

### 13. Utlåtande om hur bokföringslagen skall tillämpas när tomter som staden äger värderas i ingående balansen

#### Begäran om utlåtande

Staden A värderade de tomter som ingår i stadens anläggningstillgångar till återanskaffningsvärdet år 1994. Tomternas värde höjdes då med 750 miljoner mark. Staden tillämpade samma förfarande när tomternas värde bestämdes år 1995 och 1996. Staden begär bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande om huruvida de tomter som staden äger kan värderas till återanskaffningsvärdet i ingående balansen för år 1997, dvs. till bokföringsvärdet enligt 1996 års bokslut. Uppskrivningarnas totalbelopp skulle då anges i bilageuppgifterna till bokslutet och uppskrivningens belopp per tomt skulle inte behöva framgå ur bokföringen.

Staden motiverar värderingen enligt återanskaffningspriset med att tomterna inte är anläggningstillgångar som skall avskrivas och att uppskrivningen av värdet inte inverkar på avskrivningsbeloppen i resultaträkningen. Dessutom är det enligt stadens uppfattning i praktiken omöjligt att värdera tomterna till det ursprungliga anskaffningsvärdet, eftersom tomterna är ca 6 000 till antalet och eftersom de ursprungliga tomterna har styckats och sålts, och man därför skulle bli tvungen att ty sig till schematiska räkneregler vid en värdering. Dessutom anser staden att tomternas återanskaffningspris ligger på en realistisk nivå och att det därför vid en försäljning troligen inte skulle uppstå betydande försäljningsvinster eller -förluster som skulle inverka på räkenskapsperiodens resultat.

#### Motivering

I Bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning av 8.1.1996 om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner, punkt 2.2.2, Materiella tillgångar, har kommunens jordområden indelats i anläggningstillgångar för tjänsteproduktion, t.ex. hyrestomter, gatuområden och parker och tillgångar som kan jämföras med övriga långfristiga placeringar, som jordområden om vilkas användning beslut ännu inte har fattats, eller med omsättningstillgångar jämförbara tillgångar, som tomter avsedda att säljas.

Enligt 18 § bokföringslagen kan en uppskrivning göras endast på ett jord- eller vattenområde, en byggnad, ett värdepapper eller någon annan därmed jämförbar nyttighet, som hör till anläggningstillgångarna. I bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning av 8.1.1996 om avskrivningar enligt plan, punkt 8.7, Uppskrivning i övergångsskedet, sägs att en uppskrivning enligt 18 § bokföringslagen kan göras på ett mark- eller vattenområde, en byggnad, ett värdepapper eller på någon annan motsvarande nyttighet. Naturtillgångar kan i allmänhet inte bli föremål för uppskrivning.

En förutsättning för en uppskrivning är att nyttighetens sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen varaktigt är väsentligt högre än anskaffningsutgiften. Med nyttighetens anskaffningsutgift avses då den ursprungliga anskaffningsutgiften plus anskaffningsutgifterna för eventuella ombyggnader. När man fastställer uppskrivningens storlek skall man utgå från den återstående anskaffningsutgiften. Med andra ord kan man i balansräkningen utöver den icke avskrivna anskaffningsutgiften ta upp en uppskrivning som högst motsvarar skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den icke avskrivna anskaffningsutgiften. Uppskrivningsbeloppet upptas i bokföringen separat från anskaffningsutgiften och dess icke avskrivna värde. Uppskrivningen upptas under aktiva bland anläggningstillgångarna och ett belopp motsvarande uppskrivningen upptas under passiva bland värderingsposterna. Om en uppskrivning som gjorts i övergångsskedet visar sig vara obefogad skall den återföras.

Med det sannolika överlåtelsepriset avses det enligt försiktighetsprincipen fastställda pris som man sannolikt skulle få för nyttigheten inom en skälig försäljningstid. Om anskaffningsutgiften är mindre än 80 % av det sannolika överlåtelsepriset, anses överlåtelsepriset vara väsentligt högre än anskaffningsutgiften.

Om man vid värderingen av stadens tomter, med beaktande av väsentlighetsprincipen, har gått till väga enligt det förfaringsätt som beskrivs i den allmänna anvisningen, kan den uppskrivning av tomternas återstående anskaffningsutgift som gjorts i bokslutet för år 1996 överföras till ingående balansen för år 1997, även om uppskrivningen inte till alla delar har specificerats tomtvis. En förutsättning för överföringen av uppskrivningen är dock att tomternas bokföringsvärde i bokslutet för år 1996 inte överskrider deras sannolika överlåtelsepris 1.1.1997. Om det sannolika överlåtelsepriset för en enskild tomt 1.1.1997 är lägre än bokföringsvärdet, skall det värde som upptagits i bokföringen sänkas. Om ett uppskrivet jordområde senare har delats i tomter och allmänna gatu-, park- eller dylika områden, skall den eventuella uppskrivningen av tomter som inte är avsedda att säljas återföras. Tomter eller andra jordområden som upptagits bland omsättningstillgångarna kan inte uppskrivas.

Anläggningstillgångar som uppskrivs skall specificeras och grupperas på ett sådant sätt att uppskrivningen kan återföras, på det sätt som god bokföringssed förutsätter, när ett bestämt jordområde överläts. Specificeringen kan göras schematiskt per jordområde, om jordområdena består av ett stort antal tomter som anskaffats och styckats vid olika tidpunkter och det därför kan vara oskäligt svårt att visa vilken anskaffningsutgiften varit för en viss tomt. Undantagsvis kan en uppskrivning som upptagits i balansen sänkas under räkenskapsperioderna i samma förhållande som den återstående anskaffningsutgiften för tomter som upptagits i ingående balansen har sänkts med värdet av de tomter som sålts eller överlåtits under räkenskapsperioden, om det inte finns en motiverad orsak att, med beaktande av väsentlighetsprincipen, använda en annan avdragspost. Om det sannolika överlåtelsepriset på tomterna sjunker väsentligt på grund av marknadsläget, skall man göra en motsvarande återföring av uppskrivningen i bokföringen. Återföringen görs i de uppskrivna posterna på vardera sidan i balansräkningen.

En eventuell uppskrivning i bokföringen av en tomt som anskaffats under räkenskapsåret 1997 och därefter, skall göras särskilt för varje tomt.

## **Kommunsektionens utlåtande**

Staden A får uppta värdet på jordområden som ingår i anläggningstillgångarna i ingående balansen för år 1997 till bokslutsvärdet för 1996, förutsatt att jordområdenas bokföringsvärde inte överskrider områdenas sannolika överlåtelsepris 1.1.1997. Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångarna och dess icke avskrivna restvärde samt uppskrivningen upptas separat i bokföringen. Uppskrivningen upptas i balansräkningen under aktiva bland anläggningstillgångarna och ett belopp motsvarande uppskrivningen upptas i balansräkningen under passiva bland värderingsposterna.