

Tilisanomat ^{6 | 2017}

YRITYSTALouden JA LASKENNAN AMMATTILEHTI 38. VUOSIKERTA

www.tilisanomat.fi



Tilinpäätäjän
Tietopaketti

Tilinpäätäjän TIETOPAKETTI

2017

KHT, KTM Juhani Rönkkö

Tilinpäätäjän tietopaketti 2017 on tarkoitettu liiketoimintaa harjoittavien pienten ja keskisuurten yritysten tilinpäätöksen laatimisen apuvälineeksi. Tietopaketti ei ole kaiken kattava tilinpäätösohjeisto, vaan tekstit ovat osittain lyhyitä tiivistelmiä. Tästä syystä tilinpäätäjän on tarvittaessa katsottava asian yksityiskohdat asianomaisista säännöksistä tai muista lähteistä. Joitakin kokonaisuuksia, kuten esimerkiksi arvonlisäverotus tai konsernitalinpäätös (muutamia perusmääritelmiä ja konsernia koskevia kokorajoja lukuun ottamatta), on jätetty kokonaan tarkastelun ulkopuolelle. Tietopaketissa viitataan useissa kohdin KILAn lausuntoihin ja yleisohjeisiin. Mikäli lausunto tai ohje on annettu ennen vuoden 2016 kirjapitolain uudistusta, on kirjanpitoratkaisun tulkinnassa kiinnitettävä huomiota edellä mainitun ohjeen sovellettavuuteen KILAn lausunnon 1950/2016 mukaisesti.

Tietopaketti on päivitetty 25.10.2017 mennessä julkaistujen säädösten ynnä muiden sellaisten ohjeiden tasolle. Erityisesti pyydän tilinpäätäjää kiinnittämään huomiota kohtiin, joissa lähteeksi mainitaan hallituksen esitys (HE). Se merkitsee sitä, että asia on voinut käsittelyn loppuvaiheissa vielä muuttua.

Tilinpäätäjän tietopaketin laatimisessa ovat olleet suurena apuna KLT **Maire Määttä** Tilitoimisto Economic Capital Oy:stä sekä KTM **Veera Oikarinen** Ernst & Young Oy:n vero-osastolta. Heille parhaat kiitokseni. Tilinpäätäjän tietopaketti on saavuttanut vuosien varrella hyvän vastaanoton Tilisanomien lukijakunnassa. Tästä pitkäaikaisesta työpanoksesta pkt-yrityksien taloudellisen raportoinnin hyväksi sekä aikaisempien vuosien tietopakettien laadintavaiheen aikaisista keskusteluista minun lämpimät kiitokseni myös KLT, KHT **Seppo Laineelle**.

Juhani Rönkkö työskentelee Ernst & Young Oy:n palveluksessa KHT-tilintarkastajana. Hän on ollut jo vuosia mukana laatimassa tätä vuosittain ilmestyvää tietopakettia. Hän jatkaa Seppo Laineen ansiokasta työtä paketin parissa, nyt vastuukirjoittajana.

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
1	<p>YLEISTÄ TILINPÄÄTÖKSESTÄ</p> <p>1.1 AJANKOHTAISTA 2017</p> <p>1.1.1 Kirjanpitolain uudistuminen 2016-2017</p> <p>Uusi kirjanpitolaki vahvistettiin 30.12.2015 ja lakia tuli alkaa soveltaa 1.1.2016 tai sen jälkeen alkaneella tilikaudella.</p> <p>Pienyrityksen raja-arvot KPL:ssa: sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) tase 6 meur, 2) liikevaihto 12 meur ja 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä. <p>KPL:ään on lisätty säännökset muun kuin taloudellisen tiedon raportoinnista osana toimintakertomusta. KPL 3a-luku</p> <p>Tilinpäätöksen antaman oikean ja riittävän kuvan säännöstä on täsmennetty. Oikean ja riittävän kuvan vaatimus koskee enää tilinpäätöstä, kun viittaus toimintakertomukseen on poistettu kirjanpitoalaista. KPL 3:2</p> <p>Oikeata ja riittävää kuvaa täydentäviä lisätietoja ei tarvitse antaa liitetiedoissa, mikäli ne on lain mukaan ilmoitettava nimenomaan toimintakertomuksessa.</p> <p>Lainmuutoksen johdosta jokaisen kirjanpitovelvollisen, joka laatii tilinpäätöksen ohella toimintakertomuksen, tulee arvioida, täyttääkö jatkossa pelkkä tilinpäätös itsenäisenä asiakirjana laissa edellytettävän vaatimuksen oikean ja riittävän kuvan antamisesta.</p> <p>Lisäksi KPL:een on tehty pieniä teknisiä muutoksia. KPL 3:2</p> <p><u>Ym. muutokset: Laki KPL:n muuttamisesta 1376/2016, HE208/2016</u></p>	<p>Ennen vuotta 2016 voimassaolleen KPL:n soveltamisaika on päättynyt.</p> <p>Muutosta on kuvattu mm. edellisen Tilinpäätäjän tietopaketin 2016 kappaleessa 1.1.1.</p> <p>Mikroyritystä koskevat uudet säännökset koskevat vain seuraavat raja-arvot täyttäviä kirjanpitovelvollisia: sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) tase 350 teur, 2) liikevaihto 700 teur ja 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä. <p>Raja-arvotaulukko: ks. kappale 3</p> <p>Muun kuin taloudellisen tiedon raportointia koskeva suuria listattuja konserneja eikä tule sovellettavaksi pk-yrityksien tilinpäätöksissä. KPL 3a-luku, HE208/2016</p> <p>Muutoksen myötä oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen täyttyminen arvioidaan ainoastaan tilinpäätöksessä ja sen liitetiedoissa olevan tiedon perusteella, ilman, että voitaisiin ottaa huomioon myös toimintakertomuksessa esitetyt tiedot. HE208/2016</p> <p>Oikean ja riittävän kuvan antamisvelvoite ei koske vuoden 2016 KPL-muutosten myötä mikroyrityksiä.</p> <p>Ns. tuplatietojen problematiikka koski mm. asunto-osakeyhtiöitä, joiden toimintakertomuksessa on annettu kattavaa informaatiota yhtiön taloudellisesta asemasta.</p> <p>Muutos korostaa asiakirjojen itsenäisyyttä. Käytännössä kysymys kuuluu, onko toimintakertomuksessa annettu sellaisia tietoja, joiden tulisi jatkossa olla osana tilinpäätöstä, jotta se itsenäisesti täyttäisi oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen.</p> <p>KILA on tulkinnut liitetietojen ja toimintakertomustietojen yhteensovittamista ohjeessaan asunto-osakeyhtiöille ja muille keskinäisille kiinteistöyhtiöille ja korostanut HE:n tavoin asiakirjojen itsenäistä luonnetta suhteessa kumpaakin asiakirjaa koskevaan lainsäädäntöön. Liitetietona pakollisesti esitettävää tietoa ei saada siirtää toimintakertomuksessa esitettäväksi. Tilannekohtaisen liitetiedon esittämistarpeen arvioinnissa lähtökohtana on oikean ja riittävän kuvan tavoite eikä yhteisölain säännökset toimintakertomuksesta. KILAn yleisohje 1.2.2017</p>
1.1.2	<p>Yhteisölainsäädännön muutokset 2017</p> <p>Edellisen Tilinpäätäjän Tietopaketin jälkeen ei ole tullut voimaan merkittäviä muutoksia osakeyhtiölakiin.</p>	<p>Osuuskuntalakiin tehdyt muutokset vastaavat tässä kappaleessa mainittuja muutoksia osakeyhtiölakiin.</p> <p>AKYL:iin ei ole tehty muutoksia.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Vuoden 2017 alussa tulleet muutokset koskevat hallituksen tehtäviä yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiössä. Muutoksessa poistettiin viittaus TTL:een.</p> <p>OYL:ää muutettiin mm. osakeluetteloiden osalta 21.6.2017 voimaan tulleella muutoksella, kun kotimaiseen lainsäädäntöön sisällytettiin EU:n arvopaperiasetus vuodelta 2014. Muutoksen myötä arvo-osuusjärjestelmään kuulumattomien yhtiöiden osakkeista pidetään erillisen osake- ja osakasluettelon sijaan pelkästään yhtä osakasluetteloa. Suomalaisen yhtiön osakkeet voidaan liittää myös ulkomaiseen arvo-osuusjärjestelmään.</p>	<p>Tämä OYL:n muutos ei siten koske tavanomaista listaamatonta pk-yhtiötä. OYL 6:16a, HE 208/2016</p> <p>Ulkomainen arvopaperikeskus ei välttämättä tarjoa osakasluetteloon liittyviä palveluja. Tällaisen tilanteen johdosta osakasluettelon laadintavastuu siirrettiin arvo-osuusjärjestelmään kuuluvalla yhtiöllä arvopaperikeskukselta yhtiön hallitukselle. OYL:n säännöksiä vaikutuksesta ei voida vapautua, vaikka suomalaisen yhtiön osakkeet olisivat ulkomaisella arvo-osuustilillä. Laki OYL:n muuttamisesta 16.6.2017/349, HE 28/2016</p>	
<p>Viimeaikaisista KILA:n päätöksistä</p> <p>1) Lunastamattomien lahjakorttien kirjanpitokäsittelyn tulee heijastaa lahjakortteihin sisältyvää tosiasiallista velvoitetta. Mikäli lahjakorttia ei enää hyväksytä suoritteen maksuvälineenä, lahjakortin velkakirjaus tulee poistaa oikaisemalla lahjakortin alkuperäistä myyntitietoa kirjausta.</p> <p>2) Rahoitusvälineiden arvostamisessa on sallittua noudattaa KPL:n käyvän arvon arvostusmetodia, vaikka rahoitusvälineen esityspaikka taseessa olisi rahoitusomaisuuden sijaan pysyvissä vastaavissa tai vaihto-omaisuudessa. Käyvän arvon malli on hankintamenoilla poikkeava, vaihtoehtoinen tapa rahoitusvälineiden arvostamiseen. Arvostusmallia sovellettaessa on aina otettava huomioon varovaisuuden periaate, joka muun ohessa edellyttää laskennallisten verovelkojen kirjaamista realisoitumattomista tuotoista. KPL 5:2a</p> <p>3) Kehittämismenojen aktivoimisen kirjaamisessa voidaan käyttää kahta vaihtoehtoista tapaa tuloslaskelma-kirjaukseen: a) kuluja vähentävä kirjaus henkilöstö- ja henkilösivukulujen sarjasta ja b) käyttäen Valmistus omaan käyttöön -erää tuloslaskelmakaavassa.</p> <p>Kun avustuspäätös on olemassa, voidaan aktivoitua kehittämismenoja vähentää niihin kohdistuvalla avustuksen määrällä edellyttäen, että avustuspäätös on tehty kuluvalle tilikaudella ja että kyse on ainoastaan avustuksen teknisestä maksatuksesta.</p> <p>Mikäli myönnetyn avustuksen lopullinen määrä muuttuu seuraavana tilikautena olennaisesti, tehdään oikaisu edellisten tilikausien voittovarojen vähennyksenä.</p>	<p>1) Koska lahjakorttien myynti ei ole suoriteperiaatteen mukaista suoritteen luovuttamista, kirjataan niistä saatu suoritus lahjakorttien myyntitietokellä saajayhtiön taseeseen velaksi. Vanhentuneet, lunastamattomat lahjakortit kirjataan myynniksi. KILA 1959/2016</p> <p>2) Mikäli käyvän arvon -optiota halutaan käyttää, kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa täydessä laajuudessaan IFRS-standardien säännöksiä rahoitusvälineiden arvostamisessa ja esittämisessä. Vaihto-omaisuuden käyvän arvon muutos kirjataan varaston muutos-erään tuloslaskelmassa ja pysyvien vastaavien sijoituksiin kirjatun sijoitusomaisuuden käyvän arvon muutos kirjataan käyvän arvon rahastoon omassa pääomassa. KILA 1961/2016</p> <p>3) Näistä a-kohdan tapa on edustaa vakiintunutta kirjanpitotapaa. Vastaavasti b-kohta mahdollistaa sen, että tilikauden kokonaispalkat jäävät tuloslaskelmaan näkyviin.</p> <p>KILA painottaa, että kehittämismenojen käsittelyn tulee olla vertailukelpoista eri tilikausina. Tarvittaessa on annettava liitetiedoissa lisätietoja.</p> <p>Avustuspäätöksen olemassaolo on välttämätön edellytys sille, että menoja voidaan avustuksella kattaa. Liiketoiminnan muissa tuotoissa esitetään ne avustustuotot, jotka kohdistuvat tuloslaskelmaan merkittyihin menoihin. KILA 1962/2016</p> <p>Mikäli maksatushakemuksessa hyväksymättä jäänyt kuluerä on epäolennainen, voidaan muuttunut avustuspäättämäärä oikaista kuluvalle tilikaudella alkuperäisen kirjauksen vastakirjauksena.</p>	1.1.3

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>4) Johdannaisinstrumentteja ja niiden käyttöä suojaustarkoituksessa koskee KILAn ratkaisu 13.12.2016. Lausunto korvaa aiemman johdannaisia koskeneen ohjauksen KILAn yleisohjeessa 2015 (ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat) ja täsmentää vuonna 2014 annettua lausuntoa 1912. KILA 1963/2016.</p> <p>Rahoitusvälineet voidaan esittää tilinpäätöksessä varovaisuuden periaatteen mukaisesti (KPL 5:2 §) tai käyvän arvon periaatteen mukaisesti (KPL 5:2a § / IFRS). Johdannaiset ovat rahoitusvälineitä, joten em. säätely koskee myös niitä.</p> <p>Silloin kun yritys esittää johdannaiset ym. varovaisuuden periaatteen mukaisesti, voidaan myös tapauskohtaisesti soveltaa suojauslaskentaa, kuten KILA:n lausunnossa 1963/2016 on esitetty.</p> <p>Johdannaisten käsittely taseen ulkopuolella on edelleen mahdollista, mutta se edellyttää KILAn kannanoton mukaan erityisen suojauslaskentaa koskevan dokumentaation laadintaa. Tämä dokumentaatiovaatimus koskee myös pienyrityksiä.</p> <p>Tyypillisin tilanne, milloin pienyrityksellä on tilinpäätöksessään johdannainen, koskee koronvaihtosopimusta. Muut tilanteet ovat harvinaisempia. Tilinpäätäjän tulee huolellisesti tutustua pankin kanssa solmittuihin sopimuksiin ja analysoida niitä ym. säätelyn sekä olennaisuuden näkökulmasta.</p> <p>Ks. myös Tilinpäätäjän tietopaketin kappale 4.2.4.</p> <p>5) Mikrokokoinen asuntoyhtiön on sallittua valita tilinpäätöstä laatiessaan, noudattaako se mikroyrityksiä vain pienyrityksiä koskevia säännöksiä.</p> <p>6) Ajanvarauskirjan merkintöineen voi olla osa kirjanpitoaineistoa. Tilannetta on arvioitava sen perusteella, miten yritys on järjestänyt kirjanpitoonsa. Ratkaisevaa tulkinnassa on sillä seikalla, onko ajanvarauskirjassa sellaista tietoa, joita tarvitaan kirjanpidon toteuttamiseen.</p>	<p>4) Lausunto soveltuu korko-, valuutta- ja hyödykejohdannaisiin silloin, kun kyse ei ole kunnallisesta yhtiöstä. Kuntapuolen yhtiöt: ks. KILA:n kuntajaoksen päätökset 116/2017 ja 117/2017.</p> <p>Silloin kun sovelletaan ym. varovaisuuden periaatetta, johdannaisten negatiiviset käyvät arvot tulee kirjata lähtökohtaisesti kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi. Käyvän arvon periaatteen mukaan toimittaessa sekä positiiviset että negatiiviset käyvät arvot sekä näiden arvojen muutokset tulevat kirjattaviksi tilinpäätökseen.</p> <p>Tällöin suojaussuhteessa oleviin johdannaisiin sovelletaan lähtökohtaisesti IFRS-standardien mukaisia vaatimuksia. Vaatimukset ovat mittavia ja niihin on syytä tutustua huolella ja hyvissä ajoin.</p> <p>Käsiteltäessä johdannaisia taseen ulkopuolisina erinä laaditun dokumentaation tulee osoittaa, että suojauslaskenta on ns. tehokasta (johdannaisten sopimusehdot ovat käänteisesti yhteneväiset suojauskohteen kanssa). Myös liitetietojen sisältövaatimukset ovat mittavia.</p> <p>Sovellettaessa suojauslaskentaa KPL:n käyvän arvon periaatteen mukaan tällaisen koronvaihto-sopimuksen laskennallinen markkina-arvo kirjataan käypään arvoon taseen saamiin tai velkoihin. Käyvän arvon muutoskirjaus tehdään tällöin omaan pääomaan kuuluvaan käyvän arvon rahastoon. Vaihtoehtona on yllä kuvattu liitetietomalli, mikäli sen käytön edellytykset täyttyvät.</p> <p>Paketin kappaleessa 4.2.4 on kuvattu myös spekulatiivisten johdannaisten käsittelyä sekä johdannaisten käsittely tuloverotuksessa.</p> <p>5) Mikroyrityksen rajoista Tilinpäätäjän Tietopaketin kappaleessa 5.5 Liitetiedot. Käytetty säännöstö tulee ilmoittaa tilinpäätöksessä. KILA 1966/2017.</p> <p>6) Mikäli ajanvarauskirjan merkintöjen perusteella tehdään myyntisuoritteiden kirjanpitomerkintöjä, silloin varauskirja on tositteen asemassa. Mikäli kirjanpidon tuloutusmerkinnät tehdään pelkästään ajanvarauskirjaan, silloin varauskirja on erillinen kirjanpito. Sen sijaan, jos myyntitapahtumat tositetaan kirjanpitoon esimerkiksi suoraan kassajärjestelmästä – ilman yhteyttä ajanvarauskirjaan – ei ajanvarauskirja eivätkä sen merkinnät ole kirjanpitoaineistoa. KILA 1967/2017.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>KILA on antanut vuoden 2017 aikana useita uusia yleisohjeita.</p> <p>Yleisohje perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä 5.6.2017</p> <p>Tilinpäätöskäsittely voi perustua jatkossa myös samaan entiteettiperiaatteeeseen, mitä yhtiöt noudattavat elinkeinoverotuksessaan. KILAn esille nostaman vaihtoehtoisen menettelyn myötä yhtiö tulouttaa sekä perustamalleen kiinteistöyhtiölle myydyt rakentamispalvelun että kohdeyhtiöstä myytyjen huoneistojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden myyntihinnat sekä niiden katteet. Menettelyä noudatettaessa korostuu riittävien ja yksityiskohtaisten liitetietojen merkitys yhtiön tuloksen muodostumisen kuvaajana. KILAn ohje sisältä tästä esimerkkejä.</p> <p>Uusi perustajaurakointia koskeva KILA:n ohje korvaa vanhan vuonna 2006 annetun yleisohjeen tilikausilla, jotka alkavat 1.7.2017 tai sen jälkeen.</p> <p>Vanhan yleisohjeen soveltaminen on sallittua vielä erillisen siirtymävaiheen ajan, mikäli tästä annetaan vaadittavat liitetiedot.</p> <p>Yleisohje Asunto-osakeyhtiölle ja muille keskinäisille kiinteistöyhtiöille 1.2.2017</p> <p>Ohjeistus korvaa vuonna 2010 annetun vastaavan yleisohjeen.</p> <p>Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta</p> <p>Ohjeistus korvaa vuonna 2006 annetun vastaavan yleisohjeen. Esimerkiksi keskinäisiä kiinteistöyhtiöitä yhdistelevien kirjanpitovelvollisten on syytä tutustua ohjeeseen.</p>	<p>Yleisohjeen sallima rakentamispalvelun liikevaihtokäsittely saattaa vääristää tosiasiallisen kuvan saantia perustajaurakointia koskevan liiketoiminnan kehittymisestä, joten ohjeen sallimaan mahdollisuuteen on mielestäni syytä suhtautua varovaisesti. Samoin perustajaurakoitsijan olisi suositeltavaa edelleen suhtautua varovaisesti katteiden käsittelyyn ja perustaa tuloutuskirjaukset vain realisoituneisiin katteisiin toteutuneiden osakekauppojen ja kohteen valmiusasteen perusteella.</p> <p>Ohjeen soveltaminen on sallittua myös 1.7.2017 kuluvan tilikauden kirjanpitoon ja siitä laadittaviin tilinpäätöksiin.</p> <p>Jatkossa rakennusyhtiöiden osalta tultaneen näkemään toisistaan eriäviä kirjauskäytäntöjä, joka heikentää näiden tilinpäätösten vertailukelpoisuutta. Tämä puolestaan korostaa riittävän kattavien tilinpäätöksen liitetietojen merkitystä.</p> <p>Ohjeessa on huomioitu kirjanpitolainsäädännön muutokset. OYL:n pakottavat erityissäännökset huomioiden ohjetta on suositeltavaa noudattaa myös OYL:a soveltavien keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidossa, tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa.</p> <p>Myös tässä ohjeessa on huomioitu KPL:n muutokset.</p> <p>Esimerkkejä ohjeistuksesta: Kilan suosituksen mukaan konsernitilinpäätöksessä poistetaan rakennuksien hankintamenoa siitä huolimatta, poistaako keskinäinen kiinteistöyhtiö rakennuksia vai ei.</p> <p>Keskinäisestä kiinteistöyhtiöstä ei yhdistellä sellaisia varoja, joihin konsernilla ei ole määräysvaltaa.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
1.1.4	<p>Verotuksen muutoksia</p> <p>1.1.2017 astui voimaan ns. yrittäjävähennys. Elinkeinotoiminnan, maatalouden, metsätalouden ja porotalouden tuloksesta vähennetään verotuksessa viisi prosenttia, kun tulos otetaan huomioon luonnollisen henkilön tai kuolinpesän verotuksessa (TVL 30 a §).</p> <p>Yrittäjävähennys myönnetään viran puolesta, joten se ei edellytä vaatimusta veroilmoituksella. Verotuspäätökseltä on syytä tarkistaa, että yrittäjävähennys on huomioitu.</p> <p>1.1.2016 jälkeen alkaneista tilikausista tulee monikansallisiin konserneihin kuuluvien yhtiöiden antaa maakohtainen raportti tai ilmoitus selvitysvelvollisuudesta maakohtaisen raportoinnin osalta. Raportointivelvollisuus ulottuu vain harvoin suomalaisiin pk-yhtiöihin.</p> <p>Veronhuojennuspoistot Tuotannollisten investointien korotetut poistot muutettiin olemaan voimassa verovuosina 2013–2016 L 699/2012 ja L 1398/2014.</p> <p>Kehitysalueelle tehtävien investointien korotetuista poistoista annettua lakia, joka koskee PKK-yritysten vuosina 2009–2013 suorittamia investointeja, sovellettiin viimeisen kerran verovuodelta 2016 toimitettavassa verotuksessa. L1262/1993, L749/2008, L1523/2011</p> <p>Valtion vuoden 2018 talousarvio Valtion vuoden 2018 talousarvioehdotuksen mukaan ansiotuloveroperusteita lievennetään v. 2018 kuluttajahintaindeksin muutosta vastaavasti. Lisäksi työn verotusta kevennetään yhteensä 300 milj. eurolla. Solidaarisuusveron alarajan määräaikaisen alentamisen voimassaoloa jatketaan. Yleisradioveron rakennetta muutetaan siten, että kaikkein pienituloisimpia vapautetaan verosta. Asuntolainan korkovähennysoikeuden supistamista jatketaan. Määräaikaisen lapsivähennyksen voimassaolo päättyy vuoden 2017 lopussa.</p> <p>Talousarvioehdotuksessa esitetään, että työnantajan kustantama koulutus säädettäisiin verovapaaksi työntekijälle.</p> <p>Varainsiirtoverolakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että varainsiirtoveroa ei olisi suoritettava tuloverolaissa tarkoitettussa toimintamuodon muutoksessa, jossa liikkeen- tai ammatinharjoittaja taikka maa- tai metsätalouden harjoittaja perustaa tätä toimintaa jatkamaan osakeyhtiön, jonka osakkeet hän merkitsee. Verovapaus koskisi sekä kiinteää omaisuutta että arvopaperiomaisuutta.</p>	<p>Vähennyksellä on tarkoitus tasata yhteisöverokannan laskusta aiheutuvaa epäsuhtaa osakeyhtiöiden ja muiden toimintamuotojen välillä ja kannustaa yritystoiminnan harjoittamiseen.</p> <p>Yrittäjävähennys tehdään elinkeinotoiminnan verovuoden tulosta, josta on vähennetty verotuksessa vähennyskelpoiset menot ja vanhat tappiot.</p> <p>Elinkeinotoiminnan tappio, joka voidaan vähentää seuraavien kymmenen verovuoden aikana syntyvästä elinkeinotoiminnan tulosta, lasketaan EVL:n mukaan, eikä yrittäjävähennys vaikuta seuraaville verovuosille käytettäväksi siirtyvän tappion määrään. Seuraavina vuosina verotuksessa vähennettävä vanhan verovuoden tappio kuitenkin pienentää yrittäjävähennyksen laskentapohjaa sinä verovuonna, jona tappio vähennetään.</p> <p>Verotuksen maakohtainen raportointi koskee monikansallisia konserneja, joiden konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa. Suomessa sijaitsevan yhtiön tulee antaa ilmoitus selvitysvelvollisuudesta, jos se kuuluu em. konserniin. Jälkimmäinen vaatimus voi koskea myös pientä kirjanpitovelvollista.</p> <p>Korotettuja poistoja ei voi vähentää enää verovuonna 2017.</p> <p>HE 107/2018 vp sisältää valtion vuoden 2017 talousarvioehdotuksen mukaiset kevennykset vuoden 2017 tuloveroasteikkoon. Kevennyksiin liittyvät myös työtulovähennyksen korottaminen 1 420 eurosta 1 540 euroon sekä kunnallisverotuksen perusvähennyksen korottaminen 3 060 eurosta 3 100 euroon.</p> <p>Säännös laajentaisi työnantajan tarjoaman koulutuksen verovapautta verrattuna nykyiseen verotuskäytäntöön.</p> <p>Muutoksella pyritään edistämään toimintamuodon muutoksia ja takaamaan maatalouden kustannuskilpailukyky osakeyhtiömuodossa toimimisen kautta.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Muut vireillä olevat lainsäädäntöhankkeet Tulolähdejaon poistamista selvittämään on asetettu asiantuntijatyöryhmä. Työryhmän muistiossa ehdotetaan, että yhteisöjen toimintaan, lukuun ottamatta maataloutta harjoittavia yhteisöjä, sovellettaisiin jatkossa elinkeinoverolakia. Elinkeinotoiminnan käsite säilyisi pääasiallisesti ennallaan kiinteistöliiketoimintaa lukuun ottamatta. VM123:00/2016</p> <p>Asunto-osakeyhtiöön ja keskinäiseen kiinteistöyhtiöön ei sovellettaisi elinkeinoverolakia yhtiömuotonsa perusteella. Jos keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö kuitenkin harjoittaisi elinkeinotoimintaa, siihen sovellettaisiin elinkeinoverolakia.</p> <p>Tulolähdejaon poistamista valmistelevalle työryhmän toimikautta on jatkettu päättymään 30.4.2018.</p> <p>Tilinpäätäjän kannalta muuttuneita tai täsmennyneitä tulkintoja oikeuskäytännöstä Kirjanpitolain muutosta on käsitelty kahdessa tuloverotusta koskevassa ratkaisussa Tilinpäätäjän tietopaketin 2016 julkaisemisen jälkeen.</p> <p>Molemmissa ratkaisuissa katsottiin, että kirjanpitolain muutoksella ei suoraan ole vaikutusta verotukseen.</p> <p>Asiantuntijakulut katsottiin kokonaisuudessaan vähennyskelpoiksi vuosikuluiksi, kun asiantuntijakulut olivat liittyneet konsernirakenteen muokkaamiseen yritysjärjestelydirektiivin ja EVL:n mukaisten yritysjärjestelyiden avulla. KHO:2017:127</p> <p>Myyntisaamisen menetys voitiin käsitellä eri tavalla kirjanpidossa ja verotuksessa, eikä myyntisaamisen menetyksen vähennyskelpoisuus verotuksessa ollut sidottu kirjanpitosäätelyyn. KVL:2016/61</p> <p>Verotusmenettelyn muutokset Verotusmenettelyä uudistetaan vaiheittain vuosien 2016–2019 aikana. Uudistuksen ensimmäinen vaihe tuli voimaan 1.1.2017. Uudistuksen toinen vaihe tuli voimaan 1.11.2017.</p> <p>Kolmannen vaiheen on tarkoitus tulla voimaan 2018.</p> <p>Uudistuksissa on runsaasti siirtymäaikoja niin, että kokonaisuutena voimaantulo ajoittuu vuosille 2017–2019.</p>	<p>Tulolähdejaon poistamisen yhteydessä yhteisöjen elinkeinotulolähteeseen luotaisiin uusi omaisuuslaji ”sijoitusluonteinen omaisuus”. Sijoitusluonteinen omaisuus liittyisi muuta elinkeino-omaisuutta löyhemmin yhtiön harjoittamaan liiketoimintaan.</p> <p>Lähtökohtaisesti sijoitusluonteinen omaisuus käsittäisi sellaiset varat, jotka nykyisin kuuluvat henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Sijoitusluonteisen omaisuuden luovutuksesta syntyneiden tappioiden vähentämistä rajoitettaisiin.</p> <p>Muutos laajentaisi konserniavustuksen käyttöalaa myös kiinteistöliiketoimintaa harjoittaviin yhtiöihin. Samalla korkovähennysrajoitusten piiriin tulisivat myös sellaiset yhtiöt, joihin on aiemmin sovellettu tuloverolakia. Kiinteistöliiketoiminnan katsominen elinkeinotoiminnaksi voisi vaikuttaa yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittaman toiminnan verotukseen.</p> <p>Aikataulun pidennys tarkoittaa, että muutoksen odotetaan tulevan voimaan aikaisintaan vuonna 2019.</p> <p>Käypään arvoon kirjattavien sijoituskiinteistöjen tuloslaskelmaan kirjattavat arvonmuutokset eivät olleet veronalaista tuloa tai vähennyskelpoista menoa verotuksessa. KVL 2016/53</p> <p>Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen kirjanpitoon KPL:n sallimalla tavalla ei tarkoittanut sitä, että samaa periaatetta olisi voinut soveltaa verotuksessa. KHO 25.10.2016 T 4472</p> <p>Ratkaisussa esillä olleessa järjestyksessä oli toteutettu ensin liiketoimintasiirto ja sen jälkeen osakevaihto. Ratkaisun perustelujen mukaan toteutuneissa järjestelyissä, joissa yhtiö ei ole hankkinut uutta liikeomaisuutta kaupalla tai siihen verrattavalla toimenpiteellä, ei osakaajan asiantuntijamenoista voi lukea osaksi osakkeiden hankintamenoa.</p> <p>Emoyhtiön saamiset tytäryhtiöltä oli konvertoitu tytäryhtiön omaan pääomaan, minkä jälkeen emoyhtiön tilinpäätöksessä tytäryhtiön osakkeista oli tehty alaskirjaus. Emoyhtiöllä oli oikeus vähentää myyntisaamisen menetys. Ratkaisu vahvistaa periaatteen, että EVL on itsenäinen tuloksenlaskentanormisto silloin, kun kirjanpitosidonnaisuudesta ei ole erikseen säädetty.</p> <p>Ensimmäisen vaiheen uudistukset olivat uuden oma-aloitteisia veroja koskevan verotusmenettelylain säätäminen, verotililain kumoaminen ja uuden veronkantolain säätäminen sekä muutoksenhakumenettelyn ja -aikojen yhtenäistäminen.</p> <p>Ensimmäisen vaiheen uudistuksista tarkemmin, ks. Tilinpäätäjän tietopaketti 2016.</p> <p>Kolmannen vaiheen uudistukset koskevat verotuksen päättymisajan määrittämistä, veroilmoituksen tietojen korjaamisenmenettelyä ja verotuksen sanktioiden laskemista.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>1.11.2017 voimaan tulleet toisen vaiheen muutokset Sähköinen ilmoittaminen tuli pakolliseksi yhteisöjen tuloverotuksessa ja kiinteistöverotuksessa.</p> <p>Yhteisöjen ennakkoveromenettely ja ennakkoveroille laskettavat korot muuttuivat.</p> <p>Ennakontäydennysmaksu korvattiin lisäennakolla, jota on haettava Verohallinnolta.</p> <p>Verovuoden aikana voi hakea ennakkoveron korotusta, alentamista tai poistamista. Verovuoden päättymisen jälkeen voi hakea ennakkoveron alentamista tai poistamista tai pyytää lisäennakon määräämistä.</p> <p>Verohallinto voi oma-aloitteisesti määrätä tai poistaa ennakkoveroja verovuoden päättymistä seuraavan toisen kuukauden loppuun saakka. Verohallinto voi oma-aloitteisesti alentaa tai poistaa ennakoita verotuksen päättymiseen saakka.</p> <p>Ennakkoveron lukeminen hyväksi lopullisessa verotuksessa ja korkojen laskentatapa muuttuivat. Yhteisöillä ennakkoverot luetaan hyväksi lopullisessa verotuksessa sen mukaisina kuin ennakkoverot on määrätty.</p> <p>Yhteisökorko korvattiin huojennetulla viivästyskorolla.</p> <p>Palautettava yhteisökorko korvattiin palautuskorolla.</p> <p>Veronlisäys ja viivekorko korvattiin viivästyskorolla.</p> <p>Ilmoituspuutteet estävät veronpalautusten maksamisen.</p>	<p>Veroilmoituksen voi antaa paperilla jatkossa vain erityisestä syystä.</p> <p>Tavoitteena on kannustaa verovelvollisia seuraamaan tulon kertymistä verovuoden aikana ja saada verojen maksaminen reaaliaikaisemmaksi.</p> <p>Jos lisäennakko halutaan maksaa ilman korkoseuraamuksia, se on maksettava viimeistään kuukauden kuluttua verovuoden päättymisestä.</p> <p>Yhteisöveron lisäennakon maksuaika siis käytännössä lyhenee kolme kuukautta, kun ennakontäydennysmaksua voitiin maksaa ilman korkoseuraamuksia veroilmoituksen määräpäivään saakka, eli neljän kuukauden kuluessa tilinpäätöspäivästä.</p> <p>Ennakon alentamista tai poistamista voi hakea nykyistä laajemmin ennen veronpalautusten maksamista. Ennakoiden alentamiselle tai poistamiselle ei kerry veronpalautukselle maksettavaa korkoa.</p> <p>Jos määrättyjä ennakkoveroja on maksamatta, niitä ei peritä jatkossa jäännösverona, vaan ennakkoverojen perintää jatketaan.</p> <p>Maksamattomille ennakkoveroille määrätään maksettavaksi korkoa ennakon eräpäivää seuraavasta päivästä maksupäivään saakka.</p> <p>Jäännösverolle määrätään korkoa verovuoden päättymistä seuraavan toisen kuukauden ensimmäisestä päivästä eräpäivään saakka.</p> <p>Huojennetulla viivästyskorolla on vähimmäismääräinen korkoprosentti. Korkoprosentti on korkolaissa tarkoitettu viitekorko, joka on voimassa kalenterivuotta edeltävän puolen vuoden aikana ja johon lisätään 2 prosenttiyksikköä. Korko on kuitenkin vähintään 0,5 %.</p> <p>Huojennetun viivästyskoron määrä on 2 % vuonna 2017.</p> <p>Palautettavan yhteisökoron korkoprosentti on korkolaissa tarkoitettu viitekorko, joka on voimassa kalenterivuotta edeltävän puolen vuoden aikana ja josta vähennetään 2 prosenttiyksikköä. Korko on kuitenkin vähintään 0,5 %.</p> <p>Koron määrä on 0,5 % vuonna 2017.</p> <p>Viivästyskorkoa lasketaan verolle, joka maksetaan eräpäivän jälkeen aina veron maksupäivään asti. Viivästyskoron korkoprosentti määräytyy samoin kuin viivekorko ja veronlisäys aiemmin. Viivästyskoron korkoprosentti on korkolaissa tarkoitettu viitekorko, joka on voimassa kalenterivuotta edeltävän puolen vuoden aikana ja johon lisätään 7 prosenttiyksikköä.</p> <p>Koron määrä on 7 % vuonna 2017. Viivästyskorolla ei ole vähimmäismäärää.</p> <p>Myös oma-aloitteisten veroilmoitusten ilmoituspuutteet estävät veronpalautuksen maksamisen.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Lisäksi korkojen laskentatapaa tuloverotuksen oikaisutilanteissa muutettiin, verovelkatodistusten tilaaminen ja maksujärjestelypyynnöt siirrettiin OmaVero-palveluun sekä verojen maksamisessa käytettävät viitenumerot muuttuivat.</p> <p>TILINPÄÄTÖKSEN VALMISTUMISAIKA</p> <p>Tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. KPL 3:6</p> <p>Säännökseen ei ole tullut muutoksia.</p> <p>Tilinpäätös ja toimintakertomus on päivittävä ja kirjanpitovelvollisen on ne allekirjoitettava. Jos kirjanpitovelvollinen on yhteisö tai säätiö, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittavat hallitus tai vastuunalaiset yhtiömiehet ja toimitusjohtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö. KPL 3:7</p> <p>Tilinpäätös on valmis silloin, kun tuloslaskelma ja tase liitetietoineen sekä toimintakertomus on päivätty ja allekirjoitettu. Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt, joita ei kuitenkaan rekisteröidä tilinpäätöksen tavoin.</p> <p>Myös tilinpäätöserittelyt tulee olla laadittuna, päivättyinä ja laatijansa allekirjoittamana tilinpäätöksen valmistumishetkellä. Yrityksen vastuuhenkilön, esim. toimitusjohtajan, on myös suositeltavaa hyväksyä allekirjoituksellaan erittelyt, koska hänellä on vastuu kirjanpitoaineistoista.</p> <p>Tämä päiväys tulee olla merkittynä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältävään asiakirjaan. KILA 1899/2012</p> <p>Tilinpäätös voidaan allekirjoittaa myös sähköisesti. Luotettavuusvaatimuksen johdosta allekirjoitusmenettelyssä on noudatettava vahvaa sähköistä tunnistamista. Ei ole estettä, että allekirjoituksista osa on tehty sähköisesti ja osa käsin. KILA 1899/2012, Laki vahvasta sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisistä allekirjoituksista 617/2009</p> <p>Tilinpäätöksen tekemättä jättäminen saattaa vaikeuttaa monien muiden raportointivelvoitteiden täyttämistä tai jälkikäteen muodostua kovin työlääksi. Käytännössä tuloksen ja taloudellisen aseman seurannan laiminlyönti aiheuttaa ongelmia. Siksi tilinpäätöksen laatimatta jättämistä ei voi suositella.</p> <p>Jos tilinpäätöksessä todetaan allekirjoituksen jälkeen olennainen virhe tai puutteellisuus, tulee tilinpäätös oikaista sekä allekirjoittaa ja käsitellä kirjanpitovelvollisen päättävissä elimissä uudelleen – vaikka tilinpäätöksen laatimiseen säädetty aika olisi kulunut umpeen.</p> <p>Verotuskäytännön mukaan on ennen verotuksen vahvistamista jätetty oikaistu tilinpäätös hyväksytyt verotuksen perustaksi.</p>	<p>Ellei määräaikoja voida noudattaa, on viivästymiselle pyydettyä kirjanpitolautakunnan lupa.</p> <p>Veroviranomaiselta on erikseen pyydettyä lupa, jos veroilmoitus myöhästyy. Veroviranomaisen myöntämä jatkoaika koskee vain veroilmoituksen jättämistä, ei tilinpäätöksen laatimisan pidentämistä.</p> <p>Jos tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen allekirjoittaja on esittänyt eriävän mielipiteen tilinpäätöksestä tai toimintakertomuksesta, on tätä koskeva lausuma sisällytettävä tilinpäätökseen tai toimintakertomukseen hänen vaatimuksestaan.</p> <p>Tase-erittelyjen tulee olla riittävän kattavat tase-erien sisällön selventämiseksi. Erittelyjen kautta tase-erien sisällön tulee olla selkeästi todennettavissa ja johdettavissa pääkirjanpidon tapahtumista.</p>	<p>1.2</p>

