á gangvirði.

– Reikningsskila- og upplýsinganefnd –



Gangvirði er almennt ákvarðað út frá markaðsverði eignar sé það fyrirbyggjandi. Sú aðferð á einkum við ef um er að ræða eign sem til stendur að selja. Gangvirði getur einnig verið ákvarðað út frá endurstofnverði, eða afskrifuðu endurstofnverði sé það viðeigandi. Sú aðferð á einkum við ef um er að ræða eign sem er aflað til tekjuöflunar í framleiðslu eða annarri starfsemi eiganda. Gangvirði getur einnig verið ákvarðað með svokallaðri tekjuaðferð. Hún felur í sér að eign er færð upp til samræmis við núvirði framtíðargreiðsluflæðis vegna eignarinnar. Gangvirði eigna sem metnar eru út frá endurstofnverði getur þó ekki verið hærra en sem nemur núvirtu framtíðargreiðsluflæði.

Lóðir og lendur sveitarfélaga eru metnar fasteignamati eins og önnur lönd, en fasteignamati er ætlað að endurspegla staðgreiðsluverð eignar. Fasteignamat lóða í eigu sveitarfélaga er almennt grunnur að álagningu lóðarleigu. Álagningarhlutfall lóðarleigu er almennt talsvert undir 3% af fasteignamati og því ljóst að núvirði framtíðartekna sveitarfélags af lóðarleigu er talsvert undir fasteignamati. Af þeim sökum er það álit nefndarinnar að lóðir skuli meta miðað við núvirði framtíðartekna sveitarfélags af lóðarleigu. Sama gildir um aðrar lendur í eigu sveitarfélags enda liggi fyrir samningar um leigu þeirra til þriðja aðila.

Við núvirðingu framtíðartekna sveitarfélaga af lóðarleigu eða öðrum leigutekjum telur nefndin rétt að miða við samræmt afvöxtunarhlutfall. Þá telur nefndin rétt að þetta afvöxtunarhlutfall taki ekki miklum breytingum milli tímabila, þó reiknað sé með að vaxtastig á markaði taki breytingum. Lóðarleiga er almennt innheimt með fasteignaskatti og því litlar líkur á afföllum. Af þeim sökum er talið rétt að bæta litlu

álagi á áhættulausa verðtryggða vexti sem hafa verið um 4,5% á undanförunum árum.

## Niðurstaða

Sveitarfélögum er skylt að meta þær lóðir og lendur í eigu sveitarfélagsins sem það hefur leigutekjur af og færa til eignar í efnahagsreikningi Eignasjóðs. Ekki skal reikna leigutekjur hjá Eignasjóði vegna þessara eigna, enda eru engin bein gjöld vegna þeirra færð hjá Eignasjóði.

Lóðir og lendur skulu færðar til eignar í efnahagsreikningi Eignasjóðs meðal varanlegra rekstrarfjármuna og skal mótfærslan vera á eiginfjárreikning sjóðsins. Bókfært verð lóða og lendna, að undanskildu byggingarlandi, skal ákvarðað út frá gangvirði en þó eigi hærra en sem nemur núvirði framtíðarleigutekna samkvæmt fyrirbyggjandi leigusamningum. Núvirði framtíðarleigutekna skal ákvarðað út frá áætluðum leigutekjum á næstkomandi ári. Afvöxtunarstuðull við núvirðingu þessa skal miða við 5% ávöxtunarhlutfall.

Ekki skal gera breytingar á samanburðarfjárhæðum fyrri ára.

Byggingarland skal fært á afskrifuðu kostnaðarverði hér eftir sem hingað til og engar breytingar gerðar á færslu lóðarleigu, eða annarra tekna og gjalda af lóðum og lendum. Aðrar lóðir og lendur skulu ekki afskrifaðar.

Lóðir og lendur skulu endurmetnar með reglubundnum hætti. Á hverjum reikningssskiladegi skal yfirfara hvort gangvirði þessara eigna hafi vikið verulega frá bókfærðu verði þeirra. Sé um verulegt frávik að ræða skulu þær endurmetnar. Í þessu samhengi er frávik talið verulegt ef það nemur 5% eða meira frá bókfærðu verði.



Allar verðmatsbreytingar vegna þessa endurmats skal færa á eiginfjárreikning.

Reglur þessar taka þegar gildi og skal þeim beitt við reikningsskil sveitarfélaga fyrir árið 2010. Viðeigandi færslur í efnahagsreikning skulu gerðar í ársbyrjun 2010. Sveitarfélögum er heimilt að beita reglunum við reikningsskil fyrir árið 2009 og gera viðeigandi færslur í efnahagsreikning miðað við árslok 2009. Þau sveitarfélög sem ekki nýta sér fyrrgreinda heimild við gerð ársreiknings 2009, skulu ljúka gerð upphafsefnahagsreiknings 1.1. 2010 fyrir 30.06.2010. Gera skal grein fyrir breyttum reikningsskilaaðferðum í skýringum í ársreikningi.

Heimild til að beita reglunum við reikningsskil fyrir árið 2009 er þó bundin því að samhliða því sé jafnframt nýtt heimild samkvæmt álit 1/2010 um færslu leigusamninga sé um slíka samninga að ræða.

Stjórnendum sveitarfélaga er bent á að yfirfara framsetningu gildandi fjárhagsáætlana með tilliti til þessara reglna og afgreiða viðeigandi breytingar.

### **Afgreiðsla álits**

Gunnlaugur Júlíusson, fulltrúi Sambands íslenskra sveitarfélaga sat hjá við afgreiðslu álitsins.

– Reikningsskila- og upplýsinganefnd –

