



Færsla leigusamninga fasteigna
og annarra mannvirkja
Meðferð í bókhaldi og
reikningsskilum sveitafélaga

Þorsteinn Pétur Guðjónsson, endurskoðandi



Forsaga

- Fjármögnun sveitarfélaga á byggingu mannvirkja mismunandi:
 - Með eigin fé;
 - Með lánsfé;
 - Með einkaframkvæmdasamningum
- Umfang einkaframkvæmdasamninga hefur aukist á síðustu árum. Sérstök fyrirtæki taka að sér byggingu mannvirkja og reka tiltekna starfsemi.
 - Sveitarfélögin leigja mannvirkin og nota í starfsemi sinni.
- Samningar um sölu og endurleigu mannvirkja
- Sveitarfélög sem gert hafa einkaframkvæmdasamninga og samninga um endurleigu fara almennt með slíka samninga sem rekstrarleigusamninga → eignir og skuldbindingar vegna samninganna eru ekki færðar í efnahagsreikninga og leigugreiðslur eru gjaldfærðar á leigutímanum.
 - Reikningsskil sveitarfélaga ekki nægilega samanburðarhæf.

Reikningsskilareglur

- Lög um ársreikninga og alþjóðlegur reikningsskilastaðall IAS17 fjalla um reikningshaldslega meðferð leigusamninga.
- Greinarmunur gerður á rekstrarleigusamningum og fjármögnunarleigusamningum.
- Meginmunurinn felst í áhættunni sem fylgir eignarhaldinu á hinni leigu eign:

Leigusamningur er flokkaður sem fjármögnunarleiga ef öll áhætta og ávinningur sem fylgir eigninni er yfirfærður til leigutaka.

- Rekstrarleigusamningar eru hvers konar leigusamningar sem ekki eru fjármögnunarleiga.
- Áhersla lögð á efni umfram form.

Núgildandi reglur:

- Fjármögnunarleigusamninga skal í upphafi færa til eignar og skuldar í efnahagsreikningi leigutaka. Leigugreiðslum er skipt á milli fjármagnskostnaðar og greiðslu skuldar.
- Rekstrarleigusamningar eru ekki færðir í efnahagsreikning, leigugreiðslur gjaldfærðar á leigutímanum.

Reikningsskilareglur

- Í maí 2005 var birt auglýsing um meðhöndlun leigusamninga í bókhaldi og reikningsskilum sveitarfélaga. Ákvæðin byggja á alþjóðlegum reikningsskilastaðli um leigusamninga (IAS 17).
- Leigusamningar eru flokkaðir sem fjármögnunarleigusamningar ef eitt eða fleiri skilyrði eru uppfyllt:
 1. Ákvæði í leigusamningnum kveður á um að eignarréttur flytjist til leigutaka í lok leigutímans.
 2. Leigutaki á kauprétt á eigninni í lok leigutímans á verði sem vænta má að sé undir gangverði þegar kaupréttur er nýttur.
 3. Leigutíminn nær yfir meginhluta af áætluðu endingartíma eignarinnar, jafnvel þótt eignarréttur flytjist ekki til leigutaka.
 4. Núvirði lágmarksleigugreiðslna svarar sem næst til markaðsverðis hinnar leigðu eignar.
 5. Leigða eignin er í eðli sínu sérhæfð þannig að aðeins leigutakinn getur notað hana án mikilla breytinga.
 6. Leigða eignin er svo sérhæfð að það er ekki auðvelt að finna staðgengil fyrir hana.
- Alþjóðalega reikningsskilaráðið (IASB) og bandaríska reikningsskilaráðið (FASB) hafa lagt fram drög að nýjum reikningsskilareglum þar sem leigutaka er gert skylt að færa eignir og skuldbindingar vegna allra leigusamninga í efnahagsreikning sinn. Áætlað að endurbættur staðall taki gildi 2011.