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
1.3	<p>TILINTARKASTUS</p> <p>Yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus.</p> <p>Tilintarkastuskertomuksen jäljennös on toimitettava rekisteröitäväksi kaupparekisteriin tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yhteydessä.</p> <p>Tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jolle muussa laissa toisin säädetä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 € 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 € tai 3) palveluksessa on keskimäärin yli 3 henkilöä <p><u>TTL:2:2</u></p> <p>Tilintarkastaja on kuitenkin aina valittava yhteisössä, jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on kirjanpitolain 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoimintaan tai rahoituksen johtamisessa.</p> <p>Vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jonka päävastuullinen tilintarkastaja on KHT-tilintarkastaja, jos kyse on yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä tai jos yhteisössä tai säätiössä päättyneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) taseen loppusumma ylittää 25 000 000 €; 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 50 000 000 €; 3) palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä <p><u>TTL 2:5 §</u></p>	<p>TTL:ssa viitataan vuoteen 2016 asti voimassaolleen KPL:n määritelmään, jossa mainittuja yhteisöjä ovat mm. osakeyhtiö, osuuskunta, avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, yhdistys, säätiö jne.</p> <p>Uudessa KPL:ssä on määritelmää selvennetty mutta sisällöllisesti pyritty säilyttämään samana. HE89/2015</p> <p>Yhteisön ja säätiön yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta. Tällöin lain minimisäännön sijaan noudatettava ao. sääntöjä.</p> <p>Tarkastuksen kohteena on tilinpäätös ja hallinto. Toimintakertomusta, joka ennen oli tarkastuksen kohteena, käsitellään uuden lain mukaan ns. muuna informaationa EU-direktiivin ohjaamana. Tilinpäätäjän kannalta se ei mitenkään vähennä toimintakertomuksen laatimisessa käytettävää huolellisuutta.</p> <p>Yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä käytetään usein myös nimitystä PIE-yhtiö (Public Interest Entity).</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>VEROILMOITUS/VEROTUKSEN PÄÄTTYMINEN</p> <p>Veroilmoitus Veroilmoitus on annettava kehotuksesta verovuositain seuraavasti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Liikkeen- ja ammatinharjoittajien on annettava veroilmoitus ja palautettava korjattu esitäytetty veroilmoitus viimeistään verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 3. päivänä tilikaudesta riippumatta tai lomakkeelle merkittynä palautuspäivänä. • Verotusyhitymään on annettava veroilmoitus kultakin verovuodelta viimeistään verovuotta seuraavan helmikuun 28. päivänä • Elinkeinoyhitymään on annettava veroilmoitus kultakin verovuodelta viimeistään verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 3. päivänä. • Yhteisön ja yhteisetuuden on annettava veroilmoitus neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien. • Yhteisöjen veroilmoitus on annettava kultakin tilikaudelta erikseen, vaikka tilikaudet päättyisivät saman kalenterivuoden aikana. <p>Yhteisöjä ovat mm. osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki, sijoitusrahasto, keskinäinen vakuutusyhtiö, yhdistys ja säätiö ja yhteisetuoksia mm. yhteismetsä, tiekunta, kalastuskunta ja jakokunta.</p> <p>VEROH:n päätöksen 20 §:n mukaiset edellytykset täyttävän asuntoyhteisön ei tarvitse ollenkaan antaa veroilmoitusta, ellei sitä erikseen vaadita. Yhteisön ensimmäiseltä verovuodelta veroilmoitus on kuitenkin aina annettava. VML 2. luku, VEROHP A123/200/2016</p> <p>Asuntoyhteisöjen osakeluetteloon merkityt vastikkeettomat säännöt ilmoitetaan sähköisesti.</p> <p>Veroilmoituksessa tai sen liitteessä on tulolajeittain ja tulolähteittäin sekä muutoin riittävästi eriteltynä ilmoitettava veronalaiset tulot ja niistä tehtävät vähennykset, jotka verovelvollinen haluaa lukea hyväkseen ja jotka edellyttävät verovelvollisen esittämää selvitystä vähennyksen perusteesta ja suuruudesta. Veroilmoitukseen on vastaavasti eritellen merkittävä myös varat ja velat verovuoden päättyessä. Niiden verovelvollisten, joiden verotettava tulo lasketaan tulolajeittain, on ilmoitettava erikseen pääoma- ja ansiotulot sekä tiedot perusteista, joiden avulla tulo voidaan jakaa pääoma- ja ansiotuloksi.</p> <p>Veroilmoitusta täytettäessä kannattaa huolella lukea läpi täyttöohjeet ja myös Verohallinnon kannanotot yhteisöjen verotuskysymyksiin.</p> <p>Verotuksen päättymisen Yhteisöjen ja yhteisetuoksien verotus päättyy 10 kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä lukien. Muiden verovelvollisten verotus päättyy viimeistään verovuotta seuraavan kalenterivuoden lokakuun loppuun mennessä. VML 49, VEROHP vuosittain</p>	<p>1.11.2017 alkaen yhteisöjen ja yhteisetuoksien on annettava tuloveroilmoitus sähköisesti. Nämä verovelvolliset voivat antaa veroilmoituksen paperisena vain erityisestä syystä. Sähköinen ilmoitusvelvollisuus ei koske tonnistoverotettavasta toiminnasta annettavaa veroilmoitusta. Muut verovelvolliset voivat antaa veroilmoituksen joko sähköisenä tai paperisena.</p> <p>Veroilmoitus ja muut Verohallinnon päätöksessä 16.8.2017 tarkoitetut selvitykset on annettava Verohallinnon kutakin tarkoitusta vahvistamia lomakkeita käyttäen tai muulla tavalla kirjallisesti, ellei tarkoitusta varten vahvistettua lomaketta ole.</p> <p>Verohallinto voi verovelvollisen pyynnöstä pidentää veroilmoituksen antamisaikaa. Perusteltu pyyntö on esitettävä Verohallinnolle viimeistään veroilmoituksen viimeisenä jättöpäivänä.</p> <p>Sähköisesti saapunut veroilmoitus vuodelta 2017 katsotaan oikeaan aikaan annetuksi, jos se on saapunut Verohallinnon julkaisemalle ilmoituspalvelujen välittäjälle tässä päätöksessä määrättyssä ajassa ja lähettäjä on saanut ilmoituspalvelujen välittäjältä sähköisen kuittauksen ilmoituksen vastaanottamisesta.</p> <p>Postitse saapunut veroilmoitus vuodelta 2017 katsotaan oikeaan aikaan annetuksi, jos veroilmoituksen sisältävä postilähetys on tässä päätöksessä määrättyssä ajassa jätetty postiin Verohallinnolle osoitettuna.</p> <p>1.2.2017 lähtien yhteisön ja yhteisetuuden sekä muun arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityn verovelvollisen on ilmoitettava tilinumeron muutokset Verohallinnolle sähköisesti.</p> <p>Määräaika ilmoitukselle on seuraavan kuukauden loppu.</p> <p>VML 2. luku sekä Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista (A123/200/2016) määrittelevät em. pääsäännöstä johdettavat, asioista käytännössä ilmoitettavat tiedot. Niihin kuuluvat muun muassa jäljennös kirjanpitolain mukaisesta tilikauden tuloslaskelmasta ja taseesta tai muun erityisen lainsäädännön edellyttämästä tilinpäätöksestä. Tiedot ja selvitykset, joita ei voida liittää veroilmoitukseen sitä annettaessa (esimerkiksi tilintarkastuskertomus), on toimitettava Verohallinnolle viipymättä esteen lakattua.</p> <p>Veroilmoitus toimii lähtökohtaisesti yrityksen verottamisen pohjana. Veroilmoituksen huolellinen laatiminen siihen liittyvine tarkastustoimenpiteineen on olennainen osa tilinpäätäjän tilinpäätöstyöskentelyä.</p> <p>Esimerkiksi jos oy:n kaksi peräkkäistä tilikautta ovat 1.4.2015–31.3.2016 ja 1.4.2016–30.11.2016 (tilikauden muutos), on tämän oy:n verovuotena ajanjakso 1.4.2015–30.11.2016. Veroilmoitus annetaan kummaltakin tilikaudelta erikseen.</p>	1.4

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
1.5	<p>Verovuosi on yleensä kalenterivuosi tai, jos tilikautena ei ole kalenterivuosi, se tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet.</p> <p>TILIKAUSI</p> <p>Tilikauden pituus Tilikausi on 12 kuukautta. Toimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa tilikausi saa olla tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Kirjanpitovelvollisen kaikkia liikkeillä on oltava sama tilikausi.</p> <p>Ammatin- ja liikkeenharjoittajan tilikautena on aina kalenterivuosi. Jos noudatetaan kahdenkertaista kirjanpitoa, voi tilikausi erota kalenterivuodesta yllämainitun tavoin. Tällaiselta tilikaudelta on myös laadittava tilinpäätös. <u>KPL 1:1a, 1:4 §</u></p> <p>Tilikausi saa olla 12 kuukautta lyhyempi tai pitempi toimintaa aloitettaessa, lopetettaessa ja tilikautta muutettaessa, kuitenkin enintään 18 kuukautta. <u>KPL 1:4, 7:3</u></p> <p>Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä tytäryrityksellä tulee olla sama tilikausi kuin emoyrityksellä, jollei kirjanpitolautakunta myönnä tästä poikkeusta. Jos tytäryrityksen tilikausi poikkeaa emoyhtiön tilikaudesta, on yhdisteleminen suoritettava KILAn yleisohjeen mukaisesti. <u>KPL 6:5, KILA Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006</u></p> <p>Tilikausi ei voi myöskään vaihdella eri vuosina eri päivinä (esimerkiksi syyskuun viimeinen perjantai). <u>KILA 1842/2010</u></p> <p>Tilikauden muuttaminen Tilikauden päättymisajankohdan muuttamisesta on ilmoitettava verovirastolle. Jos tilinpäätöksen ajankohtaa myöhäistetään, ilmoitus on annettava kahta kuukautta ennen sitä päivää, jona tilikausi olisi päättynyt.</p> <p>Jos tilinpäätöksen ajankohtaa aikaistetaan, ilmoitus on tehtävä kahta kuukautta ennen sitä päivää, jona tilikausi tulee päättymään.</p> <p>Muutosilmoitukseen, joka tehdään yritysmuodon mukaisella Y-lomakkeella, on liitettävä selvitys muutoksen edellyttämistä toimenpiteistä, esim. oy:ssä yhtiöjärjestyksen muuttamisesta. Nämä selvitykset voidaan toimittaa verohallinnolle myöhemminkin, kuitenkin viimeistään kuukauden kuluessa ilmoituksen jättöajasta. <u>VEROHP 862/38/2011 34 §</u></p>	<p>Yhteisön ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä on vastuussa yhteisön hallitus tai hallinto, yhtymän osalta yhtymän vastuunalainen osakas, kuolinpesän osakas tai se, jolla on pesä hallussaan.</p> <p>Tilikauden alkaminen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yksityisliikkeen tilikausi alkaa siitä päivästä, kun liike- tai ammattitoimintaa on ryhdytty tosiasiallisesti harjoittamaan • Avoin- ja kommandiittiyhtiö syntyvät rekisteröimisellä. Yhtiön puolesta ennen sen rekisteröimistä tehdyistä toimista vastaavat toimesta päättäneet ja siihen osallistuneet yhteisvastuullisesti. Yhtiösopimuksen allekirjoittamisen jälkeen tehdystä toimesta tai yhtiösopimuksessa yksilöidystä, enintään vuosi ennen yhtiösopimuksen allekirjoittamista tehdystä toimesta aiheutuneet velvoitteet siirtyvät yhtiölle, kun yhtiö rekisteröidään. • Osakeyhtiössä viimeistään perustettavan yhtiön osakkeiden merkintäpäivästä ja osuuskunnassa perustamiskirjan päivämäärästä. Jos osakeyhtiö ottaa vastattavakseen sellaisista toimista, jotka on tehty sen lukuun ennen perustamista, on näitä toimia kuvaavat liiketapahtumat kuitenkin merkittävä asianomaisen osakeyhtiön kirjanpitoon syntymishetkensä mukaisesti, jolloin osakeyhtiön ensimmäisen tilikauden alkaminen tulee laskettavaksi ensimmäisestä liiketapahtuman syntymisestä. Sama koskee osuuskuntaa. • Yhdistyksen ensimmäinen tilikausi alkaa perustamiskirjan allekirjoituspäivästä. • Säätiön ensimmäinen tilikausi alkaa säätiön rekisteröintipäivästä, jollei perustettava säätiö ryhdy tosiasiallisesti säätiölain 8a §:ssä sallitun liiketoiminnan harjoittamiseen jo aikaisemmin. <u>KILA 1757/2005; AKYL 1:2-3 §</u> <p>Tilikauden muutosta koskevan ilmoituksen myöhästymisen ei kuitenkaan estä muutoksen huomioon ottamista verotuksessa, jos verovelvollinen myöhemmin selvittää, että muutos on yhtiöoikeudellisesti oikein suoritettu.</p> <p>Jos ilmoitusta tilikauden muutoksesta ei ole tehty edellä mainitussa määräajassa, verotuskäytännössä pidetään yleensä verovuotena aiempaa, muuttamatonta tilikautta, ja verovelvollisen on annettava siltä veroilmoitus.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>TILINPÄÄTÖKSEN JA TOIMINTAKERTOMUKSEN REKISTERÖINTI JA JULKISTAMINEN</p> <p><i>Velvoitteen alaiset kirjanpitovelvolliset</i></p> <p>a) Osakeyhtiö, osuuskunta, sellainen avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö, jossa vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö sekä sellainen avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö, jossa vastuunalaisena yhtiömiehenä on sellainen henkilöyhtiö, jonka yhtiömiehenä on osakeyhtiö.</p> <p>Ym. yhteisöjen on ilmoitettava tilinpäätösasiakirjat rekisteröitäväksi kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. <u>OYL 8:10, KPL 3:9–12, OskL 8:10</u></p> <p>b) Muut liiketoimintaa harjoittavat kirjanpitovelvolliset.</p> <p>Tilinpäätösasiakirjat on kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä ilmoitettava kaupparekisteriin, jos kirjanpitovelvollinen on pienyritystä suurempi. <u>KPL 3:9</u></p> <p>Jos kirjanpitovelvollisen tulee laatia konsernitilinpäätös, määräytyy em. rajojen ylittyminen tai alittuminen konsernitilinpäätöksen perusteella.</p> <p>Säännös koskee myös liiketoimintaa harjoittavaa yhdistystä ja säätiötä. Lisäksi säätiön on ilmoitettava tilinpäätös tase-erittelyineen, toimintakertomus ja tilintarkastuskertomus (vuosiselvitys) rekisteröitäviksi rekisteriviranomaiselle kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Ilmoitukseen on liitettävä jäljennökset mainituista asiakirjoista. Vuosiselvitys on julkinen lukuun ottamatta tase-erittelyitä, jotka ovat salassa pidettäviä.</p> <p><u>KPL 3:9–12, AKYL 9:4, SäätiöL 5:5</u></p> <p>Edellä a)- ja b)-kohdissa tarkoitettun kirjanpitovelvollisen on pyynnöstä annettava jäljennös tilinpäätöksestään ja toimintakertomuksestaan, jos pyyntö on tehty ennen kuin tilinpäätös ja toimintakertomus on ilmoitettu rekisteröitäväksi. <u>KPL 3:11</u></p> <p>Rangaistusseuraamukset kaupparekisteri-ilmoituksen laiminlyönnistä</p> <p>Jos säädetty velvollisuus toimittaa tai pyynnöstä antaa asiakirjoja rekisteriviranomaiselle laiminlyödään, voi patentti- ja rekisterihallitus velvoittaa sakan uhalla toimittamaan ne sille määräämässään ajassa. Uhkasakon asettamista koskevaan päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla. <u>KPL 8:1, OYL 8:10, OKL 27:2, SäätiöL 10:2</u></p>	<p>Rekisteröintivelvollisuuden ulkopuoliset kirjanpitovelvolliset</p> <p>Tilinpäätösasiakirjojen rekisteröimisvelvollisuus ei koske asumisoikeusyhdistystä, asunto-osakeyhtiötä eikä asunto-osuuskuntaa. Näiden on kuitenkin annettava pyydettyä kahden viikon kuluessa niistä jäljennös, kun kaksi viikkoa on kulunut tilinpäätöksen vahvistamisesta tai sitä vastaavasta menettelystä.</p> <p>Rekisteröinti- ja julkistamisvelvoitteet eivät koske ammatinharjoittajia. <u>KPL 3:9–12</u></p> <p>Kaupparekisteriin toimitettavat asiakirjat (jäljennöksinä yhtenä kappaleena):</p> <p>Osakeyhtiö ja osuuskunta</p> <ul style="list-style-type: none"> tilinpäätös (myös konsernitilinpäätös) liitetietoineen toimintakertomus, jos laadittava <u>KPL 3:1 ja 3:9</u> tilintarkastuskertomus, jos annettu (myös konsernin tilintarkastuskertomus) hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan ilmoitus tilinpäätöksen vahvistamisen päivämäärästä ja tieto yhtiökokouksen voittoa tai tappiota koskevasta päätöksestä (Ei koko yhtiökokouksen pöytäkirjaa!) <p>Avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö</p> <ul style="list-style-type: none"> tilinpäätös liitetietoineen (ks. oy), myös AKYL:n 9:3 §:ssä mainitut liitteet toimintakertomus, jos laadittava tilintarkastuskertomus (ks. oy) <p>Muut liiketoimintaa harjoittavat yritykset</p> <ul style="list-style-type: none"> tilinpäätös liitteineen (ks. oy) <p>Kaupparekisteriin merkityn kirjanpitovelvollisen toiminnan lopettamista koskevassa ilmoituksessa on mainittava, kenelle kirjanpitoaineiston säilyttäminen on uskottu.</p> <p>Jäljennös on annettava kahden viikon kuluessa pyynnöstä. Yhtiöllä on oikeus muulta kuin viranomaiselta periä jäljennöksestä sama maksu kuin rekisteriviranomainen perii.</p> <p>Jos osakeyhtiö ei ole rekisteriviranomaisen kehotuksesta huolimatta ilmoittanut OYL 8 luvun 10 §:n mukaisesti tilinpäätösasiakirjoja rekisteröitäviksi vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä, tulee rekisteriviranomaisen määrätä yhtiö selvitystilaan tai poistettavaksi rekisteristä. <u>OYL 8:10, 20:4</u></p> <p>Jos osakeyhtiö ei ole rekisteriviranomaisen kehotuksesta huolimatta ilmoittanut OYL 8 luvun 10 §:n mukaisesti tilinpäätösasiakirjoja rekisteröitäviksi vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä, tulee rekisteriviranomaisen määrätä yhtiö selvitystilaan tai poistettavaksi rekisteristä. <u>OYL 8:10, 20:4</u></p>	1.6

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><i>Osakeyhtiön ja muiden lomakkeella 6B veroilmoituksen antavien tilinpäätösten julkistaminen</i></p> <p>Vuonna 2011 päättyneistä tilikausista alkaen Verohallinnon kautta tulevat yhteisöjen tilinpäätöksiä koskevat asiakirjat rekisteröidään automaattisesti kaupparekisterissä.</p> <p>Tilinpäätöksen rekisteröinti merkitään yrityksen kaupparekisteritietoihin ja tilinpäätösasiakirjat ovat saatavilla</p> <p><i>Tilinpäätöksen muu julkistaminen</i> Rekisteröimisen ohella kirjanpitovelvollinen voi itse julkistaa tilinpäätöksensä</p> <p>Koska ilmoitetut tiedot tulevat rekisteröinnin kautta julkisiksi, kannattaa tilinpitäjän huolella miettiä ja keskustella päämiehensä kanssa toimitettavista tiedoista, jotta mitään sellaista, jota ei haluta julkistaa, ei tule julkistamisen piiriin.</p>	<p>Suoraan kaupparekisteriin saapuneet tilinpäätösasiakirjat tarkastetaan muodollisesti ennen rekisteröintiä.</p> <p>Tilinpäätöksen sisältöä ei tutkita, vaan asiakirjat rekisteröidään siinä muodossa kuin ne on toimitettu (PDF-muodossa tallennettuina kuvina).</p> <p>Tilinpäätöksen rekisteröinnistä ei lähetetä maksutonta kaupparekisteriotetta ilmoittajalle.</p> <p>Julkistuksen voi tehdä itse myös lyhennelmänä edellyttäen, että lyhennelmässä mainitaan, ettei siinä ole kaikkia rekisteröitävän tilinpäätöksen tietoja. <u>KPL 3:10</u></p> <p>Tilinpäätösten rekisteröinnin tarkoituksena on tietojen julkistaminen. Yritysten tilinpäätösasiakirjoja voi tilata tai katsella eri palveluissa. Asiakirjoja luovutetaan myös massaluovutuksina yrityksille ja viranomaisille. Yritykset tallentavat kuvista tilinpäätöksen tunnuslukuja ja jalostavat niistä erilaisia palveluja asiakkailleen.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>KIRJANPIDON JA TILINPÄÄTÖKSEN KESKEISET PERIAATTEET</p> <p>HYVÄ KIRJANPITOTAPA / OIKEA JA RIITTÄVÄ KUVA</p> <p>Kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa sekä liiketapahtumia kirjattaessa että tilinpäätöstä laadittaessa. KPL 1:3</p> <p>Hyvän kirjanpitotavan sisältöä on selvitetty hallituksen esityksessä kirjanpitolain muuttamiseksi. KILAn yleisohjeilla, lausunnoilla ja muilla kannanotoilla on keskeinen merkitys hyvän kirjanpitotavan sisällön tulkitsemisessa. HE 89/2015</p> <p>Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus. Olennaisuusperiaate huomioon ottaen tuloslaskelman ja taseen liitteinä on ilmoitettava tätä varten tarpeelliset lisätiedot. KPL 3:2</p> <p>Muiden kuin mikroyrityksien on esitettävä liitetietona myös muut seikat, jotka ovat tarpeen tilinpäätöksestä saatavan oikean ja riittävän kuvan aikaansaamiseksi. Tällaisia tietoja voivat olla esimerkiksi liiketoiminnan jatkuvuutta merkittävästi vaarantavat riskit ja epävarmuustekijät.</p> <p>Ym. vaade poistui mikroyrityksiltä kirjanpitolain vuoden 2016 uudistuksessa ns. suojasatama –säädöksen myötä.</p> <p>Oikean ja riittävän kuvan vaatimus koskee enää tilinpäätöstä, kun viittaus toimintakertomukseen on poistettu kirjanpitolaista tältä kohdin. KPL 3.2</p> <p>KPL 3:2 §:n käsite ”asia ennen muotoa” korostaa huomion kiinnittämistä tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon.</p>	<p>Vaatus hyvä kirjanpitotavan noudattamisesta sekä tilinpäätöksen oikeasta ja riittävästä kuvasta tähdentää sekä kirjanpitovelvollisen että tilintarkastajan vastuuta siitä, että tilinpäätös antaa omistajille, mahdollisille sijoittajille, verottajalle sekä velkojille oikean ja riittävän (eikä harhaanjohtavan ja riittämättömän kuvan) yrityksen tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoitusaseman muuttumisesta.</p> <p>Nämä säännökset yhdistettynä olennaisuuden periaatteeseen, ovat kirjanpitolainsäädännön keskeiset normit siitä, miten kirjanpitoa on pidettävä ja tilinpäätös laadittava. Vain hyvän kirjanpitotavan mukaan pidetty kirjanpito ja laadittu tilinpäätös kelpaavat sellaisenaan myös verotuksen pohjaksi.</p> <p>Em. normin informatiivisuutta on lisätty velvoittamalla kirjanpitovelvollista huomioimaan harjoittamansa toiminnan laatu ja laajuus oikean ja riittävän kuvan antamisessa. Siten esim. toimialakohtaiset erot ovat merkityksellisiä tiedonantovelvoitteen täyttämiseksi. Edelleen normi velvoittaa keskittymään nimenomaan olennaisiin asioihin. HE 89/2015</p> <p>Toimintakertomusta ja tilinpäätöstä (tulos, tase, rahoituslaskelma ja liitetiedot) arvioidaan tällöin toisistaan erillään olevina, itsenäisinä asiakirjoina. Muutoksen myötä oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen täytyminen arvioidaan ainoastaan tilinpäätöksessä ja sen liitetiedoissa olevan tiedon perusteella, ilman, että voitaisiin ottaa huomioon myös toimintakertomuksessa esitetyt tiedot. HE208/2016</p> <p>Mikroyritystä ei siten voida moittia oikeaa ja riittävää kuvaa koskevan yleisvaatimuksen perusteella silloin, kun tilinpäätös sisältää kaikki uuden PMA:n mukaiset tiedot, muttei muita lisätietoja.</p> <p>Tilinpäätäjän tietopaketin 2017 kappaleessa 1.1.1 on kuvattu tarkemmin kirjanpitolain täsmennystä siihen, miten oikean ja riittävän kuvan vaatimusta sovelletaan liitetietojen ja toimintakertomuksen välillä.</p> <p>Myös korkein hallinto-oikeus on tulkinnut, että oikeita ja riittäviä tietoja koskevan säännöksen (KPL 3:2) perusteella tulee antaa sellaisia tilannekohtaisia liitetietoja, joita ei nimenomaisessa lainsäädännössä erikseen edellytetä. KHO 1997/2953</p>	<p>2</p> <p>2.1</p>

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Kirjanpitolautakunta on antanut päätöksen kirjanpidon sisältöpainotteisuuden periaatteen soveltamisesta tilinpäätöksessä. Lautakunta painottaa, että oikeudellinen muoto on edelleen kirjaamisen lähtökohta, josta voidaan poiketa vain erityisestä syystä. Ääriesimerkinä lautakunta mainitsee tilanteen, jossa tekaistuja ostolaskuja vastaan kanavoidaan yhtiöstä rahoja ulos. Tällöin ei ole kysymys tuotannontekijän hankinnasta, vaan lahjoituksesta tai muusta voitonjaosta. <u>KILA 1775/2006, ks. myös KILA 1845/2010</u></p>	<p>Kirjauksia suoritettaessa kannattaa muistaa, että kirjauksilla voi olla keskeinen merkitys, kun jotakin asiaa tai tointa myöhemmin arvioidaan verotuksellisista, yhtiöoikeudellisista tai rikosoikeudellisista näkökulmista. Erityisesti kirjanpitoa hoidettaessa kannattaa kiinnittää huomiota siihen, että ei riko ”asia ennen muotoa” -periaatetta tilanteessa, jossa tietää tai olisi pitänyt tietää, että esimerkiksi tositemite ei vastaa asian todellista luonnetta tai tarkoitusta.</p> <p>Oikeaa ja riittävää kuvaa voidaan myös täydentää esimerkiksi liitetiedoilla tai pro forma -laskelmilla. <u>KILA 1828/2008</u></p>
2.2	<p>KIRJAUSKETJU</p> <p>Kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositemiteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätöksiin on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määrääjain tehtävää ilmoitusta. <u>KPL 2:6</u></p> <p>Käteisellä rahalla suoritettavat maksut on kirjattava viipymättä. Muut kirjaukset on tehtävä siinä ajassa, että: 1) KPL:ssa tai muussa laissa edellytetyt ilmoitukset viranomaisille verotusta tai muuta tarkoitusta varten voidaan laatia ajantasaisesta kirjanpidosta 2) se, joka on yhteisön tai säätiön kirjanpidossa vastuussa, voi täyttää valvontavelvollisuutensa.</p> <p>Kirjanpitolain muuttuminen vuonna 2016 mahdollistaa kokonaan sähköiseen tilinpäätösinformaatioon siirtymisen ja tilinpäätöstietojen toimittamismahdollisuuden viranomaisille ns. yhden luokun periaatteella. Samalla luovuttiin kirjanpidon menetelmiä ja aineistoja koskevien teknologisten ratkaisujen yksityiskohtaisesta säätelystä ministeriöasetuksiin.</p>	<p>Kirjausketjun ulottaminen viranomaisilmoituksiin saakka on huomioitava kirjausketjussa.</p> <p>Viranomaisilmoitukset asettavat nyt kirjanpitokirjauksille tosiasiallisen määrääjän. Siten esim. eri veroilmoitusten tapauskohtaiset jättöajat tulevat luonnostaan huomioonotetuksi kun huolehditaan, että ilmoitukset jätetään ajoissa.</p> <p>Nykyisessä kirjanpitolaissa tilinpäätöksen liitetietojen perustana olevia laskelmia ja asiakirjoja käsitellään tositemiteiden kaltaisina. Tämä varmistaa niiden tarkastettavuutta.</p> <p>Sama kirjausketjun osoittamisen vaatimus ulottuu veroilmoituksiin ja muihin viranomaisraportteihin, esim. työnantajailmoituksiin.</p>
2.3	<p>KIRJAAMISPERUSTEET</p> <p><i>Suorite- ja maksuperuste</i> Kirjanpitolainsäädännössä on menon ja tulon pääsääntöiseksi kirjausperusteeksi säädetty suoriteperuste. Suoriteperusteen mukaan meno syntyy silloin, kun tuotannontekijä vastaanotetaan, tulo silloin, kun suorite luovutetaan.</p> <p>Meno ja tulo saadaan kirjata perustuen myös veloituksen (laskuperuste) tai maksuun (maksuperuste). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää.</p>	<p>Tuotannontekijän vastaanottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta on käytävä ilmi tositemiteesta. Jos tietoa ei ole laskussa, tositemiteeseen on liityttävä esimerkiksi rahtikirja, josta päivämäärä selviää. Elinkeinoverolaissa tuotannontekijän vastaanotto- ja suoritteen luovutustapahtuma on varsin tarkasti määritelty kuitenkin noudattaen kirjanpitolain ja -asetuksen yleisperiaatetta. <u>EVL 13, KPL 2:5, KILAn yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 1.2.2011</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Käytännössä kirjanpitoa hoidetaan usein laskuperusteisesti. Laskuperuste tarkoittaa sitä, että kirjaaminen tapahtuu laskun päivämäärän mukaisesti. Kirjanpidon hyväksikäyttötehtävän toteutumista silmälläpitäen olisi suositeltavaa käyttää suoriteperustetta koko tilikauden ajan.</p> <p>Tilinpäätöksessä on maksuperusteiset (ja laskuperusteiset) kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteiseksi. <u>KPL 2:3, 3:4, EVL 19, 22</u></p> <p>Myös tilinpäätöksen liitetiedon tulee perustua sen sisällön todentavaan tositteeseen (liitetietotosite, ellei sen perusta muuten ole ilmeinen).</p> <p>Suoriteperusteisuudesta on säädetty joitakin nimenomaisia poikkeuksia. Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo on mahdollista kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. <u>KPL 5:4</u></p>	<p>Mikrokokoiset ammatin- ja liikkeenharjoittajat voivat jättää tilinpäätöksen laatimatta. Tilikauden on tällöin oltava kalenterivuosi. Jos mikroyritys on yhdistys tai säätiö, se voi laatia tilinpäätöksensä myös maksuperusteisesti. <u>KPL 1:1a-2</u></p> <p>Elinkeinotuloverolaissa on omat säännöksensä maksuperusteisesta tilinpäätöksestä. Se edellyttää erittelyä vaihto- ja käyttöomaisuudesta sekä saamisista, veloista ja varauksista. EVL sallii maksuperusteisen kirjanpidon vain ammatinharjoittajille, ei siten liikkeenharjoittajille. Täten liikkeenharjoittajan tulisi selvittää tilikauden tulos veroilmoitusta varten aina suoriteperusteisesti. <u>EVL 27a</u></p> <p>Liitetiedon ja sen todentavan liitetietotositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.</p> <p>Nimenomaiseen säännökseen perustuva poikkeus on myös velvollisuus vähentää tuotoista vastaisia menoja ja menetyksiä joko pakollisina varauksina tai siirtovelkoina. <u>KPL 5:14</u></p>	
<p><i>Dokumentoitu näyttö ja vahingonkorvausriski</i></p> <p>Kirjanpitovelvollisella on velvollisuus dokumentoida kirjanpito- ja hallintoaineistoonsa liike- ja maksutapahtumiensa perusteet siten, että aineistosta käyvät ilmi siirtyneet hyödykkeet ja palvelut sekä näiden tapahtumien tarkempi sisältö. Tämä voi tapahtua joko erillisten tositteiden muodossa tai viittaamalla tositeaineiston ulkopuoliseen aineistoon (muun muassa hallituksen kokouspöytäkirjoihin).</p> <p>Näyttövelvollisuus koskee yhtä lailla tilanteita, joiden perusteella ei tehdä mitään kirjauksia pääkirjanpitoon. Kirjanpitovelvollisen tulee tarvittaessa osoittaa, että kirjauksiin tai muihin tilinpäätösmerkintöihin ei ole tarvetta. Tällainen tilanne tulee tyypillisesti eteen arvioitaessa taseen arvostuskysymyksiä tai liitetietojen vastuutietojen riittävyyttä.</p> <p>Yritysjohdon tulee toimia huolellisen miehen tavoin. Tilinpäätösratkaisut tulisi epäselvissä ja harkinnanvaraisissa tilanteissa perustella dokumentoidusti, jotta laadittu dokumentaatio osoittaisi mahdollisessa jälkikäteistilanteessa (riita, verotarkastus tai muu sellainen) tilinpäätöshetken olosuhteet, pohdinnan ja perustelut päätetyille ratkaisuille.</p> <p>Ääritapauksessa kirjanpitomerkinnän tekeminen vastoin asian todellista luonnetta ja muuta näyttöä voi johtaa rikosoikeudelliseen vastuuseen. Tämä koskee tilannetta, jossa virheellinen merkintä/tosite johtaa olennaisesti virheelliseen kuvaan kirjanpitovelvollisen taloudellisesta suorituskyvystä tai taloudellisesta asemasta.</p>	<p>Kauppakirjaa ei välttämättä tarvitse kokonaisuudessaan liittää kirjanpidon kirjaustositteeksi, jos tositeaineisto sisältää yksilöidyn viittauksen dokumentin säilytyspaikkaan. Tämä säilytyspaikka voi olla esimerkiksi pöytäkirja tai sopimusrekisteri.</p> <p>Tilinpäätäjän on syytä olla huolellinen myös veroilmoitusta laatiessaan, koska virheellisesti tai puutteellisesti täytettyyn veroilmoitukseen kohdistuu vuosi vuodelta tiukemmin arvioitava veronkorotusriski.</p> <p>Verotusmenettelystä kts. Tilinpäätäjän Tietopaketin kappaleet 1.1.4 (verotuksen muutoksia) ja 6 (verotus).</p> <p>Näyttökysymykset muodostavat keskeisen alueen erilaisissa riita- ja tulkintatapauksissa. Esimerkiksi tilanteessa, jossa arvioidaan oikeudenkäynnin tai riidan lopputulosta, dokumentaation tulisi sisältää asiaa hoitavien juridisten neuvonantajien arvion riidan lopputuloksesta.</p> <p>Esim. Rästiintyneen myyntisaamisen arvostusta koskeva näyttö voi muodostua esimerkiksi velallisen kanssa käydystä kirjeenvaihdosta. Kehitysmenojen tuotto-odotukset kuvataan tyypillisesti kirjallisessa liiketoimintasuunnitelmassa, joka sisältää yksityiskohtaisen kuvauksen ja laskelman kehitystyön valmistumisen jälkeen syntyvästä säästöstä tai lisätuotosta (esimerkiksi käyttökatetasolla).</p> <p>Korkein oikeus käsitteli tällaista tilannetta, jossa kirjanpitoon oli merkitty merkittävä tekaistu kululasku ja jätetty kirjaamatta kaksi määrältään pienempää liiketapahtumaa. Ratkaisun mukaan kyseessä oli törkeä kirjanpitorikos. Perusteluna käytettiin sitä, että yksikin virheellinen merkintä riittää rikosta koskevan tunnusmerkistön täyttymiseen, mikäli merkintä liittyy huomattavan suureen summaan. <u>KKO 2008/32</u></p>	2.3.1

