

Bokföringsnämnden  
Arbets- och näringsministeriet  
5.6.2017

## **BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA ANVISNING OM BEHANDLINGEN AV GRYNDERENTREPRENAD I BOKSLUT**

1. Anvisningens bakgrund och syfte
2. Beskrivning av grynderverksamhet
3. Redovisning enligt prestationsprincipen som huvudregel
  - 3.1. Intäktsföring av byggentreprenad utifrån överlåtelse efter besiktning
  - 3.2. Anskaffningsutgift för omsättningstillgångar och överlåtelsetidpunkt
4. Noter och information i verksamhetsberättelsen
  - 4.1. Noter i små- och mikroföretags redovisning
  - 4.2. Noter i större företags redovisning
  - 4.3. Information i verksamhetsberättelsen

### Bilagor

- Bilaga 1: Exempel på intäktsföring utifrån överlåtelse
- Bilaga 2: Exempel: Noter om grynderverksamhet

## 1. Anvisningens bakgrund och syfte

**1.1.** Syftet med denna allmänna anvisning är att ge vägledning i specialfrågor vid redovisning av grynderverksamhet, harmonisera bokförings- och bokslutspraxisen och främja god bokföringssed.

- Bokföringsnämndens tidigare allmänna anvisning om grynderentreprenader (17.1.2006) ersätts av denna anvisning från och med den räkenskapsperiod som inleds 1.7.2017 eller därefter. Bokföringsskyldiga kan även tillämpa denna anvisning i bokföringen och bokslutet för en innevarande (per 1.7.2017) räkenskapsperiod.

- Trots detta anser nämnden att det är förenligt med god bokföringssed, såsom avses i 1 kap. 3 § i bokföringslagen (BFL 1336/1997), att tillämpa den föregående anvisningen (17.1.2006) efter 1.7.2017 i bokslut för räkenskapsperioder som löper ut under de följande tre åren förutsatt att en not som avses i **avsnitt 4 nedan** ges om det tillämpade förfarandet.

**1.2.** Denna anvisning beaktar de ändringar av BFL och bokföringsförordningen (1339/1997; BFF) som trädde i kraft vid ingången av år 2016 (1620/2015 och 1752/2015) samt utfärdandet av Statsrådets förordning om uppgifter som ska tas upp i små- och mikroföretags bokslut (1753/2015; SMF).

- Bokföringsnämnden anser det också förenligt med god bokföringssed om man följer IFRS-standarden och redovisar grynderverksamheten i en separat rapport, t.ex. då företaget hör till en koncern som upprättar koncernbokslut enligt IFRS.

**1.3.** Efter att den förra anvisningen hade utfärdats (17.1.2006) utfärdade Skatteförvaltningen år 2008 en anvisning om grynderentreprenadverksamhet i beskattningen (senast uppdaterad 16.8.2012).

- I motsats till nämndens anvisning utgick Skatteförvaltningen från ett juridiskt betraktelsesätt där bygg- och målbolagen är separata skattesubjekt. Detta har lett till temporära avvikelser mellan avgöranden i inkomstbeskattningen och bokslut som följer nämndens förra anvisning, bl.a. i periodiseringen av intäkter och värderingen av tillgångar.
- Med beaktande av preciseringarna vid revideringen av bokföringslagen år 2015, framförallt 2 kap. 6 §, anser bokföringsnämnden att entitetsbaserad redovisning av grynderentreprenader utgör en konsekvent metod som i princip leder till enhetlig periodisering av utgifter och värdering av tillgångar i samband med bokslut och näringsbeskattning. Då uppstår inga temporära skillnader i periodiseringen av intäkter och utgifter mellan bokslutet och beskattningen, och tillgångarna värderas enligt samma principer. Kravet på en obruten verifieringskedja (audit trail) enligt 2 kap. 6 § BFL mellan huvudbokföringen, bokslutet och deklARATIONEN av inkomstskatt uppfylls.

