

Kirjanpitolautakunta
Työ- ja elinkeinoministeriö
5.6.2017

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN YLEISOHJE PERUSTAJAURAKOINNIN KÄSITTELYSTÄ TILINPÄÄTÖKSESSÄ

1. Yleisohjeen tausta ja tarkoitus
2. Kuvaus perustajaurakointiliiketoiminnasta
3. Suoriteperiaatteen mukainen tilinpäätöskäsittely pääsääntönä
 - 3.1. Rakennusurakan tuloutuksen perustuminen tarkastuksen jälkeiseen luovutukseen
 - 3.2. Vaihto-omaisuuden hankintameno ja luovutusajankohta
4. Liitetiedot sekä toimintakertomusinformaatio
 - 4.1. Pien- ja mikroyrityksen liitetiedot
 - 4.2. Pienyritystä suuremman kirjanpitovelvollisen liitetiedot
 - 4.3. Toimintakertomusinformaatio

Liitteet

- Liite 1: Esimerkki luovutuksen mukaisesta tuloutuksesta
- Liite 2: Esimerkki: Liitetiedot perustajaurakointitoiminnasta

1. Yleisohjeen tausta ja tarkoitus

1.1. Yleisohjeen tarkoituksena on opastaa perustajaurakointitoiminnan kirjanpidollisten erityiskysymysten ratkaisussa, yhtenäistää kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöjä sekä edistää hyvää kirjanpito-tapaa.

- Tämä yleisohje korvaa kirjanpitolautakunnan aiemmin 17.1.2006 antaman yleisohjeen perustajaurakoinnista tilikausilla, jotka alkavat 1.7.2017 tai sen jälkeen; kirjanpitovelvollinen voi soveltaa tätä ohjetta myös 1.7.2017 kuluvaan tilikauteen kirjanpitoon ja siitä laadittavaan tilinpäätökseen.

- Edellä esitetystä huolimatta lautakunta pitää kirjanpitolain (1336/1997; KPL) 1:3 §:ssä tarkoitetun hyvän kirjanpitotavan mukaisena aiemman yleisohjeen 17.1.2006 soveltamista 1.7.2017 jälkeen seuraavan kolmen vuoden aikana päättyviltä tilintilikausilta laadittavissa tilinpäätöksissä edellyttäen, että menettelystä annetaan jäljempänä **4. jaksossa** tarkoitettu liitetieto.

1.2. Uudessa yleisohjeessa on otettu huomioon KPL:n ja kirjanpitoasetuksen (1339/1997; KPA) vuoden 2016 alusta voimaan tulleiden muutosten (1620/2015 ja 1752/2015) sekä pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksestä annetun asetuksen (1753/2015; PMA) vaikutukset.

- Kirjanpitolautakunta pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena myös IFRS-standardien noudattamista perustajaurakoinnin käsittelemiseksi erillistilinpäätöksessä esimerkiksi silloin, kun yritys kuuluu konserniin, josta laaditaan konsernitiilinpäätös IFRS-perusteisesti.

1.3. Aiemman 17.1.2006 annetun yleisohjeen antamisen jälkeen Verohallinto ohjeisti vuonna 2008 perustajaurakoinnin verotusta (viimeksi päivitetty 16.8.2012).

- Toisin kuin aiemmassa yleisohjeessa, Verohallinto perusti oman ohjeistuksensa juridiseen näkökulmaan, jossa rakennusliike ja kohdeyhtiö ovat erillisiä verosubjekteja. Tämä on ollut omiaan johtamaan tilanteeseen, jossa aiempaan yleisohjeeseen perustuvan tilinpäätöksen ja tuloverotuksen ratkaisut mm. tulon jaksottamisessa ja omaisuuden arvostamisessa poikkeavat väliaikaisesti toisistaan.
- Ottaen erityisesti huomioon KPL 2:6 §:n vuoden 2015 lainuudistuksessa tarkennetun sisällön, lautakunta pitää johdonmukaisena perustajaurakoinnin tilinpäätöskäsittelyn perustamista entiteettiperiaatteen mukaiseen menettelyyn, mikä johtaa lähtökohtaisesti yhdenmukaisuuteen kirjanpidollisesti tilinpäätöksessä ja elinkeinoverotuksellisesti tuloja ja niihin kohdistuvia menoja jaksottaessa sekä varoja arvostaessa. Tällöin kirjanpidon ja verotuksen tulojen sekä menojen osalta ei synny väliaikaista jaksotuseroa ja varojen arvostamisperiaatteet ovat yhtenevät. Myös KPL 2:6 §:n vaatimus kirjausketjujen aukottomuudesta (audit trail) pääkirjanpidon, tilinpäätöksen ja tuloveroilmoituksen välillä toteutuu.

