



7.12.2005

LAUSUNTO MÄÄRÄALOJEN JA RAKENNUSTEN VAIHDON KIRJAAMISESTA

1. Lausuntopyyntö

Sairaanhoitopiirin kuntayhtymä A luovuttaa kaupungin X kanssa allekirjoittamansa vaihtokirjan mukaan kaupungille määräalat kolmesta eri tontista sekä rakennuksia ja irtaimistoa. Irtaimistolla ei ole tasearvoa. Kaupunki luovuttaa sairaanhoitopiirille määräaloja viidestä eri tontista.

Sairaanhoitopiirin luovuttamien määräalojen arvo rakennuksineen on vaihtokirjan mukaan 1.054.460 euroa ja kaupungin luovuttamien alueiden arvo 234.000 euroa. Väliraha kokonaisuudessaan on 820.460 euroa. Tästä kaupunki maksaa välirahana kuntayhtymälle 750.000 euroa ja loppuosa erotuksesta 70.460 euroa on kuntayhtymän korvaus kaupungille vireillä olevasta asemakaavamuutoksen mukaisesta maankäytön kehittämisestä. Mikäli vireillä oleva asemakaavamuutos kaupunkikirjan muiden ehtojen kohdan 7 mukaisesti ei saa lainvoimaa, lisätään myös mainittu summa 70.460 euroa kaupungin maksamaan välirahaan. Tällöin kuntayhtymän saama väliraha olisi yhteensä 820.460 euroa.

Vaihtokirjan mukaan hallinta- ja omistusoikeus vaihdon kohteisiin siirtyvät osapuolille näiden päätösten tultua lainvoimaisiksi eli 29.4.2005. Omistusoikeuden siirtyessä oli sairaanhoitopiirin luovuttamien rakennusten ja rakennelmien tasearvo 28.380 euroa ja maa-alueiden tasearvo yhteensä 622.100 euroa eli yhteensä 650.480 euroa.

Sairaanhoitopiiri pyytää lausuntoa siitä, miten vaihtokirjan mukainen maa-alojen ja rakennusten vaihto tulisi käsitellä kuntayhtymän kirjanpidossa. Erityisesti pyydetään kuntajaoston kannanottoa kuntayhtymälle tulevien maa-alueiden tasearvosta, kirjattavan myyntivoiton määrästä ja sen sijoittamisesta tuloslaskelmaan sekä vaihtokirjassa määritetyn maankäytön kehittämistä koskevan korvauksen 70.460 euroa kirjanpidollisesta käsitteystä ja kirjauskypsyudesta.

2. Lausunnon perustelut

Kirjanpitolaki 1336/1997

Kirjanpitolaisissa (2:3 §) pääsääntöisenä kirjaamisperusteena on suoriteperuste. Suoriteperuste toteutuu tässä tapauksessa hallintaoikeuden siirtymisen perusteella, kun vaihtokauppa on saanut lainvoiman.

Pysyvien vastaavien hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot (KPL 4:5.1 §). Myös hankintaan ja valmistukseen liittyvät kiinteät menot ja valmistusaikaiset korot voidaan eräin edellytyksin sisällyttää hankintameno, jos niiden määrä on olennainen hankinnan ja valmistuksen muuttuviin menoihin verrattuna (KPL 4:5.2-3 §). Aktivoituun hankintameno, luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla (KPL 5:5.2 §).

Kiinteistöjen kaupoissa saattaa yhdessä kauppasummassa olla kaupan kohteena useita maa-alueita ja niillä olevia rakennuksia, joiden arvoja ei ole kauppasummasta eritelty. Hyödykkeiden erillisarvostuksen periaatteen (KPL 3:3.1 § 6- kohta) perustuen sekä rakennuksen poistopohjan määrittämiseksi käytännössä yhteishinta joudutaan jakamaan taseessa erillisten maa-alueiden (tilojen tai tonttien) ja rakennusten osuuksiin.

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (1999)

Yleisohjeen luvun 2.1 viimeisessä kappaleessa on sanottu vaihtokaupan myyntitulosta, että se kirjataan bruttoperusteisesti. Vaihdoissa vastaanotetun hyödykkeen hankintameno kirjataan luonteensa mukaiseen menolajiin. Mikäli vaihdossa vastaanotettu hyödyke on tarkoitettu myytäväksi, se kirjataan vaihto-omaisuuteen, ja mikäli se tulee kunnan omaan käyttöön, se kirjataan käyttöomaisuuteen.