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Mitä enemmän kirjanpitoa hoitava tilioimisto itse ottaa kantaa tositteiden sisältöön, sitä laajemmaksi muodostuu hänen vastuunsa kirjanpidon oikeellisuudesta.</p> <p>Samasta asiasta ei tulisi syyttää ja tuomita kahteen kertaan. Periaate on vahvistettu vuonna 2010 saaduissa korkeimman oikeuden päätöksissä. Tämä rikossyytettyä koskeva periaate ei estä rangaistavaksi säädettyyn menettelyyn perustuvan vahingonkorvausvaatimuksen tutkimista. <u>KKO 2011/35, KKO 2012/79</u></p> <p>Liitetiedoilla on myös tärkeä merkitys epävarmuuden esille tuojana.</p>	<p>Jos palveluntarjoaja laatii tositteen kirjanpitovelvollisen puolesta, on palveluntarjoajan siten selvitettävä kirjanpitovelvolliselta kyseisen liiketapahtuman luonne ja huolehdittava siitä, että kirjanpitovelvollinen merkitsee tositteeseen tarvittaessa hyväksymismerkintänsä. <u>KILA 2011/1986</u></p> <p>KKO:n ratkaisemassa tapauksessa A oli saanut jälkiverojen lisäksi maksettavakseen veronkorotukset. Veronkorotuspäätöksen tultua lopulliseksi syyttäjä ryhtyi vaatimaan tästä samasta asiasta A:lle vielä rangaistusta törkeästä veropetoksesta. Ratkaisun mukaan veronkorotuspäätökset estivät veropetosta koskevan rikossyytteen tutkimisen. <u>KKO 2010/45, ks. myös KKO 2010/46, KHO 2010/82</u></p> <p>Esimerkiksi yrityksen jatkuvuuden kannalta olennaiseen saamiseen liittyvästä epävarmuudesta tulee tehdä selkoa liitetietona, jotta kirjanpitolaissa tarkoitettu oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta toteutuisi.</p>
2.4	<p>YLEISET TILINPÄÄTÖSPERIAATTEET</p> <p>Olenaisuuden periaate on nostettu keskeiseksi tilinpäätöksen periaatteeksi.</p> <p>Samoin netottamiskielto on nostettu kirjanpitoasetuksesta kirjanpitolakiin, jolloin sen painoarvo kasvoi. Saamista ja velkaa saman tahon kanssa ei saa yhdistää, samoin kuin tuloslaskelmassa ei saa netottaa tuottoa kuluja vastaan, ellei oikea ja riittävä kuva tätä nimenomaan vaadi. <u>KPL 3:2a-3</u></p> <p>Olenaisuuden periaatetta saadaan soveltaa tulon ja menon jaksottamiseen, omaisuus- tai velkaerän arvostamiseen, esittämistapaan, tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäviin tietoihin tai konsernitilinpäätöksen laatimiseen.</p> <p>Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa sekä tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta; 2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen; 3) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus); 4) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus; 5) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen; 6) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (suoriteperuste); 7) kunkin hyödykkeen ja muun tase-erän merkittävän erän erillisarvostus; sekä 8) yllä jo mainittu netottamiskielto. <p><u>KPL 3:3</u></p> <p>Kirjanpidon ja verotuksen eriytyessä yhä enemmän toisistaan on tärkeää, että kirjanpidon periaatteita tarkastellaan nimenomaan kirjanpidon näkökulmasta. Useimmiten on suotavaa, että verotuksen tuloslaskelmaa ja siihen liittyvää nettovarallisuuden laskentaa kuljetetaan rinnalla, jotta kaikki erot tulisivat huomioituksi oikein.</p>	<p>Olenaisuuden periaatteen kohdalle ei ole asetettu euromääräisiä rajoja tai prosenttilukuja. Tämä onkin luonnollista, koska olenaisuus liitetään oikean ja riittävän kuvan käsitteeseen, jota olisi absoluuttisilla mitta-arvoilla vaikea määrittää.</p> <p>Jos tiedon pois jättäminen vaikuttaa siihen kuvaan, jonka lukija tilinpäätöksestä saa ja niihin johtopäätöksiin, joita hän saamansa kuvan perusteella tekee, on tieto olennainen.</p> <p>Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olenaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita.</p> <p>Jatkuvuuden periaatetta on noudatettava erityisesti arvioitaessa hankintamenojen aktivointiedellytyksiä. Esimerkiksi pysyvien vastaavien osalta aktivoinnin ylärajana on siihen liittyvä tulonodotus eikä siitä ulkopuoliselle luovutettaessa todennäköisesti saatava hinta.</p> <p>Tilinpäätökseen liittyvät laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmat tulee ratkaista mahdollisimman yhtenäisellä tavalla tilikaudesta toiseen.</p> <p>Maksuperusteiset kirjaukset on pääsääntöisesti oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteisiksi (ks. kohta 2.3). Tase-erien erillisarvostus tarkoittaa esimerkiksi sitä, että kirjanpitovelvollisen käytössä oleville rakennuksille (ja tarvittaessa muillekin pysyvien vastaavien erille) tehdään poistosuunnitelma hyödykekohtaisesti eikä koko tase-erälle. Samoin vaihtuvat vastaavat arvostetaan hyödykekohtaisesti, jolloin yksittäisen hyödykkeen arvon nousu ei voi kompensoida toisen hyödykkeen arvon laskua. <u>KILAn yleisohje suunnitelmanmukaisista poistoista 16.10.2007</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro										
<p>Edellä kohdassa 4 tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon</p> <p>1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot, sekä</p> <p>2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset, samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.</p>	<p>Varovaisuuden periaatteen todennäköisyyden arvioinnille voidaan hakea johtoa esimerkiksi Oma pääoma -työryhmän raportista:</p> <table border="0"> <tr> <td>Realisoitumisen todennäköisyys</td> <td>Menettelyn kirjanpito-käsittely</td> </tr> <tr> <td>1. Perustellusti varma (95–100 %)</td> <td>Ei vastainen tapahtuma, kirjataan kuluksi</td> </tr> <tr> <td>2. Todennäköinen (50–95 %)</td> <td>Kirjataan kuluksi, jos määrä voidaan kohtuudella arvioida, muussa tapauksessa ilmoitetaan liitetietona</td> </tr> <tr> <td>3. Mahdollinen, ei todennäk. (5–50%)</td> <td>Ilmoitetaan liitetietona</td> </tr> <tr> <td>4. Epätodennäköinen (0–5 %)</td> <td>Ei ilmoiteta liitetietona</td> </tr> </table> <p><u>KTM:n työryhmä- ja toimikuntaraportteja 6/1994, KILA 1827/2008</u></p>	Realisoitumisen todennäköisyys	Menettelyn kirjanpito-käsittely	1. Perustellusti varma (95–100 %)	Ei vastainen tapahtuma, kirjataan kuluksi	2. Todennäköinen (50–95 %)	Kirjataan kuluksi, jos määrä voidaan kohtuudella arvioida, muussa tapauksessa ilmoitetaan liitetietona	3. Mahdollinen, ei todennäk. (5–50%)	Ilmoitetaan liitetietona	4. Epätodennäköinen (0–5 %)	Ei ilmoiteta liitetietona	
Realisoitumisen todennäköisyys	Menettelyn kirjanpito-käsittely											
1. Perustellusti varma (95–100 %)	Ei vastainen tapahtuma, kirjataan kuluksi											
2. Todennäköinen (50–95 %)	Kirjataan kuluksi, jos määrä voidaan kohtuudella arvioida, muussa tapauksessa ilmoitetaan liitetietona											
3. Mahdollinen, ei todennäk. (5–50%)	Ilmoitetaan liitetietona											
4. Epätodennäköinen (0–5 %)	Ei ilmoiteta liitetietona											
<p>AIKAISempien tilinpäätös virheiden korjaaminen</p> <p>Tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisu tulee tehdä yksinomaan omaa pääomaa (edellisten tilivuosien voitto/tappio) oikaisemalla.</p> <p>Varsinkin olennaisia oikaisuja ei siten enää voida tehdä tulosvaikutteisesti vaan ne on tehtävä takautuvasti. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilivuoden päättävään taseeseen.</p> <p>Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei sen sijaan ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista</p> <p>Jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilinpäätöksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, on myös nämä saatettava mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoiksi.</p> <p>Sekä tilinpäätösperiaatteiden muutoksesta – esimerkiksi käyvän arvon arvostukseen siirtymisestä – että edellisiin tilikausiin liittyvien virheiden korjaamisesta saattaa aiheutua kirjanpitovelvolliselle veroseuraamuksia.</p>	<p>Lausunnollaan 1750/2005 KILA ohjasi kirjanpitolain kirjausperiaatetta yhteneväiseksi IFRS-säätelyn kanssa.</p> <p>KPL 3:2.1 § velvoittaa esittämään liitetietona aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.</p> <p>KILA katsoo myös, että tällaisessa tilanteessa liitetietona on esitettävä myös kuvaus tilinpäätösperiaatteiden muutoksista sekä tieto, miten aikaisempien tilikausien virheiden oikaisu ovat vaikuttaneet omaan pääomaan ja sen muutoksiin. <u>KILA 1750/2005</u></p> <p>Oikaisuja tehtäessä on suotavaa ottaa huomioon olennaisuuden periaate. Siten kaikkia pikkuvirheitä ei tulisi lähteä oikaisemaan oman pääoman kautta.</p> <p>Mikäli edellisten tilikausien osalta vertailukelpoisuutta ei ole mahdollista saavuttaa, on ainakin selkeästi mainittava tällaisen informaation vertailukelvottomuus.</p> <p>KILA pitää johdonmukaisena ja hyvän kirjanpitotavan edellyttämänä menettelynä sitä, että tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verot ja laskennalliset verot kirjataan myös suoraan kertyneiden voittovarojen oikaisuiksi. <u>KILA 1750/2005</u></p>	2.5										

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
3	<p>KIRJANPITOVELVOLLISEN KOKO</p> <p>Kirjanpitovelvollisen kokoa koskeva määräys on pysynyt ennallaan edellisestä Tilinpäätäjän Tietopaketesta. <u>KPL 1:4a-c.</u></p>	
4 4.1 4.1.1	<p>ARVOSTUS JA JAKSOTTAMINEN</p> <p>VASTAAVAT</p> <p><i>Aineettomat hyödykkeet</i></p> <p><i>Aineettomien hyödykkeiden hankintameno</i></p> <p>Aineettomien hyödykkeiden osalta aktivointi voi perustua: 1) Pakkoon, kuten vastikkeella hankittujen toimitusten, patenttien, lisenssien ja tavaramerkkien sekä muiden vastaavien aineettomien oikeuksien hankintameno.</p> <p>2) Vapaaehtoisuuteen, kuten kirjanpitovelvollisen itse tuottamien edellä mainittujen aineettomien hyödykkeiden hankintameno.</p> <p>Kehittämismenot ovat aktivointimahdollisuuden piirissä edellyttäen, että noudatetaan IAS 38 -standardia. Liiketoiminnan voi aktivoida sen vaikutusajalle, samoin kuin muut pitkävaikutteiset menot, kuten esimerkiksi vuokratilan korjausmenot tai laajat markkinointimenot. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta (aiemmin erityistä varovaisuutta). <u>KPL 4:5</u></p> <p>Kiellettyä on perustamismenojen ja tutkimusmenojen aktivointi. <u>KPL 5:7-8</u></p> <p><i>Aineettomien hyödykkeiden poistot</i></p> <p>Kehittämismenot, liikearvo ja muiden pitkävaikutteisten menojen hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan.</p> <p>Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa. <u>KPL 5:8, 9 ja 11</u></p>	<p>Hankintamenona pidetään hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuvia välittömiä menoja (aiemmin muuttuvat menot). Näitä menoja ovat esim. ostohinta, kuljetusvakuutus, rahat, tulli ja huolintameno yms. Ostohintaan sisältyvä alv, joka vähennetään valtiolle tilitettävää veroa maksettaessa, ei menonsiirtona kuulu hankintameno. Myös kohtuullinen määrä välillisistä (ennen kiinteistä) menoista voidaan lukea valmistettävien hyödykkeiden hankintameno. Olennaisuus ei enää ole aktivoinnin edellytyksenä. Määritelmien muuttuminen voi olla pieni ongelma, koska tarkkaan ottaen välitön ei ole muuttuva (välitön voi sisältää sekä muuttuvia että kiinteitä menoja) eikä välillinen kiinteä (voi sisältää sekä muuttuvia että kiinteitä menoja). Näin siksikin, kun EVL:n säännökset perustuvat edelleen muuttuviin ja kiinteisiin menoihin. Ongelmien välttämiseksi kirjanpitovelvollisen kannattaa itse kirjata muistiin ja dokumentoida kustannuslaskennan periaatteensa. <u>KPL 4:4, EVL 14</u></p> <p>Osakeyhtiössä taseeseen aktivoidut kehittämismenot rajoittavat voitonjakoa vielä poistamattomalla määrällään. Kehittämismenon kriteerit täyttäviä menoja ei saada aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina ja sitä kautta kiertää voitonjakokieltoa. <u>KPL 5:8, KILA 15.3.2016</u></p> <p>Säännös tavallaan lieveni vuoden 2016 kirjanpito uudistuksessa, jos poisto-aika on luotettavalla tavalla arvioitavissa. Aiemmin tällaiset menot velvoitettiin poistamaan suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan mutta ehdottomasti enintään 20 vuoden kuluessa. Nyt siis enimmäisvaikutusaika voi olla pidempikin kuin 20 vuotta, jos tällainen poisto-aika voidaan luotettavasti osoittaa olevan hyvän kirjanpito-tavan mukainen.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Pitkäaikaisen lainan ottamisen yhteydessä aiheutuneet pääoma-alennus ja välittömät menot lainan liikkeeseen laskemisesta saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen.</p> <p>Aktivoidut erät on kirjattavat laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan kuluiksi vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin. <u>KPL 5:10</u></p>	<p>Esimerkiksi yhdellä kertaa laina-ajan päättyessä takaisin maksettavaan lainaan liittyvä aktivoitu pääoma-alennus tulee jaksottaa koko laina-ajalle.</p>	
<p>Aineelliset hyödykkeet</p> <p>Aineellisten hyödykkeiden hankintameno</p> <p>Hankintameno käsite Hankintamenoon sovelletaan samoja säännöksiä kuin aineettoman hyödykkeen hankintamenoihin lisättynä korkomenojen aktivointimahdollisuudella. Valmistusaikaisen koron aktivointimahdollisuus koskee sekä pysyviä vastaavia että vaihto-omaisuutta. <u>KPL 4:5, EVL 14</u></p> <p>Sekä suunnitelma- että verotuspoistojen perusteena on avustuksilla vähennetty hankintameno. Jos hankintamenoa on katettu varauksilla, lasketaan suunnitelmapoistot alkuperäisestä hankintamenosta ja verotuspoistot varauksella katetusta menojäännöksestä. Varauksen käyttö hankintameno kattamiseen merkitsee poistoeron lisäystä, sillä tuloslaskelmaan merkitään varauksella katetun hankintameno suuruinen poistoeron muutos.</p> <p>KILAn yleisohjeen mukaan hyödykkeen hankkimista varten saatu investointiavustus voidaan vaihtoehtoisesti merkitä taseessa siirtovelkoihin ja kirjata tuloslaskelmaan tuotoiksi systemaattisesti kyseisen hyödykkeen vaikutusaikana. Suunnitelmapoistojen perustana on tällöin hyödykkeen koko hankintameno. Tuotot esitetään tuloslaskelmassa erässä ”Liiketoiminnan muut tuotot”.</p> <p>Välilliset menot hankintameno osana Hyödykkeen hankintameno saadaan välittömien menojen lisäksi lukea kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista siltä osin kuin nämä kohdistuvat tuotantotajaksi. <u>KPL 4:5, 5:5, EVL 14</u></p> <p>Korkomenot hankintameno osana Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomeno tuotantotajaksi saadaan lukea hankintameno.</p> <p>Investointiavustus Perinteisen menettelytavan mukaisesti käyttöomaisuushyödykkeen hankintaan saatu investointiavustus kirjataan menonsiirtona hankintameno vähennykseksi.</p>	<p>Sosiaalimenojen aktivointi hankintameno</p> <p>Omaan käyttöön valmistetun hyödykkeen aktivoitava hankintamenoa määritettäessä on otettava huomioon palkkojen lisäksi myös sosiaalikulut. Ellei niiden tarkka selvittäminen ilman kohtuutonta työtä ole mahdollista, voidaan sosiaalikuluprosentiksi katsoa 70 % silloin, kun yrityksen palkkasumma on enintään 840 940 euroa vuodessa ja 73 % siihen palkkasumman osaan, joka ylittää 840 940 euroa. <u>VEROH:n ohje 1307/345/2002.</u></p> <p>KILAn päätöksessä 1701/2003 on otettu kantaa avustusten kirjaamiseen. Sen mukaan saadun avustuksen käsittely tuloslaskelmassa bruttoperiaatetta noudattaen omana tuottoeränään voidaan aina katsoa hyvän kirjanpitotavan mukaiseksi menettelyksi.</p> <p>KILA on ottanut kantaa säätiön saamaan avustukseen, joka kohdistui säätiön tytäryhtiön omistamaan rakennukseen. KILAn mukaan sellainen avustus, joka saadaan tytäryhtiön omistaman rakennuksen rakentamismenojen kattamiseen, on hyvän kirjanpitotavan mukaista kirjata saajan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä tuloslaskelmaan avustustuotona ja kirjata se samamääräisenä myönnettynä avustuksena avustustuottojen vähennykseksi. <u>KILA 1861/2010</u></p> <p>EVL:ssä puhutaan edelleen kiinteiden menojen lukemisesta hankintameno. Vaikka kiinteät menot ja välilliset menot poikkeavatkin sisällöllisesti toisistaan, on todennäköistä ja ainakin toivottavaa, että verotuksessa ei näihin mahdollisiin käsite-eroihin takeruta.</p> <p>Korkomenot voidaan lukea hankintameno, vaikka välillisiä menoja ei olisikaan aktivoitu. Hankintameno luettavien korkomenojen tulee ensisijaisesti koostua hankkeen rahoittamiseen otetusta lainasta.</p> <p>Kansainvälisen julkisia avustuksia koskevan IAS 20 – standardin mukaisen menettelytavan mukaan poistot tehdään aina koko hankintamenoista ja avustusta käsitellään taseessa siirtovelkana. KILA hyväksyy tämän menettelyn vaihtoehtoiseksi tavaksi. Soveltamisessa tulee olla johdonmukainen. <u>KILAn yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007</u></p>	4.1.2

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Leasing / vuokraus Vuokrattuja hyödykkeitä (esimerkiksi leasing-sopimukset) ei merkitä erillisyhtiön taseeseen kirjanpitolakia noudatettaessa, mikäli kirjanpitovelvollinen ei sovelle alla kuvattua rahoitusleasing-optiota.</p> <p>Vuokra- ja leasingvastuita koskevat tiedot tulee kuitenkin ilmoittaa liitetiedoissa Tietopaketin liiketietoja koskevan osion mukaisesti.</p> <p>Rahoitusleasing-kriteerit täyttävät sopimukset Jos kirjanpitovelvollinen on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralleottajalle sopimuskauden alkaessa, vuokralleantaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätöksensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralleottaja siten kuin se olisi ostettu. Jos kirjanpitovelvollinen ottaa tämän merkintätavan käyttöönsä, sitä tulee soveltaa kaikkiin tässä momentissa tarkoitettuihin sopimuksiin. KPL 5:5b</p> <p>EVL:ään ei ole tehty muutoksia KPL:n rahoituslease-option säätämisen yhteydessä. KHO on vahvistanut, että em. rahoitusleasing-optiota käytettäessä kirjanpito ja verotus tulevat poikkeamaan toisistaan. KHO 2016 T 4472</p> <p>Ilmaiseksi saatu omaisuus / lahjoitukset Jos kirjanpitovelvollinen saa lahjoituksena maa-alueen, rakennuksen, irtaimistoa, arvopapereita ynnä muuta pysyvään käyttöön tarkoitettua omaisuutta, kirjataan nämä taseeseen luovutushetken mukaiseen arvoon. Taseeseen merkittävä määrä ei saa ylittää hyödykkeen todennäköistä luovutushintaa. Tuloslaskelmaan tehdään vastaavan suuruinen tuloutusmerkintä. Mahdollisesti maksettu lahjavero kirjataan tuloslaskelmaan vuosikuluksi. KILAn yleisohje 16.10.2007, KILA 1607/2000, KILA 1574/1999, EVL 15</p>	<p>Vuokra- ja leasing-sopimukset voidaan jakaa kansainvälisen IAS17 –standardin mukaisesti kahteen luokkaan: a) rahoitusleasing-sopimukset ja b) muut vuokrasopimukset (operating lease). Perinteisessä suomalaisessa pienyrityksen kirjanpidossa kaikkia sopimuksia on käsitelty jälkimmäisen luokan tavoin, jolloin vuokratulo on esitetty liiketoiminnan muissa tuotoissa ja sopimuksesta ei ole muodostettu taseeseen varallisuusarvoa tai velkaerää.</p> <p>Menettelyssä käytetään IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja. Tarkemmat ohjeet soveltamiseen tulee katsoa IFRS-standardista IAS17.</p> <p>Käytännössä menettely tarkoittaa siis sitä, että sopimus merkitään taseen pysyviin vastaaviin laskennallisesta hankintamenoista. Vastaavasti sopimuksen mukainen velka tulee merkittäväksi taseen korollisiin velkoihin. Hankintamenoa ja velan määrää laskettaessa yhtiön tulee soveltaa ns. nykyarvolaskentaa.</p> <p>Leasing-standardia on päivitetty IFRS-säätelyssä ja uusi standardi IFRS16 poikkeaa kattavuudeltaan vanhasta IAS17 standardista, joten aiemmin muut vuokrasopimukset -luokkaan kuuluvia sopimuksia aletaan jatkossa käsitellä IFRS-tilinpäätöksissä yhä useammin kuten aiemmin vain rahoitusleasing-sopimuksia. Kirjanpitolakiin ei ole tehty vastaavaa muutosta, joten KPL 5:5b:n optiosäännöstä ei voine tämän IFRS-standardimuutoksen myötä omatoimisesti laajentaa ns. muihin vuokrasopimuksiin.</p> <p>Arvonkorotukset KPL (5:17) mukaan pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole KPL 2a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, osalle voidaan tehdä arvonkorotus, jos todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi.</p> <p>Arvonkorotuksen suorittamisessa on noudatettava johdonmukaisuutta ja varovaisuutta. Arvonkorotuksen suuruus voi olla enintään todennäköisen luovutus-hinnan ja poistamatta olevan hankintamennon erotuksen suuruinen (ks. kohta 5.3.2). Verotuksessa ei arvonkorotusta hyväksytä hankintamenoon luettavaksi. Arvonkorotusta ei voitu tehdä taideteoksiin. KILA 1774/2006</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Aineellisten hyödykkeiden poistot</p> <p>Suunnitelmapoistot: pääsäännöt</p> <p>Poistovelvoite Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan etukäteen laaditun suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Suunnitelmapoistovelvoitteen ulkopuolelle jäävät liikkeen- ja ammatinharjoittajat ja kiinteistönhallintayhteisöt. Jälkimmäisten yhteisöjen on kuitenkin liiketoimintansa osalta tehtävä poistot suunnitelman mukaan. <u>KPL 5:5 ja 5:12, KILAn yleisohje 16.10.2007, KILA 1318/1995, KILA 1847/2010</u></p> <p>Osakeyhtiölain alaisen kiinteistöyhtiön on kuitenkin tehtävä suunnitelmapoistot. <u>KILA 1830/2008</u></p> <p>Poistosuunnitelma Poistosuunnitelma tehdään periaatteessa hyödykekohtaisesti. Suuryritys on nimenomaisesti velvoitettukin siihen. Pienyritys taas saa yksinkertaistaa asiaa siten, että sen poistosuunnitelma on yhteensopiva EVL:n kanssa. Verotussyistä on rakennuksille tehtävä pääsääntöisesti rakennuskohtainen poistosuunnitelma ja niitä on seurattava käyttöomaisuuskirjanpidossa hyödykekohtaisesti. Koneet ja laitteet voidaan jaotella myös yhteen tai useampaan poistoryhmään taloudellisen vaikutusajan perusteella.</p> <p>Sumupoistojen piiriin tulivat myös yhdistykset ja säätiöt 1.1.2016 jälkeen hankitun omaisuuden osalta. Liiketoimintaa koskevin osin em. yhteisöt olivat jo aiemmin poistosuunnitelmavelvoitteen piirissä. <u>KPL 5:5</u></p> <p>Poistosuunnitelmaa laadittaessa on arvioitava hyödykkeen tai hyödykeryhmän taloudellinen vaikutusaika ja valittava poistokohteelle sopiva poistomenetelmä (esimerkiksi tasapoisto, degressiivinen poisto, substanssipoisto).</p> <p>Poistoerot Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on verotusperusteinen syy, muun muassa EVL:n säännökset verotuksessa hyväksyttävistä poistoista. <u>KPL 5:12, EVL 54, KILAn yleisohje 16.10.2007</u></p> <p>Jos tilikauden</p> <ul style="list-style-type: none"> • verotuspoisto > suunnitelmapoisto, on kyseessä ylipoisto eli positiivinen poistoero • verotuspoisto < suunnitelmapoisto, on kyseessä alipoisto eli negatiivinen poistoero. 	<p>KPL sisältää poistovelvoitteen: taseeseen aktivoitu hankintameno on kirjattava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi tuloslaskelmaan.</p> <p>Poisto vastaa hyödykkeen tulontuottamiskyvyn heikkenemistä, ei hyödykkeen kulumista.</p> <p>Käyttöönotto määrittää poistojen alkamisajan. Käyttöönottotilikaudelta tehtävän poiston määrässä otetaan yleensä huomioon hyödykkeen käyttöönoton ajoittuminen tilikaudelle. Suunnitelmapoiston suuruus määritellään tällöin ottaen huomioon, kuinka monta kuukautta hyödyke on ollut käytössä tilikauden aikana. Myös sellainen yksinkertaistettu menettely on mahdollinen, jossa suunnitelmapoistoa tehdään käyttöönottotilikaudelta puolet koko tilikauden normaalipoistosta.</p> <p>Verotuspoistojen osalta perustana on verovuosi, ajan kulumisen perusteella tehtävissä poistoissa kuitenkin ajan pituus. Jos verovuonna päättyy useampi kuin yksi tilikausi, hyväksytään verotuksessa poistot siis vain yhden kerran.</p> <p>Poistosuunnitelman muuttaminen tulee kyseeseen vain poikkeustapauksessa jos omaisuushyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset heikkenevät olennaisesti (virheinvestointi, tuhoutuminen, vahingoittuminen, tuotantolinjan lopettaminen, tuotantotekniikan yllättävän nopea kehitys). Tällöin voidaan joutua tekemään myös kertaluonteinen lisäpoisto. Myös yritysjärjestelyt voivat aiheuttaa tarpeen poistosuunnitelman tarkentamiselle.</p> <p>Lisäpoisto hyväksytään myös verotuksessa, jos verovelvollinen pystyy osoittamaan ym. poikkeuskriteerien täyttymisen (EVL 32, 40 §). Irtaimen käyttöomaisuuden osalta se verotuksessa tulee kuitenkin harvoin kysymykseen, koska EVL 32 § edellyttää, että koko irtaimistoa katsotaan yhtenä kokonaisuutena lisäpoiston hyväksyttävyyttä arvioitaessa.</p> <p>Taloudellinen vaikutusaika on yleensä lyhyempi kuin hyödykkeen todellinen käyttöaika tuotantoprosessissa.</p> <p>Tilikauden ylipoistot kirjataan viennillä Poistoeron muutos an Kertynyt poistoero ja alipoisto päinvastaisella viennillä. Jälkimmäinen kirjaus on mahdollista vain siltä osin kuin kertyneiden poistoerojen tilillä on creditsaldoa.</p> <p>Tuloslaskelman suunnitelmapoistojen ja poistoeron (+/-) summaa (= tuotoista todella vähennetyt poistot) kutsutaan KILAn yleisohjeissa kokonaispoistoksi. Käsitteitä yli- ja alipoisto sekä kokonaispoisto voidaan käyttää paitsi tuloslaskelman yhteydessä myös hyödyke-, hyödykeryhmä- ja tase-eräkohtaisina poistokäsitteinä.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Tilikauden ylipoistot kirjataan viennillä Poistoeron muutos an Kertynyt poistoero ja alipoisto päinvastaisella viennillä. Jälkimmäinen kirjaus on mahdollista vain siltä osin kuin kertyneiden poistoerojen tilillä on kreditsaldoa.</p> <p>Tuloslaskelman suunnitelmapoistojen ja poistoeron (+/-) summaa (= tuotoista todella vähennetyt poistot) kutsutaan KILAn yleisohjeissa kokonaispoistoksi. Käsitteitä yli- ja alipoisto sekä kokonaispoisto voidaan käyttää paitsi tuloslaskelman yhteydessä myös hyödyke-, hyödykeryhmä- ja tase-eräkohtaisina poistokäsitteinä.</p> <p>Aineellisen omaisuuden kirjanpito Hyödyke- ja/tai hyödykeryhmäkohtaisten hankintamenojen, suunnitelmapoistojen, verotuspoistojen, menojäännösten ja poistoerojen seuranta edellyttää aineellisen omaisuuden alakirjanpitoa.</p> <p>Poistopohja Kirjanpitovelvollisen soveltaessa kirjanpidossa EVL:n mukaista menojäännöspoistomenetelmää on suunnitelmapoistojen perusteena menojäännös, joka on verovuoden aikana käyttöönotettujen koneiden ja kaluston hankintamenojen ja aikaisemmin käyttöönotettujen koneiden ja kaluston poistamattomien hankintamenojen summa vähennettynä niistä verovuoden aikana saaduilla luovutushinnoilla ja muilla vastikkeilla. Muita vastikkeita ovat esimerkiksi vakuutuskorvaukset. Menojäännöstä laskettaessa katsotaan hyödykkeiden hankintamenoksi myös laajennus-, muutos-, uudistus- ja muut vastaavat perusparannusmenot sekä, verovelvollisen vaatiessa, suurehkot korjausmenot.</p> <p>Alle kolmen vuoden kalusto ja pienhankinnat Kirjanpidossa myös kaikkien EVL 33 §:ssä tarkoitettujen hyödykkeiden, joiden vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle tilikaudelle, hankintamenot tulee aktivoida ja kirjata vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Aktivointivelvollisuudesta huolimatta voivat kirjanpitovelvolliset olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteita noudattaen kuitenkin kirjata koneiden ja kaluston, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöikä on enintään kolme vuotta, hankintamenot sekä EVL-säännöksen mukaiset pienhankinnat kokonaisuudessaan kuluksi sinä tilikautena, jona kyseinen omaisuus on otettu käyttöön. <u>EVL 33, k. 1 ja 2, KILAn yleisohje 16.10.2007</u></p>	<p>Poistojen esittäminen tuloslaskelmassa ja liitetiedoissa sekä niin sanottu poistoerojen netottaminen on esitetty tarkemmin Tietopaketin kohdissa 5.4.5 ja 5.5.</p> <p>Jos poistokohteita on vain vähän, voidaan asia hoitaa myös pääkirjanpitoon avattavien tilien avulla.</p> <p>Poistojen perusteena oleva menojäännös määräytyy samalla tavoin kuin EVL:n mukaisten poistojen perusteena oleva menojäännös.</p> <p>Vähäiset irtaimen käyttöomaisuuden myynnit voidaan käsitellä ao. menojäännöksen vähennyksenä.</p> <p>Mikäli myyntihinta ylittää koko irtaimiston menojäännöksen määrän, tulee myyntihinta tältä osin kirjata tuotoksi tuloslaskelmaan.</p> <p>Poistolaskennan yksinkertaistamiseksi on perusteltua määritellä jäännösarvo nollassi.</p> <p>EVL:n mukainen kertapoisto on mahdollista hyödykkeille, joiden hankintameno on enintään 850 euroa siten, että verovuoden aikana pienhankintoina voidaan vähentää yhteensä enintään 2 500 euroa.</p> <p>KILAn yleisohje mahdollistaa em. EVL:n säännöksen noudattamisen.</p> <p>Tällaiseksi kuluksi on katsottu mm. tavanomaisen kannettavan tietokoneen hankintameno (ellei kirjanpitovelvollisen toiminnan laadusta ja laajuudesta muuta johdu). <u>KILA 1838/2009</u></p>

Asia, viitteet

Verotuspoistojen kirjanpitosidonnaisuus/ ”hyllypoistot”

Verovelvollinen ei voi verotuksessa vähentää poistoina enempää kuin hän on kirjanpidossaan vähentänyt. Kirjanpidon poistoilla tarkoitetaan tällöin nimenomaan tuloslaskelman poistoja.

Jos EVL:n mukainen tasapoisto jää jonakin vuonna tekemättä kirjanpidossa ja verotuksessa, se ei lisää seuraavina vuosina verotuspoiston määrää eikä enimmäispoistoaikaa. Esimerkiksi pitkävaikutteisten menojen ja aineettomien oikeuksien hyllytetyt tasapoistot saadaan tehdä verotuksessa sinä verovuonna, kun poisto aika päättyy.

Myös EVL:n säännökset lisäpoistosta ja hankintamenon poistamisesta luovutustilanteissa johtavat kuitenkin siihen, että mikään osa hankintamenosta ei jää lopullisesti vähentämättä verotuksessa.

EVL 40, 41 54, KHO 2008/3372, KVL 2017/29

Uuden kiinteistön hankintamenon jakaminen poistokohteittain

Ostettaessa uusi kiinteistö jaetaan kauppahinta poistokohteille (tontti, rakennukset) kauppakirjan erittelyn mukaisesti.

Itselle valmistetun rakennuksen osalta on hankintameno jaettava verotusta varten (tarvittaessa rakennusliikkeeltä saadun selvityksen mukaisesti) poistokohteittain seuraavasti: rakennus, rakennuksen laitteet, rakennelmat, väestönsuoja. Esimerkiksi EVL 31 §:n mukaiset rakennuksen laitteet on verotuksessa pakko käsitellä omana poistokohteena.