2. Kuvaus perustajaurakointiliiketoiminnasta

2.1. Perustajaurakointiliiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jossa rakennusliike suunnittelee, markkinoi, tuottaa ja myy asuntoja sekä liike- ja toimistotiloja siten, että ostaja saa hallintaoikeuden asianomaisiin tiloihin hankkimalla omistukseensa kohdeyhtiön osakkeita.

2.2. Myytävien tilojen tuotanto- ja myyntiprosessia voidaan kuvata seuraavasti:

- a) Rakennusliike hankkii tontin perustettavan kohdeyhtiön lukuun.
- b) Rakennusliike laatii rakennettavaa rakennusta koskevat suunnitelmat ja markkinoi kohdetta lopputalokäyttäjille.
- c) Rakennusliike perustaa kohdeyhtiön ja siirtää tontin kohdeyhtiölle tämän tultua merkityksi kaupparekisteriin

- d) Rakennusliike solmii rakennushanketta koskevat sopimukset kohdeyhtiön kanssa ja puolesta (esimerkiksi vesi-, viemäri- ja sähkö sopimukset) sekä suorittaa rakentamispalvelun. Kohdeyhtiön nimissä laaditaan turva-asiakirjoista asuntokaupoissa annetun asetuksen (835/2005) 4 §:ssä määritelty taloussuunnitelma mm. rahoituksesta.
- e) Rakennusliike järjestää tarvittavan rahoituksen kohdeyhtiölle ja solmii tarvittaessa asuntokauppalain mukaiset sopimukset rahoituslaitoksen ja vakuutusyhtiön kanssa. Rakennuskohteen ja kohdeyhtiölle hankitun tontin rahoitus tapahtuu osin kohdeyhtiön omalla (rakennusliikkeen tekemillä osakepääoma- ja rakennusrahastosijoituksilla kohdeyhtiöön) sekä yleensä myös osin vieraalla pääomalla (kohdeyhtiölle otettavilla lainoilla).
- f) Rakennusliike myy kohdeyhtiön huoneistojen hallintaan oikeuttavat osakkeet. Osakemyyntiä tapahtuu pääsääntöisesti jo rakennusaikana.

2.3. Taloudellisesta näkökulmasta perustajaurakoitsijan tulot syntyvät osakkeiden myynnistä ulkopuoliselle ja menot vastaavasti rakentamis- ja tonttikustannuksista eikä kohdeyhtiön osakkeiden hankinnasta. Liiketapahtumat ovat ehdoiltaan perustajaurakoitsijan harkinnan mukaisia, ja perustajaurakoitsija käytännössä itse määrittää sopimuksen sisällön ja sen toteutuksen.

3. Suoriteperiaatteen mukainen tilinpäätöskäsittely pääsääntönä

3.1. Rakennusurakan tuloutuksen perustuminen tarkastuksen jälkeiseen luovutukseen

Rakennusurakan luovutuksenmukaisessa tuloutuksessa rakennusurakka tuloutetaan, kun rakennusurakka luovutetaan tilaajalle. Merkitystä ei ole sillä, ovatko huoneisto-osakkeet edelleen perustajaurakoitsijan omistuksessa vai eivät.

3.2. Vaihto-omaisuuden hankintameno ja luovutusajankohta

3.2.1. Perustajaurakoitsijan omistamien asunto-osakkeiden hankintamenoa ovat asunto-osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen mukaisen osakepääoman ja niiden rakennusrahastosuoritusten yhteismäärä, joiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt. Suorittamisvelvollisuus syntyy, kun rakennus saavuttaa valmiusasteen, joka yhtiöjärjestyksen tai muun sopimuksen mukaan edellyttää suoritusta rakennusrahastoon.

3.2.2. Kirjanpitolain 3:3.1 §:n 6 kohdassa tarkoitetun suoriteperiaatteen mukaisesti osakkeiden luovutuksen ajankohtana pidetään sitovan sopimuksen tekemishetkeä. Perustajaurakoitsija usein myy tai sitoutuu myymään perustamansa tai perustettavaksi suunnittelemansa asunto-osakeyhtiön osakkeet jo ennen asunto-osakeyhtiön rakennuksen valmistumista ja huoneistojen hallinnan luovuttamista.

