

## LAUSUNTO KIRJANPITOLAIN SOVELTAMISESTA KAUPUNGIN OMISTAMIEN TONTTIEN ARVOSTUKSESSA AVAAVASSA TASEESSA

**Lausuntopyyntö**

Kaupunki A on arvostanut käyttöomaisuuteensa kuuluvat tontit vuonna 1994 jälleenhankinta-arvoon, jolloin niiden arvoa korotettiin 750 miljoonaa markkaa. Kaupunki on noudattanut samaa käytäntöä tonttien arvonmäärittämisessä myös vuosina 1995 ja 1996. Kaupunki pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoa siitä, voidaanko kaupungin omistamat tontit arvostaa vuoden 1997 avaaavassa taseessa jälleenhankinta-arvoon eli vuoden 1996 tilinpäätöksen mukaiseen kirjanpitoarvoon. Arvonkorotusten kokonaismäärä ilmoitettaisiin tällöin tilinpäätöksen liitetiedoissa eikä kirjanpidosta tarvitsisi käydä ilmi tonttikohtaista arvonkorotuksen määrää.

Kaupunki perustelee jälleenhankintahintaan perustuvaa arvostamista sillä, etteivät tontit eivätkä ole poistonalaista käyttöomaisuutta eikä niiden arvonkorotus vaikuta poistojen määrään tuloslaskelmassa. Lisäksi tonttien arvostaminen alkuperäiseen hankinta-arvoon on kaupungin mukaan käytännössä mahdotonta, koska tontteja on noin 6.000 ja koska alkuperäisiä tontteja on lohkottu ja myyty, jolloin arvostuksessa jouduttaisiin turvautumaan kaavamaisiin laskentasääntöihin. Lisäksi kaupungin mielestä tonttien jälleenhankintahinnat ovat realistisella tasolla, joten myyntitilanteissa ei todennäköisesti syntyisi merkittäviä myyntivoittoja tai -tappioita, jotka vaikuttaisivat tilikauden tulokseen.

**Lausunnon perustelut**

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston 8.1.1996 antaman yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta kohdassa *2.2.2 Aineelliset hyödykkeet* kunnan maa-alueet on jaettu palvelutuotannon käyttöomaisuuteen kuten esim. vuokratontteihin, katualueisiin ja puistoihin ja muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin rinnastettavaan omaisuuteen kuten maa-alueisiin, joiden käyttötarkoituksesta ei ole päätetty sekä vaihto-omaisuuteen rinnastettavaan omaisuuteen kuten myytäväksi tarkoitettuihin tontteihin.

Kirjanpitolain 18 §:n tarkoittama arvonkorotus voidaan tehdä vain käyttöomaisuuteen kuuluvaan maa- tai vesialueeseen, rakennukseen, arvopaperiin taikka muuhun niihin verrattavaan hyödykkeeseen. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston 8.1.1996 antaman yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista kohdassa *8.7 Arvonkorotus siirtymä vai-*

heessa esitetään, että kirjanpitolain 18 §:n mukainen arvonkorotus voidaan tehdä maa- tai vesialueeseen, rakennukseen, arvopaperiin taikka muuhun niihin verrattavaan hyödykkeeseen. Luonnonvarat eivät yleensä voi olla arvonkorotuksen kohteena.

Arvonkorotuksen tekemisen edellytyksenä on, että hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi. Hyödykkeen hankintamenolla tarkoitetaan tällöin alkuperäistä hankintamenoa lisätynä mahdollisilla perusparannusten hankintamenoilla. Arvonkorotuksen määrää määrättäessä perusteena on hankintamenojäännös. Ts. taseeseen voidaan merkitä poistamattoman hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suurin arvonkorotus. Hankintameno ja sen poistamaton jäännösarvo sekä siihen tehty arvonkorotus merkitään kirjanpitoon erikseen. Arvonkorotus merkitään taseen vastaavissa ao. käyttöomaisuusryhmään ja arvonkorotusta vastaava määrä merkitään arvostuseriin vastattaviin. Jos siirtymävaiheessa tehty arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi on se peruutettava.

