

Perustajaurakoinnin käsittely tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa (KILA 17.1.2006)

Perustajaurakoinnilla tarkoitetaan toimintaa, jossa rakennusliike suunnittelee, markkinoi, tuottaa ja myy asuntoja sekä liike- ja toimistotiloja siten, että ostaja saa hallintaoikeuden tiloihin hankkimalla omistukseensa kohdeyhtiön osakkeita. Yleisohjeen tarkoituksena on selkiyttää ja yhdenmukaistaa perustajaurakointitoimintaan liittyvien liiketapahtumien esittämistapaa.

Perustajaurakoitsijan liikevaihto

Perustajaurakoitsijan tosiasiallinen tulo syntyy kohdeyhtiön 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). Perustajaurakoitsijan rakentamispalvelusta suorittama ns. oman käytön arvonlisävero luetaan osaksi hankkeen hankintamenoja eikä sitä voida vähentää liikevaihdosta vaan se luetaan muuttuviin menoihin.

Tuottojen ja kulujen kirjaaminen

Perustajaurakoitsijan ja kohdeyhtiön väliset tuotot ja kulut tulee tilinpäätöksessä vähentää toisistaan. Näin ollen perustajaurakoitsijan tuloslaskelmaan merkittävät tuotot syntyvät ulkopuolisille tapahtuneesta osakemyynistä 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 keskenäisenä 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.

Valmistusasteen mukaan tuloutettavat kohteet

Liikevaihtoon tilikauden tuotoksi merkitään se osuus myytyjen osakehuoneistojen velattomista myyntihinnoista, joka vastaa rakentamisen valmistusastetta. Tuloutettava määrä lasketaan seuraavasti:

$$\begin{aligned} & \text{Tuloutettava projektikohtainen valmistusaste} = \\ & \text{Rakentamisen valmistusaste} \times \text{Osakkeiden myyntiaste} \end{aligned}$$



Tilikauden kuluihin sisällytetään myytyihin osakkeisiin kohdistuva osuus rakennushankkeen valmiustetta 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 siirrettystä 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.

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.

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 löytyy Kirjanpitolautakunnan sivuilla:

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