## 2. Beskrivning av grynderverksamhet

**2.1.** Med grynderverksamhet avses att en byggnadsfirma planerar, marknadsför, producerar och säljer bostäder samt affärs- och kontorslokaler så att köparen erhåller besittningsrätt till utrymmena genom att förvärva aktier i målbolaget.

**2.2.** Produktions- och försäljningsprocessen kan beskrivas på följande sätt:

- a) Byggnadsfirman förvärvar en tomt för det bolags räkning som ska bildas.
- b) Byggnadsfirman uppgör planer för de byggnader som ska byggas och marknadsför objektet till slutanvändare.
- c) Byggnadsfirman bildar ett målbolag och överför tomten till bolaget när det införts i handelsregistret.
- d) Byggnadsfirman ingår avtal om byggprojektet med målbolaget och för dess räkning (t.ex. vatten, avlopp och el) samt utför byggtjänsten. En ekonomiplan som avses i 4 § i statsrådets för-

ordning om skyddsdocument vid bostadsköp (835/2005) uppgörs i målbolagets namn och omfattar bl.a. finansieringen.

- e) Byggnadsfirman ordnar behövlig finansiering åt målbolaget och ingår vid behov avtal med finansinstitut och försäkringsbolag i enlighet med lagen om bostadsköp. Objektet och tomten finansieras med målbolagets kapital (byggnadsfirmans placeringar i målbolagets aktiekapital och byggnadsfond) och oftast också med främmande kapital (lån).
- f) Byggnadsfirman säljer de aktier som ger besittningsrätt till målbolagets lägenheter. Försäljning sker i regel redan under byggtiden.

**2.3.** Ur ekonomisk synvinkel uppstår den stiftande entreprenörens intäkter vid aktieförsäljningen till utomstående medan utgifterna uppstår genom bygg- och tomtkostnaderna, inte vid förvärvet av målbolagets aktier. Den stiftande entreprenören avgör villkoren för transaktionerna och kan i praktiken själv bestämma avtalets innehåll och hur avtalet genomförs.

### **3. Redovisning enligt prestationsprincipen som huvudregel**

#### **3.1. Intäktsföring av byggentreprenad utifrån överlåtelse efter besiktning**

Här intäktsförs byggentreprenaden när den överläts till beställaren. Huruvida lägenhetsaktierna fortfarande ägs av entreprenören eller ej saknar betydelse.

#### **3.2. Anskaffningsutgift för omsättningstillgångar och överlåtelsepunkt**

**3.2.1.** Den stiftande entreprenörens anskaffningsutgift för bostadsaktierna består av bostadsbolagets aktiekapital enligt bolagsordningen och det totala beloppet av byggfundsinsbetalningar som ska göras när byggnadens tillverkningsgrad enligt bolagsordningen eller något annat avtal förutsätter inbetalning (prestation).

**3.2.2.** I enlighet med prestationsprincipen (3 kap. 3 § 1 mom. 6 punkten BFL) anses överlåtelsen av aktie ske vid tidpunkten då ett bindande avtal sluts. Ofta förbinder sig den stiftande entreprenören att sälja (eller säljer) bostadsbolagets aktier innan byggnaden blir färdig och besittningsrätten till lägenheterna överläts.

- I princip har avtal om uppskjutande villkor inte någon betydelse; en byggentreprenör kan t.ex. behålla äganderätten till aktierna tills hela priset har betalats eller andra villkor/tidsfrister uppfyllts. Ett avtal om överlåtelse av målbolagets aktier överför dock en stor del av de aktierelaterade rättigheterna till köparen. Därmed kan prestationsprincipen anses bli uppfylld när ett sådant avtal om överlåtelse sluts.
- På grundval av det ovan nämnda hör lägenhetsaktier som tecknats av byggnadsfirman (som stiftande entreprenör) till dess omsättningstillgångar från införandet av bostads- eller fastighetsbolaget i handelsregistret tills avtalet om överlåtelse av aktierna sluts.
- När avtalet sluts hör aktierna inte längre till säljarens omsättningstillgångar och hela köpesumman (utan den eventuella skuldandel som betalas till bostadsbolaget) blir en intäkt för den stiftande entreprenören. Med andra ord intäktsförs hela försäljningspriset för aktierna vid köpslutet.
- 

**3.2.3.** En tomt hör inte längre till den stiftande entreprenörens omsättningstillgångar när den har överlåtits till bostads- eller fastighetsbolaget.

