

## **PERUSTAJAURAKOINNIN KÄSITTELY TILINPÄÄTÖKSESSÄ JA TOIMINTAKERTOMUKSESSA**

Kirjanpitolautakunta (KILA) on antanut 17.1.2006 lausunnon perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa. Ohje korvaa 14.3.1994 annetun yleisohjeen perustajaurakoitsijaliiketoimintaan liittyvistä kirjanpidollisista kysymyksistä.

Vanhan yleisohjeen mukaan osakemyyntiä ja rakentamista käsiteltiin erillisinä toimintoina, joten projektin tuotot ja kulut kirjattiin osin kaksinkertaisina, mikä vääristi yritysten kannattavuuden arviointia. Taseen puolella on ollut myös kaksinkertaisia kirjauksia, koska perustajaurakoitsijan ja perustettavan yhtiön väliset keskinäiset saamiset ja velat ovat olleet mukana tilinpäätöksessä. Perustettavan asunto-osakeyhtiön nostamat lainat eivät sitä vastoin olleet mukana perustajaurakoitsijan tilinpäätöksessä.

### **Uuden yleisohjeen mukainen perustajaurakointi**

Lähtökohtana uuteen tulostuskäytäntöön ovat olleet tilinpäätösraportointia säätelevien kansainvälisten standardien (IFRS) vaatimukset suurten rakennusyritysten tilinpäätösinformaatiolle sekä myös tarve selkiyttää muiden perustajaurakointia harjoittavien yritysten kirjanpitoa ja tilinpäätöksiä. KILAn yleisohje on tarkoitettu sovellettavaksi tilikausilla, jotka alkavat 1.1.2006 tai sen jälkeen. Hyvä kirjanpito tapa ei myöskään aseta estettä ohjeen aikaisemmalle käyttönotolle.

### **Perustajaurakoitsijan liikevaihto**

Liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen varsinaisen toiminnan myyntituotot, josta on vähennetty myönnetyt alennukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. Perustajaurakoitsijan tosiasiallinen tulo syntyy perustettavan yhtiön osakkeiden myynnistä ulkopuolisille tahoille. Näitä tuloja ovat sekä ostajan osakekaupan yhteydessä osakkeista maksama kauppahinta sekä kaupan johdosta uuden osakkeenomistajan vastattavaksi siirtyvä huoneistokohtainen velkaosuus (siis osakkeiden kauppahinta + osakkeisiin kohdistuva, ostajalle siirtyvä velkaosuus). Kyseinen velka on yleensä rahoituslaitoksesta otettua lainaa. Liikevaihtokäsite on muuttunut oleellisesti aikaisemmasta käytännöstä, jolloin liikevaihtoon luettiin luovutetuista rakennuksista laskutetut urakkasummat sekä rakennetun tilan hallintaan oikeuttavien osakkeiden myyntihinnat.

Perustajaurakoitsijan tulee suorittaa arvonlisäveroa uudisrakentamiseen liittyvistä rakentamispalveluista ns. oman käytön verona. Tämä vero luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistamisesta aiheutuneisiin muuttuviin menoihin eikä sitä voida vähentää liikevaihdosta.

### **Tuottojen ja kulujen kirjaaminen**

Perustajaurakoitsija saa suoritteen luovuttamisesta tuloja ulkopuolisilta tahoilta myydessään omistamiaan osakkeita loppukäyttäjille. Toisaalta ulkopuolisille tahoille maksetaan tuotannontekijöistä, jolloin syntyy menoja mm. tontin ostosta, kohteen suunnittelusta sekä rakennustyön toteuttamisesta.

Sen sijaan perustajaurakoitsijan ja perustetun yhtiön väliset liiketapahtumat, kuten pääomasijoitukset (rakennusrahastosijoitukset) kohdeyhtiöön, tontin siirto tai rakentamispalvelun myynti perustetulle yhtiölle, ovat sisäisiä liiketoimia, jolloin perustajaurakoitsijan ja perustettavan yhtiön väliset tuotto- ja kuluerät tulee tilinpäätöksessä vähentää toisistaan. Näin ollen perustajaurakoitsijan tilinpäätöksessä tuloslaskelmaan merkittävät tuotot syntyvät ulkopuolisille tapahtuneesta osakemyynnistä ja kulut rakentamispalvelun tuottamisesta.

### **Luovutuksen mukaan tuloutettavat**

Mikäli kirjanpitovelvollinen noudattaa hyödykkeen luovutukseen perustuvaa tuloutusta, myytyjen osakkeiden velattomat myyntihinnat tuloutetaan rakennusvaiheen päätyttyä, samalla kun rakennusurakka luovutetaan kohdeyhtiölle ns. luovutuskokouksessa. Osakkeenomistajien maksut huoneistoista käsitellään ennakkomaksuina laskutuskelpoiselta osaltaan ja projektin kustannukset keskeneräisenä työnä, kunnes kohteen rakentaminen valmistuu.