Álit reikningsskila- og upplýsinganefndar

Niðurstaða álots 1/2010 um skráningu leigusamninga fasteigna og annarra mannvirkja:

- “Sveitarfélögum er skylt að færa í efnahagsreikning sinn alla leigusamninga vegna fasteigna og annarra mannvirkja til lengri tíma en þriggja ára, enda séu þeir ekki uppsegjanlegir af hálfu sveitarfélagsins innan eins árs. Á þetta jafnt við um rekstrarleigusamninga, fjármögnunarleigusamninga og aðra leigusamninga vegna fasteigna og annarra mannvirkja sem sveitarfélög nota í starfsemi sinni. Heimilt er, ef fjárhæð leigusamnings er óveruleg, að færa slíkan samning utan efnahags.”
- ... jafnframt segir...”Ekki er gerð krafa um breytingar á samanburðarfjárhæðum fyrri ára.”
- Samkvæmt 42. gr. ársreikningalaga og alþjóðlegum reikningskilastaðli IAS 8 um reikningskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur segir að við breytingar á reikningskilaaðferð beri að breyta samanburðarfjárhæðum fyrri ára.
- Sveitarfélögum er skylt að fara að reglunum fyrir reikningsárið 2010 en heimilt fyrir árið 2009.

Meðferð leigusamninga

- Kostnaðarverð leigðra eigna er gangverð á upphafsdegi samnings eða núvirði lágmarksleigugreiðslna sé það lægra.
- Eftir að kostnaðarverð hefur verið fundið ber að afskrifa eignina til þess dags sem eignin er færð í bækur sveitarfélagsins.
- Leiguskuld er upphaflega færð á gangvirði hinnar leigðu eignar eða núvirði lágmarks leigugreiðslna leigusamninga sé það lægra.

Efnahagsreikningur

Eignir				
	A hluti		A og B hluti	
Skýr.	2009	2008	2009	2008
Fastafjármunir				
Varanlegir rekstrarfjármunir:				
Fasteignir, lóðir og lendum	26.266.325	15.533.936	31.726.351	18.709.372
Veitur, götur og hafnarmannvirki	2.105.971	1.680.806	8.233.191	7.911.946
Vélar, áhöld og tæki	336.107	185.172	382.885	245.254
Leigðar eignir	840.600	0	840.600	0
10	29.549.003	17.399.914	41.183.027	26.866.572
Langtímaskuldir				
Skuldir við lánastofnanir	19.236.817	17.077.285	26.211.036	24.640.406
Leiguskuldir.....	1.652.486	0	1.652.486	0
18	20.889.303	17.077.285	27.863.522	24.640.406

Meðferð leigusamninga

Eigið fé

Yfirlit um eiginfjárreikning:

Eigið fé 31.12. 2008 skv. ársreikningi.....	1.366.275	2.548.362
Leiðrétt vegna sölu á eignarhlut.....	(1.454.383)	(1.454.383)
Eigið fé 1.1. 2009.....	(88.108)	1.093.979
Endurmat lóða og lendna.....	6.652.953	6.652.953
Endurmat íbúðarhúsnæðis.....	0	1.839.510
Áhrif afturvirkra breytinga á reikningsskilaaðferðum.....	(983.267)	(983.267)
Rekstramiðurstaða ársins	(1.513.323)	(1.681.157)
Eigið fé 31.12.2009.....	4.068.254	6.922.018

Reikningsskila- og upplýsinganefnd sveitarfélaga gaf á árinu 2010 út álit 1/2010 *Færsla leigusamninga fasteigna og annarra mannvirkja*. Innleiðing álitins hafði í för með sér breytingu á reikningsskilaaðferðum sveitarfélagsins. Áhrif þess á bókfært eigið fé þann 31. desember 2009 nam 983,3 millj. kr. til lækkunar og greinast áhrif breytingarinnar þannig:

	A hluti	A og B hluti
Leigðar eignir, upphaflegt kostnaðarverð.....	1.280.669	1.280.669
Leigðar eignir, uppsafnaðar afskriftir.....	(440.068)	(440.068)
Leiguskuldir	(1.823.867)	(1.823.867)
	(983.267)	(983.267)