Jatkuvasti korvautuvat vähäiset hankinnat

KPL:n mukaan aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpito velvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.

KPL 5:5

Perusparannukset

Perusparannusmenot on aktivoitava ja suurehkot korjausmenot voidaan aktivoita. Tilinpäätöksessä rajankäynnissä tulkintavaraa. EVL 30, 35

Lisätietoja, esimerkkejä

Verovelvollinen voi ilmoittaa veroilmoituksessaan aineellisen omaisuuden poistot pienemmiksi kuin kirjanpidossa tehdyt poistot. Verotuksesta näin poisjätetyt niin sanotut ”hyllypoistot” voidaan jonakin myöhemmänä verovuonna merkitä veroilmoituksen tilikauden kirjanpidossa tehtyjen tilikauden poistojen lisäksi.

Verotuksessa ei kuitenkaan koskaan hyväksytä vähennettäväksi enempää tilikaudella tai aikaisemmillä tilikausilla tehtyjä EVL:n mukaisia poistoja kuin mitä EVL:n mukainen verovuoden laskentaperuste kulloinkin sallii. (Huom. Nettovarallisuuden laskennassa käytetään verotuksessa poistamatta olevia menojäännöksiä.)

Hyllypoistot eivät myöskään vanhene, vaan hyllypoistoja vastaavilta osilta verotuksen ja kirjanpidon hankintamenot vain poikkeavat toisistaan.

Ellei ostohintaa ole eritelty kauppakirjassa, jaetaan ostohinta eri poistokohteille niiden viimeksi vahvistettujen verotusarvojen mukaisessa suhteessa.

Kirjanpidossa on hyvä seurata eri verotussääntöjen mukaisia poistokohteita omilla rakennuksen alatileillä. Kirjanpidon poistosuunnitelma voidaan tällöin tehdä poistokohteittain. A.o. menot voidaan kirjanpidossa myös käsitellä yhtenä rakennuksen hankintamenoa, jolle tehdään poistosuunnitelma ottaen siinä huomioon rakennuksen teknillisten laitteiden ajoittainen uusimistarve.

Säännös on tarkoitettu helpottamaan tuloslaskennan kannalta vähämerkityksellistä poistojen laskentaa ja seuranta. Sen tarkoituksena ei ole se, että kirjanpito velvollinen ryhtyisi aktivoimaan niitä vähäarvoisia pysyvien vastaavien hankintoja, joiden hankintameno on tähänastisen käytännön ja EVL 33 §:n 1. kohdan säännöksen perusteella kirjattu välittömästi kuluksi.

Aineellisen omaisuuden perusparannukset voidaan lisätä sen poistamattomaan hankintameno, jos hyödykkeen hankintameno kirjataan suunnitelman mukaisin poistoin kuluksi, tai kirjata muihin pitkävaikutteisiin menoihin, jolloin aktivoituille menoille määritellään oma poistosuunnitelma.

Esimerkiksi osakehuoneiston, jonka hankintameno ei tehdä suunnitelmapoistoja, perusparannusmenot kirjataan taseen muihin pitkävaikutteisiin menoihin.

Nro

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Vuokrahuoneiston ja osakehuoneiston perusparannusmenot, vuokratontin asfaltointi ja vähennyskelpoiset liittymismaksut on aktivoitava vastoin verovelvollisen tahtoakin. Niiden hankintamenot poistetaan EVL:n mukaan yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusajankautana, viimeistään 10 vuodessa. Ensimmäinen poisto aktivointivuonna. <u>EVL 24</u></p> <p>Asfaltointimenot Yrityksen omistaman tontin asfaltointimenot aktivoidaan pysyvien vastaavien maa-alueisiin. Tase-erittelyissä ne on tällöin pidettävä maa-alueen hankintamenosta erillään. Ne voidaan poistaa tasapoistoin taloudellisena vaikutusajankautana, kuitenkin 40 vuodessa. <u>EVL 39</u></p> <p>Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon Kirjanpitovelvollinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja noudattaen.</p> <p>Säännös ei kuitenkaan koske, niin kuin ei rahoitusomaisuuden käyvän arvon säännöskään, mikroyrityksiä. <u>KPL 5:2b</u></p>	<p>Verotuksessa osakehuoneiston perusparannusmenon on katsottu lisäävän osakkeen hankintahintaa, jota ei saanut poistaa vuosikuluina. <u>KHO 2000/2157</u></p> <p>Vuokratun huoneiston parvekelasien uusiminen voitiin kuitenkin vähentää vuotuisin poistoin 10 vuoden aikana. <u>KHO 2001/51</u>.</p> <p>Ks. myös <u>KHO 2007/1268</u>, jossa Oy oli hankkinut toimitilaosakkeita, niin Oy:llä katsottiin olevan oikeus, vaikka korjaus- ja muutostyöt oli tehty mainittujen osakkeiden hankkimisen jälkeen ja ennen liiketilojen käyttöönottoa, ilmoituksensa mukaisesti vähentää aiheutuneet menot pitkävaikutteisina menoina EVL 24 §:n mukaisesti vuotuisin tasapoistoin.</p> <p>Vuokratontin asfaltointimenot on aktivoitava taseen muina pitkäaikaisina menoina ja poistettava EVL:n mukaan yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusajankautana, viimeistään 10 vuodessa. <u>EVL 24</u>.</p> <p>Menettelyä ei ole pakko noudattaa. Säännöksen soveltaminen on mahdollista vain tiukkojen kriteerien täytyessä. <u>Kts. Tilinpäätäjän tietopaketti 2016 kappale 1.1.4 sekä KILA 1949/2016</u></p>
4.1.3	<p>Sijoitukset</p> <p>Arvopapereiden hankintameno</p> <p>Osakkeiden ja muiden arvopapereiden hankintamenoon luetaan ostohinta, välityspalkkio ja varainsiirtovero. Osakkeen mahdollisesta ennenaikaisesta maksamisesta hyvitettyä korko katsotaan hankintameno vähennykseksi. Myös pääoman palautus sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta luetaan hankintameno vähennykseksi.</p> <p>KPL:n mukaan niin sanottuihin pysyviin vastaaviin kuuluvan arvopaperin hankintameno voidaan lukea myös todennäköisen luovutushinnan ja taseessa vielä olevan hankintameno erotuksen suuruinen arvonkorotus, jos luovutushinta on pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti korkeampi.</p>	<p>Rahastoannilla saaduista uusista ilmaisista osakkeista ei tule kirjanpitoon mitään liiketapahtumamerkintää (ellei ole ostettu lisää merkintäoikeuksia). Ne on sen sijaan otettava tase-erittelyihin asianomaisen osake-erän kohdalle. Vanhojen ja niiden perusteella saatujen uusien osakkeiden tase-erittelyihin merkittävä yksikköhinta saadaan jakamalla kirjanpidossa oleva hankintameno osakkeiden uudella lukumäärällä. Uusien osakkeiden omistajan lasketaan alkavan siitä ajankohdasta, jolloin verovelvollinen sai haltuunsa ne osakkeet, joiden merkintäoikeuksilla rahastoantiosakkeet saatiin.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Verotuksessa ei arvonkorotusta hyväksytä hankintamenoön luettavaksi. KPL 5:17</p> <p>Osakevaihdoilla hankittujen osakkeiden hankintameno voi poiketa kirjanpidossa ja verotuksessa toisistaan. Kirjanpidossa osakkeet merkitään kirjanpitoon yhtiökokouksen päättämään arvoon (joka on enintään osakkeiden käypä arvo). Verotuksessa osakkeet käsitellään käyvän arvon suuruisina (joka voi olla suurempi kuin yhtiökokouksen päättämä arvo). Kirjanpitoarvon ja verotuksessa käytettävän arvon ollessa erilaisia on tärkeää pitää molemmat arvot jatkuvasti ajan tasalla muun muassa nettovarallisuuslaskentaa, arvonalentumista ja luovutusvoittoa silmälläpitäen. Myös liiketoimintasiirrossa ja jakautumisessa voi syntyä kirjanpitoarvon ja verotuksessa poistamattoman arvon välisiä eroja. KILA 1591/1999, KHO 2002/81, EVL 52d.2, KVL 2011/28</p> <p>Arvopaperien hankintameno jaksottaminen</p> <p>Arvopaperien hankintameno jaksottaminen tilinpäätöksessä riippuu siitä, kuuluvatko ne pysyviin vastaaviin vai vaihtuvien vastaavien vaihto-omaisuuteen tai rahoitusarvopapereihin.</p> <p>Rahoitusarvopaperit merkitään kirjanpitoon alkuperäiseen hankintamenoon tai tätä alempaan todennäköiseen hankintamenoon tai sitä alempaan todennäköiseen luovutushintaan.</p> <p>KPL 5:2a:n säätämisen myötä johdannaissopimukset ja muut rahoitusvälineet voidaan merkitä käypään arvoon. Tämä koskee KILAn 1.11.2016 kannanoton mukaan myös vaihto-omaisuuteen merkittyjä arvopapereita.</p> <p>Tällaisessa käypään arvoon merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyt kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.</p> <p>Koronvaihtosopimukset ja muut johdannaissopimukset ovat kirjanpidollisesti rahoitusvälineitä. Tällaisten rahoitusvälineiden käyttöä ns. suojaustarkoituksessa koskee KILAn ratkaisu 13.12.2016. KILA 1963/2016.</p> <p>Pysyvien vastaavien sijoituksissa olevista osakkeista on tehtävä poisto, jos niihin liittyvät tulonodotukset ovat olennaisesti (noin 20 %) pysyvästi alentuneet. Jos poistoja tehdään, ne esitetään tuloslaskelman erässä ”Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä”. EVL 5a, 42, KILA 1054/1989, KILA 1260/1994, KPL 5:13</p>	<p>Arvo-osuuksien hankintameno määrittämisestä on EVL 14.3 §:ssä erityinen säännöstö.</p> <p>Arvo-osuuksia ei yksilöidä numeroimalla kuten osakekirjat. Myyntitilanteessa ei siten ole yleensä mahdollista selvittää myytävien arvo-osuuksien hankintamenoja. Tämän takia EVL 14.3 §:ssä määritellään niiden luovuttamista koskeva oletama: ”Arvo-osuuksien hankintamenoa määritettäessä arvo-osuudet katsotaan, ellei verovelvollinen muuta näytä, luovutetuksi siinä järjestyksessä, jossa ne on hankittu”.</p> <p>Eri arvo-osuustilien avulla voidaan käytännössä hankkia näyttöä muusta kuin edellä mainitussa säännöksessä esitetystä hankinta- ja luovutushetkestä. Edellä mainittu EVL:n säännös ulottuu kaikkeen elinkeino-omaisuuteen (rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuteen) kuuluviin arvo-osuuksiin.</p> <p>Myös TVL 47.3 §:ssä on vastaava säännös.</p> <p>Pysyviin vastaaviin kuuluvien osakkeiden osalta on omistajan kannalta ensisijaisesti tärkeää niiden käyttöarvo, ei niinkään niiden käypä arvo (luovutusarvo).</p> <p>Verotuksessa ei hyväksytä osakkeiden arvonalennuspoistoja muuta kuin EVL 6 b §:n mukaisissa poikkeustapauksissa.</p> <p>Tämän ns. alimman arvon menettely on vaihto-omaisuuden jaksottamisen pääsääntö. KPL 5:6</p> <p>Vaihto-omaisuuden käyvän arvon muutos kirjataan varaston muutoseraan tuloslaskelmassa ja pysyvien vastaavien sijoituksiin kirjatun sijoitusomaisuuden käyvän arvon muutos kirjataan käyvän arvon rahastoon omassa pääomassa. KILA 1961/2016</p> <p>Kirjanpitoarvon ja käyvän arvon välinen erotus kirjataan suoraan käyvän arvon rahastoon (ilman tuloslaskelma-vaikutusta) silloin, kun IFRS-standardi edellyttää sen esittämisessä omassa pääomassa ja muutoin arvoero ja sen mahdollinen myöhempi oikaisu kirjataan tulosvaikutteisesti. KPL 5:2a, HE 89/2015</p> <p>Varovaisuusperiaatteen noudattaminen arvopaperien markkinahintapohjaisessa arvotuksessa edellyttää myös laskennallisen veron ottamista huomioon. KILA 1961/2016</p> <p>Ratkaisua ja sen vaikutuksia tilinpäätäjän toimintaan on kuvattu tarkemmin Tilinpäätäjän tietopaketin kohdassa 4.2.4. (muut jaksotukset).</p> <p>Kirjanpidossa arvopapereiden arvonalennus on kirjattava verokäsittelystä riippumatta. Näin kirjanpidon ja verotuksen välille voi syntyä eroja, jotka vaikuttavat paitsi tulokseen, myös nettovarallisuuteen. Vaihto-omaisuuden osalta on käytettävä alimman arvon periaatetta. Tältä osin verotuskäytäntö on yhtenäinen kirjanpitoikäntönsä kanssa.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Verotuksessa ei pääsääntöisesti voida vähentää elinkeino-omaisuuden pysyviin vastaaviin kuuluvien osakkeiden arvonalennuksia. Rahoitusarvopaperien arvonalennus on verovähennyskelpoinen lopullisena ja vaihto-omaisuus alimman arvon periaatteen mukaan. Verokäsittelystä ks. tarkemmin kohta Tilinpäätäjän tietopaketin kappale 6 (verotus).</p>	<p>Arvopapereiden luovutusvoitto on veronalaista siltä osin, kun voitto johtuu EVL 42 §:n perusteella tehdystä arvonalennuspoistosta tai kun osakkeiden hankintamenoista on aikanaan vähennetty varaus tai avustus tai kun samoista osakkeista on syntynyt aiemmin vähennyskelpoinen luovutustappio konsernin sisällä (konsernimääritelmä: EVL 6 b § 7 mom).</p>
4.2	<p>VAIHTUVAT VASTAAVAT</p>	
4.2.1	<p>Vaihto-omaisuus</p> <p>Vaihto-omaisuuden hankintameno</p> <p>Hankintamenon käsite Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot (rahdit, kuljetusvakuutus, tulli ja huolintamenot mukaan lukien). Hyödykkeen ostohintaan sisältyvä alv, joka menonsiirtona vähennetään valtiolle tilitettävää veroa maksettaessa, ei kuulu hankintameno. KPL 4:5, EVL 14</p> <p>Välillisten menojen sisällyttäminen hankintamenoon Hyödykkeen hankintamenoon saadaan välittömien menojen lisäksi lukea kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista siltä osin kun ne kohdistuvat tuotantotajaksiin.</p> <p>Kirjanpito-käsittely määrittäneenä muuttuneesta määrittelystään huolimatta myös verokohtelun.</p> <p>Vaihto-omaisuuden aikarajat ja käyttöjärjestys</p> <p>Hyödyke luetaan vaihto-omaisuuteen siitä alkaen, kun se on lähetetty, toimitettu tai muuten luovutettu verovelvolliselle, siihen saakka, kun verovelvollinen on sen luovuttanut tai se on kulutettu, tuhoutunut tai muuten menetetty.</p> <p>Verotuksessa on käytössä ns. FIFO-periaate, ellei verottajalle muuta näytetä. KPL:n mukaan hankintamenoiksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä. Verotuksessa tätä ei toistaiseksi hyväksytä. EVL 13, 14, KPL 4:5, KHO 1999/2208 (arvopaperit ks. kohta Sijoitukset)</p> <p>Vaihto-omaisuuden inventointiarvo</p> <p>Alimman arvon periaate Tilikauden päättyessä jäljellä oleva vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan taseeseen niin sanotun alimman arvon periaatteen mukaiseen arvoon. Vertailevat arvot ovat: alkuperäinen hankintameno, tilinpäätöspäivän veroton myyntihinta, tilinpäätöspäivän hankintameno (niin sanottu jälleenhankintameno). KPL 5:6, EVL 28</p>	<p>Aktivoituun hankintamenoön luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. Myös kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hankintamenoön siltä osin kuin ne kohdistuvat tuotantotajaksiin.</p> <p>Kirjanpitolautakunta on 31.1.2006 antanut viimeisimmän yleisohjeen kiinteiden menojen lukemisesta hyödykkeen hankintamenoön. Uuden yleisohjeen puuttuessa voidaan tästä edelleen soveltuvin osin hakea johtoa välillisten menojen aktivointiin. KPL 4:5, KILAn yleisohje 31.1.2006, EVL 14</p> <p>Hallintaoikeuden siirtyminen määrää, kenelle vaihto-omaisuushyödyke kuuluu tilinpäätöspäivänä. Tilinpäätöstä tehtäessä tulee vaihto-omaisuuden aikarajat tarkistaa sekä hankinta- että myyntipuolella. Samoin niihin liittyvien laskujen kirjaaminen oikealle tilikaudelle.</p> <p>Ulkomailta ostetun hyödykkeen osalta luovuttaminen rahdinkuljettajalle tai luovuttaminen ulkomailla ostajan varastoon on ratkaiseva ajankohta. Kauppatavalla ei ole merkitystä. Komissiovarasto on komitentti eikä komissionäärin vaihto-omaisuutta. Rakennus- yms. urakoissa hyödyke luetaan myyjän vaihto-omaisuuteen siihen saakka, kunnes se on tarkastuksen jälkeen vastaanotettu.</p> <p>Pitkäaikaishankkeissa käytössä saattaa olla vaihtoehtoisesti myös ns. osatuloutusmenettely. Kts. aiheesta myöhemmin tässä paketissa.</p> <p>Esimerkki Yrityksen varastossa on tilinpäätöspäivänä 31.12.2017 erä tuotetta X-50. Tuote on varastossa tapahtuneen putkivuodon johdosta kärsinyt jonkin verran vesivaurioita. Tästä syystä sitä on tarjottu myytäväksi huomattavasti alennettuun hintaan. Myös tuotteen tilinpäätöspäivän hankintahinta on alempi kuin vuonna 2016, jolloin ko. erä hankittiin.</p>

Asia, viitteet

Esimerkiksi myymälästä anastettujen ja tuhoutuneiden tavaroiden menetettyä arvoa kompensoimaan tarkoitettua hävikkilisää ei ole hyväksytty hankintamenon lisäykseksi.
[KILA 1839/2009](#)

Epäkuranttius- ja hinnanlaskuvähennykset

Tuotteiden pilaantumisesta, vanhentumisesta, muodin muutoksista ynnä muusta sellaisesta johtuvat epäkuranttiusvähennykset ja alenevasta hankintahintatasosta aiheutuvat hinnanlaskuvähennykset tulee merkitä inventointilutelloihin tuote-eräkohtaisesti euromääräisinä vähennyksinä.

Vähennysten palauttaminen kirjanpidossa ja verotuksessa

Epäkuranttius- ja hinnanlaskuvähennys on tuloutettava kirjanpidossa ja verotuksessa siltä osin kuin hyödykkeen todennäköinen hankintameno tai luovutushinta tilikauden päättyessä ylittää sen kirjanpidossa jäljellä olevan hankintamenon. Arvon palautus tehdään alkuperäiseen hankintamenuon saakka, toisin sanoen tehtyjä vähennyksiä suurempaa määrää ei tulouteta.

[EVL 5 a. KILA 1260/1994, KPL 5:16](#)

Säännös koskee niitä hyödykkeitä, joista edellisessä (tai aikaisemmassa) tilinpäätöksessä on tehty vähennys ja jotka nyt uutena tilinpäätöspäivänä ovat edelleen varastossa. Kun nämä hyödykkeet nyt hinnoitellaan vaihto-omaisuuden tasearvon määrittämisen yhteydessä alimman arvon (alkuperäinen hankintameno/tilinpäätöspäivän hankintameno/tilinpäätöspäivän myyntihinta) periaatetta noudattaen, tuloutuu tehty vähennys varaston muutostilin kautta ilman, että kirjanpidossa tehdään asiasta mitään kirjauksia.

Osatuloutus

Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen mukaan. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi.

[KPL 5:4, EVL 14 1 mom.](#)
[KILAn yleisohje 30.09.2008](#)

Pääsääntöisesti tulo kirjataan tuotoksi sen tilikauden tilinpäätökseen, jonka aikana suorite on luovutettu asiakkaalle (usein vastaanottotarkastuksen jälkeen).

Lisätietoja, esimerkkejä

Tilinpäätöksen inventointia hinnoiteltaessa vertailtavat hinnat ovat tuotteen X-50 osalta seuraavat:

Hankintameno (ilman alv:a)	13 569,00
Myyntihinta (ilman alv:a)	7 450,00
Jälleenhankintameno (ilman alv:a)	11 500,00

Inventointiarvoksi on valittava 7 450,00 euroa. Ellei vaurioitumista olisi tapahtunut, olisi oikea inventointiarvo 11 500,00 euroa.

Vähennyksiä ei voida tehdä koko varastoon kohdistuvina keskimääräisinä prosenttivähennyksinä.

Sekä kirjanpitolain että elinkeinotuloverolain mukaan vähennykset ovat pakollisia, mutta ne tulee tarvittaessa pystyä näyttämään aiheellisiksi verottajalle.

Esimerkki

Yrityksellä on varastossa erä vuonna 2015 hankittua tuotetta X-60. Sen hankintameno oli 98 700 euroa. Vuoden 2016 tilinpäätöksessä erästä tehtiin hinnanlaskuvähennys 12 500 euroa alentuneen jälleenhankintahintatason johdosta.

Tilinpäätöspäivänä 31.12.2017 erä on edelleen varastossa. Sen tilinpäätöspäivän hankintahinta on noussut 105 700 euroon. Myyntihinta (ilman alv:a) on 112 450 euroa.

Tilinpäätöksen inventointia hinnoiteltaessa vertailtavat hinnat ovat tämän tuote-erän osalta seuraavat:

Hankintameno (ilman alv:a)	98 700
Myyntihinta (ilman alv:a)	112 450
Jälleenhankintameno (ilman alv:a)	105 700

Inventointiarvoksi on valittava 98 700 euroa. Tämän arvon ja edellisen tilinpäätöksen inventointiarvon (86 200 euroa) ero 12 500 euroa tuloutuu tilikauden tuotoksi tuloslaskelman erän ”Varaston lisäys/vähennys” kautta.

Projektin valmistusajalle ei ole asetettu ehdottoman tarkkaa alarajaa. Hanke kestää tyypillisesti vähintään vuoden (mm. HE 111/1992:ssä mainittu alaraja). Kansainvälisessä laskentakäytännössä pitkäaikaishankkeen ajallinen kesto ei ole yksinään määräävä tekijä tuloutusmetodia määritettäessä.

Myös KILA totetaa, että pitkäaikaishankkeen koko suhteutettuna yrityksen toiminnan laajuuteen voi olla niin suuri, että se olennaisesti vaikuttaa eri tilikausien liikevaihdon ja tuloksen muodostumiseen. Tällöin voi hankkeen kestoaika olla lyhyempi kuin yksi vuosi, kunhan hankkeen aloittamispäivä ja päättämispäivä ajoittuvat eri tilikausille.
[KILAn yleisohje 30.09.2008](#)

Osatuloutukseen siirtyvällä yrityksellä tulee olla projektikohtainen kustannuslaskenta: projektin menot ja tulot tulee voida luotettavasti selvittää.

Nro

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Pitkäaikaishankkeen valmistuksen tulee perustua sitovaan tilaussopimukseen. Pitkäaikaishankkeita ovat esimerkiksi rakennukset, tiet, sillat, aluksen tai suurehkon koneyksikön valmistus. Suurehkoja koneyksiköitä ovat esimerkiksi paperikoneet sekä voimalaitoskattilat ja -generaattorit. Pitkäaikaishanke voi olla myös esimerkiksi yhtenä kokonaisuutena luovutettava, pitkän valmistusajan vaativa suunnittelutyö.</p> <p>Valmiusaste voidaan määrittää esimerkiksi seuraavien laskentamenetelmien tai niiden yhdistelmien avulla:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hankkeen toteutuneiden menojen suhde hankkeen arvioituihin kokonaiskustannuksiin • hankkeeseen käytetyn tuotannontekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannontekijämäärään • hankkeen valmiusvaiheita kuvaavien tekijöiden perusteella. <p>Ks. myös KILAn yleisohje perustajaurakoinnin käsittelystä kirjanpidossa, tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa. Ohje on uusiutunut v.2017</p>	<p>Kirjanpitolautakunnan ohjeessa on numeroesimerkeillä havainnollistettu selostus osatuloutuksen käsittelystä tilinpäätöksessä.</p> <p>Jos projektin tulot kirjataan tuotoksi valmistusasteen mukaan, on saman perusteen mukaan myös projektin aiheuttamat menot kirjattava tilinpäätöksessä kuluiksi.</p> <p>Hankkeen valmistusvaiheita kuvaavien tekijöiden käyttäminen edellyttää hankkeen valmistusprosessin jakamista välivaiheisiin. Hankkeen fyysinen valmiusaste määritellään vertaamalla sen todellista vaihetta näihin välivaiheisiin.</p> <p>Osatuloutusta sovellettaessa on tilinpäätöksen liitetiedoissa annettava asiasta lisäinformaatiota, ks. liitetieto 5.5.2. Verohallinto on antanut 16.8.2012 ohjeen Dnro A80/200/2012, miten perustajaurakointiliiketoimintaa käsitellään verotuksessa. Ohjeella on päivitetty aiemmin vuonna 2008 annettu ohje. Ks. lisäksi 4.1.2 korkomenot hankintamenon osana.</p>
4.2.2	<p>Rakennusala</p> <p>Myynnin tuloutus</p> <p>Rakennusosalalla noudatetaan sekä luovutukseen että valmiusasteeseen perustuvia tuloutusmenettelyjä. Kirjanpitovelvollisella on tiettyä valinnanvaraa tuloutusmenettelyn valinnassa, mutta valintaa tehtäessä on huomioitava varovaisuus, pysyväisyysvaatimus tuloutusmenettelyssä sekä osatuloutuslaskennan soveltamisen vaatimukset. KILAn viimeaikainen ohjaus korostaa erityisesti varovaisuuden noudattamista tuloutusta koskevan valintaoikeuden mahdollistajana. Tuloutusmenettelyn ei tarvitse siten olla samanlainen kaikkien suoritteiden osalta, jos suoritteet voidaan luokitella perusteltavasti erilaisiin ryhmiin. Luovutuksen mukainen tuloutusmenettely tarkoittaa katteen lykkäämistä myöhäisempään ajankohtaan kuin osatuloutuksessa.</p> <p>Liitetiedoissa tulee ilmoittaa kaikista tilinpäätöksessä tuloutetuista pitkäaikaishankkeista, miltä osin ja millä perusteella pitkäaikaishankkeet jakautuvat näiden KPL:n mahdollistamien tuloutustapojen (luovutusshetki vs. valmiusaste) kesken.</p>	<p>Kirjanpitovelvollinen voi siirtyä osatuloutuksesta luovutusshetken mukaiseen tuloutukseen esimerkiksi perustajaurakoinnin osalta ja jatkaa muussa toiminnassaan valmiusasteeseen perustuvaa tuloutusmenettelyä. Luokittelussa ja tuloutusmenettelyn valintatilanteessa voidaan tukeutua esim. perustajaurakoinnin kohdalla kansainvälisten IFRS-standardien tulkintaan IFRIC 15 (kiinteistöjen rakentamissopimukset). Siirtyminen osatuloutuksesta luovutuksen mukaiseen tuloutukseen täyttää aina varovaisuuden vaatimukset. Muutettua tuloutusmenettelyä tulee kuitenkin soveltaa pitkäjänteisesti. KILA 2010/1851, 2010/1857, KILAn yleisohje 30.9.2008</p> <p>Liitetiedoissa tulee lisäksi ilmoittaa tuloutusmenettelyn muutoksen syy ja vaikutukset. Samoin kirjauskäytännön muutostilanteessa on tehtävä tarpeelliset oikaisut vertailutietoihin tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa. KILA 2010/1851</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Perustajaurakointi KILA antoi 17.1.2006 yleisohjeen perustajaurakointiliiketoimintaa harjoittavan yrityksen kirjanpitokäsittelystä. Ohje käsittelee perustajaurakointiliiketoimintaa, jolla tarkoitetaan toimintaa, jossa rakennusliike suunnittelee, markkinoi, tuottaa ja myy asuntoja sekä liike- ja toimistotiloja siten, että ostaja saa hallintaoikeuden kyseessä oleviin tiloihin hankkimalla omistukseensa kohdeyhtiön osakkeita.</p> <p>Ongelmaksi kuitenkin muodostuu se, että verotuksen näkökulmasta rakennusliike ja kohdeyhtiö ovat erillisiä verosubjekteja. Verotus perustuu eri verosubjektien erillisverotukseen eli juridisten subjektien erilliseen käsittelyyn.</p> <p><u>KILAn yleisohje Perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa 17.1.2006. Verohallinnon ohje A80/200/2012 Perustajaurakointiliiketoiminta verotuksessa</u></p> <p>KILA antoi uuden yleisohjeen kesällä 2017:</p> <p><u>Yleisohje perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä 5.6.2017</u></p> <p>Tilinpäätöskäsittely voi perustua jatkossa myös samaan entiteettiperiaatteeeseen, mitä yhtiöt noudattavat elinkeinoverotuksessaan. KILAn esille nostaman vaihtoehtoisen menettelyn myötä yhtiö tulouttaa sekä perustamalleen kiinteistöyhtiölle myydyn rakentamispalvelun että kohdeyhtiöstä myytyjen huoneistojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden myyntihinnat sekä niiden katteet. Menettelyä noudatettaessa korostuu riittävien ja yksityiskohtaisten liitetietojen merkitys yhtiön tuloksen muodostumisen kuvaajana. KILAn ohje sisältä tästä esimerkkejä.</p> <p>Uusi perustajaurakointia koskeva KILA:n ohje korvaa vanhan vuonna 2006 annetun yleisohjeen tilikausilla, jotka alkavat 1.7.2017 tai sen jälkeen.</p> <p>Vanhan yleisohjeen soveltaminen on sallittua vielä erillisen siirtymävaiheen ajan, mikäli tästä annetaan vaadittavat liitetiedot.</p> <p>Verohallinto tulee päivittämään ohjettaan KKA:n yleisohjeen vuoksi.</p>	<p>Em. KILAn yleisohjeen kirjauskäytännön mukaan perustajaurakoitsija ja perustettu asunto- tai keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö muodostavat yhden taloudellisen kokonaisuuden rakennusaikana. Näin ollen keskinäiset tapahtumat käsitellään taseessa ja eliminoidaan tilinpäätöksessä. Tilinpäätökseen vaikuttavat sekä tulosvaikutteisesti että taloudellisen kokonaisuuden kannalta vain ne toimenpiteet, jotka tapahtuvat ulkopuolisten tahojen kanssa.</p> <p>Yleisohjeen sallima rakentamispalvelun liikevaihto-käsittely saattaa vääristää tosiasiallisen kuvan saantia perustajaurakointia koskevan liiketoiminnan kehittymisestä, joten ohjeen sallimaan mahdollisuuteen on mielestäni syytä suhtautua varovaisesti.</p> <p>Samoin perustajaurakoitsijan olisi suositeltavaa edelleen suhtautua varovaisesti katteiden käsittelyyn ja perustaa tuloutuskirjaukset vain realisoituneisiin katteisiin toteutuneiden osakekauppojen ja kohteen valmiusasteen perusteella.</p> <p>Ohjeen soveltaminen on sallittua myös 1.7.2017 kuluvan tilikauden kirjanpitoon ja siitä laadittaviin tilinpäätöksiin.</p> <p>Jatkossa rakennusyhtiöiden osalta tultaneen näkemään toisistaan eriäviä kirjauskäytäntöjä, joka heikentää näiden tilinpäätösten vertailukelpoisuutta. Tämä puolestaan korostaa riittävän kattavien tilinpäätöksen liitetietojen merkitystä.</p>	
<p>Jatkuvasti korvautuva vähäinen vaihto-omaisuus</p> <p>KPL:n mukaan vaihto-omaisuuden aineisiin ja tarvikkeisiin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen. <u>KPL 5:6</u></p>		4.2.3