- Sopimuksessa oleville lykkääville ehdoille ei lähtökohtaisesti anneta merkitystä; esimerkiksi rakennusurakoitsija saattaa pidättää itselleen omistusoikeuden osakkeisiin kunnes koko hinta on maksettu tai muu asetettu ehto tai aikamäärä on täyttynyt. Kohdeyhtiön osakkeiden luovutussopimus siirtää kuitenkin merkittävän osan osakkeelle kuuluvista oikeuksista ostajalle. Näin ollen kohdeyhtiön osakkeiden luovutussopimuksen teko voidaan katsoa suoriteperusteen mukaiseksi luovutukseksi.
- Edellä esitetyn perusteella rakennusliikkeen perustajaosakkaana merkitsemät huoneisto-osakkeet ovat rakennusliikkeen vaihto-omaisuutta siitä ajankohdasta alkaen, jona asunto- tai kiinteistöosakeyhtiö on merkitty kaupparekisteriin siihen ajankohtaan saakka, jona osakkeita koskeva luovutussopimus tehdään.
- Myyntisopimuksen tekohetkellä osakkeet lakkaavat olemasta myyjän vaihto-omaisuutta ja kauppahinta (ei sisällä mahdollista velkaosuutta, joka maksetaan asunto-osakeyhtiölle) tuloutuu

kokonaisuudessaan perustajaurakoitsijalle. Toisin sanoen osakkeiden koko myyntihinta tuloutetaan kaupantekohetkellä.

•

3.2.3. Tontti lakkaa kuulumasta perustajaurakoitsijan vaihto-omaisuuteen, kun tontti luovutetaan asunto- tai kiinteistöasakeyhtiölle.

- Luovutushetki on se ajankohta, kun kohdeyhtiön perustamisen jälkeen urakka- tai muun rakennussopimuksen perusteella aloitetaan työt yhtiön lukuun tai muut seikat osoittavat sen tulleen muutoin kohdeyhtiölle luovutetuksi.
- Perustettavan yhtiön lukuun ostettu tontti lakkaa kuulumasta perustajaurakoitsijan vaihto-omaisuuteen, kun yhtiö, jonka lukuun kiinteistö oli ostettu, on hyväksynyt kaupan itseään sitovaksi tai kun työtä on tehty kiinteistöllä yhtiön lukuun sen perustamisen jälkeen urakka- tai muun rakennussopimuksen perusteella tai kun muut seikat osoittavat sen tulleen muutoin yhtiölle luovutetuksi.

4. Liitetiedot sekä toimintakertomusinformaatio

4.1. Pien- ja mikroyrityksen liitetiedot

4.1.1. Perustajaurakoitsijatoimintaa harjoittavan pien- tai mikroyrityksen tulee ilmoittaa liitetietoina PMA 3 luvussa edellytetyt tiedot. Näihin kuuluu PMA 3:1.1 §:n mukainen selostus tilinpäätöstä laadittaessa noudatetuista arvostusta ja jaksotusta koskevista periaatteista ja menetelmistä. Siten pienyrityksen on kerrottava, millä tavalla se menettelee perustajaurakoinnista kertyvien tulojen kirjaamisessa tuotoksi sekä varojen arvostamisessa.

4.1.2. Kun on kyse arvostus- ja jaksotusvalinnoista, joita tarkoitetaan pien- ja mikroyritysten osalta PMA 3:1.1 §:ssä, tulee nämä liitetiedot lautakunnan käsityksen mukaan aina antaa. Velvoite koskee myös mikroyrityksiä, sillä PMA 1:1.2—3 §:n niin sanottu suojasatamasäännös ja PMA 1:4.1 § edellyttävät mikroyrityksenkin antavan PMA 3 luvun mukaiset liitetiedot.

4.1.3. Niin ikään perustajaurakoinnissa tulevat kuvattaviksi PMA 3:10 §:ssa mukaiset liiketoimet intressitahojen kanssa.

4.2. Pienyritystä suuremman kirjanpitovelvollisen liitetiedot

Pienyritystä suurempi perustajaurakoitsija ilmoittaa KPA 2:2a.1 §:n nojalla tilinpäätöksen laadinnassa noudattamansa arvostus- ja jaksotusperiaatteet perustajaurakointikohteisiin liittyvien myyntitulojen ja niihin kohdistuvien menojen jaksottamisessa sekä niiden perusteella syntyvien varojen ja velkojen arvostamisessa.

- Lisäksi lautakunta suosittaa, että KPL 3:2.2 §:n tarkoittamana tilannekohtaisena liitetietona, joka varmistaa oikeaa ja riittävää kuvaa, selvitetään, miten rakennussuoritteen tuottamisesta ja sen kohdeyhtiölle luovuttamisesta saadut urakkasopimuksen mukaiset suoritukset ja niitä vastaavat saatavat on käsitelty tilinpäätöksessä. – Tällainen erittely on samankaltainen kuin mitä edellytetään lausunnossa KILA 1851/2010 pitkäaikaishankkeiden tulouttamisesta yhtäältä KPL 5:1 §:n ja toisaalta 5:4 §:n perusteella.

4.3. Toimintakertomusinformaatio

4.3.1. Kirjanpitovelvollisen, jonka on KPL 3:1.3 §:n mukaan liitettävä tilinpäätökseensä toimintakertomus, on siinä arvioitava muun muassa toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden taloudellista asemaansa ja tulostaan. Tarvittaessa arviossa on esitettävä täydentävää tietoa ja lisäselvityksiä tilinpäätöksessä ilmoitetuista luvuista.