- Överlåtelsepunkt är den tidpunkt då arbetet efter det att målbolaget bildats inleds för bolagets räkning på basis av entreprenad- eller annat byggnadsavtal eller om det av andra omständigheter framgår att den på annat sätt blivit överlåtten till målbolaget.

- En tomt som köpts för det bolag som bildas upphör att tillhöra den stiftande entreprenörens om-sättningstillgångar då det bolag för vars räkning fastigheten köpts har godkänt att köpet binder det eller då det har utförts arbete på fastigheten för bolagets räkning på basis av entreprenad- eller annat byggnadsavtal efter det att bolaget bildats eller om det av andra omständigheter framgår att den på annat sätt blivit överlåtten till bolaget.

#### **4. Noter och information i verksamhetsberättelsen**

##### **4.1. Noter i små- och mikroföretags redovisning**

**4.1.1.** Små- och mikroföretag som bedriver grynderverksamhet ska genom noter redovisa de uppgifter som avses i 3 kap. SMF. I enlighet med 3 kap. 1 § 1 mom. SMF ska noterna innehålla uppgift om de värderingsprinciper och -metoder samt periodiseringsprinciper och -metoder som följts vid upprättandet av bokslutet. Småföretaget ska således uppge hur intäkterna av grynderentreprenaderna har intäktsförts samt hur tillgångarna värderats.

**4.1.2.** När det gäller avgöranden vid värdering och periodisering, som för små- och mikroföretagens del avses i 3 kap. 1 § 1 mom. SMF, ska man enligt nämndens uppfattning alltid lämna dessa noter. Skyldighet att lämna noter som avses i 3 kap. SMF gäller också mikroföretag på grundval av 1 kap. 1 § 2 mom. – 3 § (s.k. fristadsregeln) och 1 kap. 4 § 1 mom. SMF.

**4.1.3.** Vid grynderentreprenader ska också transaktioner med intressenter enligt 3 kap. 10 § SMF redovisas.

##### **4.2. Noter i större företags redovisning**

Stiftande entreprenörer som är större än ett småföretag ska med stöd av 2 kap. 2 a § 1 mom. BFF uppge de värderings- och periodiseringsprinciper som följts vid periodisering av försäljningsintäkter och utgifter som gäller grynderentreprenader samt vid värdering tillgångar och skulder som uppstått genom entreprenaderna.

- Nämnden rekommenderar också att man genom en not som avses i 3 kap. 2 § 2 mom. BFL säkerställer en rättvisande bild och förklarar hur prestationer som i enlighet med entreprenadavtalet erhållits för produktion av byggtjänsten och överlåtelse av objektet till målbolaget samt motsvarande fordringar har behandlats i bokslutet. – Specifikationen liknar den som förutsätts i utlåntandet KILA 1851/2010 om intäktsföring av långtidsprojekt med stöd av 5 kap. 1 § och 4 § BFL.

##### **4.3. Information i verksamhetsberättelsen**

**4.3.1.** I en verksamhetsberättelse som enligt 3 kap. 1 § 3 mom. BFL fogas till bokslutet ska bl.a. den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning bedömas med beaktande av arten och omfattningen av verksamheten. Vid behov ska kompletterande uppgifter och tilläggsutredningar om bokslutssiffrorna lämnas.

**4.3.2.** Med stöd av nämnda 3 kap. 1 § 3 mom. BFL ska den stiftande entreprenören i verksamhetsberättelsen ge tilläggsutredningar om hur intäkter från grynderentreprenader tagits upp i resultaträkningen, relevansen av entreprenadavtalen med målbolagen för intäktsbildningen och hur fordringar och skulder som gäller målbolagen tagits upp i entreprenörens balansräkning samt påverkat den ekonomiska ställningen.