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
4.2.4	<p>Muut jaksotukset</p> <p>Kurssierot</p> <p>KPL:n mukaan ulkomaanrahan määräiset saamiset samoin kuin ulkomaanrahan määräiset velat ja muut sitoumukset muutetaan Suomen rahaksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Jos ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat taikka muut sitoumukset on sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen. KPL 5:3 §</p> <p>Tilinpäätöspäivän kurssilla tarkoitetaan Euroopan keskuspankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaa kurssia.</p> <p>Kurssierojen käsittelyyn liittyen KILA on antanut ohjeet tilinpäätösinformaatiosta (muun muassa liitetiedoista).</p> <p>KPL 5:3, EVL 26, KILAn yleisohje ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttamisesta euromääräiseksi 13.12.2005</p> <p>Verotuksessa kurssivoitot ja -tappiot ovat sen verovuoden tuottoa ja kuluja, jonka aikana ulkomaanrahan kurssi on muuttunut. EVL 26 §</p> <p>Koronvaihtosopimukset / johdannaiset</p> <p>Johdannaisinstrumentteja ja niiden käyttöä suojaustarkoituksessa koskee KILAn ratkaisu 13.12.2016. Lausunto korvaa aiemman johdannaisia koskeneen ohjauksen KILAn yleisohjeessa 2015 (ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat) ja täsmentää vuonna 2014 annettua lausuntoa 1912. KILA 1963/2016.</p> <p>Rahoitusvälineet voidaan esittää tilinpäätöksessä varovaisuuden periaatteen mukaisesti (KPL 5:2 §) tai käyvän arvon periaatteen mukaisesti (KPL 5:2a § / IFRS). Johdannaiset ovat rahoitusvälineitä, joten em. säätely koskee myös niitä.</p> <p>Silloin kun yritys esittää johdannaiset ym. varovaisuuden periaatteen mukaisesti, voidaan myös tapauskohtaisesti soveltaa suojauslaskentaa, kuten KILA:n lausunnossa 1963/2016 on esitetty.</p> <p>Johdannaisten käsittely taseen ulkopuolella on edelleen mahdollista, mutta se edellyttää KILAn kannanoton mukaan erityisen suojauslaskentaa koskevan dokumentaation laadintaa. Tämä dokumentaatiovaatimus koskee myös pienyrityksiä.</p>	<p>Kurssierojen käsittely tilinpäätöksessä</p> <p>Jos tilikauden aikana ulkomaanrahan määräinen meno tai tulo merkitään kirjanpitoon suoriteperustetta noudattaen, käsitellään maksun yhteydessä realisoitunut kurssiero kirjanpidossa pääsääntöisesti menon tai tulon oikaisueränä.</p> <p>Valuuttamääräiseen lainan antamiseen tai ottamiseen taikka muuhun sellaiseen rahoitustapahtumaan liittyvät kurssierot, jotka realisoituvat lainan takaisinmaksun tai muun rahasuorituksen yhteydessä, merkitään kirjanpitoon rahoituksen menoina tai tuloina. Myös menon ja tulon oikaisuerinä syntyvät kurssierot voidaan kirjata rahoituksen tuloina tai menoina, jos ne ovat merkitykseltään vähäisiä.</p> <p>Pysyvien vastaavien hankinnasta aiheutuneen ostovelan maksun yhteydessä syntynyt kurssivoitto tai -tappio kohdistetaan pääsäännön mukaan hankintamenon oikaisuksi. Sitä vastoin hankinnan rahoittamiseksi otetusta ulkomaanrahan määräisestä lainasta johtuneella kurssierolla ei yleensä voida oikaista hankintamenoa. Jos korkomenoja on KPL 4:5.3 §:n mukaisesti aktivoitu voidaan hyödykkeen tuotantojakson rahoittamiseksi otetun valuuttamääräisen lainan kurssitappiot, lukea hyödykkeen hankintamenoa samoilla edellytyksillä kuin tällaisen lainan korkomenot ovat KPL 4:5.3 §:n mukaan luettavissa hankintamenoon.</p> <p>KILAn yleisohje 13.12.2005</p> <p>Lausunto soveltuu korko-, valuutta- ja hyödykejohdannaisiin silloin, kun kyse ei ole kunnallisesta yhtiöstä. Kuntapuolen yhtiöt: ks. KILA:n kuntajaoksen päätökset 116/2017 ja 117/2017.</p> <p>Tyypillisiä pienyritystä koskevia johdannaisia ovat koronvaihtosopimukset.</p> <p>Silloin kun sovelletaan ym. varovaisuuden periaatetta, johdannaisten negatiiviset käyvät arvot tulee kirjata lähtökohtaisesti kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi. Käyvän arvon periaatteen mukaan toimittaessa sekä positiiviset että negatiiviset käyvät arvot sekä näiden arvojen muutokset tulevat kirjattaviksi tilinpäätökseen.</p> <p>Tällöin suojaussuhteessa oleviin johdannaisiin sovelletaan lähtökohtaisesti IFRS-standardien mukaisia vaatimuksia. Vaatimukset ovat mittavia ja niihin on syytä tutustua huolella ja hyvissä ajoin.</p> <p>Käsiteltäessä johdannaisia taseen ulkopuolisina erinä laaditun dokumentaation tulee osoittaa, että suojauslaskenta on ns. tehokasta (johdannaisten sopimusehdot ovat käänteisesti yhteneväiset suojauskohteen kanssa). Myös liitetietojen sisältövaatimukset ovat mittavia.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Suomen Tilintarkastajat Ry on antanut erillisen ohjeen suojauslaskennasta ja johdannaissopimuksien käsittelystä liitetiedoissa. Ohje on tarkoitettu niihin tilanteisiin, joissa kirjanpitovelvollinen on päätenyt esittämään suojauslaskennan alaisten johdannaisten käyvät arvot vain liitetiedoissa. ST:n suosituksia 1/2017, 30.8.2017</p> <p>Ym. käyvällä arvolla tarkoitetaan johdannaisten laskennallista markkinahintaa tilinpäätöshetkellä.</p> <p>Tyypillisin tilanne, milloin pienyrittäjällä on tilinpäätöksessään johdannainen, koskee koronvaihtosopimusta. Tilinpäätäjän tulee huolellisesti tutustua pankin kanssa solmittuihin sopimuksiin ja analysoida niitä ym. säätelyn sekä olennaisuuden näkökulmasta.</p> <p>Sovellettaessa suojauslaskentaa KPL:n käyvän arvon periaatteen mukaan johdannaisten laskennallinen markkina-arvo kirjataan käypään arvoon taseen saamisiin tai velkoihin. Käyvän arvon muutoskirjaus on joko omaan pääomaan kuuluvassa käyvän arvon rahastossa (suojattaessa tulevaisuuden rahavirtaa) tai tuloslaskelmassa (ns. käyvän arvon suojauksessa).</p> <p>Tavanomaisesti pienyrittäjällä on vain muita kuin kaupankäyntitarkoituksessa pidettyjä johdannaissopimuksia, kuten esim. lainan suojaukseen otettuja koronvaihtosopimuksia. Tällaiset sopimukset voivat tapauskohtaisesti olla joko suojaavia tai spekulatiivisia.</p> <p>Vastaiset menot ja menetykset</p> <p>Menetykset (esimerkiksi kavallukset, rahojen tuhoutuminen, lainasaamisten menettäminen ynnä muut sellaiset) rinnastetaan menoihin ja kirjataan kuluiksi samoin kuin menot. Kuluksi kirjattavien menojen ja menetysten tulee olla suoriteperusteisesti toteutuneita tilinpäätöspäivään mennessä.</p> <p>KPL sisältää velvoitteen kirjata kuluiksi suoriteperusteisesti toteutuneiden menojen ja menetysten lisäksi ne vastaiset menot ja menetykset, joiden suorittamiseen kirjanpitovelvollinen on sitoutunut ja joista ei todennäköisesti kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset, joiden toteutumista on pidettävä ilmeisenä myös siltä osin kuin nuo menot ja menetykset voidaan todeta vasta tilinpäätöspäivän jälkeen tilinpäätöstä laadittaessa.</p> <p>KPL:ssa täsmennetään yhtäältä kirjanpitovelvollisen velvollisuutta ja mahdollisuutta vähentää tuotoista vastaisia menoja ja menetyksiä ja toisaalta tilinpäätöksessä pakollisina varauksina käsiteltävien erien tunnusmerkistöä. KPL 5:14, EVL 7. Pakolliset varaukset ks. kohta 5.3.8. Varovaisuuden periaatteesta ks. kohta 2.4</p>	<p>Ohje sisältää käytännön esimerkkejä sekä yhdistyksen työryhmän valmistelemia vastauksia KILA:n päätöksen jälkeen esille nousseisiin kysymyksiin.</p> <p>Yleensä pienet kirjanpitovelvolliset hankkivat ko. hintatiedon johdannaisten liikkeelle laskeneelta pankilta eivätkä lähde itse laskemaan koronvaihtosopimuksen laskennallista markkinahintaa.</p> <p>Pankit edellyttävät ajoittain, että lainanottajayhtiö suojautuu koronnousulta solmimalla pankin kanssa samanaikaisesti sekä luottosopimuksen (vaihtuvalla korolla) että koronvaihtosopimuksen (joka muuntaa velkasuhteen yhtiön kannalta kiinteäkorkoiseksi).</p> <p>Käyvän arvon rahasto on sidottua omaa pääomaa. Negatiivinen käyvän arvon rahasto vähentää voitonjakoon käytettävissä olevaa vapaata omaa pääomaa. OYL 8:1, HE 109/2015</p> <p>Käyvän arvon suojaus tulee erittäin harvoin eteen suomalaisessa pienyrittäjässä. Sitä sovellettaessa sekä suojattava kohde että suojausinstrumentti arvostetaan taseessa käypään arvoon. Rahavirran suojaus on yleisempää, sillä koronvaihtosopimukset luokitellaan tähän ryhmään.</p> <p>Mikäli johdannainen ei ole luokiteltavissa ns. suojaavaksi, sitä pidetään ns. spekulatiivisena, jolloin johdannaisten negatiivinen markkina-arvo tulee kirjattavaksi vuosikuluksi. Verotuksessa tätä laskennallista kulukirjausta ei pidetä kirjausvuoden verovähennyskelpoisena kuluna (vrt. pakollinen varaus).</p> <p>Kaupankäyntitarkoituksessa pidetyt johdannaisten luokitellaan ei-suojaaviksi eli spekulatiivisiksi Kaupankäyntitarkoituksessa pidettyjen johdannaisten kirjanpitoon merkityt laskennalliset tulot ja kulut ovat veronalaisia tai vähennyskelpoisia. EVL 5,8 ja 8.2a</p> <p>Mikäli vastainen meno tai menetys on määrältään ja toteutumisajankohdaltaan varma, se on kirjattava tilinpäätöksessä asianomaiselle menotilille ja velaksi. Velaksi kirjaaminen on ensisijainen kirjaustapa, mutta jos täsmällistä määrää ja toteutumisajankohtaa ei tiedetä, on kyseessä pakollinen varaus.</p> <p>Tällaisia vastaisia menoja ja menetyksiä voivat olla esimerkiksi tappiolliset myyntitilaukset, sitovaan hintaan luovutettujen suoritteiden takuukorjaukset, vireillä olevat reklamaatiot ja vahingonkorvausvaatimukset, tuotantolinjan lopettamisesta tai saneerausesta aiheutuvat vastaiset menot, tulevien tilikausien vuokramenot sellaisista tiloista ja kalusteista, jotka eivät ole yrityksen käytössä (vuokrasopimusta ei voida irtisanoa tai siirtää), takaussitoumuksista ja muista vastuusitoumuksista aiheutuvat arvioidut menot, ympäristönsuojeluvuorotteista aiheutuvat todennäköiset menot, sitovin sopimuksiin kiinteään hintaan tilatun, mutta vielä toimittamattoman vaihtomaisuushyödykkeen hinnanalaskusta aiheutuva menetys.</p> <p>Sen sijaan taseen vastaavien omaisuuserien alentamiseen pakollista varausta ei voi käyttää.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Akordi</p> <p>Saatu velkojen (myös ostovelkojen) anteeksianto käsitellään pääsääntöisesti tuloslaskelmassa liiketoiminnan muuna tuottona. Jos on kysymys tulokseen huomattavasti vaikuttavasta akordista, se on hyvä esittää omana eränä. Ellei sitä esitetä erikseen tuloslaskelmassa, siitä on tehtävä selkoa tilinpäätöksen liitetiedoissa ja KILAn lausunnon mukaan myös toimintakertomuksessa.</p> <p>Akordin antaneen yrityksen tilinpäätöksessä akordia käsitellään menetyksenä. Tuloslaskelmassa esitetään akordi vastaavalla tavalla kuin saajan kirjanpidossa muina liiketoiminnan kuluina. <u>EVL 4. KILA 1199/1992. KHO 1990/1036</u></p> <p>Taseen vastaaviin merkityn erän arvonalentumista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi. Esimerkiksi luottotappiokirjaukset vähennetään asianomaisen saamisen määrästä. <u>KPL 5:14.5</u></p> <p>Kun osakkaat tekivät sopimuksen, että siirtoveloissa olleet palkkasaavat kirjattiin yhtiölle annetuiksi pääomalainoiksi, oli niistä toimitettava ennakonpidätys ja suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. <u>KHO 2010/1164</u></p> <p>Avustukset</p> <p>Avustuksia ja tukia voidaan saada muun muassa julkisyhteisöiltä (investointiavustukset ja -tuet, käynnistämisen- ja kehittämisavustukset, työllistämistuet, oppisopimuskoulutuksen avustukset) ja tavarantoimittajilta (markkinointituki).</p> <p>Avustukset otetaan kirjanpitoon silloin, kun avustuksen/tuen saannin edellytykset ovat toteutuneet ja oikeus avustuksen/tuen nostoon on syntynyt (myöntämispäätös on tehty ja kyseessä oleva investointi- ja muut toiminnot on aloitettu). Avustukseen/tukeen mahdollisesti liittyvät takaisinmaksuynä muut purkavat ehdot eivät vaikuta kirjauksiin. Jos avustukset/tuet maksetaan jälkikäteen, on ne otettava kuitenkin kirjanpitoon suoriteperusteen mukaisesti sille tilikaudelle, jona kyseessä olevat suoritteet on toimitettu tai kyseiset menot ovat syntyneet. <u>EVL 4. §, KILA 1037/1989, KILA 1255/1994. KHO 1990 B 512.</u></p> <p>Saatujen tukien ja avustusten tilinpäätöskäsittelystä on annettava tilinpäätöksen liitetiedoissa tarpeelliset lisätiedot. Suositeltavaa on esittää liiketoiminnan muihin tuottoihin kirjatut erät erillisenä eränä tuloslaskelmassa, mikäli niiden määrä on tuloksen muodostumisen kannalta oleellinen. <u>Ks. myös hankintamenon käsite KILA 1861/2010.</u></p>	<p>Saatus akordia käsitellään pääsääntöisesti veronalaisena tulona. Se tuloutetaan verotuksessa joko epäsuorasti, jos se hyväksytään menon oikaisueräksi, tai suoraan. Jos kysymys on kuitenkin ylivelkaantuneen yrityksen lainojen anteeksiannosta, ei tästä oikeuskäytännön mukaan ole syntynyt velalliselle veronalaista tuloa edellyttäen, että saaminen on luopumishetkellä velkojalle arvoton (<u>KHO 1972/473, KVL 1980/182, KHO 1998/1957</u>, ks. myös <u>KHO 2001/2610</u>, jonka mukaan akordi oli verovapaa täyteen määräänsä saakka, ei ainoastaan selvitystilän välttämiseen tarvittava määrä). Alv:n osalta ks. esim. KHO 1998 /1952, jossa akordia pidettiin verollista myyntiä koskevana oikaisueränä.</p> <p>Jos osakeyhtiön osakkaat luopuvat heille yhtiön osingonjakopäätöksen mukaan kuuluvista osingoista ja osinkojen määrä palautetaan omaan pääomaan, palautettu määrä on osakeyhtiön veronalaista tuloa. <u>KVL 1981/921, KHO 1999/2219.</u></p> <p>Osingonjakopäätöksen peruuttamista verotukseen vaikuttavalla tavalla koski Helsingin AO:n päätös 22.9.2016 T:16/0855/6, jossa osingon ei katsottu tulleen saajansa vallintaan TVL:n tarkoittamalla tavalla.</p> <p>Edellä mainitut päätökset ovat kuitenkin ajalta, jolloin OYL ei vielä sisältänyt maksuhetkellä tapahtuvaa maksuvalmiuden arviointivelvoitetta. Jos osingonjakoa ei voitaisi maksukyvyttömyyden takia peruuttaa, aiheuttaisi se konfliktin lain noudattamisen ja verotuksen välille. Verohallinto onkin antanut asiasta ohjeen <u>A110/200/2013</u></p> <p>Kirjaukset ja tilinpäätös</p> <p>Ennen kirjausta on selvitettävä, saadaanko avustus/ tuki menoon osallistumiseksi vai vastikkeeksi yrityksen suoritteesta.</p> <p>Vakiintuneen kirjanpitokäytännön mukaan pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintaan saatu investointiavustus kirjataan hankintamenon vähennykseksi. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintamenon määrää. Taseen vastaavia koskevissa liitetiedoissa ilmoitetaan tällöin olennaisuuden periaatetta noudattaen kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen koko hankintameno ja siitä investointiavustuksella katettu määrä.</p> <p>IAS 20:n mukaan pysyvien vastaavien hankintaan saatua investointiavustusta voidaan käsitellä myös vaihtoehtoisella tavalla. Hyödykkeen hankkimista varten saatu investointiavustus voidaan merkitä taseessa siirtovelkoihin ja kirjata tuloslaskelmaan tuotoiksi systemaattisesti kyseisen hyödykkeen vaikutusaikana. Suunnitelmapoistojen perustana on tällöin hyödykkeen koko hankintameno. Tuotot esitetään tuloslaskelmassa erässä ”Liiketoiminnan muut tuotot”. KILAn yleisohjeen mukaan myös tämä IAS 20:ssä tarkoitettu vaihtoehtoinen menettelytapa on hyvän kirjanpitotavan mukainen.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Kun pysyvien vastaavien hankintamenoa katetaan vapaaehtoisella varauksella, suunnitelmapoistojen poistopohjana on hyödykkeen koko hankintameno. Varauksen käyttö hankintamenoa kattamiseen merkitsee poistoeron lisäystä, sillä tuloslaskelmaan merkitään varauksella katetun hankintamenoa suuruinen poistoeron muutos. Taseen poistoero tuloutuu myöhemmin tilikausina, koska hyödykkeen koko hankintamenoa tehtävät suunnitelmapoistot ovat hyödykkeen kokonaispoistoja suuremmat. Kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007.</p> <p>Saadut ennakkoavustukset, joita vastaava menoerä ei vielä tilinpäätöshetkellä ole kirjauskypä, merkitään taseen muihin velkoihin. KILA 1701/2003</p>	<p>Valittua menetelmää tulee soveltaa johdonmukaisesti kaikkiin saatuihin investointiavustuksiin. Sovellettava menetelmä tulee ilmoittaa liitetietona kohdassa, jossa selvitetään KPA 2:2 §:n edellyttämät tilinpäätöksen laadintaperiaatteet.</p> <p>Yksittäiseen menoerään kohdistuvaa avustusta voidaan käsitellä avustuksensaajan kirjanpidossa menonsiirtona.</p> <p>Avustukset ja tuet, jotka saadaan vastikkeeksi suoritteesta (esimerkiksi joukkoliikenteen harjoittajan saama kilometrituki), kirjataan joko liikevaihdoksi tai (paremmin) liiketoiminnan muuksi tuotoksi.</p>	
<p>SIIRTYVÄT ERÄT</p> <p><i>Palkat ja sosiaalimaksut</i></p> <p><i>Vuosilomapalkat, lomarahat ja niistä vastaavat sosiaalimenot</i></p> <p>Suoriteperusteen noudattaminen merkitsee tilinpäätöksessä lomapalkkojen (ja lomarahat) ja niistä aiheutuvien sosiaalimenojen kirjaamista sille tilikaudelle kuluiksi ja siirtovelloiksi, jonka kuluiksi vastaavat työajan palkat merkitään (paitsi, milloin ne ovat merkitykseltään vähäisiä). EVL 22, KILA 847/1986 ja 1203/1992, KPL 5:6</p> <p><i>Sosiaaliturvamaksu 2018</i></p> <p>Sosiaaliturvamaksu muodostuu ainoastaan työnantajan sairausvakuutusmaksusta.</p> <p>Ensi vuoden maksuja ei ole vielä vahvistettu tätä pakettia kirjoitettaessa. EK on julkaissut 2.8.2017 ennakkoarviona:</p> <ul style="list-style-type: none"> • työnantajan sairausvakuutusmaksu 0,98 % (0,1 % alenema kuluvasta vuodesta 2017. Vuoden 2017 maksu on 1,08%). <p>Voimassaolevan sairausvakuutuslain 24a §:n mukaan työnantajien sairausvakuutusmaksu alenee 1,00 prosenttiyksiköllä vuonna 2018, 1,04 prosenttiyksiköllä 2019 ja 0,58 prosenttiyksiköllä vuonna 2020. Sairausvakuutuslaki 24a (L 1224/2004)</p> <p>Sosiaaliturvamaksu suoritetaan kuukausittain kohdekuukautta seuraavan kuukauden 12. päivään mennessä, ellei kyseessä ole niin sanottu harvennettu menettely.</p>	<p>Ellei vuosilomapalkkoja ja lomarahaa voida tai haluta laskea tarkasti palkansaajakohtaisesti, voidaan käyttää menettelyä, jossa alalla vallitsevien keskimääräisten prosenttien mukaan lasketaan vuosilomapalkan ja lomarahat määrät.</p> <p>Myös työajan lyhennyskorvaukset (ns. pekkaspäivät) on käytettäviltä osiltaan kirjattava kirjanpitoon.</p> <p>Sairausvakuutusmaksu vahvistetaan vuosittain, yleensä budjettilakien säätämisen yhteydessä, valtioneuvoston asetuksella. Lain asettama määräaika asetukselle on 23.11. Sairausvakuutuslaki 24 § (1224/2004)</p> <p>Työnantajan sosiaaliturvamaksu maksetaan, jos työntekijä on vakuutettu Suomessa sairausvakuutuslain 1224/2004 mukaisesti.</p> <p>Em. määritelmään eivät sisälly EPL:n 25 §:n tarkoittamat työsuoritukset (esimerkiksi käyttökorvaukset ja työkorvaukset).</p> <p>Sotu maksetaan vain 16–67-vuotiaille maksetuista palkoista. Työnantaja on maksuvelvollinen sairausvakuutusmaksusta, vaikka palkan maksaisi ns. sijaismaksaja. Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta 366/1963 on kumottu 1.1.2017 uudistuksessa.</p> <p>Laki työnantajan sairausvakuutusmaksusta 4§</p> <p>Sosiaaliturvamaksu suoritetaan verotilille kausiveroilmoituksella ilmoitettujen tietojen mukaisesti. Maksu maksetaan pankkiin Verohallinnon pankkitilille käyttäen verovelvollisen omaa verotiliviitenumeroa.</p>	4.3

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Työttömyysvakuutusmaksu 2018 Ensi vuoden maksuja ei ole vielä vahvistettu tätä pakettia kirjoitettaessa. EK on julkaissut 2.8.2017 ennakoarviona:</p> <ul style="list-style-type: none"> • työnantajan keskimääräinen työttömyysvakuutusmaksu on 0,7 % (v.2017 0,80%) palkkasummaan 2.059.500 eur asti ja sen ylittävältä osin 2,75 % (v.2017 3,30%). Ns. osa-omistajan maksut vastaavat maksuja, joita peritään alle em. palkkakaton olevista palkoista. • työntekijän työttömyysvakuutusmaksu on 2,00 %, kun se vuonna 2017 on 1,6 %. Osaomistaja maksu on nyt vuonna 2017 0,7 % ja sen odotetaan nousevan 0,25 prosenttiyksiköllä vuonna 2018. <p>Koska maksut ja niiden käyttörajat ovat vielä ”auki” tätä pakettia kirjoitettaessa, tilinpäätäjän on syytä tarkistaa lopulliset maksutiedot ennen vuoden 2018 vakuutusmaksujen käsittelyä.</p> <p>Vuokrat ja yhtiövastikkeet</p> <p>Vuokramenot on jaksotettava sen verovuoden kuluksi, jolta ne suoritetaan. Vähäiset vuokramenot voidaan jättää jaksottamatta. <u>EVL 23, KPL 3:4</u></p> <p>Vakuutusmaksut</p> <p>Vakuutusmaksut on jaksotettava sen verovuoden kuluksi, jolta ne suoritetaan. Vähäiset vakuutusmenot voidaan jättää jaksottamatta. <u>EVL 23, KPL 3:4</u></p> <p>Osingot ja merkintäoikeudet</p> <p>Osingot Tilinpäätöksessä tarkistetaan, onko yrityksen omistamista osakkeista tulevat osingot nostettu ja kirjattu sekä onko merkintäoikeudet käytetty tai myyty.</p> <p>Merkintäoikeudet Myyntivoiton tai -tappion laskemista varten osake-erän hankintahinnasta erotetaan osa merkintäoikeuden hankintahinnaksi.</p>	<p>Eläkevakuutusmaksu 2017 Sosiaali- ja terveysministeriö on vahvistanut, että keskimääräinen työeläkemaksu on 24,4 prosenttia palkasta vuonna 2017. (Em. prosenttiluvusta työnantaja 17,95 %-yksikköä ja työntekijä 6,45 %-yksikköä).</p> <p>Vuoden 2018 keskimääräisiä TyEL-maksuja ei ole myöskään vielä vahvistettu. EK:n odotusarvio 2.8.2017 oli seuraava:</p> <ul style="list-style-type: none"> • työnantaja 17,75 % • työntekijä (53-62 v.): 7,85 % • työntekijä (muut ikäryhmät): 6,35 % • työntekijämaksut nousee v.2017 tasosta 0,20 %-yksikköä ja työnantajan osuus alenee samalla prosenttiyksikömäärällä. <p>Myös yhtiövastikkeet ja käyttökorvaukset on jaksotettava samalla tavoin kuin vuokramenot. Nämä ovat tuloslaskelmassa liiketoiminnan muita kuluja.</p> <p>Keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön rahoitusvastikkeen lainanlyhennystä vastaava osa (jonka kiinteistöyhtiö rahastoi omassa kirjanpidossaan) on kuitenkin osakkeiden hankintamenon lisäystä.</p> <p>Verovelvollisella oli oikeus vähentää yrittäjäeläke-vakuutusmaksut sen verovuoden kuluna, jolta ne suoritettiin (vaikka maksu tapahtui jälkikäteen). <u>KHO 1989/288</u></p> <p>Arvopaperikauppiaan (samoin kuin rakennusliikkeen) vaihto-omaisuusosakkeista saamat osingot ovat yrityksen liikevaihtoon kuuluvaa veronalaista tuloa.</p> <p>Muut osinkotuotot esitetään tuloslaskelmassa rahoitustuotoissa omana eränään.</p> <p>Arvopaperikauppiaan vaihto-omaisuusosakkeiden merkintäoikeuksien myynti on liikevaihtoon kuuluvaa veronalaista tuloa.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Merkintäoikeuden osuus osakkeen hankintamenoista</p> $X = \frac{H \times L}{L + A} = \frac{24,00 \text{ €/kpl} \times 3,00 \text{ €/kpl}}{3 \text{ €/kpl} + 42 \text{ €/kpl}} = 1,60 \text{ €/kpl}$ <p>X = merkintäoikeuden osuus osakkeen hankintamenoista H = osakkeen hankintameno L = merkintäoikeuden luovutushinta A = osakkeen käypä hinta ilman merkintäoikeutta</p> <p>Korot</p> <p>Korkomenot ja -tulot on jaksotettava sen verovuoden kuluksi ja tuotoksi, jolta ne suoritetaan.</p> <p>KPL:n mukaan korkoja (ja veroja) ei pidetä voiton jakoerinä vaan menoina. Tästä syystä korkomenoja voidaan myös aktivoida hankintameno.</p> <p><u>KPL 4.5.3, EVL 18, 22, 23, KILAn yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007, ks. pysyvien vastaavien hankintameno.</u></p>	<p>Kirjanpitovelvollisten yritysten rahoitus- ja käyttöomaisuusosakkeiden merkintäoikeuksien myynnistä saama vastike kirjataan ao. osaketilin kreditpuolelle. Tilinpäätöksessä selvitetään osakkeiden hankinta eräkohtaisesti merkintäoikeuksien myyntivoitto/tappio. Tämä kirjataan osaketililtä tuloslaskelman ”Rahoitustuottojen ja -kuluja ryhmään” eriin ”Muut rahoitustuotot” tai ”Muut rahoituskulut”.</p> <p>(Huomioi TVL:n piirissä olevien yksityishenkilöiden hankintameno erillainen käsittely rahastoantien yhteydessä ennen vuotta 2005 tapahtuneiden rahastoantien osalta).</p> <p>EVL:n 18:2 §:n mukaan elinkeinotoiminnasta johtuneena korkona ei pidetä sitä osaa yksityisen liikkeen, ammatinharjoittajan taikka elinkeinoyhtymän koroista, joka vastaa yksityisottojen johdosta syntyneen negatiivisen oman pääoman korkoa. Jos ky:n oma pääoma äänettömien panos huomioiden on positiivinen, ei edellä mainittua säännöstä sovelleta (<u>KHO 1998/1818</u>).</p> <p>Hyödykkeen verotuksessa vähennyskelpoiseen hankintameno on luetaan myös kirjanpidossa hankintameno on luetut korkomenot.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
<p>5</p> <p>5.1</p>	<p>TILINPÄÄTÖS JA TOIMINTAKERTOMUS</p> <p>TILINPÄÄTÖKSEN JA TOIMINTAKERTOMUKSEN SISÄLTÖ</p> <p>KPL:n mukainen tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja niiden liitteenä olevat tiedot. Kustakin taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta.</p> <p>Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt.</p> <p>Konsernin emoyhtiönä toimivan kirjanpitovelvollisen, osakeyhtiön, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö tai avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö tai osuuskunta, on sisällytettävä tilinpäätökseensä myös konsernitilinpäätös KPL 6:1 §:n edellyttämissä tilanteissa.</p> <p>Oikeaa ja riittävää kuvaa koskevasta KPL 3:2 vaatimuksesta huolimatta konsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia pienkonsernissa, jos yksistään konserniyrityksistä ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.</p> <p>Muut konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoitteen poikkeukset: ks. KPL 6:1</p> <p>Osakeyhtiö voi muun muassa osakeyhtiölain säännösten vuoksi laatia tilinpäätöksen myös muulta kaudelta kuin kaupparekisteriin merkityltä kaudelta. Silloin kun tilinpäätös laaditaan virallista tilikautta lyhyemmältä ajanjaksolta, tulee siihen sisällyttää myös vertailutiedot, jos sellaiset ovat olemassa aiemmalta vastaavalta ajanjaksolta. Joka tapauksessa tilinpäätöksessä on esitettävä vertailutiedot viimeiseltä täydeltä tilikaudelta.</p> <p>KPL 3:1,3,13, 2:9,10, 6:1, KPA 2:1, OYL 8:3,5–9, Laki OYL voimaantulosta 625/2006 14 §, AsOyl 10:3,5–7 §, AKYL 9:3, OKL 8:3,5-12, SäätiöL 5, KILA 1815/8.4.2008.</p> <p>Tilinpäätös ja toimintakertomuksen sisältö</p> <p>Vaikka tasekirja normina on poistettukin KPL:sta vuoden 2016 uudistuksessa, on käytännön tilinpäätäjän edelleen hyvä koota tilinpäätösaineisto yhden kokonaisuuden muodostavaksi. Aineisto kattaa silloin sekä toimintakertomuksen että tilinpäätöksen.</p> <p>Kirjanpitovelvollinen voi itse päättää esittämisjärjestyksen, mutta järjestys voisi olla esim. seuraava (ensisijaisesti osakeyhtiö, mutta käy soveltuvin muillekin kirjanpitovelvollisille):</p>	<p>Jos kirjanpitovelvollinen julkaisee ja jakaa painetun tai monistetun vuosikertomuksen, on siinä virallinen tilinpäätös erotettava selvästi (esimerkiksi taustaväriä tai kehyksinä) muusta tekstistä. Jos vuosikertomukseen ei sisällytetä virallista tilinpäätöstä kokonaan, on selvästi kerrottava, että kyseessä ei ole virallinen tilinpäätös, ja ilmoitettava, mitkä tiedot julkaistusta tilinpäätöksestä puuttuvat.</p> <p>Julkisten osakeyhtiöiden taikka yksityisten osakeyhtiöiden, osuuskuntien ja konsernien on laadittava myös rahoituslaskelma. Osakeyhtiössä se on itsenäisen tilinpäätöksen osa. Osuuskunnassa rahoituslaskelma esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa riippumatta siitä, onko osuuskunta tehnyt toimintakertomusta.</p> <p>Yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 1.2</p> <p>Tilinpäätäjän tietopakettissa ei pääsääntöisesti käsitellä konsernitilinpäätöstä koskevia seikkoja. Ne on rajattu paketin ulkopuolelle valitusta pk-yhtiö -näkökulmasta johtuen.</p> <p>Osakeyhtiön on noudatettava OYL:n kirjanpitoa koskevia säännöksiä, vaikka ne poikkeaisivatkin KPL:n säännöksistä, ja samoin esimerkiksi pankkien on noudatettava kirjanpidossaan ja tilinpäätöksessään Rahoitustarkastuksen antamia ohjeita.</p> <p>KPL:n säännösten estämättä on kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen julkaisemisesta voimassa, mitä niistä on erikseen muualla laissa säädetty tai mitä asianomainen viranomainen muun lain nojalla on määrännyt. KPL 8:5</p> <p>Tilinpäätökseen tulee osakeyhtiössä, asunto-osakeyhtiössä, osuuskunnassa sekä avoimessa yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä sisällyttää tase, tuloslaskelma ja liitetiedot edelliseltä tilikaudelta. Jos tilikauden aikana tuloslaskelman ja taseen erittelyjä ja erien sisältöä on muutettu, on edellisen tilikauden tietoja mahdollisuuksien mukaan myös muutettava niin, että niitä voidaan verrata myöhempään tilinpäätökseen. Ellei tällaista muutosta voida tehdä, tulee asiasta mainita tilinpäätöksen liitetiedoissa.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Toimintakertomus Konserni Tase Tuloslaskelma Rahoituslaskelma Emoyhtiö Tase Tuloslaskelma Rahoituslaskelma Tilinpäätöksen liitetiedot Kirjanpito- ja tositelajit ja säilyttämistapa Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen allekirjoitukset Tilintarkastajien tilinpäätösmerkintä Tilinpäätöserittely Tase, tuloslaskelma ja liitetiedot esitetään vertailutietoineen edelliseltä tilikaudelta. KPL 3:1</p> <p>Tase-erittelyt eivät kuulu julkistettavaan aineistoon.</p> <p>Päiväys ja allekirjoitus</p> <p>Tilinpäätös ja toimintakertomus on päivättävä ja kirjanpitovelvollisen on ne allekirjoitettava. Jos kirjanpitovelvollinen on yhteisö tai säätiö, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittavat hallitus tai vastuunalaiset yhtiömiehet ja toimitusjohtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö. KPL 3:7, KILA 1899/2012</p> <p>Osakeyhtiön tilinpäätöksessä liitetietojen jälkeen kirjoitettuna oleva päiväys ja allekirjoitus kattaa koko edellä olevan tilinpäätöksen.</p> <p>Lainsäädäntö ei vaadi tilinpäätöksen allekirjoittamista nimenomaan käsin, vaikka se onkin perinteinen menettely.</p> <p>Vaikka tase-erittelyiden suoranainen allekirjoitusnormi onkin KPA:sta poistunut, on asiakirjojen dokumentoinnin periaate edelleen se, että laatija allekirjoittaa ne. Se koskee niin tase-erittelyitä kuin esim. inventaariakin. KPL:n 2:7a ja 3:7a pykälistä johtuen on suositeltavaa, että myös yrityksen vastuuhenkilö (toimitusjohtaja) allekirjoittaa ne. KPL 3:13</p>	<p>Tilinpäätöksen sivut numeroidaan ja paketti sidotaan välittömästi tilinpäätöksen jälkeen tai säilytetään digitaalisena tallenteena.</p> <p>Tase-erittelyjen jatkoksi voidaan sijoittaa myös tuloslaskelman ja tilinpäätöksen liitetietoja koskevia erittelyjä sekä muita erittelyjä. Tällöin asiakirja nimetään tase-erittelyt ja liitetietotositteet.</p> <p>Tuloslaskelman erittelyjä ovat esimerkiksi eri luottojen ja kulujen erittelyt, varausten muutosten ja verojen erittelyt. Liitetietojen erittelyt voivat koskea esimerkiksi haltijavelkakirjoja ja niiden sijaintia, annettuja pantteja ja takauksia sekä vastuuta. Muut erittelyt voivat olla esimerkiksi luetteloita vakuus-, vuokra- ynnä muista sopimuksista. Liitetietotositteisiin on hyvä liittää myös pankkien saldovahvistukset, luotonantajien ilmoitukset luoton jäljellä olevasta määrästä ynnä muut ulkopuolisten antamat vahvistukset tase-erien oikeellisuudesta.</p> <p>Mikäli niitä ei haluta tai niiden laajuuden vuoksi ei voida sisällyttää tilinpäätöskoosteeseen, on ne säilyvyyden varmistamiseksi syytä koota omaksi koosteekseen (joko paperisena tai digitaalisena tallenteena).</p> <p>Osakeyhtiössä ja osuuskunnassa on pidettävä hallituksen kokous, jossa tilinpäätös käsitellään. Allekirjoituksen suorittaa allekirjoituspäivänä päätösvaltainen ja toimivaltainen hallitus tai vastuunalaiset yhtiömiehet ja toimitusjohtaja tai vastaava (esimerkiksi isännöitsijä). Riippuen hallituksen toimikaudesta, tilinpäätöksen allekirjoittaja voi olla eri hallitus kuin tilikauden aikana toiminut hallitus.</p> <p>Tilinpäätöksen on oltava valmis neljän kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä, ellei esimerkiksi osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä ole määrätty lyhyempää aikaa. Tilinpäätös on siten päivättävä ja allekirjoitettava näiden aikarajasäännösten sisällä.</p> <p>KPL 2:6:n vaatimus dokumentoinnin aloittamisesta myös viranomaisilmoitteisiin merkitsee sitä, että veroilmoitusten jättöaikavaatimukset voivat käytännössä lyhentää tilinpäätöksen laatimisaikaa. ks. kohta 1.2.</p> <p>Tilinpäätös voidaan allekirjoittaa myös sähköisesti. Luotettavuusvaatimuksen johdosta allekirjoitusmenettelyssä on noudatettava vahvaa sähköistä tunnistamista. Ei ole estettä, että allekirjoituksista osa on tehty sähköisesti ja osa käsin. KILA 1899/2012, Laki vahvasta sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisistä allekirjoituksista 617/2009</p> <p>Tase-erittelyt päivätään todelliselle allekirjoituspäivälle, joka tavallisesti ajoittuu tilinpäätöksen allekirjoituspäivää varhaisemmalle päivälle. Tase-erittelyjen jokainen sivu tai jokainen tase-eräluettelo on hyvä erikseen päivätä ja allekirjoittaa.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
5.2	TOIMINTAKERTOMUS	
5.2.1	<p><i>Toimintakertomuksen laatimisvelvollisuus</i></p> <p>KILAn yleisohje 12.9.2006 opastaa voimassa olevan, kirjanpitolaissa tarkoitetun toimintakertomuksen laatimisessa. Ohje koskee toimintakertomuksen sisältövaatimuksia. Tarkoituksena on parantaa toimintakertomuksen vertailukelpoisuutta yhdenmukaistamalla tunnuslukujen ja muiden tietojen esittämistapaa. Kuitenkin toimintakertomuksessa edellytettyjen tietojen tarkoituksenmukainen esittämistapa riippuu myös asianomaisen kirjanpitovelvollisen toiminnasta ja olosuhteista.</p> <p>Toimintakertomuksessa tulee antaa sellaiset tiedot, että lukija muun tilinpäätöksen ohella pystyy saamaan ”oikean ja riittävän kuvan” yrityksen tuloksesta ja sen taloudellisesta asemasta. Osakeyhtiön on kuitenkin aina esitettävä liitetietona ne toimintakertomukselta edellytetyt tiedot, jotka osakeyhtiönlain perusteella on ilmoitettava.</p> <p>Toimintakertomuksen sisällöstä ja sen laatimisesta vastaavat toimitusjohtaja ja hallitus.</p> <p>Toimintakertomus tulee suunnata tulevaisuuteen.</p> <p>Toimintakertomuksessa on kuvattava kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta, taloudellista tilannetta sekä merkittäviä riskejä ja epävarmuustekijöitä. Silloin kun on tarpeen, yllä mainittujen kuvauksien ymmärtämiseksi, toimintakertomukseen on sisällytettävä taloudelliset tunnusluvut ja muut kuin taloudelliset tunnusluvut henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista. Kuvauksen on oltava kirjanpitovelvollisen kokoon ja rakenteeseen nähden tasapuolinen ja kattava. Siinä on tarvittaessa viitattava tilinpäätöksessä esitettyihin seikkoihin ja annettava näistä täydentäviä tietoja.</p>	<p>Toimintakertomuksessa voidaan antaa myös vapaaehtoisia tietoja yhtiön organisaatiosta, johdon kokoonpanosta, tilintarkastajista, rahoituksesta ynnä muusta sellaisesta. Jos esimerkiksi yhtiön toimitusjohtaja tai hallituksen jäsen on vaihtunut tilikauden aikana, on tästä aihetta ilmoitettava toimintakertomuksessa.</p> <p>Kirjanpitolain säännökset hyvän kirjanpitotavan noudattamisesta sekä oikeasta ja riittävästä kuvasta koskevat myös toimintakertomusta. Muiden kuin pakollisten tietojen tulee olla sellaisia olennaisia tietoja, jotka ovat tarpeen yhtiön taloudellisen tilanteen ja toiminnan tuloksen arvostelemisen kannalta. Toimintakertomuksen antaman kuvan yrityksestä tulee olla yhdenmukainen tuloslaskelman, taseen ja niiden liitetietojen antaman kuvan kanssa. Voimassaolevien lakien mukaan toimintakertomusta ei vahvisteta osakeyhtiön tai asunto-osakeyhtiön yhtiökokouksessa.</p> <p>Toimintakertomuksessa tulisi esittää ne keskeiset tekijät, jotka ovat vaikuttaneet tilinpäätöksen muotoutumiseen sellaiseksi kuin se on, sekä kertoa epävarmuustekijöistä ja riskeistä, jotka liittyvät yhtiön toimintaan yleensä sekä sen tulevaan kehitykseen.</p> <p>Esimerkkejä:</p> <ul style="list-style-type: none"> – asiakaskunnan epävarmat näkymät – tilauskannan lasku – yhtiön rahoituksellinen asema – hinnoittelu – luottotappio – kilpailijoiden toimenpiteet – riippuvuus johdon asiantuntemuksesta – epätavalliset kilpailuolosuhteet. <p>Pien- ja mikro-osakeyhtiö ei ole velvollinen laatimaan KPL 3:1a mukaista toimintakertomusta. Jos tieto on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi asianomaisesta, se tulee esittää liitetietona.</p> <p><u>PMA 1:1.3.4:4.2</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta kuvaavia tietoja voivat olla esimerkiksi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • liikevaihdon jakaantuminen eri toimialojen kesken (monitoimialayrityksissä) ja näiden eri toimialojen kehitys ja kehitysnäkymät • lainsäädännön vaatimat muutokset yhtiön toiminnassa • toiminnan aloittaminen uudella liiketoiminnan alalla tai lopettaminen jollakin aikaisemmalla alalla • merkittävät käyttöomaisuushankinnat ja päätetyt investoinnit • suuret käyttöomaisuuden myynnit ja romutukset • mahdolliset keskeneräiset olennaiset oikeudenkäynnit • mahdolliset vahingonkorvausvaatimukset • tulipalot, räjähdys- ynnä muut vahingot • lakot, työsulut, vienti- tai tuontikiellot ynnä muut toiminnan häiriöt • valuuttakurssimuutokset ja niistä aiheutuneet huomattavat kurssitappiot/voitot • merkittävät luottotappiot • osakepääoman korotus tai alennus. <p><u>KPL 3:1a</u></p> <p>Lisäksi tulee esittää olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen, arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä, selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta, tiedot sivuliikkeistä, tiedot käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä, osakeyhtiön ja osuuskuntalain tarkoitetut tiedot omien osakkeiden ja osuuksien hankinnoista ja luovutuksista.</p> <p><u>OYL 8:8, OKL 8:8</u></p> <p>Osakeyhtiölain mukaisessa toimintakertomuksessa on oltava hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta.</p> <p>Lisäksi osakeyhtiölain mukaisessa toimintakertomuksessa on ilmoitettava</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset sekä 2) pääomailainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko sekä 3) yhtiön ulkomaiset sivuliikkeet. <p>Toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuuden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta.</p>	<p><i>Esimerkkejä</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Tilikauden aikana liikevaihto laski lähes 6 prosenttia yhden suuren jatkojalostusta harjoittavan teollisuusasiakkaan toiminnan päättymisen vuoksi. • Yhtiön tuotanto jäi noin 15 prosenttia pienemmäksi kuin edellisenä vuonna kokoonpanotehtaalla tapahtuneen tulipalon aiheuttaman tuotantokatkoksen johdosta. • Tilikauden tulos oli miljoona euroa parempi kuin edellisellä tilikaudella. Tästä tuloksen paranemisesta noin puolet aiheutui myynnin kasvusta ja noin puolet aikaansaaduista kustannussäästöistä. • Tilikauden päättymisen jälkeen saatiin avuttua Ruotsin markkinat. Sieltä saadut tilaukset nostivat tilauskannan 3,9 miljoonaan euroon. Tämä tilauskanta on runsaat 20 % suurempi kuin kanta keskimäärin aikaisempina vuosina. 	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Toimintakertomuksessa on ilmoitettava osakelajeittain: 1) yhtiön ja sen tytäryhteisöjen hallussa ja panttina olevien yhtiön ja emoyhtiön osakkeiden kokonaismäärät sekä suhteelliset osuudet kaikista osakkeista ja osakkeiden tuottamista äänistä sekä 2) tilikauden aikana yhtiölle tulleet ja pantiksi otetut omat ja emoyhtiön osakkeet sekä niiden luovuttaminen ja mitätöiminen.</p> <p>Toimintakertomuksessa on annettava seuraavat tiedot tilikauden aikana yhtiölle tulleista, pantiksi otetuista, luovutetuista ja mitätöidyistä omista ja emoyhtiön osakkeista: 1) miten osakkeet ovat tulleet yhtiölle tai miten ne on luovutettu 2) osakkeiden lukumäärä ja suhteellinen osuus kaikista osakkeista sekä 3) maksettu vastike. Hallussa ja panttina olevat osakkeet on ilmoitettava erikseen. Jos osakkeita on tullut yhtiön lähipiiriin kuuluvalta tai niitä on luovutettu lähipiiriin kuuluvalle, lähipiiriin kuuluva on mainittava nimeltä.</p> <p>Tilinpäätöksen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. KPL 3:1,1a, OYL 8:3,5-8, Laki OYL voimaannpanosta 625/2006 14 §, AsOYL 10:5-7, OKL 8:5-8, SäätöL 5:2-3, PMA 3:13, KILA 12.9.2006</p>	<p>Osakeyhtiölain mukaisessa toimintakertomuksessa on lisäksi annettava selostus: 1) jos yhtiöstä on tullut emoyhtiö, se on ollut vastaanottavana yhtiönä sulautumisessa tai jakautumisessa taikka se on jakautunut 2) 9. luvun 5 tai 17 §:ssä tarkoitetun osakeantipäätöksen pääasiallisesta sisällöstä 3) 10. luvun 3 §:ssä tarkoitetun optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevan päätöksen pääasiallisesta sisällöstä 4) yhtiön aikaisemmin antamiin optio-oikeuksiin ja muihin osakkeisiin oikeuttaviin erityisiin oikeuksiin perustuvan osakemerkinnän pääasiallisista ehdoista sekä 5) hallituksen voimassa olevista osakeantia sekä optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevista valtuutuksista.</p>
5.2.2	<p>Tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen</p> <p>Tilikauden päättymisen jälkeiset tapahtumat saattavat muuttaa yrityksen tilannetta niin, että ne on syytä ottaa huomioon voitonjaosta päätettäessä.</p>	<p>Tärkeistä seikoista annettavat tiedot ovat sillä tavalla harkinnanvaraisia, että yhtiökohtaisesti on ratkaistava, mitkä seikat, muutokset ja tapahtumat ovat sellaisia olennaisesti vaikuttavia, että oikeiden ja riittävien tietojen saamiseksi yhtiön tilasta ja toiminnan tuloksesta niistä on toimintakertomuksessa mainittava.</p>
5.2.3	<p>Arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä</p> <p>Yhtiön toiminnassa tapahtuneiden olennaisten ja tärkeiden tapahtumien ja muutosten perusteella yhtiön johdon on toimintakertomuksessa esitettävä arvionsa liiketoimintojen kehityksestä koko alkaneen tilikauden aikana.</p> <p>Tämä arvio on tärkeä kaikille niille (esimerkiksi sijoittajat), jotka tilinpäätösinformaation perusteella muodostavat itselleen käsityksen yrityksen toiminnan tuloksellisuudesta, taloudellisesta asemasta ja tulevaisuuden näkymistä.</p>	<p>Esimerkkejä</p> <ul style="list-style-type: none"> • Alkaneena vuonna yhtiön liikevaihdon arvioidaan pysyvän edellisvuoden tasolla taloudellisesta taantumasta huolimatta tehostettujen markkinointiponnistelujen ja suoritettujen rationalisointitoimenpiteiden johdosta. • Tilaukskannan pysyessä normaalilla tasolla ennakoidaan vuoden 2018 tuotannon ja myynnin pysyvän vuoden 2017 tasolla. • Alkaneena vuonna yhtiön toiminta jatkuu aikaisempien vuosien tapaan ja toiminnan kannattavuuden ennakoidaan pysyvän ennallaan. • Ympäristölainsäädännöstä ja -määräyksistä saattaa aiheutua yhtiölle huomattavia kustannuksia, jotka vaikuttavat katteisiin ja tuloskehitykseen.

