



7.12.2005

## UTLÅTANDE OM BOKFÖRING AV BYTE AV OUTBRUTNA OMRÅDEN OCH BYGGNADER

**1. Begäran om utlåtande** Samkommunen för sjukvårdsdistriktet A överlåter outbrutna områden av tre tomter samt byggnader och lösöre enligt ett bytesbrev som samkommunen undertecknat med staden X. Lösöret har inget balansvärde. Staden överlåter outbrutna områden av fem tomter till sjukvårdsdistriktet.

Värdet på de områden med byggnader som sjukvårdsdistriktet överlåter är enligt bytesbrevet 1 054 460 euro och värdet på de områden som staden överlåter 234 000 euro. Mellanskillnaden är totalt 820 460 euro. Av detta betalar staden samkommunen 750 000 euro i mellanskillnad och resten av skillnaden, 70 460 euro, är samkommunens ersättning till staden för utveckling av markanvändningen enligt den detaljplaneändring som anhängiggjorts. Om ändringen av detaljplanen enligt punkt 7 bland de övriga villkoren i köpebrevet inte vinner laga kraft, läggs denna summa på 70 460 euro till den mellanskillnad som staden betalar. I så fall är den mellanskillnad som samkommunen får sammanlagt 820 460 euro.

Enligt bytesbrevet skall besittnings- och äganderätten till bytesobjekten övergå till parterna efter att dessa beslut vunnit laga kraft, det vill säga den 29 april 2005. När äganderätten övergick på parterna var balansvärdet för de byggnader och konstruktioner som överläts av sjukvårdsdistriktet 28 380 euro och för markområdena sammanlagt 622 100 euro, det vill säga totalt 650 480 euro.

Sjukvårdsdistriktet ber kommunsektionen ge ett utlåtande om hur bytet av markområdena och byggnaderna enligt bytesbrevet bör behandlas i samkommunens bokföring. Samkommunen ber kommunsektionen särskilt ta ställning till balansvärdet för de markområden som tillfaller samkommunen, vilket belopp som skall bokföras som försäljningsvinst och var det skall bokföras i resultaträkningen samt den bokföringsmässiga behandlingen av ersättningen på 70 460 euro för utveckling av markanvändningen enligt bytesbrevet.

## 2. Motivering till utlåtandet

### Bokföringslagen 1336/1997

Enligt 2 kap. 3 § i bokföringslagen skall bokföringen huvudsakligen grunda sig på prestationsprincipen. Prestationsprincipen uppfylls i detta fall genom att besittningsrätten övergår till den andra parten när byteshandeln har vunnit laga kraft.

Med anskaffningsutgiften för bestående aktiva avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång (BokfL 4 kap. 5 § 1 mom.). Också fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen samt räntor under tillverkningstiden kan under vissa förutsättningar räknas in i anskaffningsutgiften, om beloppet av dessa fasta utgifter och räntor är väsentligt jämfört med de rörliga utgifterna för anskaffningen och tillverkningen (BokfL 4 kap. 5 § 2–3 mom.). I en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter som föranletts av anskaffning och tillverkning skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler (BokfL 5 kap. 5 § 2 mom.).

Vid fastighetsköp kan det i en köpesumma ingå flera markområden och byggnader på dem vilkas värde inte har specificerats i köpesumman. Med tanke på principen om olika värde för olika tillgångar (BokfL 3 kap. 3 § 1 mom. 6 punkten) och för fastställande av avskrivningsgrunden för enskilda byggnader måste man i praktiken fördela summan på de olika markområdena (lägenheter eller tomter) och byggnaderna i balansräkningen.

*Kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av resultaträkning för kommuner och samkommuner (1999)*

I det sista stycket i kapitel 2.1. i den allmänna anvisningen sägs att försäljningsvinst i samband med byteshandel bokförs enligt bruttoprincipen. Anskaffningsutgiften för den tillgång som mottagits i bytet bokförs inom det utgiftsslag till vilket den kan hänföras. Om den tillgång som mottagits i bytet är avsedd att säljas, upptas den bland omsättningstillgångarna och om den stannar i kommunens eget bruk, upptas den bland anläggningstillgångarna.