Todennäköisellä luovutushinnalla tarkoitetaan varovaisuuden periaatteen mukaan määritettyä luovutusarvoa, joka hyödykkeestä todennäköisesti saataisiin kohtuullisesti katsotun myyntiajan puitteissa. Mikäli hankintameno on alle 80 % todennäköisestä luovutushinnasta, katsotaan luovutushinnan olevan hankintamenoa olennaisesti suurempi.

Mikäli kaupungin tonttien arvostuksessa on olennaisuuden periaate huomioon ottaen noudatettu yleisohjeessa annettuja menettelytapoja, voidaan tonttien hankintamenojäännökseen vuoden 1996 tilinpäätöksessä tehty arvonkorotus siirtää vuoden 1997 avaavaan taseeseen, vaikka arvonkorotusta ei kaikilta osin ole eritelty tonttikohtaisesti. Arvonkorotusten siirron edellytyksenä kuitenkin on, etteivät tonttien kirjanpitoarvot vuoden 1996 tilinpäätöksessä ylitä niiden todennäköistä luovutushintaa 1.1.1997. Mikäli yksittäisen tontin todennäköinen luovutushinta on 1.1.1997 kirjanpitoarvoa alempi, on kirjanpitoon merkittävä arvoa alennettava. Mikäli arvonkorotettu maa-alue on myöhemmin jaettu tontteihin ja yleisiin katu-, puisto- tms. alueisiin, on tällaisten ei myytäväksi tarkoitettujen tonttien mahdollinen arvonkorotusosuus peruutettava. Vaihto-omaisuuteen merkittyyn tonttiin tai muuhun maa-alueeseen ei voi tehdä arvonkorotusta.

Arvonkorotuksen kohteena oleva käyttöomaisuus on ryhmiteltävä siten eriteltyinä, että arvonkorotuksen purkaminen voidaan hyvän kirjanpitoavan edellyttämällä tavalla tehdä määrätyn maa-alueen luovutuksessa. Erittely voidaan tehdä kaavamaisesti maa-alueittain, mikäli maa-alueet muodostuvat suuresta määrästä eri aikaan hankittuja ja lohkottuja tontteja, jolloin tonttikohtaisen hankintamenon osoittaminen voi olla kohtuuttoman vaikeaa. Poikkeuksellisesti voidaan taseeseen merkittävä arvonkorotusta alentaa tilikausittain samassa suhteessa kuin avaavassa taseessa olevien tonttien hankintamenojäännöstä on alennettu tilikaudella myytyjen tai luovutettujen tonttien arvoilla ellei perustellusti ja olennaisuuden periaate huomioon ottaen ole syytä käyttää muuta vähennyserää. Mikäli tonttien todennäköinen luovutushinta markkinatilanteesta johtuen olennaisesti alenee, on kirjanpidossa tehtävä vastaava arvonkorotuksen peruutus taseen molempin puolin merkityistä arvonkorotuseristä.

Tilivuonna 1997 ja sen jälkeen hankitun tontin mahdollinen arvonkorotus on tehtävä kirjanpidossa tonttikohtaisesti.

### **Kuntajaoston lausunto**

Kaupunki A saa merkitä käyttöomaisuuteen kuuluvien maa-alueiden arvot vuoden 1997 avaavassa taseessa vuoden 1996 tilinpäätöksen mukaisissa arvoissa edellyttäen, etteivät maa-alueiden kirjanpitoarvot ylitä niiden todennäköistä luovutushintaa 1.1.1997. Käyttöomaisuuden hankintameno ja sen poistamaton jäännösarvo sekä siihen tehty arvonkorotus merkitään kirjanpitoon erikseen. Arvonkorotus merkitään taseen vastaavissa ao. käyttöomaisuusryhmään ja arvonkorotusta vastaava määrä merkitään taseen vastattavien arvostuseriin.