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Tutkimus- ja kehitystoiminta</p> <p>Toimintakertomuksessa annettavassa selvityksessä ei kirjanpitovelvollisen ole tarpeen erotella tutkimusta ja kehitystoimintaa toisistaan. KILAn yleisohjeessa kirjanpitolautakunta katsoo, että selvityksessä tulee antaa tieto tutkimus- ja kehitystoiminnan menojen määrästä ja niiden suhteellisesta osuudesta liiketoiminnan kaikista menoista. Kehityssuunnan kuvaamiseksi selvitys tehdään päätyneen tilikauden ohella myös kahdelta sitä edeltäneeltä tilikaudelta. Niin ikään on tarpeen ilmoittaa mahdollisista muutoksista, jos ne ovat olennaisia.</p> <p>Toimintakertomuksessa kuvataan tärkeimpiä tutkimus- ja kehitysprojeekteja sekä niiden merkitystä kirjanpitovelvollisen toiminnalle ja tulevaa kehitystä koskeville odotuksille. Myös merkittävien tuoteparannusten ja kokonaan uusien tuotteiden tulo tuotantoon on aihetta mainita.</p>	<p>Esimerkkejä</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yhtiön tuotekehitystoiminnan menot ovat viime vuosina olleet 10 000 euroa ja 2 prosenttia kaikista menoista. Päätyneen vuoden aikana on keskitytty erityisesti epäkeskovaaputtimen kehittämiseen. • Tutkimus- ja tuotekehityksen menot olivat vuonna 2015 8 000 euroa / 1,5 %, vuonna 2016 11 500 euroa / 2 % ja vuonna 2017 15 000 euroa / 3,5 % kaikista menoista ja siten selvästi suuremmat kuin edellisinä vuosina. Kehityshankkeissa oli keskeisimpänä tuotannon ohjaukseen liittyvän tietojärjestelmän uudistaminen. • Tutkimus- ja tuotekehitys painoutuivat päätyneen vuoden aikana erityisesti tuotteiden pakkausmateriaalin ja -tavan kehittämiseen. 	5.2.4
<p>Konsernisuhteet ja fuusiot</p> <p>Toimintakertomuksessa on annettava selostus, jos yhtiöstä on tullut emoyhtiö tai se on ollut vastaanottavana yhtiönä sulautumisessa tai yhtiö on jakautunut. Myös yhtiön ulkomaiset sivuliikkeet on ilmoitettava.</p> <p>Tytäryhtiön toimintakertomuksessa on ilmoitettava emoyhtiön nimi.</p> <p>Sekä konsernisuhteita että sulautumista koskevissa selvityksissä on hyvä esittää perustiedot (nimi, toimialue, liikevaihto ja niin edelleen) sulautuneesta yhtiöstä sekä oston tai fuusion syy. Myös toimenpiteiden vaikutukset osakkeenomistajan asemaan on myös syytä selostaa.</p>	<p>Esimerkkejä</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yhtiö kuuluu tytäryhtiönä konserniin, jonka emoyhtiö on Kuukkeli Oy. • Markkinointiyhtiö M-myynti Oy:n edellisenä vuonna aloitettu sulautuminen emoyhtiöön saatettiin tilikauden aikana päätökseen. • Päätyneen tilivuoden aikana yhtiö on hankkinut samalla alalla toimivan Mahkamäki Oy:n koko osakekannan. Mahkamäki Oy:n liikevaihto oli päätyneenä vuonna 756 000 euroa. Seuraavan tilikauden aikana ostettu yhtiö sulautetaan emoyhtiöön. 	5.2.5
<p>Osakepääoman korotus</p> <p>Osakepääoman korotus on yleensä sellainen olennainen tapahtuma, joka on toimintakertomuksessa mainittava joko kohdan 5.2.2 (Tärkeät seikat) puitteissa.</p> <p>Osakeantipäätöksen pääasiallisesta sisällöstä on annettava selostus toimintakertomuksessa.</p> <p>Maksullinen osakeanti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • annettavien osakkeiden lukumäärä tai enimmäismäärä osakelajeittain ja se, annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia osakkeita • kenellä on oikeus merkitä osakkeita ja suunnatussa osakeannissa lisäksi perustelut sille, että osakkeenomistajien etuoikeudesta poikkeamiseen on OYL 9:4 §:n 1 momentissa tarkoitettu painava taloudellinen syy • osakkeesta maksettava määrä (merkintähinta) ja perustelut sen määrittämiselle sekä • osakkeen maksuaika. 	<p>Esimerkkejä</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yhtiön osakepääomaa korotettiin tilivuoden aikana 20 182 eurolla Kointähti Oy:n fuusioituttua yhtiöön. Osakepääoma on tämän jälkeen 37 001 euroa. • Yhtiökokous päätti 13.11.2017 korottaa osakepääomaa 33 637 eurolla 75 684 euroon. Korotuksen merkitsi kokonaan yhtiön pääosakas. Hänen osuutensa kaikista yhtiön osakkeista ja osakkeiden tuottamasta äänivallasta on tämän jälkeen 85 prosenttia. Merkintähinta tulee maksaa yhtiön pankkitilille 30.11.2017. Korotus on merkitty kaupparekisteriin vasta alkaneen tilivuoden puolella 14.2.2018. <p>Maksuton osakeanti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • annettavien osakkeiden lukumäärä osakelajeittain ja se, annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia osakkeita sekä • kenellä on oikeus saada osakkeita ja suunnatussa maksuttomassa osakeannissa lisäksi perustelut sille, että osakkeenomistajien etuoikeudesta poikkeamiseen on OYL 9:4 §:n 1 momentissa tarkoitettu erityisen painava taloudellinen syy. <p><u>OYL 9:5–20</u></p>	5.2.6

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä										
5.2.7	<p>Yhtiön ja tytäryhteisöjen hallussa olevat yhtiön ja emoyhtiön osakkeet</p> <p>Toimintakertomuksessa on ilmoitettava osakelajeittain yhtiön ja sen tytäryhteisöjen hallussa ja panttina olevien yhtiön ja emoyhtiön osakkeiden kokonaismäärät sekä suhteelliset osuudet kaikista osakkeista ja osakkeiden tuottamista äänistä. Jos yhtiölle on tilikauden aikana tullut ja pantiksi otettu tai se on tilikauden aikana luovuttanut tai mitätöinyt omia tai emoyhtiön osakkeita, siitä on mainittava toimintakertomuksessa. Lisäksi on annettava tiedot, miten osakkeet ovat tulleet yhtiölle tai miten ne on luovutettu, osakkeiden lukumäärä ja suhteellinen osuus kaikista osakkeista sekä maksettu vastikkeen määrä. Hallussa ja panttina olevat osakkeet on ilmoitettava erikseen. Jos osakkeita on tullut yhtiön lähipiiriin kuuluvalta tai niitä on luovutettu lähipiiriin kuuluvalle, lähipiiriin kuuluva on mainittava nimeltä. <u>OYL 8:8</u></p>	<p>Ristiinomistuksen purkamisesta verotuksessa ei ole katsottu syntyvän tytäryhtiölle veronalaista elinkeinotuloa, eikä emoyhtiön katsota jakavan peiteltyä osinkoa. <u>Verotiedote 1/1998</u></p>										
5.2.8	<p>Esitys voitonjakoiksi tai tappion kattamiseksi</p> <p>Voitonjakoehdotus Osakeyhtiön hallituksen on toimintakertomuksessa tehtävä esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta. <u>OYL 8:5, OKL 8:5</u></p> <p>Yhtiön varoja voidaan jakaa osakkeenomistajille: 1) osinkona ja varojen jakamisena vapaan oman pääoman rahastosta 2) OYL 14. luvussa tarkoitettuna osakepääoman alennuksena 3) OYL 3. ja 15. luvussa tarkoitetulla tavalla hankkimalla tai lunastamalla omia osakkeita sekä 4) OYL 20. luvussa tarkoitetulla tavalla purkamalla yhtiö ja poistamalla rekisteristä.</p> <p>Muu liiketapahtuma, joka vähentää yhtiön varoja tai lisää sen velkoja ilman liiketaloudellista perustetta, on laitonta varojenjako.</p> <p>Varojen jakaminen perustuu viimeksi vahvistettuun tilintarkastettuun tilinpäätökseen.</p> <p>Jaossa on otettava huomioon tilinpäätöksen laatimisen jälkeen yhtiön taloudellisessa asemassa tapahtuneet olennaiset muutokset.</p> <p>Jollei maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat, sekä määrä, joka on kehitysmenona merkitty taseeseen kpl:n mukaisesti. <u>OYL 13:5</u></p>	<p>Esimerkkejä: Voitonjako</p> <ul style="list-style-type: none"> Hallitus esittää, että osinkoa ei jaeta, vaan tilivuoden voitto 1 439,75 euroa kirjataan tilille ”Edellisten tilikausien voitto/tappio”. Tilinpäätös osoittaa 15 922,36 euron voittoa tilivuodelta. Hallitus esittää, ettei osinkoa jaeta, vaan tilikauden voitto siirretään käyttörahastoon. <p>Hallitus esittää, että voittovarot käytetään seuraavasti:</p> <table border="1"> <tr> <td>Osakkaille jaetaan osinkona</td> <td>33 600,00</td> </tr> <tr> <td>0,84 euroa/osake</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Taiteen Ystävät ry:lle lahjoitetaan*</td> <td>2 691,01</td> </tr> <tr> <td>Voittovarojen tilille jätetään</td> <td>7 353,89</td> </tr> <tr> <td>Yhteensä</td> <td>43 644,90</td> </tr> </table> <p>*Hallitus voi päättää vähäisistä lahjoituksista. <u>OYL 13:8</u></p> <p>Säännöksessä viitataan yleensä viimeksi vahvistettuun tilinpäätökseen eikä siihen, että tilinpäätöksen tulisi olla viimeksi päättyneeltä tilikaudelta. Säännös tekee siten mahdolliseksi sekä voitonjaon meneillään olevalta tilikaudelta, että menettelyn, jossa jakautumisessa tai kombinaatiosulautumisessa syntynyt yhtiö jakaa ensimmäisessä varsinaisessa yhtiökokouksessa yhtiössä olevaa vapaata omaa pääomaa, vaikka yhtiö ei ole toiminut yhtään täyttä tilikautta.</p> <p>Varoja ei saa jakaa, jos jaosta päätettäessä tiedetään tai pitäisi tietää yhtiön olevan maksukyvytön tai jaon aiheuttavan maksukyvyttömyyden.</p>	Osakkaille jaetaan osinkona	33 600,00	0,84 euroa/osake		Taiteen Ystävät ry:lle lahjoitetaan*	2 691,01	Voittovarojen tilille jätetään	7 353,89	Yhteensä	43 644,90
Osakkaille jaetaan osinkona	33 600,00											
0,84 euroa/osake												
Taiteen Ystävät ry:lle lahjoitetaan*	2 691,01											
Voittovarojen tilille jätetään	7 353,89											
Yhteensä	43 644,90											

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Varojen jakamisesta päätetään yhtiökokouksessa. <u>OYL 13:1–10, Laki OYL voimaanpanosta 625/2006 17 §</u></p> <p>Vastoin OYL:n tai yhtiöjärjestyksen määräyksiä yhtiöstä saadut varat on palautettava, jos varojen saaja tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää jakamisen tapahtuneen OYL:n tai yhtiöjärjestyksen vastaisesti. Palautettavalle määrälle on maksettava vuotuista korkoa korkolain (633/1982) 12 §:ssä tarkoitettun, kulloinkin voimassa olevan viitekoron mukaisesti.</p> <p>Ehdotus tappion kattamiseksi Tilikauden tappio katetaan ensisijaisesti vapaasta omasta pääomasta.</p>	<p>Osakepääomaa ei saa alentaa OYL 1 luvun 3 §:n 1 momentissa tarkoitettua vähimmäisosakepääomaa pienemmäksi. Siirtymäsäännöksen mukaan ennen 1.9.2006 mukaisia vararahastoja ja ylikurssirahastoja voidaan alentaa noudattaen, mitä osakepääoman alentamisesta säädetään. <u>OYL 14:1.1, Laki OYL voimaanpanosta 625/2006 13.2 §</u></p> <p>Yhtiökokous voi päättää osakepääoman alentamisesta sellaisen tappion välittömään kattamiseen, johon vapaa oma pääoma ei riitä.</p>	
<p>Rahoituslaskelma</p> <p>Julkisen osakeyhtiön ja jos kirjanpitovelvollinen on osuuskunta, suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, on liitettävä tilinpäätökseen rahoituslaskelma. Siinä on annettava selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana.</p> <p>Jos em. yhtiö on julkinen osakeyhtiö tai sellainen yksityinen osakeyhtiö, jonka on laadittava konsernitilinpäätös, konsernitilinpäätökseen on liitettävä myös konsernin rahoituslaskelma. <u>KPA 2:1, KPL 3:1.3, KILA 9.11.1999</u></p> <p>Muut kirjanpitovelvolliset voivat vapaaehtoisesti sisällyttää viralliseen tilinpäätökseensä rahoituslaskelman.</p>	<p>Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen rahoituslaskelman laatimisesta. Liiketoiminnan rahavirtojen esittämistä varten on olemassa kaksi vaihtoehtoista laskelmamuotoa: – suora rahoituslaskelma – epäsuora rahoituslaskelma.</p> <p>Koska rahoituslaskelma on osa virallista tilinpäätöstä, on tilintarkastajien se myös aina tarkastettava.</p>	5.2.9
<p>TASE JA TASE-ERÄT</p> <p>Taseen rakenne Kirjanpitolautakunta on antanut 21.11.2006 yleisohjeen tuloslaskelman ja taseen esittämisestä.</p> <p>Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää muun muassa tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen. Kustakin taseen erästä on esitettävä vastaava tieto edelliseltä tilikaudelta. <u>KPL 3:1</u></p> <p>Taseen esittämistä ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä. <u>KPA 1:8, PMA 2:5, 4:3</u></p> <p>Tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempana, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi. <u>KPA 1:9, PMA 2:5-8</u></p>	<p>KPL 3 luvun, KPA 2 luvun, AsOYL:n 10:3 §:n, OKL 8:3 §:n ja AKYL:n 9:3 §:n mukaan taseessa tai tilinpäätöksen liitetietoina on annettava selvitys ja/tai erittely monista taseeseen liittyvistä tilinpäätösasioista. Tilinpäätöksen laatijan on ratkaistava kunkin vaadittavan tiedon osalta, esittääkö hän sen taseessa vai liitetiedoissa. Ratkaisussa on ensisijaisesti syytä kiinnittää huomiota tilinpäätösinformaation selvyyteen.</p> <p>Toimintakertomuksen ja liitetietojen mahdollisten päällekkäisyyksien osalta olettamana on, ettei yhtiölainsäädännön pakottavia toimintakertomus-tietoja ole tarpeen toistaa liitetietoina.</p> <p>Säännös edesauttaa sitä, ettei tilinpäätöksessä toisteta samansisältöisenä ”varmuuden vuoksi” seikkoja, jotka ovat jo toimintakertomuksessa. <u>KPL 3:2.2, KILA yleisohje 1.2.2017, ks.kohta 1.1.</u></p>	5.3 5.3.1

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Tasekaava on säädetty KPA 1:6 luvussa.</p> <p>Pien- ja mikroyrityksen tasekaava on säädetty valtioneuvoston asetuksessa 1753/2015. <u>PMA 2:4, 4:2</u></p> <p>Taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia. <u>KPL 4:3, PMA 2:4, 4:2</u></p>	<p>Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävällä tilikaudelta, se on jätettävä pois. Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa poiketa 1–6 §:n kaavoissa käytettyjen nimikkeiden numero- ja kirjaintunnisteista tai esittää nimikkeet ilman näitä tunnisteita. <u>KPA 1:11, PMA 2:8</u></p>
5.3.2	<p><i>Pysyvät vastaavat</i></p> <p><i>Aineettomat hyödykkeet</i></p> <p><i>Perustamismenot</i> Perustamismenoja ovat yrityksen perustamiseen liittyvät menot, kuten asiantuntijapalkkiot yhtiöjärjestyksen laatimiseksi ja kaupparekisteri-ilmoitusmaksu. Perustamismenot kirjataan tilikauden kuluksi. <u>KPL 5:7</u></p> <p><i>Tutkimusmenot</i> Tutkimusmenoja ovat esimerkiksi tutkimustoiminnasta johtuvat henkilöstömenot; aineet ja tarvikkeet, ulkopuoliset palvelut; prototyypin, mallien, uusien työkalujen yms. suunnittelu-, valmistus- ja testausmenot. Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi. <u>KPL 5:8, ks. kohta 4.1.1.</u></p> <p><i>Kehittämismenot</i> Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. <u>KPL 5:8</u></p> <p>Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta. Tämän voidaan osoittaa esim. varovaisuutta noudattaen laaditulla tuottoarvo-laskelmalla. Laskelman tulisi osoittaa hyödykkeen tuottavan tulevaisuudessa tuloa (Lue: erilliskatetta) vähintään taseessa olevan menojäännöksen verran. <u>KILAn yleisohje 16.10.2017 kpl 2.9, IAS36</u></p> <p>Kehittämismenoilla tarkoitetaan hyödykkeen kehittämistoiminnasta aiheutuneita menoja. Kehittämistoiminta on tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen suunnitteluun ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista. Kehittämismenoja aiheuttaa mm. ennen tuotannon aloittamista tai käyttöä tapahtuva prototyypin ja mallien suunnittelu, rakentaminen ja testaus, uuteen teknologiaan perustuvien työkalujen, ohjainten, muottien ja matriisien suunnittelu, aineettoman omaisuuden käyttöä vastaava osuus poistoista, korkomenot, henkilöstömenot vain siltä osin, jotka aiheutuvat kehittämistoiminnassa välittömästi toimivista henkilöistä. <u>KILA 1950/2016, IAS38, HE89/2015</u></p>	<p><i>Aineelliset hyödykkeet</i></p> <p><i>Maa- ja vesialueet</i> Maa- tai vesialueeseen tai arvopaperiin voidaan tietyin edellytyksin tehdä arvonorotus, joka merkitään arvonorotusrahastoon. Arvonorotus on peruutettava, mikäli se osoittautuu aiheettomaksi. <u>KPL 5:17</u></p> <p>KPL 9:2 2. kohdan siirtymäsäännöksen nojalla ennen 31.12.1997 tehtyihin arvonorotuksiin saadaan soveltaa vanhoja säännöksiä. Liitetiedoissa tulee kuitenkin informoida KPA 2:4 6. kohdan mukaan arvonorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonnäytysmenetelmät.</p> <p><i>Rakennukset ja rakennelmat</i> Rakennuksen hankintameno on luettu hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintameno siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantotaksoon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai –laskelmien avulla. Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantotaksoilta saadaan lukea hankintameno. Rakennukseen ei saa tehdä arvonorotusta. <u>KPL 4:5, KILAn yleisohje 31.1.2006, ks. kohta 4.1.2.</u></p> <p><i>Koneet ja kalusto</i> Kirjanpitolain määritelmästä poiketen EVL:ssä puhutaan edelleen esim. käyttöomaisuudesta. <u>KPL 4:3, KPL 5:5, EVL 12</u></p> <p>Poistojen kohteena olevan hyödykkeen osalta esitetään taseessa aina suunnitelmapoistoilla vähennetty hankintamenojäännös riippumatta siitä, miten hyödykettä on pääkirjanpidossa käsitelty ja siitä, miten poistot on verotuksessa tehty. <u>KILA 1729/2004</u></p> <p>Aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet voidaan merkitä samansuuruisina tilikaudesta toiseen tietyin edellytyksin. <u>KPL 5:5, ks. kohta 4.1.2</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusajanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään 10 vuodessa. <u>KPL 5:8, IAS 37,38, EVL 8 k. 6, 25</u></p> <p>Tutkimus- ja kehittämismenot, jotka on ennen tämän lain voimaantuloa aktivoitu taseeseen, saadaan poistaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleiden säännösten mukaisesti. <u>KPL 9:2 k.3</u></p> <p>Aineettomat oikeudet Aineettomia oikeuksia ovat esimerkiksi toimitiluvat, patentit, vuokraoikeudet, tekijänoikeudet, tavaramerkkioikeudet, kustannusoikeudet, atk-ohjelmien lisenssi, vesivoiman pysyvä käyttöoikeus tai muu vastaava oikeus, oikeudet valmistusmenetelmään ynnä muut voimassaoloajaltaan rajoitetut erikseen luovutettavissa olevat oikeudet. <u>KPL 5:5a, KILA 24.1.2000, KHO 2003:43, KILA 1905/2013.</u></p> <p>Liikearvo Liikearvo eli goodwill syntyy yleensä yrityskaupan yhteydessä. Liikearvo sisältää brändien, työntekijöiden osaamisen, patenttien, asiakassuhteiden tai hyvän maineen odotuksia, joilla arvioidaan olevan sellaista arvoa, josta on maksettu kirjarvoa korkeampi hinta. Liikearvo voi syntyä myös fuusion tai purun sekä konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä.</p> <p>Aktivoidu liikearvo on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusajanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on liikearvo poistettava 10 vuodessa. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta. <u>KPL 5:9, EVL 24, KILAn yleisohje 16.10.2017 kpl 2.9</u></p> <p>Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot Erät saadaan varovaisuutta noudattaen aktivoida ja poistaa laina-ajan kulumisen perusteella, kuitenkin vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin. <u>KPL 5:10</u></p> <p>Muut pitkävaikutteiset menot Muita pitkävaikutteisia menoja ovat esimerkiksi pitkävaikutteiset mainos-, markkinointi- ja koulutusmenot, vähennyskelvottomat ja vähennyskelpoiset liittymismaksut, osake- ja vuokrahuoneiston peruserämenot sekä vuokratontin asfaltointi. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta. <u>KPL 5:11, KILA 1650/2001, KILAn yleisohje 16.10.2017 kpl 2.9</u></p> <p>Palautuskelpoinen liittymismaksu Keskeinen piirre on siinä, että maksaja on oikeutettu saamaan liittymästä luopuessaan liittymismaksun takaisin sen perijältä. Maksaja käsittelee taseessaan erää saamisena; pysyvien vastaavien sijoitus, tase-erä ”Muut saamiset”. Maksun saaja käsittelee sen vieraan pääoman eränä, tase-erän nimike ”Liittymismaksut ja muut velat”. Mikäli saaminen on määrältään olennainen, se tulee ilmoittaa omana eränään taseen liitetiedoissa. <u>KPL 5:11, KILA 1588/1999, KILA 1670/2001</u></p> <p>Ennakkomaksut Ennakkomaksut ovat hyödykkeiden toimittajille tilauksen yhteydessä maksettuja rahasuorituksia, jotka ovat osa tilauksen mukaista kauppahintaa.</p>	<p>Muut aineelliset hyödykkeet Muina aineellisina hyödykkeinä käsitellään mm. soran ja savenottoaikat, malmi- ja mineraaliesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot, joiden hankintamenosta tehdään yleensä substanssipoisto (eli ainesisällön perustuva poisto). Myös rautatiet, sillat, padot, altaat ja laiturit esitetään tässä kohtaa taseessa. Niinikään tulonhankintaa edistämään tarkoitettut taideteokset käsitellään tässä ryhmässä.</p> <p>Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat Keskeneräisinä hankintoina käsitellään rakenteilla olevat rakennukset, valmisteilla tai hankittavana olevat koneet ja kalustot ym. meneillään olevat investoinnit. Poistoja ei tehdä.</p> <p>Peruserämenot Asunto-osaakeyhtiössä aktivoitavia peruserämenoja ovat sellaiset korjausmenot, joilla asuinrakennuksen laatusoaa nostetaan alkuperäistä suuremmaksi. Hyvän kirjanpitotavan mukaista on myös sellaisten korjausmenojen aktivointi, joilla kasvatetaan rakennuksen taloudellista pitoaikaa. Muut kuin edellä mainitut rakennuksen korjausmenot tulee vähentää vuosikuluina. <u>KILA 1680/2002</u></p>	

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Vaihtuvat vastaavat</p> <p>Vaihto-omaisuus Aineet ja tarvikkeet Vaihto-omaisuutta ovat sellaisenaan tai jalostettuna luovutettavaksi tai kulutettavaksi tarkoitetut hyödykkeet.</p> <p>Vaihto-omaisuutena käsitellään hyvän kirjanpitotavan mukaan vaihto-omaisuudeksi luettavat hyödykkeet ottaen huomioon yhtiön toimiala ja KILAn päätökset vaihto-omaisuuden sisällöstä ja liikevaihdosta eri toimialoilla.</p> <p>Vaihto-omaisuuden hankintamenoon luetaan hyödykkeiden hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot.</p> <p>Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoa siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantopakettiin.</p> <p><u>KPL 4:5</u></p> <p>Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlaisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu (FIFO) tai, että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen (LIFO). Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoiksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä. Aktivoituun hankintamenoa luetut, hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. (Elinkeinoverolaki tuntee FIFO-periaatteen).</p> <p><u>KPL 4:5, KPL 5:6, EVL 14:2</u></p> <p>Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava kuluksi.</p> <p><u>KPL 5:6</u></p> <p>Vaihto-omaisuuden aineisiin ja tarvikkeisiin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.</p> <p><u>KPL 5:6</u></p> <p>Vaihto-omaisuudessa olevat arvopaperit Voi olla, jos yritys toimialapykälänsä mukaisesti harjoittaa arvopaperikauppaa. Kirjanpidossa vaihto-omaisuus arvostetaan FIFO, LIFO tai painotetun keskihinnan perusteella. Valitun perusteen mukaan on siten myös arvostusvalinnat suoritettava: hankintameno, alkuperäistä hankintamenoa alempi hankintameno tai alkuperäistä hankintamenoa alempi todennäköinen luovutushinta.</p>	<p>Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla.</p> <p>Kirjanpitolainsäädännössä on määritelmä luovutettujen hyödykkeiden käyttöjärjestyksestä. Verolainsäädännössä on käytössä niin sanottu FIFO-periaate, jonka mukaan oletetaan, että samanlaiset hyödykkeet on luovutettu tai kulutettu siinä järjestyksessä, kuin ne on hankittu, ellei kirjanpitovelvollinen muuta osoita. Myös muut johdonmukaiset menetelmät, jotka johtavat hankintamenoa määrittämisessä olennaisuuden periaate huomioon otettavan oikeaan lopputulokseen, ovat hyvän kirjanpitotavan mukaisia.</p> <p>Arvopaperisijoittamisen tulolähteestä on annettu erillinen Verohallinnon ohje <u>A206/200/2014</u>.</p>	5.3.4