[Exempel på intäktsföring utifrån överlåtelse]

**Bilaga 2**

**Exempel: Noter om grynderverksamhet**

Vid behov ska de omständigheter som behövs för att ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges resultat och ekonomiska ställning enligt väsentlighetsprincipen och med beaktande av verksamhetens art och omfattning ges i noter på grundval av tillämplig lagstiftning (3 kap. 2 § 1–2 mom. BFL).

Då ska den stiftande entreprenören uppge om huvudregeln i den allmänna anvisningen (3 kap.)

- tillämpats vid upprättande av bokslutet, t.ex. under benämningen ”*Prestationsbaserat förfarande för grynderentreprenader*”, eller
- IFRS-baserat förfarande, eller
- uppge att modellen i den föregående allmänna anvisningen tillämpats.

NOTER	BFL/BFF (bestämmelser gällande entreprenörer som är större än ett småföretag)	BFL/SMF (bestämmelser gällande små- och mikroföretag)	
Anskaffningsutgift för bostadsaktier	4 kap. 5 § 1 mom. BFL	4 kap. 5 § 1 mom. BFL	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exempel: ”<i>Prestationsbaserat förfarande vid grynderentreprenader</i>”</li> </ul>
Aktiverings- och värderingsprinciper för varor under tillverkning	4 kap. 5 § 1-3 mom. BFL 2 kap. 1 § 1 mom. BFF	4 kap. 5 § 1 mom. BFL 3 kap. 1 § SMF	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Anskaffningsutgiften för den stiftande entreprenörens byggnadsentreprenad består av de verkliga byggkostnaderna, aktiverade enligt 4 kap. 5 § 1–3 mom. BFL.</i></li> </ul>
Transaktioner med närstående/intressenter	2 kap. 7 b § 3 mom. BFF	3 kap. 10 § 3 mom. SMF	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Bolaget har under räkenskapsperioden på sedvanliga villkor sålt och överlåtitt en tomt och nybyggnadsentreprenad till det av bolaget bildade och initialt helägda Asunto Oy Kotkankatu. Tomtens och entreprenadens sammanlagda värde uppgick till 26.500.000 euro.</i></li> </ul>
Omsättningens struktur och periodisering av försäljning	3 kap. 2 § 1–2 mom. BFL 3 kap. 3 § 1 mom. 8 punkten BFL		<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Den försäljning och omsättning i grynderverksamheten som har intäktsförts och tagits upp i bokslutet</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <i>består av intäkter från försäljning av aktier i bostadsbolag och ömsesidiga fastighetsbolag (målbolag), varvid köpe-</i></li> </ul> </li> </ul>

			<p><i>summan (utan lägenhetspecifisk skuldandel som överförs till köparen) intäktsförts på den räkenskapsperiod under vilken transaktionen skett.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <i>byggnadsentreprenader enligt entreprenadavtal inklusive merarbete intäktsförda på den räkenskapsperiod under vilken överlåtelsen skett.</i></li> </ul>
Nettning av intäkter och kostnader samt fordringar och skulder	3 kap. 2 § 1–2 mom. BFL 3 kap. 3 § 1 mom. 8 punkten BFL		<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Skulderna i samband med förvärvet av målbolagsaktierna och de fordringar som uppstått genom utförandet av byggnadsentreprenaden har avräknats mot varandra.</i></li> </ul>
Beräkning av utdelningsbart kapital	3 kap. 2 § 2 mom. BFL	3 kap. 13 § SMF	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Vid bedömning av utdelningsbart kapital ska man beakta att fritt eget kapital omfattar intäktsfört täckningsbidrag från skillnaden mellan köpesummorna och anskaffningsutgiften för aktier som sålts före överlåtelsen av byggtjänsten.</i></li> </ul>