4.3.2. Mainitun KPL 3:1.3 §:n nojalla perustajaurakoitsijan tulee esittää toimintakertomuksessaan lisäselvitystä sekä perustajaurakointikohteisiin liittyvien tuottojen esittämisestä tuloslaskelmassa ja kohdeyhtiöiden kanssa solmittujen urakkasopimusten merkityksestä tuloksen muodostumiseen että toimintaan liittyvien kohdeyhtiöihin kohdistuvien saatavien ja velkojen esittämisestä perustajaurakoitsijan taseessa ja näiden vaikutuksesta taloudelliseen asemaan.

[Liite 1]

[Esimerkki luovutuksen mukaisesta tuloutuksesta]

Liite 2

Esimerkki: Liitetiedot perustajaurakointitoiminnasta			
<p>Kirjanpito- ja yritysmuotokohtaisen lainsäädännön perusteella tulee kirjanpitovelvollisen esittää liitetietoina asianomaisessa tilanteessa tarvittavat seikat oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti toiminnan laatu ja laajuus huomioiden (KPL 3:2.1—2 §).</p> <p>Tätä varten on perustajaurakoitsijan ilmoitettava, onko tilinpäätöstä laadittaessa noudatettu</p> <ul style="list-style-type: none"> • yleisohjeen 3 luvussa esitettyä pääsääntöistä menettelyä, esim. nimikkeellä: ”<i>Suoriteperusteinen perustajaurakointimenettely</i>”, vai • IFRS-perusteista menettelytapaa, vai • aiemman yleisohjeen mukaista toimintamallia. 			
LIITETIETO	KPL/KPA (pienyritystä suurempaa urakoitsijaa koskevat säännökset)	KPL/PMA (pien- ja mikroyritystä koskevat säännökset)	
Asunto-osakkeiden hankintameno	KPL 4:5.1	KPL 4:5.1	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kohdeyhtiön osakkeiden hankintameno on aktivoitu asianomaisen yhtiön yhtiöjärjestyksen mukaisen osakepääoman ja niiden rakennusrahastosuoritusten yhteismäärä, joiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt ennen tilikauden päättymistä.</i>
Keskeneräisten tuotteiden aktiivointi- ja arvostusperiaatteet	KPL 4:5.1-3 KPA 2:1.1	KPL:4:5.1-3 PMA 3:1	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Perustajaurakoitsijan rakennusurakan hankintameno muodostuu rakentamisen todellisista, KPL:4:5.1-3 §:n mukaisesti aktivoituista menoista.</i>
Liiketoimet lähipiiriin / intressitahojen kanssa	KPA 2:7b:3	PMA 3:10.3	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Yhtiö on tilikaudella myynyt ja luovuttanut perustamalleen ja aluksi täysin omistamalleen Asunto Oy Kotkankatu 146:lle - tavanomaisin ehdoin - tontin ja uudisrakennusurakan. Tontin ja urakkasumman kokonaisarvo oli 26.500.000 euroa.</i>
Liikevaihdon rakenne ja myynnin jaksotus	KPL 3:2.1-2 KPL 3:3.1:n kohta 8		<ul style="list-style-type: none"> • <i>Tilinpäätöksessä perustajaurakointitoiminnan myyntinä on tuloutettu ja liikevaihtona esitetty</i>

			<ul style="list-style-type: none"> ○ <i>rakennushankkeisiin liittyvien asunto-osakeyhtiöiden ja keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden (kohdeyhtiöiden) osakkeiden myyntituotot (= osakkeiden kauppahinta, ilman ostajalle siirtyvää huoneistokohtaista velkaosuutta) osakekaupan toteutumistilikaudelle tuloutettuna.</i> ○ <i>urakkasopimuksen mukainen rakennusurakka lisätöineen tuloutettuna sen luovutustilikaudella.</i>
Tuottojen ja kulu- jen sekä saatavien ja velkojen netot- taminen	KPL 3:2.1-2 KPL 3:3.1:n kohta 8		<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kohdeyhtiön osakkeiden hankintaan liittyvät velat ja kohdeyhtiölle suoritettavan rakennusurakan suorittamisen perusteella syntyvät urakkasaatavat on netotettu keskenään.</i>
Laskelma jako- kelpoisesta va- paasta omasta pääomasta	KPL 3:2.2	PMA 3:13	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrän arvioinnin yhteydessä on huomioitava, että vapaa oma pääoma käsitteä ennen rakentamispalvelun luovuttamista myytyjen osakkeiden kauppahintojen ja niiden hankintamenojen erotuksen perusteella tuloutunutta katetta.</i>