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Saamiset Myyntisaamiset Saamiset merkitään nimellisarvoonsa tai nimellisarvoa alempaan todennäköiseen arvoonsa. KPL 5:2, KILA 1712/2003, 1827/2008</p> <p>Vahvistetuista tai vahvistettavista tappioista syntyvä laskennallinen verosaaminen saadaan varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränään tuloslaskelmaan ja taseeseen. KPL 5:18, KILA 1671/2002, KILA 12.9.2006</p> <p>Ulkomaan rahan määräiset saamiset muutetaan Suomen rahaksi Euroopan yhteisön yhteisvaluutta-alueella tilinpäätöspäivän voimassa olevaan kurssiin. Jos saamiset on sopimuksin tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen. KPL 5:3, PMA 3:1.6, 4:4, KILAn yleisohje 13.12.2005</p> <p>Saamiset saman konsernin yrityksiltä Saamiset omistusyhteisyrittäjä</p> <p>Lainasaamiset Osakeyhtiön lähipiirille annetut lainat ja vakuudet. Osakeyhtiön lähipiirille annetut rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot ilmoitetaan toimintakertomuksessa, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta. OYL 8:6.1.ks. kohta 5.2.1</p> <p>Yhtiö ei saa antaa rahalainaa, varoja tai vakuutta käytettäväksi siihen tarkoitukseen, että ulkopuolinen voi hankkia yhtiön tai sen emoyhtiön osakkeita (poikkeuksena kuitenkin on 13:10.2 §:n mukainen tilanne). OYL 13:10, KILA 1749/2005, KILA 1762/2005</p> <p>Lainaa tai vakuutta ei saa antaa ennen yhtiön rekisteröimistä. OYL 13:1</p>	<p>Jako lyhyt- ja pitkäaikaisen saamisen välillä tehdään eräänymisen perusteella: jos maksu on yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua, kyseessä on pitkäaikainen saaminen. KPL 4:7</p> <p>Yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua. Johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuus koskee vahinkoa, joka on aiheutunut osakeyhtiön antamasta rahalainasta lähipiirilleen. OYL 1:8, 22:1</p> <p>Johdon osalta OYL nimenomaisesti edellyttää, että se huolellisesti toimien edistää yhtiön etua. Vahingonkorvausta koskevassa kohdassa on erikseen todettu vahingonkorvausvelvollisuuden koskevan vahinkoa, joka on aiheutettu yhtiön lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä toimella. Näin ollen yhtiön vahingoksi koitua lähipiirilainaa voi aiheuttaa vahingonkorvaus-velvollisuuden. Jos osakkeenomistajat ovat päättäneet lainan antamisesta, on osakeyhtiölaissa määritelty, että jos vahinko on aiheutettu lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä toimella, katsotaan se aiheutetuksi huolimattomuudesta, jollei osakkeenomistaja osoita menettelleensä huolellisesti. OYL 1:8, OYL 22:1.3, OYL 22:2.2</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Osakeyhtiön yhtiöoikeudellinen asema lähtee siitä, että osakeyhtiön varat ovat yhtiöllä. Vaikka OYL ei nimenomaisesti kielläkään lainojen antamista lähipiirille, on kuitenkin muistettava, että yhtiön varat tulee käyttää toiminnan tarkoitusta täyttävällä tavalla (yhtiön toiminnan tarkoituksen on tuottaa voittoa osakkeenomistajille).</p> <p>Lähipiirille annettujen lainojen osalta voidaan useimmissa tapauksissa esittää kysymys, täyttääkö lainananto toiminnan tarkoitukseen tähtäävät kriteerit.</p> <p><u>OYL 1:5</u></p> <p>Maksamattomat osakkeet/losuudet</p> <p>Maksamaton pääoma kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemista osakkeista ja osuuksista merkitään erikseen taseeseen.</p>	<p>Osakeyhtiön lähipiiriin kuuluvat:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Samaan konserniin kuuluvat yritykset sekä se, jolla on yhtiössä määräysvalta tai joka on yhtiössä määräysvaltaa käyttävän määräysvallassa. 2) Se, jolla omistuksen, optio-oikeuden tai vaihtovelkakirjan nojalla on tai voi olla vähintään yksi prosentti yhtiön osakkeista tai osakkeiden tuottamasta äänimäärästä, taikka vastaava omistus tai äänivalta yhtiön konserniin kuuluvassa yhteisössä taikka yhteisössä äänivaltaa käyttävässä yhteisössä tai säätiössä. 3) Yhtiön toimitusjohtaja, hallituksen jäsen, hallintoneuvoston jäsen, tilintarkastaja. 4) Kohdissa 1–3 mainittujen henkilöiden avio- ja avopuolisot ja sukulaiset. 5) Yhteisö ja säätiö, jossa edellä kohdissa 2–4 tarkoitetuilla henkilöillä yksin tai toisen kanssa on KPL:n 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta. <p>Ks. tarkemmin viitatuista OYL:n säännöksistä. <u>OYL 8:6, OKL 6:3,4, KPL 1:5</u></p> <p>- Verosäännösten mukaan osakaslainasta on perittävä korko. Kohtuullisena korkona verottaja pitää kulloinkin voimassa olevaa valtiovarainministeriön vahvistamaa peruskorkoa. Liian vähän perittyä korkoa pidetään peiteltyinä osingonjakona. Yhtiön verotuksessa se rinnastetaan avoimeen osingonjakoon.</p> <p>Luonnollisen henkilön veronalaista pääomatuloa on osakeyhtiöstä 3.4.1998 jälkeen saadusta rahalainasta verovuoden päättyessä maksamatta oleva määrä, jos verovelvollinen, hänen perheenjäsenensä tai he yhdessä omistavat suoraan tai välillisesti vähintään 10 % yhtiön osakkeista tai heillä on vastaava osuus yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Osakslainan takaisinmaksu vähennetään tulonhankkimismenona pääomatuloista, jos maksu suoritetaan viimeistään viidentenä verovuonna lainan nostamisvuoden jälkeen. <u>TVL 53a §, TVL 54c §</u></p> <p>Osakslainan korko on yhtiölle (jos lainat eivät liity elinkeinotoimintaan) ”muun toiminnan tuloa” (henkilökohtaista tuloa).</p> <p>Annetuista lähipiirilainoista ja vakuuksista on annettava informaatiota tilinpäätöksen liitetiedoissa.</p> <p>Henkilöyhtiön vaadittaessa maksettavat ja erääntyneet yhtiöpanokset esitetään saamisissa nimikkeellä ”Maksamattomat yhtiöpanokset”.</p>	
<p>Rahoitusarvopaperit</p> <p>Rahoitusarvopapereihin kuuluvat sellaiset arvopaperit, joihin on tilapäisesti sijoitettu kassavaroja. Rahoitusarvopaperit voivat olla myös pitempiaikaisia, jos tarkoituksena on sijoittaa niihin myöhemmin investointien rahoitukseen tarvittavia varoja.</p> <p><u>KPL 4:4, EVL 17, ks. k 4.1.3 Arvopaperien hankintameno, KILA 1725/2004</u></p>	<p>Rahoitusomaisuuteen kuuluvat myös arvopaperit, jotka on saatu suoritemyynnin tai jonkin saamisen maksuksi ja joista on tarkoitus luopua pian.</p> <p>Tällaisia ovat usein pörssiyritysten osakkeet pienyrityksen taseessa. Muissa sijoituksissa voidaan esittää esimerkiksi sijoitukset obligatioihin ja muihin joukkovelkakirjalainoihin sekä taideteoksiin.</p> <p>Pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluviin ja jatkuvan kaupankäynnin kohteena oleviin osakkeisiin tehtävä arvonkorotus tulee tehdä erityistä varovaisuutta noudattaen. <u>KILA 1660/10.9.2001, KILA 1668/3.12.2001</u></p>	5.3.5

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Rahoitusomaisuudessa olevat arvopaperit Arvopapereiden hankintameno on hankinnasta aiheutuneiden muuttuvien menojen määrä = ostohinta + kulut + varainsiirtovero. Kirjanpitolainsäädännön mukaan rahoitusarvopaperit voidaan arvostaa käypään arvoon.</p> <p>Käyvän arvon muutokseen sisältyvä laskennallinen verovelka tai -saaminen saadaan merkitä taseeseen erityistä varovaisuutta noudattaen. Käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä on ilmoitettava liitetiedoissa. <u>KPL 5:2a, ks. kohta 5.5.4</u></p>	<p>Rahoitusarvopaperit otetaan taseeseen hankintameno suuruisena tai käypään arvoon. EVL 17 §:ssä hyväksytään lopullisiksi todetut arvonalentumiset vähennyskelpoisiksi. <u>KPL 5:2a</u></p>
5.3.6	<p>Rahat ja pankkisaamiset</p> <p>Rahoihin ja pankkisaamisiin kuuluvat käteinen raha ja pankkitileillä olevat varat. <u>KPL 4:4, KILA 1136/1991</u></p> <p>KILA 1136/1991 mukaan rahoihin ja kassatilin saldoon voidaan sisällyttää rahavarojen lisäksi tavanomaiset määrät postimerkkejä. Kassavippejä ja ennakkomaksuja ei voida pitää osana kassatilin saldoa, vaan ne on kirjattava saamisiin. ”Liian suureen” kassatilin saldoon on syytä kiinnittää huomiota. Se voi johtua perheosakeyhtiössä esimerkiksi siitä, että yksityistalouden puolelle tapahtuneita pankkitilinostoja on kirjattu kassatilille eikä saatavaksi osakkailta.</p>	<p>Kassatilin ja pankkitilien kreditsaldot tilinpäätöksessä tai tilikauden aikana saattavat johtua siitä, että tuloja on jätetty tietoisesti kirjaamatta.</p> <p>Määräaikaistalletukset, sulkutilitalletukset ynnä muut yli vuodeksi sidotut talletukset tulee taseessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa käsitellä pitkäaikaisina pankkisaamisina.</p> <p>Pitkäaikaisesti sidottuja pankkitalletuksia esimerkiksi velan tai sopimuksen vakuudeksi ei ilmoiteta erässä Rahat ja pankkisaamiset, vaan niiden luonnetta vastaavassa erässä, esimerkiksi Muut saamiset.</p> <p>KILA 1471/1997 mukaan kohtuullinen määrä kassavaroja voidaan käytännössä uskoa myös kommandiittiyhtiön johtohenkilöille yhtiön maksuja varten.</p>
5.3.7	<p>Oma pääoma</p> <p>Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma Yksityisen osakeyhtiön vähimmäisosakepääoma on 2 500 euroa. Yhtiön taseessa ei jaeta omaa pääomaa sidottuun ja vapaaseen pääomaan välittömin. Sidottu ja vapaa oma pääoma säilyvät edelleen yhtiöoikeudellisena käsitteenä. KILAn yleisohjeen mukaan osakeyhtiön liitetiedoissa esitetään jakokelpoisen oman pääoman määrä sekä sidotun ja vapaan oman pääoman yhteismäärät. <u>KPA 1:6, OYL 1:3, KILA 21.11.2006</u></p> <p>Osakepääoman korotus pidetään osakeantitilillä, kunnes korotus on merkitty kaupparekisteriin. OYL vaatii myös osakemerkintäsaamisten esittämistä omalla rivillään. Jos korotus raukeaa, palauttamaton merkintähinta on esitettävä veloissa. <u>KILA 1991/1136, 1816/2008</u></p> <p>Sidottua omaa pääomaa ovat osakepääoma, arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto sekä uudelleenarvostusrahasto. Sidottuun omaan pääomaan luetaan myös vanhan osakeyhtiölain aikana (ennen 1.9.2006) syntyneet vararahastot ja ylikurssirahastot, jos yhtiöllä on näitä vielä taseessaan. Vapaaseen omaan pääomaan sisältyvät kaikki kertyneet voittovarot sekä muut mahdolliset rahastot. <u>OYL 8:1, OYL:n voimaantulolaki 625/2006,13 §</u></p>	<p>Osakepääoman korotuksella rekisteröitävistä osakkeista maksettavan määrän on oltava yhtiön omistuksessa ja hallinnassa ennen korotuksen ilmoittamista rekisteröitäväksi. Rahassa maksettava määrä on maksettava yhtiön Suomessa olevalle talletuspankin tai talletusten vastaanottamiseen oikeutetun ulkomaisen luottolaitoksen tilille. <u>OYL 9:11</u></p> <p>Asunto-osakeyhtiössä sidottua omaa pääomaa ovat osakepääoma, rakennusrahasto ja arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto ja uudelleenarvostusrahasto. <u>AsOYL 10:1</u></p> <p>Osuuskunnan oman pääoman erät ovat osuuspääoma, lisäosuuspääoma, sijoitusosuuspääoma, vararahasto, osakepääoma, ylikurssirahasto, arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto ja uudelleenarvostusrahasto. <u>OKL 8:1</u></p> <p>OYL:ssa luetellaan ainoastaan sidotun oman pääoman erät täysin kattavasti.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto (SVOP) <u>OYL 8:2, 9:6, 10:3, OKL 8:2</u> OYL:n mukaan sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon merkitään se osa osakkeiden merkintähinnasta, jota osakeantipäätöksen tai perustamissopimuksen mukaan ei merkitä osakepääomaan tai vieraaseen pääomaan.</p> <p>Muita eriä, joita voidaan kirjata sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon lisäyksenä ovat</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) niin sanottu muu oman pääoman sijoitus, jos sitä ei kirjata mihinkään rahastoon 2) määrä, jolla osakepääomaa alennetaan ja jota ei käytetä tappion kattamiseen tai varojen jakamiseen 3) optio-oikeudesta maksettu merkintähinta 4) yritysjärjestelyjen seurauksena syntynyt oman pääoman lisäys, jota ei merkitä osakepääomaan eikä voittovaroihin (ks. hallituksen esitys nykyisestä OYL:sta 8:2) sekä 5) yhtiön hallusta luovutettavasta omasta osakkeesta maksettava määrä, mikäli muuta ei ole päätetty. <p>Merkintähinnan jakaantuminen osakepääoman ja sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston välillä määräytyy yhtiökokouksen osakeantipäätöksen (osakepääomaa korotettaessa) tai perustamissopimuksen (yhtiötä perustettaessa) sanamuodon mukaan.</p> <p>Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta voidaan jakaa varoja osakkeenomistajille tai sen varoja voidaan käyttää omien osakkeiden hankintaan tai lunastukseen tai osakepääoman korottamiseen rahastokorotuksena. <u>OYL 11., 13. ja 15. luvut, OKL 16. luku</u></p> <p>Merkityt uudet osakkeet voidaan ilmoittaa rekisteröitäväksi, kun ne on täysin maksettu ja mahdolliset muut merkintäehdot ovat täyttyneet. Merkityt osakkeet on tällöin ilmoitettava rekisteröitäväksi ilman aiheetonta viivytyä ja tarvittaessa useammassa erässä. <u>OYL 9:14, OKL 11:4</u></p> <p>Maksullista osakeantia koskeva päätös on ilmoitettava rekisteröitäväksi ilman aiheetonta viivytyä viimeistään kuukauden kuluessa päätöksestä. <u>OYL 9:7</u></p> <p>Arvonkorotusrahasto Arvonkorotusrahasto on sidottua omaa pääomaa, eikä sitä saa jakaa osakkeenomistajille. Rahaston muodostamisesta ja sen alentamisesta säädetään kirjanpitolaisissa. Rahastokirjausta vastaa vastaava arvonkorotus pysyviin vastaaviin merkityn arvopaperin, maa- tai vesialueen kirja-arvossa. <u>KPL 5:17, HE UOYL 8:1</u></p> <p>Käyvän arvon rahasto sekä uudelleenarvostusrahasto Näiden rahastojen käyttämisestä säädetään kirjanpitosäännöksissä. <u>KPL 5:2a rahoitusvälineiden arvostaminen ja merkitseminen tilinpäätökseen, IFRS-standardit</u></p>	<p>Ennen 1.9.2006 syntyneitä vara- ja ylikurssirahastoja ei kuitenkaan saa muuntaa taseessa sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoiksi, mikäli yhtiökokous ei tee tätä vastaavaa päätöstä. Näiden vanhojen rahastojen alentamismenettelystä säädetään OYL:n voimaantulolaissa. <u>OYL:n voimaantulolaki 625/2006, 13 §</u></p> <p>Sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston käyttö rinnastuu tältä osin vanhan OYL:n aikana käytössä olleeseen ylikurssirahastokirjaukseen (emissiovoitto). Vaihtoehto, jossa merkintähinta kirjattaisiin vieraaseen pääomaan, koskee hallituksen esityksen mukaan lähinnä sellaisia IFRS-tilinpäätöksen laatijoita, joilla on lunastusehtoisia osakkeita. Niin sanottu muu oman pääoman sijoitus voi olla esimerkiksi osakkeenomistajan vastikkeeton sijoitus yhtiöön.</p> <p>Osakeannissa osa merkintähinnasta tulee merkitä edelleenkin osakepääomaan, mikäli yhtiö on säilyttänyt yhtiöjärjestyksessä osakkeen nimellisarvon eikä siten ole siirtynyt nykyisen OYL:n mahdollistamaan täysin nimellisarvottomaan osakejärjestelmään.</p> <p>Rahastoantia koskeva päätös on viipymättä ilmoitettava rekisteröitäväksi. Osakepääoma on korotettu, kun rekisteröinti on tapahtunut.</p> <p>Rekisteröintitilanteessa on otettava huomioon sekä osakkeenomistajien oikeudet että yhtiölle rekisteröitymisestä aiheutuvat kulut. Jos merkintäajan alkamisesta on kulunut yli vuosi, uusia osakkeita koskeva rekisteri-ilmoitus on lisäksi tehtävä viipymättä tilikauden päättymisen jälkeen. Enimmäisaika merkittyjen osakkeiden rekisteröimiselle on viisi vuotta tai osakeantipäätöksessä määrätty sitä lyhyempi aika.</p> <p>Osakepääoman korotus voidaan ilmoittaa rekisteröitäväksi, vaikka aiemmin tehtyyn päätökseen perustuvaa korotusta ei ole vielä rekisteröity.</p> <p>Nykyinen OYL ei aikaisemmasta laista poiketen salli enää arvonkorotusrahaston käyttöä osakepääoman korottamiseen. Maksuton rahastoanti arvonkorotusrahastoa käyttämällä ei siten ole enää sallittu. Arvonkorotusmahdollisuus ja siten kirjausmahdollisuus arvonkorotusrahastoon ei koske käypään arvoon kirjanpitolain 5:2a §:n perusteella kirjattuja arvopapereita.</p> <p>OYL:a koskevassa hallituksen esityksessä on todettu, että käyvän arvon rahastoa tai uudelleenarvostusrahastoa ei voida käyttää osakepääoman korottamiseen.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Vara- ja ylikurssirahasto Näiden vanhojen rahastojen alentamismenettelystä säädetään OYL:n voimaantulolaissa. <u>OYL:n voimaantulolaki 625/2006, 13 §</u></p> <p>Pääomalaina OYL 12. luku sisältää pääomalainasopimuksen vähimmäissisällön. a) Pääoma ja korko maksetaan kaikkia muita velkoja huonommalla etuoikeudella. b) Pääomaa saadaan palauttaa ja korkoa maksaa vain siltä osin kuin yhtiön vapaan oman pääoman ja kaikkien pääomalainojen määrä maksuhetkellä ylittää yhtiön viimeksi päättyneeltä tilikaudelta vahvistettavan tai sitä uudempaan tilinpäätökseen sisältyvän tappion määrän. c) Pääoman tai koron maksamisesta yhtiö tai sen tytäryhtiö ei saa antaa vakuutta.</p> <p>Sopimus pääomalainasta on tehtävä kirjallisesti.</p> <p>Omaan pääomaan saadaan merkitä erilliseksi eräksi vain sellainen pääomalaina, jota osakeyhtiö tai osuuskunta pitää ehdoiltaan oman pääoman luonteisena siten kuin IAS-asetuksella hyväksytyissä tilinpäätösstandardeissa omaan pääomaan luettavilta arvopapereilta edellytetään. Muussa tapauksessa laina merkitään vieraaseen pääomaan. <u>KPL 5:5c</u></p> <p>Jotta pääomalaina olisi poikkeuksellisesti esitettävissä taseen oman pääoman sisällä, pääomalainavelkakirja tulee käytännössä vastata IAS 32- standardin vaatimuksia omaan pääomaan kirjattavissa olevasta rahoitusinstrumentista.</p> <p>Käytännössä pääomalainan ehdot tulee muttaa vastaamaan IAS-vaatimuksia, jotta lainaa voitaisiin esittää osana omaa pääomaa myös taseessa eikä vain OYL 20:23 §:n mukaisessa varojen riittävyttä koskevassa erillislaskelmassa.</p> <p>Em. pääomalainan kirjaaminen vieraan pääoman ryhmään ei estä pitämistä pääomalainaa taloudelliselta omaan pääomaan rinnasteisena, kun arvioidaan oman pääoman riittävyttä kaupparekisteri-ilmoituksen tekovelvoitteen (OYL 20:23) tai muutenkaan arvioitaessa yhtiön taloudellista tilannetta.</p>	<p>Vara- ja ylikurssirahastoja voidaan käyttää edellisten tilikausien tappioiden kattamiseen. Rahastoja voidaan käyttää myös osakepääoman maksuttomaan korottamiseen.</p> <p>Lainaa kutsutaan pääomalainaksi silloin, kun se täyttää OYL:n määrittämät erityisehdot. Pelkkä otsikointi ”oman pääoman ehtoinen pääomalaina” ei ole riittävää. Pääomalainoja käytetään tavanomaisesti yhtiön riskirahoituksessa sekä yhtiön oman pääoman saattamisessa osakeyhtiölain edellyttämälle tasolla. <u>OYL 12. luku, OYL:n voimaantulolaki 625/2006, 16 §</u></p> <p>Jos sopimus vanhan OYL:n mukaisesta pääomalainasta on tehty ennen 1.9.2006, laina katsotaan pääomalainaksi myös sovellettaessa nykyistä OYL:a. Jollei toisin sovita, tällaiseen lainaan sovelletaan vanhan OYL:n mukaisia maksuehtoja konsernitaserajoitusta lukuun ottamatta. <u>OYL:n voimaantulolaki 625/2006, 16 §</u></p> <p>Tehtäessä OYL 20:23 § 2:n mukaista oman pääoman riittävyyslaskelmaa kaupparekisteri-ilmoitusmenettelyä varten pääomalaina rinnastetaan yhä omaan pääomaan.</p> <p>Pääomalaina on siis lähes aina taloudelliselta luonteeltaan velkaa ja merkitään siten osaksi yhtiön vierasta pääomaa.</p> <p>Pääomalaina merkitään aina omaksi erilliseksi eräksi taseessa (erittely liitetiedoissa ei täytä lain vaatimusta).</p> <p>IAS-asetuksen kautta lainsäätäjät viittaa ns. hybridi-ehtoiseen pääomalainaan, josta säädetään kansainvälisessä IAS 32 Rahoitusinstrumentit -standardissa. Tällaisessa omaan pääomaan kirjattavissa olevan ehtoihin kuuluu mm. että, kirjanpitovelvollisella ei ole pakottavaa velvoitetta lainan pääoman lyhentämiseen tai koron maksuun.</p> <p>Suomalaisessa pk-yrityskentässä vain harvoin on tilanne, missä pk-yhtiön ottama pääomalaina on sisällytettävissä tase-esittämisen suhteen erään oma pääoma.</p> <p>Pääomalaina, joka IFRS-perusteisesti saadaan merkitä omaksi pääomaksi, esitetään taseen oman pääoman ryhmässä viimeisenä, omalla erillisellä kohtanaan. <u>KILA 1950/15.3.2016</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Pääomallainan pääoman ja koron maksuedellytyksiä ei arvioida konsernitilinpäätöksen perusteella.</p> <p>OYL:ssa pääomallainan koron ja lyhennyksen maksuedellytykset ovat yhdenmukaiset.</p> <p>Maksuedellytyksien ollessa kytkettynä maksuhetken eikä tilinpäätöshetken mukaiseen oman pääoman määrään myös kuluvan tilikauden tapahtumat omassa pääomassa tulee ottaa laskelmassa huomioon.</p> <p>OYL:n mukaisessa pääomallainan maksutilanteessa voidaan noudattaa velkakirjaehdoissa tyypillistä maksujärjestystä: ensin maksetaan korot ja sitten lyhennetään pääomaa.</p> <p>Vakuudenantokielto ei koske enää muita konserniyhtiöitä kuin yhtiötä itseään ja yhtiön omia tytäryhtiöitä.</p> <p>Velkojan suostumuksella pääomallainaa voidaan käyttää osakepääoman korotuksen maksuksi, muuntaa sijoitetuksi vapaaksi omaksi pääomaksi tai käyttää yhtiön tappion kattamiseen.</p> <p>Osakeyhtiön oman pääoman vähentyminen</p> <p>1) Yhtiön oma pääoma on alle puolet osakepääomasta Hallitukselle on asetettu velvollisuus laatia viipymättä tilinpäätös ja toimintakertomus sekä kutsua koolle yhtiökokous.</p> <p>2) Yhtiön oma pääoma on negatiivinen Hallitukselle on asetettu velvollisuus tehdä viipymättä osakepääoman menettämistä koskeva kaupparekisteri-ilmoitus.</p> <p><u>OYL 20:23, L Osakeyhtiölain muuttamisesta 1415/2007</u></p> <p>Jos hallitus havaitsee, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen, hallituksen on viipymättä tehtävä osakepääoman menettämistä rekisteri-ilmoitus kaupparekisteriin. Osakepääoman menettämistä koskeva rekisteri-ilmoitus voidaan poistaa, jos oma pääoma palautuu tilintarkastajien tarkastaman taseen ja muun selvityksen mukaan yli puoleksi osakepääomasta.</p> <p>Pääomallainaa luetaan tätä rekisteröintivelvoitetta ja sen poistamista koskevassa laskelmassa omaksi pääomaksi.</p> <p>Oman pääoman negatiivisuutta laskettaessa omaan pääomaan lasketetaan pääomallainan lisäksi myös muita eräiä noudattaen kuitenkin erityistä varovaisuutta lisäerien arvonmäärityksessä. Lisäeristä tulee antaa toimintakertomuksessa tai liitetiedoissa perusteltu selvitys.</p>	<p>Maksuedellytyksien tarkastelu tehdään ainoastaan erillisyyhtiötasolla.</p> <p>Pääomallainan koron maksuun sekä pääoman lyhennykseen käytettävissä olevat varat määritellään käytännössä seuraavien tekijöiden summaksi: + yhtiön vapaa oma pääoma maksuhetkellä, jossa summassa ovat mukana yhtiön kumulatiiviset tappiot. + pääomallainat maksuhetkellä = maksuun käytettävissä olevat varat.</p> <p>OYL:n säännös ei estä yhtiötä ja velkojaa sopimasta, että korkoa voidaan maksaa ainoastaan jakokelpoisista varoista.</p> <p>Pääomallainan koron ja/tai lyhennyksen maksuedellytyksiin ei sisälly samanlaista maksukykytestiä kuin osingonjaon kohdalla.</p> <p>Esimerkiksi emoyhtiön sisaryhtiö voi antaa vakuuden pääomallainasta vakuudenantossäännöksen lievennettyä.</p> <p>Täten vanhasta OYL:sta poiketen pääomallainaa ja sen korot voidaan takaisinmaksua koskevien rajoitusten estämättä käyttää esimerkiksi uusien osakkeiden merkintähinnan kuittaamiseen.</p> <p>Yhtiön oman pääoman vähentymisen tarkastelussa on kaksi eri rajaa ja menettelyä, joista vain jälkimmäinen koskee tässä tilinpäätäjän tietopaketissa käsiteltäviä yksityisiä osakeyhtiöitä.</p> <p>Tämä 50 % sääntö ei koske yksityisiä osakeyhtiöitä.</p> <p>Luonnollisesti myös yksityisen osakeyhtiön hallituksen on normaalin huolellisuusvelvollisuutensa puitteissa seurattava yhtiön pääomarakenteen kehittymistä ja tarvittaessa ryhdyttävä tervehdyttämistoimiin, jotka saattavat edellyttää myös yhtiökokouksen koollekutsumista.</p> <p>Tämä negatiivisuussääntö koskee kaikkia yksityisiä osakeyhtiöitä</p> <p>Näitä taseen omaan pääomaan lisättäviä lisäeriä ovat pääomallainaa, kumulatiivinen poistoero, vapaaehtoiset varaukset sekä omaisuuden todennäköisen luovutushinnan ja kirja-arvon olennainen ja pysyväksi tulkittu erotus. Mahdollinen laskennallinen verovelka on syytä myös ottaa huomioon oikaistua omaa pääomaa laskettaessa.</p> <p>ks. enemmän pääomallainasta edellä.</p> <p>Oikaistu oma pääomalaskelma esitetään tyypillisesti taseen liitetiedoissa.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><i>Osakeyhtiöstä jaettavissa olevat varat</i> Jollei yhtiön maksukykyä koskevasta rajoitteesta muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat sekä määrä, joka on kehitysmenona merkitty taseeseen KPL:n mukaan. <u>OYL 13:5</u></p> <p>Varoja ei saa jakaa, jos jaosta päätettäessä tiedetään tai pitäisi tietää yhtiön olevan maksukyvyttönen tai jaon aiheuttavan maksukyvyttömyyden. <u>OYL 13:2</u></p> <p>Varojen jakaminen perustuu viimeksi vahvistettuun tilintarkastettuun tilinpäätökseen. Jaossa on otettava huomioon tilinpäätöksen laatimisen jälkeen yhtiön taloudellisessa asemassa tapahtuneet olennaiset muutokset. Varojen jakaminen voi tapahtua voittovarojen lisäksi vapaaseen omaan pääomaan sisältyvästä rahastosta. <u>OYL 13:1.3</u></p> <p>Suomalainen erityispiirre konsernitaseeseen perustuvasta muodollisesta voitonjakorajoituksesta on poistunut jo aiemmin.</p> <p>Yhtiökokous voi nykyisin myös valtuuttaa hallituksen tekemään lopullisen varojen jakopäätöksen. Velvollisuuteen palauttaa yhtiöstä laittomasti jaetut varat sovelletaan UOYL:ia, jos jako pannaan täytäntöön 1.9.2006 jälkeen. <u>OYL 13. luku sekä OYL:n voimaantulolaki 625/2006, 17 §</u></p> <p><i>Henkilöyhtiöt</i> Henkilöyhtiöiden oma pääoma Avoimen yhtiön oma pääoma muodostuu yhtiömiesten pääomista ja tilikauden tuloksesta sekä KPL:n mukaisesta arvonkorotusrahastosta.</p> <p>Kommandiittiyhtiön oma pääoma muodostuu äänettömien yhtiömiesten pääomista ja KPL:n mukaisesta arvonkorotusrahastosta sekä vastuunalaisten yhtiömiesten pääomapanoksista ja tilikauden tuloksesta.</p> <p><i>Yhtiöpanosten kirjaaminen henkilöyhtiön tilinpäätöksessä</i> Vastuunalaiset yhtiömiehet ts. avoimen yhtiön yhtiömiehet ja kommandiittiyhtiön vastuunalaiset yhtiömiehet voivat tehdä juoksevia oman pääoman sijoituksia ja nostoja, ellei yhtiösopimuksessa määrätä tai yhtiömiesten kesken muuten sovita toisin. Oman pääoman muutoksia seurataan tilinpäätöksessä lähtökohtaisesti kassaperusteella. Kirjanpitolautakunta ei pidä hyvän kirjanpitotavan mukaisena kirjausmenettelyä, jossa vielä maksettavaksi erääntymättömiä yhtiöpanoksia merkitään taseeseen saamisina yhtiömiehiltä. <u>KILA 1681/28.5.2002, KILA 1717/9.12.2003</u></p>	<p>Varojen jakaminen perustuu vahvistettuun tilintarkastettuun tilinpäätökseen ja jaosta päätettäessä on otettava huomioon tilinpäätöksen jälkeiset olennaiset tapahtumat. <u>OYL 13:3</u></p> <p>Maksukyvyyn huolellinen puntarointi on hallituksen vastuulla, ja se tulisi tehdä sekä dokumentoida tarvittaessa hyvinkin yksityiskohtaisine perusteluineen hallituksen pöytäkirja-aineistoon osingonjakoesitystä tehtäessä. Maksukyvyttömyyden arviointi on aiheuttanut melkoisesti ongelmia mm. verojen maksamatta jättämisen rikosoikeudellisia seuraamuksia arvioitaessa. Vaikka kansainvälinen linja näyttääkin olevan sen suuntainen, että maksukykyisyyden arviointi on yksi osingonjaon edellytyksistä, tulee se aiheuttamaan lisää tulkintaongelmia.</p> <p>Sanamuodolla ”vahvistettuun tilinpäätökseen” laissa on mahdollistettu vuositilinpäätöksen lisäksi varojen jako myös välitilinpäätökseen perustuen, jolloin jaon kohteena voi olla myös keskeneräiseltä tilikaudelta kertynyt voitto. Välitilinpäätöksen tulee olla tällöin sekä tilintarkastettu että yhtiökokouksen vahvistama. Konsernitaseen laatimisvelvollisuus säilyi varojen jakoedellytyksenä, mutta se ei enää rajoita voitonjakomahdollisuuksia. Yhtiökokous päättää varojen jaon enimmäismäärästä. Varojen jakoa koskeva hallituksen valtuutus voi olla voimassa enintään seuraavaan varsinaiseen yhtiökokoukseen. <u>KILA 1815/2008</u></p> <p>Henkilöyhtiöiden oma pääoma voi muodostua negatiiviseksi tappioiden ja yksityisottojen johdosta. Negatiivisen oman pääoman vaikutuksista verotukseen: ks. kohta 6.8.2.</p> <p>Yhtiöoikeudelliset säännökset sallivat sen, että yhtiömiehet ottavat rahaa tai muuta omaisuutta rajoituksetta, mikäli yhtiösopimus ei aseta tälle esteitä. Ääneton yhtiömies saa nostaa panoksensa vasta kommandiittiyhtiöstä erotessaan.</p> <p>Yhtiömiesten voitto-osuudet määräytyvät yhtiösopimuksessa olevien voitonjakosäännösten mukaan. Jos yhtiösopimuksessa ei ole selviä voitonjakosäännöksiä, jako tapahtuu yhtiömiesten keskinäisen sopimuksen mukaan. Ellei tällaista sopimusta ole, sovelletaan AKYL:n säännöksiä: ensin valtiovarainministeriön vahvistaman viitekoron suuruisen hyvityksen pääomapanoksille ja sen jälkeen tasajako vastuunalaisten yhtiömiesten kesken. <u>AKYL 2:9, 7:4</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Henkilöyhtiön rahaliikenteen hoitaminen yhtiömiesten henkilökohtaisten pankkitilien kautta</p> <p>Hyvän kirjanpitotavan vastaisena ei voida pitää henkilöyhtiön rahaliikenteen järjestämistä siten, että siinä käytetään apuna vastuunalaisten yhtiömiesten henkilökohtaisia pankkitilejä. Henkilökohtaisia pankkitilejä käytettäessä tulee kuitenkin huolehtia siitä, että kirjanpidon erilläänpitotehtävä toteutuu. Kirjanpitolautakunta pitää kirjanpidon erilläänpitotehtävän sekä kirjanpidon selkeyden ja luotettavuuden kannalta suositeltavana, että henkilöyhtiön rahaliikenne ohjataan pääsääntöisesti henkilöyhtiön mahdollisen kassan tai oman pankkitilin kautta.</p> <p><u>KILA 1673/5.3.2002, KILA 1717/9.12.2003</u></p> <p>Yhtiömiesten rahoitus-, vaihto- tai käyttöomaisuuden yksityisotto yhtiöstä merkitään kirjanpitoon liiketapahtuman luonteen mukaisesti ja kirjataan oman pääoman tilien ryhmään kuuluvia tilejä (lähinnä yksityistilejä) veloittaen myös niissä tapauksissa, joissa yksityisotot ylittävät oman pääoman määrän. Vain muodollisesti selvä lainananto yhtiömiehelle esitetään vaihtuvien vastaavien lainasaamisiin eriteltynä lyhyt- ja pitkäaikaisiin. Osakaslainasta ei ole kysymys, jos lainasta ei ole esittää takaisinmaksusuunnitelmaa eikä siitä peritä korkoa.</p>	<p>Yhtiömuodon muutos henkilöyhtiöstä osakeyhtiöksi</p> <p>Kaupparekisteriin merkitty avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö voidaan muuttaa osakeyhtiöksi siten, että yrityksen identtisyys säilyy (varaukset eivät purkaannu, poistot eivät palaudu, tappioiden vähennysoikeus ei katkea).</p> <p><u>AKYL 8:3</u></p> <p>Muutoksen rekisteröintiin tarvittava, riippumattomana asiantuntijana toimivan hyväksytyt tilintarkastajan (KHT/HT) todistus voidaan antaa, mikäli yhtiön varallisuuskokonaisuus käyvin arvoin laskettuna vastaa perustettavan osakeyhtiön osakepääomaa ja velkoja.</p> <p>Käytännössä tilanne, jossa henkilöyhtiön taseessa on ennen osakeyhtiöksi muuttamista negatiivinen oma pääoma, on ongelmallinen. KHT/HT-todistus voidaan tällöinkin antaa, jos yhtiön varat arvostettuina käypiin arvoihin riittävät. Negatiivinen oma pääoma voidaan tällöin käsitellä osakeyhtiön kirjanpidossa negatiivisena vapaana omana pääomana ja laatia tilinpäätöksen liitetiedoksi tarvittaessa osakeyhtiölain mukainen selvityslaskelma siitä, että yhtiöllä on riittävästi omaa pääomaa. Negatiivisen oman pääoman kirjaaminen lainasaamiseksi osakeyhtiön kirjanpitoon ei ole yhtiöoikeudellisesti eikä kirjanpidollisesti oikein. Jos yhtiön varat eivät tosiasiallisesti riitä, yhtiömuodon muuttamisen edellytyksenä on omistajien lisäsjoitukset yhtiöön.</p> <p><u>HE 103/2007</u></p>	
<p>Poistoero</p> <p>Poistoeroa voidaan kirjata taseeseen silloin, kun tehdään suunnitelmapoistot ylittäviä verotuspistoja.</p> <p>Varaukset</p> <p>KPL:n 5:15 §:ssä on lueteltu vapaaehtoisia varauksia, joita tilinpäätöksessä saadaan tehdä lähinnä siitä syystä, että niiden vähentäminen verotuksessa edellyttää sitä. Vapaaehtoinen varaus on siten ymmärrettävä puhtaaksi (verotettavan) tuloksen järjestelyeräksi.</p> <p>HE:n mukaan kirjanpitoon ei voida kirjata sellaisia vapaaehtoisia varauksia, joita ei verotuksessa hyväksytä. Myöskään yhteisöt, jotka eivät ole verovelvollisia (esimerkiksi säätiöt ja yhdistykset) eivät voi muodostaa vapaaehtoisia varauksia pelkästään tulon tasaustarkoituksessa. Vapaaehtoisten varausten tekemahdollisuuksista ks. myös Järvinen–Prepula–Riistama–Tuokko, s. 446–449.</p> <p><u>KPL 5:15, HE 111/1992, KILA 734/1986, KILA 1659/27.8.2001</u></p>	<p>Jos suunnitelmapoistot ylittävät elinkeinoveropoiston, poistoero ei voi olla negatiivinen.</p> <p>Vapaaehtoisten varausten muodostaminen ja purkaminen kirjataan siten ”varausten muutostilin” kautta ja esitetään tuloslaskelmassa nimikkeellä ”Vapaaehtoisten varausten lisäys(-) tai vähennys(+)”.</p>	5.3.8