Enligt kap. 2.3 i den allmänna anvisningen upptas även bland *Övriga verksamhetsintäkter* väsentliga försäljningsvinster på anläggningstillgångar. Smärre försäljningsvinster på anläggningstillgångar tas upp i resultaträkningen som rättelse av avskrivningar. Som extraordinära intäkter redovisas väsentliga försäljningsvinster som uppstått i samband med att kommunen eller samkommunen helt och hållet avvecklar den verksamhet för vilken anläggningstillgången i fråga har använts.

*Utlåtanden av bokföringsnämnden 1979/347 och 1979/348*

Utgångspunkten vid byteshandel är att bruttoförfarandet tillämpas. Bokföringsnämnden har gett ett utlåtande om bokföringen av bytesbilar 1979/347 och ett utlåtande om bokföringen av aktier som fåtts i utbyte. I det första utlåtandet konstateras att hela försäljningspriset för en bil som överlåtits av en säljare skall hänföras till omsättningen, även om vederlaget endast delvis har erhållits i pengar eller som fordran, och delvis erhållits som överlåtelse av köparens begagnade bil. Eventuella rabatter av säljaren dras av från omsättningen. Enligt det senare utlåtandet hänförs de försäljningsintäkter för överlåtna aktier som berättigar till besittning av en bostadslägenhet till den sökandes omsättning. Också i det fall att vederlaget bara delvis erhålls i pengar eller som fordran när köparen överlåter aktier som berättigar till besittning av en annan bostadslägenhet till sälja-

ren som en del av köpeskillingen, hänförs överlåtelsepriserna i sin helhet till omsättningen.

Också vid byte av bestående aktiva tillämpas bokföringsprinciperna i de ovan nämnda utlåtandena. Bytena behandlas som köp och försäljningar, oberoende av betalningsmedlen för det överenskomna bytesvärdet. De tillgångar som mottagits i byteshandeln bokförs under mottagarens rörliga eller bestående aktiva enligt användningsändamålet. Också ett byte utan några pengar realiserar försäljningsvinst eller försäljningsförlust.

### 3. Kommunsektionens ställningstagande

När byteshandeln har vunnit laga kraft år 2005 registreras bytena i samkommunens bokföring enligt följande:

Per <i>Markområden</i>	234 000	An <i>Markområden</i>	622 100
Per <i>Kundfordringar</i>	820 460	An <i>Byggnader</i>	28 380
		An <i>Övriga intäkter/Försäljningsvinster</i>	
<u>403 980</u>			
	1 054 460		1 054 460

Den ersättning som enligt överenskommelse skall betalas för utveckling av samkommunens markanvändning eller den ersättning som skall betalas av staden, är beroende av om detaljplaneändringen fastställs eller inte. Om den detaljplaneändring som avses i bytesbrevet vinner laga kraft, är samkommunen skyldig att betala staden en ersättning på 70 460 euro för utveckling av markanvändningen. Kontotransaktionen upptas i bokföringen för året i fråga i balansräkningen *Per Markområden An Kundfordringar* i balansräkningen.

Eftersom samkommunens balansräkning sammanställs med koncernbalansräkningen för staden som är andra part i byteshandeln, meddelar samkommunen att det uppstått en internvinst för staden.

### 4. Kommunsektionens utlåtande

Bytena av markområdena och byggnaderna enligt bytesavtalet behandlas enligt prestationsprincipen som bruttobelopp i den sökandes bokföring när byteshandeln vunnit laga kraft på det sätt som anges i ställningstagandet ovan. Om detaljplanen vinner laga kraft, skall samkommunen enligt villkoren för byteshandeln betala staden en utvecklingsersättning, som upptas som anskaffningsutgifter för markområdet och dras av från kundfordringarna.