Kun rakennuskohde on luovutettu perustetulle yhtiölle, tulee myymättä olevat kyseisen yhtiön osakkeet arvostaa perustajaurakoitsijan taseessa enintään siihen arvoon, joka vastaa myymättä olevien osakkeiden osuutta tontin ja rakennuksen valmistuskustannuksista. Ennen rakennuspalvelun luovuttamista rakentamisesta syntyneet menot ja tontin hankintameno merkitään perustajaurakoitsijan taseessa Vaihto-omaisuuteen *Keskeneräisiin tuotteisiin*. Luovuttamisen jälkeen osakkeet kirjataan *Muuhun vaihto-omaisuuteen* tai mahdollisesti myös *Valmiisiin tuotteisiin/tavaroihin* (KILAn termi VOM-osakkeet).

### **Valmistusasteen mukaan tuloutettavat kohteet**

Pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmiusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikissa vastaavanlaisissa kohteissa.

Perustajaurakointiliiketoiminnan tulot kirjataan tuotoksi valmiusasteen perusteella siten, että kohteen valmiusasteen lisäksi otetaan huomioon ulkopuolisille myyty osuus kohdeyhtiön osakkeista. Tässä huomioidaan osakehuoneistojen velaton myyntihinta. Rakentamisen valmiusastetta määriteltäessä ei oteta huomioon kohdeyhtiölle siirretyn tontin osuutta. Tuloutettavan projektikohtainen valmiusaste = Rakentamisen valmiusaste x Osakkeiden myyntiaste.

Tilikauden kuluihin sisällytetään myytyihin osakkeisiin kohdistuva osuus rakennushankkeen valmiusastetta vastaavista tuotanto- ja hankintamenoista. Hankintamenoihin luetaan myös tontin omakustannushinta.

### **Perustajaurakointitoimintaan liittyvät varat ja velat**

Rakennusliikkeelle syntyy saamia kohdeyhtiöltä suorittamansa rakennuspalvelun tuottamisesta sekä mahdollisesti tontin siirrosta/myynnistä kohdeyhtiölle. Nämä erät laskutetaan kohdeyhtiöltä, joka ei kuitenkaan suorita niistä varsinaista maksua. Rakennusliikkeelle syntyy myös (kohdeyhtiölle) velkoja, jotka koostuvat velaksi perustetusta rakennusrahastosta, rakennusliikkeelle takaisin siirretystä osakepääoman maksusta ja kohdeyhtiön nostaman velan siirrosta rakennusliikkeelle. Näiden erien tulisi netottua keskenään rakennusliikkeen tilinpäätöksessä.

Rakennusliikkeen todelliset varat muodostuvat keskeneräisten hankkeiden vaihto-omaisuuteen merkitystä hankintamenon osasta, joita ei ole kirjattu kuluksi.

Merkittävä osa perustettavaan yhtiöön liittyvistä tontti- ja rakentamismenoista voidaan rahoittaa perustettavan yhtiön nimissä otetuilla pankki- tms. lainoilla. Käytännössä perustajaurakoitsija vastaa kohdeyhtiön veloista siltä osin kuin ne koskevat myymättömiä tiloja. Näin ollen se osa perustettavan yhtiön lainoista, mikä kohdistuu myymättä oleviin osakkeisiin, merkitään perustajaurakoitsijan taseeseen kohtaan Lainat rahoituslaitoksilta (pitkä- tai lyhytaikaisiin luonteensa mukaisesti).

### **Muut tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa annettavat tiedot**

Perustajaurakoitsijan tulee ilmoittaa tilinpäätöksen laadinnassa noudatettavat arvostus- ja jaksotusperiaatteet kohteisiin liittyvien myyntitulojen ja niihin kohdistuvien menojen jaksottamisessa sekä niiden perusteella syntyvien varojen ja velkojen arvostamisessa. Lisäksi tulee ilmoittaa miten rakennusliikkeen ja kohdeyhtiöiden väliset saamis- ja velkaerät sekä tuotto- ja kuluerät on käsitelty tilinpäätöksessä eli netotettu keskenään.

Liitetietona tulee myös esittää KILAn yleisohjeen 4.9.2000 (Tulon kirjaaminen tuotoksi valmiusasteen perusteella) mukaiset liitetiedot, mikäli tätä tuloutuskäytäntöä sovelletaan.

Siirryttäessä käyttämään uutta mallia eritellään siirtymisen vaikutukset vapaisiin omiin pääomiin.

### **Konsernitilinpäätös**

Yleisohjeen tausta-ajatuksena on, että perustajaurakointia ajatellaan yhtenä taloudellisena kokonaisuutena, jolloin kirjauskäytäntö johtaa käytännössä samankaltaiseen lopputuloksen kuin jos kohdeyhtiöt konsolidoitaisiin rakennusliikkeen tilinpäätökseen. Virallinen konsernitilinpäätös voidaan jättää laatimatta, koska kohdeyhtiön omistus on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi.

Yleisohje Kirjanpitolautakunnan sivuilla:

<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/562A48A8A72BDD0BC22571020061B854>