Yleisohjeen luvun 2.3 mukaan tuloslaskelman erässä *Muut toimintatuotot* esitetään myös olennaiset käyttöomaisuuden myyntivoitot. Vähäiset käyttöomaisuuden myyntivoitot esitetään tuloslaskelmassa poistojen oikaisuna. Satunnaisina tuottoina esitetään olennaiset myyntivoitot silloin, kun kunta tai kuntayhtymä luopuu kokonaan toiminnasta, jossa käyttöomaisuutta on käytetty.

Kirjanpitolautakunnan lausunnot 1979/347 ja 1979/348

Vaihtokaupoissa lähtökohtana on bruttomenettelyn käyttäminen. Kirjanpitolautakunta on antanut vaihtoauton kirjanpitokäsittelystä lausunnon 1979/347 ja vaihdossa saatujen osakkeiden kirjanpitokäsittelystä lausunnon 1979/348. Ensimmäisessä lausunnossa liikevaihtoon luetaan myyjän luovuttaman auton myyntihinta kokonaisuudessaan, vaikka vastike saatiin vain osaksi rahana tai saamisena ja osaksi ostajan käytetyn auton luovutuksena. Mahdollinen myyjän antama alennus vähennetään liikevaihdosta. Jälkimmäisen lausunnon mukaan hakijan liikevaihtoon luetaan luovutettujen asuinhuoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden myyntihinnat. Siinäkin tapauksessa, että vastike saadaan vain osaksi rahana tai saamisena ostajan luovuttaessa myyjälle osana kauppahinnasta toisen asuinhuoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet, liikevaihtoon luetaan myytävien osakkeiden luovutushinnat kokonaisuudessaan.

Myös pysyvien vastaavien vaihdoissa sovelletaan edellä mainituissa lausunnoissa esitettyjä kirjaamisperiaatteita. Vaihdot käsitellään ostoina ja myynteinä sovitusta vaihtoarvosta käytetyistä maksuvälineistä riippumatta. Vaihtokaupassa vastaanotetut hyödykkeet merkitään saajan kirjanpi-

toon vaihtuviin tai pysyviin vastaaviin niiden käyttötarkoituksen mukaisesti. Myös vaihto, jossa ei käytetä rahaa, realisoituu myyntivoiton tai myyntitappion.

3. Kuntajaoston kannanotto

Kun vaihtokauppa on saanut lainvoiman vuonna 2005, vaihdot kirjataan kuntayhtymän kirjanpidossa seuraavasti:

Per <i>Maa-alueet</i>	234.000	An <i>Maa-alueet</i>	622.100
Per <i>Myyntisaamiset</i>	820.460	An <i>Rakennukset</i>	28.380
		An <i>Muut tuotot/Myyntivoitot</i>	403.980
	<u>1.054.460</u>		<u>1.054.460</u>

Kuntayhtymän maankäytön kehittämisestä maksettavaksi sovitun korvauksen taikka kaupungin maksettavaksi tulevan korvauksen kirjauskypsyys riippuu asemakaavamuutoksen vahvistamisesta tai vahvistamatta jättämisestä. Jos vaihtokirjassa tarkoitettu asemakaavan muutos saa lainvoiman, kuntayhtymä on velvollinen maksamaan maankäytön kehittämisestä kaupungille korvauksena 70.460 euroa. Tapahtuma merkitään kyseisen vuoden kirjanpidossa taseeseen Per *Maa-alueet* An *Myyntisaamiset*.

Koska kuntayhtymän tase yhdistellään vaihtokaupassa toisena osapuolena olevan kaupungin konsernitaseeseen, kuntayhtymä ilmoittaa syntyneen sisäisen katteen kaupungille.

4. Kuntajaoston lausunto

Vaihtosopimuksen mukaiset maa-alueiden ja rakennusten vaihdot käsitellään hakijan kirjanpidossa suoriteperusteisesti bruttomääräisenä vaihtokaupan saatua lainvoiman edellä kannanotossa esitetyllä tavalla. Mikäli asemakaava saa lainvoiman, kuntayhtymä maksaa kaupungille vaihtokaupan ehtojen mukaisesti kehittämiskorvausta, joka merkitään kuntayhtymälle tulevan maa-alueen hankintamenoon ja vähennetään myyntisaamisista.