Lóðir og lendum
Meðferð í bókhaldi og
reikningsskilum sveitarfélaga

Þorsteinn Pétur Guðjónsson, endurskoðandi



Lóðir og lendum - forsaga

- Á undanförunum árum hefur verið umræða um að mikilvægt sé að í reikningsskilum sveitarfélaga sé að finna upplýsingar um helstu eignir og allar skuldir sveitarfélaga.
- Mörg sveitarfélög eiga lóðir og lendum sem ekki eru eignfærðar í efnahagsreikningi og á það einkum við um lóðir í þéttbýli.
- Í auglýsingu nr. 790/2001 um reikningsskil sveitarfélaga er fjallað um reikningshaldslega meðhöndlun á lóðum og lendum:
 - Kaup á byggingarlandi skulu eignfærð og skal miðað við að kostnaðurinn sé afskrifaður á 25 árum.
 - Heimilt að færa til eignar byggingarland sem hefur verið keypt undanfarin ár.
 - Annað land sem er í eigu sveitarfélags skal ekki eignfært.
- Sú aðferð að afskrifa land er á skjön við reikningsskilareglur (ársl. og IAS 16)

Lóðir og lendur - reikningsskilareglur

- Samkvæmt 29. gr ársf. er meginreglan að fastafjármuni skuli ekki meta til eignar við hærra verði en kostnaðarverði.
- Samkvæmt 31. gr ársf. og IAS 16 um varanlega rekstrarfjármuni er heimilt að endurmeta fastafjármuni ef gangvirði (markaðsverð) þeirra er talið verulega hærra en bókfært verði þeirra af ástæðum sem taldar eru varanlegar.
- Gangvirði er ákvarðað út frá:
 - Markaðsverði.
 - Endurstofnverði (áætlaður kostnaður við endurbyggingu).
 - Núvirði framtíðartekna.

Lóðir og lendur – álit reikningsskila- og upplýsinganefndar

Niðurstaða álits nr. 2/2010 um skráningu á lóðum og lendum:

- Sveitarfélögum er skylt að færa lóðir og lendur sem þau hafa leigutekjur af til eignar.
- Bókfært verð lóða og lendna, að undanskyldu byggingalandi, skal ákvarðað út frá gangvirði eða núvirði framtíðarleigutekna, samkvæmt fyrirliggjandi leigusamningum, sé það lægra. Byggingarland er fært á afskrifuðu kostnaðarverði eins og áður.
- Afvöxtunarstuðull skal vera 5%.
- Bókfært verð lóða og lendna er endurmetið á hverjum reikningsskiladegi ef frávik er verulegt (5% viðmið).
- Ekki skal gera breytingar á samanburðarfjárhæðum fyrri ára.
- Sveitarfélögum er skylt að fara að reglunum fyrir reikningsárið 2010 en heimilt fyrir árið 2009. Þó ekki heimilt nema reglum skv. áliti 1/2010 sé jafnframt beitt.

Lóðir og lendur

Varanlegir rekstrarfjármunir, frh.

Bókfært verð, frh.

A og B hluti

Varanlegir rekstrarfjármunir greinast þannig:

	Fasteignir, lóðir og lendur	Veitur, götur og hafnarmannvirki	Vélar, áhöld og tæki	Samtals
Heildarverð 1.1.2009.....	25.150.997	12.737.753	689.084	38.577.834
Afskrifað áður	(6.441.626)	(4.825.806)	(443.830)	(11.711.262)
Bókfært verð 1.1.2009.....	18.709.372	7.911.946	245.253	26.866.571
Viðbót á árinu	5.133.712	573.718	218.083	5.925.514
Fært út á árinu.....	(154.866)	0	0	(154.866)
Endurmat lóða og lendna.....	6.652.953	0	0	6.652.953
Endurmat íbúðarhúsneðis.....	1.839.510	0	0	1.839.510
Afskrift á árinu	(454.331)	(252.474)	(80.452)	(787.257)
Bókfært verð 31.12.2009.....	31.726.351	8.233.191	382.885	40.342.427

Eigið fé

Yfirlit um eiginfjárreikning:

Eigið fé 31.12. 2008 skv. ársreikningi.....	1.366.275	2.548.362
Leiðrétt vegna sölu á eignarhlut.....	(1.454.383)	(1.454.383)
Eigið fé 1.1. 2009.....	(88.108)	1.093.979
Endurmat lóða og lendna.....	6.652.953	6.652.953
Endurmat íbúðarhúsneðis.....	0	1.839.510
Áhrif afturvirkra breytinga á reikningskilaaðferðum.....	(983.267)	(983.267)
Rekstramiðurstaða ársins	(1.513.323)	(1.681.157)
Eigið fé 31.12.2009.....	4.068.254	6.922.018

Deloitte.