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
5.3.9	<p>Pakolliset varaukset Pakollisia varauksia ovat KPL:n 5:14 §:ssä säädetyistä vastaisista menoista ja menetyksistä tehdyt varaukset. Tämä KPL:n säännös on pakottava. Se edellyttää sitä, että tilinpäätöstä tehtäessä on kiinnitettävä huomiota niihin tilinpäätöspäivänä suoriteperusteisesti vielä toteutumattomiin menoihin ja menetyksiin, joiden toteutuminen vastaisuudessa on todennäköistä. Pakollisen varauksen tunnusmerkistöön kuuluu aina epävarmuus menon tai menetyksen toteutumisaikakohdasta ja määrästä. Jollei näin ole, vastainen meno ja menetys on merkittävä taseeseen siirtovelkoihin. <u>KPL 5:14, KILA 1666/19.11.2001, KILA 1681/2002</u></p> <p>EVL:n 47 §:n mukainen takuuvaraus ja EVL:n 49 §:n mukainen hinnanlaskuvaraus hyväksytään verotuksessa vähennyskelpoisiksi. Sen sijaan muut pakolliset varaukset eivät ole EVL:n säännösten mukaan vähennyskelpoisia.</p> <p>Verovaraukset Verovarauksia voivat olla muun muassa verotarkastuksen perusteella odotettavissa olevat jälkiverot.</p>	<p>Ko. menot ja menetykset kirjataan tilinpäätöksessä kuluksi ja varaukseksi. Näiden varausten muutoksia ei esitetä tuloslaskelmassa omana eränään, vaan sisällytetään tuloslaskelman kulueriin. Kirjauksia ei siten tehdä ”varausten muutostilin” kautta, vaan varaustilin vastatilinä on jokin menotili. Taseessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa on annettava erittely taseen pakollisista varauksista, mikäli se tase-erän selvittämiseksi on tarpeen.</p> <p>Vähentäminen pakollisena varauksena edellyttää vastaiselta menolta tai menetykseltä todennäköisyyttä tai ilmeisyyttä ja sitä, että sen suuruus voidaan euromääräisesti laskea tai arvioida. Jos nämä ehdot eivät täyty, menoa tai menetystä ei vähennetä pakollisena varauksena eikä siirtovelkana. Tällöin tulee harkita, onko vastaisesta mahdollisesta menosta tai menetyksestä esitettävä selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa.</p> <p>Vastaaviin merkityn erän arvonalenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi.</p>
	<p>Vieras pääoma</p> <p>KPL:n mukaan pitkäaikainen on velka tai se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi pitemmän ajan kuin yhden vuoden kuluttua. <u>KPL 4:7</u></p> <p>Pitkäaikaiset velat Joukkovelkakirjalainoja ovat muun muassa obligaatio- ja debentuurilainat.</p> <p>Pääomalaina Yhtiö voi ottaa lainan, jonka 1) pääoma ja korko saadaan maksaa yhtiön selvitystilassa ja konkurssissa vain kaikkia muita velkoja huonommalla etuoikeudella 2) pääoma saadaan muutoin palauttaa ja korkoa maksaa vain siltä osin kuin yhtiön vapaan oman pääoman ja kaikkien pääomalainojen määrä maksuhetkellä ylittää yhtiön viimeksi päättäneeltä tilikaudelta vahvistettavan tai sitä uudempaan tilinpäätökseen sisältyvän taseen mukaisen tappion määrän sekä 3) pääoman tai koron maksamisesta yhtiö tai sen tytäryhteisö ei saa antaa vakuutta. <u>OYL 12:1</u></p> <p>Sopimus pääomalainasta on tehtävä kirjallisesti. Lainaehtojen muutos tai vakuuden antaminen on pätemätön, jos se on OYL 12:1 §:n 1 momentin vastainen. Pääomalainoilla on keskenään yhtäläinen oikeus yhtiön varoihin, jollei muuta ole yhtiön ja pääomalainojen velkojien kesken sovittu. Pääomalaina merkitään lähtökohtaisesti taseen vieraaseen pääomaan. <u>OYL 12:2, Laki OYL voimaantulosta 625/2006 16 §</u></p>	<p>Vieraan pääoman osalta velkakirjaus tulee tehdä vasta silloin kun velka tosiasiallisesti nostetaan. Pääomalaina merkitään lähtökohtaisesti vieraaseen pääomaan. <u>KILA 1787/2006</u></p> <p>Lyhytaikaiset velat Tilinpäätöstä tehtäessä joudutaan pitkäaikaisista veloista erottamaan seuraavana vuonna erääntyvä lyhennys lyhytaikaisen vieraan pääoman vastaavaan tase-erään: Lainat rahoituslaitoksilta, Eläkelainat, Saadut ennakot, Muut velat.</p> <p>Saadut ennakot tarkoittavat asiakkaalta ennen myydyin suoritteen luovuttamista saatuja ennakkomaksuja. Ne esitetään pitkäaikaisina, jos suoritteen luovuttamiseen tilinpäätöksen ajankohdasta kuluu vähintään yhden vuoden aika. Muut tuloennakot (etukäteen saadut korot, vuokrat, yhtiövastikkeet, käyttökorvausmaksut ynnä muut sellaiset) käsitellään pääsääntöisesti siirtovelkoina. Mikäli kuitenkin esimerkiksi vuokratuotot liittyvät kirjanpitovelvollisen varsinaiseen suoritustuotantoon (konevuokraamo tai muu sellainen), ennalta saadut vuokrat käsitellään taseessa saatuina ennakkoina. <u>KILA 1723/2004</u></p> <p>Ostovelat Taseen ostoveloihin esitetään sellaiset velat, jotka johtuvat tuotantoketjähankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella. Ostovelkoihin luetaan yleensä kaikki käyttö- ja vaihtomaisuuden sekä ulkopuolisten palveluiden hankkimiseen liittyvät velat. <u>KILA 1664/2001</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Vaihtovelkakirjalaina Vaihtovelkakirjalainalla tarkoitetaan OYL 10.1 §:ssä määritettyjä velkakirjoja, jotka voidaan kokonaan tai osittain vaihtaa yhtiön osakkeisiin. Vaihtovelkakirjalainan ottamisesta hallitus esittää ja yhtiökokous päättää. <u>OYL 10:1–7. Laki OYL voimaantulosta 625/2006 15 §</u></p> <p>Joukkovelkakirja- ja vaihtovelkakirjalainoista on annettava lisäinformaatiota joko taseessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa. <u>Ks. kohta 5.5.</u></p> <p>Lainat rahoituslaitoksilta Rahoituslaitoksiksi katsotaan mm. talletuspankit, rahoitusyhtiöt, kiinnitysluottopankit, kehitysyhtiöt, erityisluottolaitokset, vakuutusyhtiöt ja -laitokset sekä Suomen Pankki. Shekkitililuottoa ei tule kirjanpidossa käsitellä bruttomuotoisena.</p> <p>Eläkelainoilla tarkoitetaan eläkelaitoksille ja -säätiöille suoritettujen varojen takaisinlainauksesta syntyneitä velkoja. Muut lainat eläkelaitoksilta ja eläkesäätiöiltä käsitellään taseessa lainoina rahoituslaitoksilta.</p> <p>Muissa pitkäaikaisissa veloissa esitetään pitkäaikaiset lainat mm. omistajilta, konserniyrityksiltä, asiakkailta, hankkijoilta, julkiselta taloudelta ja järjestöiltä.</p>	<p>Muut velat Muina velkoina esitetään maksettujen palkkojen ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilitettävät sosiaaliturvaan liittyvät erät ja vahvistettuun verotukseen tai ennakoverolippuun perustuva maksamaton tulovero sekä arvonlisäverovelka <u>KILA 1561/1999</u></p> <p>Siirtovelat Siirtovelkoina esitetään tilikaudella maksamattomat palkat ja lomapalkkavelka niihin liittyvine henkilösivukuluineen, kaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut, erä joka aiheutuu tuloverojen kirjaamisesta suoriteperustetta vastaavalla tavalla, ja vuosi- ja muut alennusvelat, korkovelat ja vuokratvelat. <u>KPL 4:6, EVL 19,22, KILA 1561/1999</u></p>	
<p>Omaisuuslaji- ja tulolähdesiirrot, yksityiskäyttö</p> <p>Omaisuuslajisiirrot Rahoitus- ja vaihto-omaisuus siirretään omaisuuslajista toiseen alkuperäistä hankintamenoa tai sitä alemmaa todennäköistä luovutushintaa vastaavasta määrästä.</p> <p>Käyttöomaisuus siirretään toiseen omaisuuslajiin poistamattomasta hankintamenosta. Jotta kirjanpidon ja verotuksen yhdenmukaisuus tältä osin saavutettaisiin, on SUMU-poistojärjestelmässä siirto kirjattava EVL-menojäännöksen mukaiseen arvoon. Poistamattoman hankintameno määrä joudutaan erikseen laskemaan EVL 30 ja EVL 31 mukaan poistetun irtaimiston osalta, ellei käytössä ole hyödykekohtaista käyttöomaisuuskirjanpitoa. Jos siirron kohteena olevaan kiinteistöön on tehty arvonkorotus, ei arvonkorotus kuulu siirtohintaan. <u>KPL 5:19, EVL 51</u></p> <p>Siirroista on tehtävä sisäinen tosite, joka on varmennettava. <u>KPL 2:5</u></p> <p>Hyödykkeen otto yksityistalouteen Yksityisen elinkeinoharjoittajan ottama omaisuus, palvelu, etuus tai oikeus on alkuperäinen hankintameno tai sitä aiempi todennäköinen luovutushinta.</p> <p>Yhtymän osakkaan ottaessa yhtymästä kiinteistön, rakennuksen, rakennelman, arvopaperin tai oikeuden katsotaan luovutushinnaksi omaisuuden tai oikeuden todennäköinen luovutushinta.</p>	<p>Tulolähdesiirrot Verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulolähteestä toiseen tulolähteeseen siirtämä rahoitus- ja vaihto-omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä aiempi todennäköinen luovutushinta. Käyttöomaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan hankintameno verotuksessa poistamatta oleva osa.</p> <p>Verovelvollisen toisesta tulolähteestä elinkeinotoimintaansa siirtämän omaisuuden hankintameno katsotaan hankintameno verotuksessa poistamatta oleva osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä.</p> <p>Verovelvollisen siirtäessä yksityistaloudesta hyödykkeitä elinkeinotoimintaansa vähennyskelpoiseksi hankintameno katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä aiempi todennäköinen luovutushinta. <u>EVL 2, 51 a, 53</u></p>	5.3.10

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Muun yhtymästä otetun omaisuuden, palvelun tai etuuden luovutushinnaksi katsotaan edelleen alkuperäinen hankintameno tai sitä aiempi todennäköinen luovutushinta. Yhtymän osakkaan verotuksessa katsotaan hankintamenoiksi yhtymän verotuksessa luovutushinnaksi luettava määrä.</p> <p>Yhtymän osakkaan sijoittaessa omaisuutta tai oikeuksia yhtymään katsotaan osakkaan verotuksessa luovutushinnaksi omaisuuden tai oikeuden todennäköinen luovutushinta sijoituksen ajankohtana. Yhtymän verotuksessa katsotaan omaisuuden ja oikeuden hankintamenoiksi sama määrä. <u>EVL 51 b, 51 d</u></p>	<p>Osakeyhtiöistä osakkaan ostama omaisuus arvostetaan käypään arvoon. Sen alittaminen saattaa johtaa peiteltyyn osingonjaon muodossa veroseuraamuksiin. <u>VML 29</u></p>
<p>5.4</p> <p>5.4.1</p>	<p>TULOSLASKELMA JA TULOSLASKELMAERÄT</p> <p><i>Tuloslaskelman rakenne</i></p> <p><i>Tuloslaskelman rakenne</i> Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tuloksesta informoi keskeisesti tuloslaskelma. Kustakin tuloslaskelman ja taseen erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta. Jos tuloslaskelman tai taseen erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava.</p> <p>Tilinpäätöksen kuuluvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. <u>KPL 1, 2</u></p> <p>Nämä yleissäännökset ovat keskeisiä ohjeita sekä tilinpäätöksen laatijoille että tilintarkastajille, jotka joutuvat käytännön tilinpäätöksiin soveltamaan ja tulkitsemaan lainsäädännön säännöksiä.</p> <p><i>Liiketoiminnan tuloslaskelmakaavat</i> KPA:ssa on kaksi liiketoiminnan tuloslaskelman kaavaa: kululajipohjainen kaava ja toimintopohjainen kaava.</p> <p>Kaavat eroavat toisistaan ”Liikevoitto (-tappio)”-välitulokseen saakka. Kaavat ovat vaihtoehtoisia, mutta hyvän kirjanpitotavan mukaista on, että kerran valittua kaavaa käytetään jatkuvasti. Esimerkiksi toiminnan olennainen laajentuminen ja siihen liittyvä laskentatoimen kehittyminen voi kuitenkin olla peruste siirtyä kululajipohjaisesta kaavasta toimintopohjaiseen kaavaan.</p> <p>Pien- ja mikroyrityksen tuloslaskelma on laadittava kululajikohtaisen tai toimintokohtaisen kaavan mukaisesti. <u>PMA 2:1, 4:1</u></p> <p>Tuloslaskelma voidaan esittää myös lyhennettynä.</p> <p>Käytännön kirjanpityössä on kuitenkin yksinkertaisinta käyttää kirjanpitoasetuksen peruskaavaa tuloslaskelman esittämisessä, koska sitä kautta muutoin liitetietoina esitettävien tietojen määrä vähenee. <u>KILAn yleisohje tuloslaskelmien ja taseiden esittämisestä 21.11.2006.</u></p>	<p>Tuloslaskelman esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä. Tuloslaskelma on laadittava kaavoja yksityiskohtaisemmin, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muotoutumiseen vaikuttaneiden tekijöiden selventämiseksi. <u>KPA 1:8,9, PMA 2:5, 4:3</u></p> <p>KPA 1 luvun mukaan oikean ja riittävän kuvan muodostumista varten on annettava tarpeelliset lisätiedot liitetiedoissa. Tilinpäätöksen laatijan on ratkaistava eri tietojen osalta, esittääkö ja voiko esittää tiedon tuloslaskelmassa vai onko se esitettävä liitetiedoissa. <u>PMA 2:6, 4:3</u></p> <p>Toimintopohjainen tuloslaskelmakaava tulee kysymykseen lähinnä suurissa valmistustoimintaa harjoittavissa yrityksissä, joilla on kehittynyt sisäinen laskentatoimi toimintokohtaisten kulujen laskemiseksi. Toimintakohtaisiin kulujen ryhmiin sisältyvät myös suunnitelman mukaiset poistot.</p> <p>KPA:n tuloslaskelman kaavoissa ei ole varattu mahdollisuutta esittää erikseen eri toimialojen tuloksen muodostumista ja syntyneitä katteita.</p> <p>Suuryritykset ja yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt ovat KPA 2:3 §:n mukaan velvolliset säännöksessä mainituin ehdoin antamaan informaatiota liikevaihdon jakaantumisesta toimialoittain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti.</p> <p>KPA 1:3 §:ssä ja Valtioneuvoston asetuksessa 1753/2015 on aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelman kaava, 1:4 §:ssä ja Valtioneuvoston asetuksessa 1753/2015 kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan kaava. <u>KPA 3-4, PMA 2:1-3, 4:1</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Liikevaihto ja liiketoiminnan muut tuotot</p> <p>Liikevaihto Liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen voitolliseksi tarkoitettua, tuotteiden myynnistä ja palvelusten tarjonnasta saadut vastikkeet vähennettynä myynnin arvonlisäverolla, valmisteveroilla ja muilla myynnin perusteella määräytyvillä välillisillä veroilla sekä myyntiin välittömästi liittyvillä vuosi- ja kuukausittain muilla alennuksilla. Myös myyntiin liittyvät, valuuttakurssien muutoksista aiheutuneet kurssierät voidaan ottaa huomioon liikevaihdossa. Siltä osin kuin myynnin kurssiero vastaa suojausinstrumentin vastakkaisuuntainen kurssiero, myynnin kurssiero on kuitenkin perustellumpaa merkitä rahoituseriin. <u>KPL 4:1, KILA 1723/2004, KILA 1735/2004, KILAn yleisohje 13.12.2005, KILA 1766/2005, KILA 1783/2006, KILA 1790/2006, KILA 1799/2007, KILAn yleisohje 30.9.2008, KILA 1834/2009</u></p> <p>Muut myyntiin liittyvät oikaisuerät vähennetään tuloslaskelman liiketoiminnan muina kuluina. Tällaisia oikaisueriä ovat mm. luottotappiot, ulkopuolisille maksetut rahti- ja kuljetusmaksut, tekijäpalkkiot, muut muille kuin yritykselle itselleen kuuluvat, välittömästi myynnin perusteella prosentteina tai yksikköhintaperusteisesti määräytyvät osuudet myyntituloista. <u>KILA 1306/1994</u></p> <p>Valmisteverastojen muutos Varastojen muutos esitetään valmistustoimintaa harjoittavan yrityksen osalta KPA:n 1:1 §:n tuloslaskelmassa kahtena eränä. Valmisteverastoon lasketaan tasekaavan vaihto-omaisuuden erät ”Valmiit tuotteet” ja ”Keskeneräiset tuotteet”. Muun (jalostamattoman) vaihto-omaisuuden muutokset esitetään ”Materiaalit ja palvelut”-ryhmässä.</p> <p>Valmistus omaan käyttöön Hyvän kirjanpitotavan mukaista on esittää valmistus omaan käyttöön tuloslaskelmakaavan mukaisesti omana eränään, jos se tilikauden tuloksen muodostumisen selvittämiseksi on tarpeen.</p> <p>Liiketoiminnan muut tuotot Liiketoiminnan muut tuotot ovat eriä, joilla on yhteyttä kirjanpitovelvollisen varsinaiseen suoritustuotantoon ilman, että ne suoranaisesti kuuluvat siihen. Erän sisältö on tulkittava varsin laajasti. <u>KILA 1772/2006</u></p>	<p>Lain sanamuodossa ei ole määrettä ”varsinainen toiminta”.</p> <p>Liikevaihtoon luetaan kaikki vaihto-omaisuudesta saadut tulot, esimerkiksi vuokratulot (rakennusliike), arvopapereista saadut korot, osinkotulot (arvopaperikauppias) sekä tuotannon sivutuotteesta saadut tulot (teollinen yritys).</p> <p>Läpikulkueria, jotka kirjanpitovelvollinen sellaisenaan samoin perustein ja samalla hinnalla laskuttaa edelleen, ei sisällytetä liikevaihtoon, vaan kirjataan menonsiirtona ao. menotilille. <u>KILA 282/1978</u></p> <p>Myyntitapahtuman todellinen sisältö tulee ymmärtää ja analysoida, jotta tulojen jaksotus tulee tehdyksi hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Tulojen jaksottamista koskevia tulkintaohjeita on mm. KILAn lausunnoissa sekä kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa, jotka heijastavat nykyisin myös KILAn ratkaisuisissa. <u>esim. KILA 1812/12.2.2008, IAS18, IFRS15</u></p> <p>Tilinpäätöksessä on otettava huomioon kirjanpitolautakunnan lausunnot liikevaihdon laskemisesta (ja vaihto-omaisuuden sisällöstä) eri toimialoilla, esimerkiksi autokauppa, rakennustoiminta, matkatoimistot, arvopaperikauppiat ja välitystoiminta. <u>esim. KILA 347/1979, 374/1979, 903/1987, 1036/1989, 1267/1994, 1950/2016</u></p> <p>KPA:n 1:2 §:n, PMA 2:1 § ja 4:1 §:n toimintokohtaisessa kaavassa varastojen muutokset sisältyvät hankinnan ja valmistuksen kuluihin.</p> <p>Toinen vaihtoehto on se, että ko. menoerät kirjataan jo tilikauden kirjanpidossa tai viimeistään tilinpäätöksessä menonsiirtona ao. menotilijä hyvittäen. Tällöin niistä ei tule mitään merkintää tuloslaskelmaan. Valmistus omaan käyttöön – erää voidaan käyttää myös kehittämismenojen aktivoimisessa. <u>KILA 1962/2016</u></p> <p>Muita liiketoiminnan tuottoja ovat esimerkiksi tuotanto- ja konttorituloista saadut vuokratuotot, käyttöomaisuuden tavanomaiset myyntivoitot, julkiset avustukset, matalapalkkatuki (ellei niitä ole kirjattu liikevaihdoksi tai menonoikaisuiksi), henkilökunnalta perityt käyttökorkvaukset (ellei niitä ole kirjattu menonoikaisuiksi), keskeytysvakuutuskorvaus tai muu vakuutuskorvaus (ellei sitä ole kirjattu menonoikaisuiksi), ravintolayrityksen palkkiot Raha-automaattiyhdistys ry:ltä, autoliikkeen saamat vakuutusasiamiespalkkiot.</p>	5.4.2

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
5.4.3	<p>Materiaalit ja palvelut</p> <p>Aineet, tarvikkeet ja tavarat Tilikauden aikana suoritettavat ostot ilmoitetaan osto- ja siirtoerillä (rahti, huolinta, pakkaus, kurssierot, alv, myynti hankintahintaan henkilökunnalle) vähennettynä tai lisättyinä.</p> <p>Toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa varastojen muutokset sisältyvät hankinnan ja valmistuksen kuluihin. <u>KPA 1:2, PMA 2:1, 4:1</u></p> <p>Ulkopuoliset palvelut Ulkopuolisissa palveluissa esitetään muuttuvan kulun luonteiset, yrityksen ulkopuolelta hankitut työsuoritukset (ns. rahtityöt), esimerkiksi hionta, karkaisu, rakennepiirustusten kopiointi, valmistusprosessin koneiden korjaus ja huolto ym. sekä aliorakoitsijoille maksetut erät, jotka sisällytetään myytävän suorituksen hankintamenuun.</p> <p>Myös henkilöstövuokrauksen menot ovat ulkopuolisia palveluja. Kirjanpitolautakunnan mukaan ulkopuolisiin palveluihin merkitään kuluerät, jotka liittyvät suoraan kirjanpitovelvollisen tuotteisiin tai myytäviin palveluihin.</p> <p>Maahantuontiyrityksessä tuotteiden myyntityön ostaminen itsenäisiltä yrityksiltä provisio-periaatteella on ulkopuolisten palvelujen ostamista ja luonteeltaan muuttuva kuluerä.</p>	<p>Varastojen muutos Tässä ryhmässä esitetään vain aine-, tarvike- ja tavaravarastojen muutokset. Tuotantotoimintaa harjoittavissa yrityksissä tässä kohdassa esitetään vain jalostamattomien hyödykkeiden varaston muutos.</p> <p>Valmiiden ja puolivalmiiden tuotteiden muutokset ilmoitetaan näissä yrityksissä tuloslaskelmassa heti liikevaihdon jälkeen valmisteveraston lisäyksenä tai vähennyksenä.</p> <p>Muissa kuin valmistustoimintaa harjoittavissa yrityksissä kaiken vaihto-omaisuuden muutokset esitetään tässä.</p> <p>Rajanveto ostomenojen ja ulkopuolisten palvelujen välillä on käytännössä hankala. Jos hankinnasta ulkopuolisen suorittama työ on merkitykseltään keskeinen, on kysymys ulkopuolisesta palveluksesta, muussa tapauksessa ostomenosta.</p> <p>Kiinteäluonteiset ulkopuoliset palvelut esimerkiksi kirjanpito- ja mainostoimistojen, konsulttien, tilintarkastajien, isännöitsijätoimistojen ja asianajajien palkkiot esitetään tuloslaskelman Liiketoiminnan muissa kuluissa.</p> <p>Mikäli myyntityön tekijät ovat työsuhteessa työn teettävään yritykseen, kysymys on henkilöstökuluista.</p>
5.4.4	<p>Henkilöstökulut Henkilöstökulut jakaantuvat kahteen pääerään: ”Palkat ja palkkiot” sekä ”Henkilösivukulut”.</p> <p>Henkilöstömenoina käsitellään kirjanpidossa omaan henkilökuntaan kuuluville (oy:ssä toimintakertomuksessa mainittu henkilökunta) maksetut palkat ja palkkiot (työajalta, sairaus- ja tapaturma-ajalta, reservin kertausharjoitusajalta), lomarahat sekä pakolliset henkilösivumenot (st-maksut, eläkkeet ja eläkevakuutusmaksut, tapaturma-, työttömyys- ja ryhmähenkivakuutusmaksut).</p> <p>Henkilöstömenoina ei käsitellä muille kuin omaan henkilökuntaan kuuluville maksettuja palkkoja, palkkioita tai muita korvauksia, riippumatta siitä, ovatko ne ennakonpidätyks- ja st-maksusäännösten alaisia. Siten esimerkiksi tilintarkastus-, asianajotoimisto-, kirjanpito- ja mainostoimistopalkkiot kirjataan liiketoiminnan muihin kuluihin.</p>	<p>Tuloslaskelman henkilöstökuluina esitetään tilikauden henkilöstömenojen suoriteperusteinen summa. Siltä osin kuin tilikauden henkilöstömenoja on aktivoitu vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenuun, tuloslaskelman erät ”valmisteveraston lisäys (+) tai vähennys (-)” ja ”valmistus omaan käyttöön (+)” oikaisevat tämän menosumman henkilöstökuluiksi.</p> <p>Omaan käyttöön valmistuksen osalta tällöin edellytetään, että henkilöstömenojen tilejä ei jo tilikauden aikana ole hyvitetty omaan käyttöön valmistuksen osalta ao. menonsiirroilla käyttöomaisuustileille.</p> <p>Jos menonsiirtokirjaukset on tehty, on yrityksen henkilöstömenojen kokonaissumma vastaavasti suurempi kuin tuloslaskelmassa esitetty erä.</p> <p>Kirjanpitolautakunnan lausunnon perusteella luontoisedut käsitellään vain palkkakirjanpidossa. Niitä ei siten sisällytetä tuloslaskelman henkilöstökuluihin. Mikäli luontoisedut kuitenkin halutaan seurata myös pääkirjanpidon tileiltä, näitä tilejä ei päätetä tilinpäätöksessä tuloslaskelmaan. <u>KILA 1586/1999</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Henkilösivukulut jakautuvat ”Eläkekuluihin” ja ”Muihin henkilösivukuluihin”. Eläkekulut sisältävät sekä pakollisista että vapaaehtoisista eläkejärjestelyistä aiheutuvat kulut.</p> <p>Muihin henkilösivukuluihin merkitään palkkaan välittömästi liittyvät kulut, kuten sosiaaliturvamaksu sekä muista kuin eläkevakuutuksista aiheutuvat henkilövakuutusmaksut.</p> <p>Vapaaehtoiset henkilöstömenot, kuten henkilökunnan virkistys- ja harrastemenot, merkkipäivälahjat yms. esitetään liiketoiminnan muina kuluina.</p> <p>Henkilökunnalle maksetut päivärahat ja kilometrikorvaukset, työkalukorvaukset tai muut kulukorvaukset eivät ole henkilöstömenoja. Ne tulee esittää tuloslaskelmassa liiketoiminnan muina kuluina.</p> <p>EPL 13.3 §:n perusteella työsuhdeoptioista saatu etu on palkkaa. Edun arvosta on toimitettava ennakonpidätys, maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu ja annettava vuosilmoitus.</p> <p>Optioedun käyttämisestä syntyvää etua ei oteta huomioon TyEl-palkassa ja myöskään työttömyysvakuutusmaksua ei tästä palkan osasta peritä. Verohallinnon ohje 1614/20.6.2002</p>	<p>Kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaan yrityksen henkilöstörahasolleen maksamat voittopalkkioerät ovat korvausta työsuorituksesta ja näin ollen kohtaan ”Palkat ja palkkiot” merkittäviä eriä. KILA 1564/1999 Henkilöstökuluista on annettava tietoja myös liitetiedoissa.</p> <p>Työnantajan saamat sairausvakuutus- ja tapaturmavakuutuskorvaukset sekä niihin liittyvät st-maksujen palautukset käsitellään kirjanpidossa henkilöstömenojen oikaisuna.</p> <p>Henkilöstökuluihin ei sisällytetä työntekijän eläke- ja työttömyysvakuutusmaksuja, jotka työnantajayritys pidättää palkasta ja tilittää edelleen.</p>	
<p>Poistot ja arvonalentumiset</p> <p>Tuloslaskelmaan poistojen riville merkitään poistot suunnitelman mukaan riippumatta tilikauden tuloksesta. Tilikauden suunnitelmapoistojen ja verotuspoistojen erotus esitetään tuloslaskelmassa tulosta huonontavana eränä (ylipoisto) tai tulosta parantavana eränä (alipoisto) nimikkeellä ”Poistoeron lisäys (+) tai vähennys (-)”.</p> <p>Käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen jäännökset esitetään taseessa suunnitelmapoistojen jälkeisinä menojäännöksinä (riippumatta siitä, onko poistoja käsitelty kirjanpidossa netto- tai bruttokirjaustavalla).</p> <p>Taseen vastattavaa puolen varauksissa esitetään tilikausien tilinpäätösten ylipoistoista kumuloitunut kertynyt poistoero.</p> <p>KPA 1:1 §:n, PMA 2:1 §:n ja 4:1 §:n tuloslaskelmakaavan Suunnitelman mukaisiin poistoihin voidaan sisällyttää myös poistosuunnitelman muuttamisesta tehdyt ylimääräiset poistot.</p> <p>Arvonalentumispoistoihin pysyvien vastaavien hyödykkeistä sisällytetään aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista (esimerkiksi rakennuksista, koneista ja kalustosta) tulon kertymisen tai todennäköisen luovutushinnan alenemisen perusteella (esimerkiksi tulipalo tai muu onnettomuus) kirjattavia arvonalentumispoistoja.</p>	<p>KILAn yleisohjeen mukaan ”hyödykkeiden ja hyödykeryhmien negatiiviset ja positiiviset poistoerot saadaan taseessa yhdistää keskenään, jos poistoerojen yhteismäärä on positiivinen tai nolla.</p> <p>Jos hyödykkeiden tai hyödykeryhmien tilikauden poistoerojen yhteismäärä on negatiivinen, esitetään se tuloslaskelmassa poistoeron vähennyksenä. Jos aikaisemmilta tilikausilta kertynyt poistoero on tilikaudella syntynyttä negatiivista poistoeroa pienempi, saadaan poistoeron muutoksena esittää vain tätä kertynyttä poistoeroa vastaava määrä. Tällöin se suunnitelmapoistojen osa, joka ylittää edellisiltä tilikausilta kertyneen poistoeron, vähentää tilikauden tulosta ja lisää samalla niin kutsutun hyllypoiston määrää”. KILAn yleisohje 16.10.2007</p> <p>Tämä menettely helpottaa huomattavasti yritysten tilinpäätöstilanteita; tilikauden suunnitelmapoistojen tulosta heikentävää vaikutusta voidaan eliminoida purkamalla poistoeron muutoksena kirjanpidossa olevia kertyneitä poistoeroja tarvitsematta tällöin kiinnittää huomiota siihen, mistä poistokohteista ne ovat syntyneet.</p> <p>Kirjanpitovelvollisen on kuitenkin oltava selvillä (käyttöomaisuuskirjanpidossa) merkittäviin yksittäisiin käyttöomaisuushyödykkeisiin (erityisesti rakennuksiin) liittyvistä positiivisista ja negatiivisista poistoeroista käyttöomaisuuden myyntien ja romutusten varalta.</p>	5.4.5

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset -erään tulisi sisällyttää muun muassa poikkeuksellisen suuret ja epätavallisista syistä johtuvat vaihto-omaisuuden arvonalentumiset ja normaalista poikkeavat saamisten luottotappiot.</p> <p>KPA 1:2 §:n , PMA 2:1 §:n ja 4:1 §:n kaavassa ei poistonimikettä ole lainkaan: poistot sisällytetään eri toimintojen kuluihin. Tällöin on tilinpäätöksen liitetietona annettava selvitys poistojen jakaantumisesta toiminnoittain.</p> <p>Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista ja vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista esitetään rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä.</p> <p>Pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvat mm. muut osakkeet ja osuudet.</p>	<p>Esimerkki</p> <p>Yrityksellä on kaksi rakennusta A ja B. Tilinpäätöksessä 2016 on rakennuspoistojen kirjaamisen jälkeen rakennuksista peräisin olevaa poistoeroa 53 820,13 euroa (A: 16 818,79 + B: 37 001,34). Sitä käytetään tilinpäätöksessä koneiden ja kaluston suunnitelmapoistojen tulosta heikentävän vaikutuksen eliminoimiseen 47 092,62 euroa. Kertynyttä poistoeroa jää siten jäljelle tilinpäätökseen 6 727,52 euroa.</p> <p>12.1.2017 rakennus B myydään: myyntihinta on 201 825,51 euroa, suunnitelmapoistojen mukainen menojäännös myyntipäivänä 168 187,92 euroa ja verotuspoistojen mukainen menojäännös 131 186,58 euroa (=168 187,92 – 37 001,34). Myyntivoitto verotuksessa on siten 70 638,93 euroa (= 201 825,51 – 131 186,58).</p> <p>Tilinpäätöksessä B-rakennuksen kertynyt poistoero on purettava viennillä Kertynyt poistoero an Poistoeron muutos 37 001,34 euroa. Tämän jälkeen poistoerotilin saldo on debet 30 273,83 euroa. Koska poistoerona taseessa ei saa esittää negatiivista lukua, tili on tasoitettava viennillä Poistoeron muutos an Kertynyt poistoero 30 273,83 euroa. Myyntitapahtuman tulosvaikutus tuloslaskelmassa on siten vain 40 365,10 euroa (= 33 637,59 + 37 001,34 – 30 273,83).</p>
5.4.6	<p>Avustuksella tai varauksella katettu hankintameno</p> <p>Vakiintuneen kirjanpitokäytännön mukaan käyttöomaisuushyödykkeen hankintaan saatu investointiavustus kirjataan menosiirtona hankintameno vähennykseksi. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintameno määrää.</p> <p>IAS 20:n mukaan käyttöomaisuushyödykkeen hankintaan saatua investointiavustusta voidaan käsitellä myös vaihtoehtoisella tavalla. Hyödykkeen hankkimista varten saatu investointiavustus voidaan merkitä taseen siirtovelkoihin ja kirjata tuloslaskelmaan tuotoiksi systemaattisesti kyseisen hyödykkeen vaikutusaikana. Suunnitelmapoistojen perustana on tällöin hyödykkeen koko hankintameno. Tuotot esitetään tuloslaskelmassa erässä ”Liiketoiminnan muut tuotot”.</p>	<p>Valittua menetelmää tulee soveltaa johdonmukaisesti kaikkiin saatuihin investointiavustuksiin.</p> <p>Sovellettava menetelmä tulee ilmoittaa liitetietona kohdassa, jossa selvitetään KPA 2:2a §:n edellyttämät tilinpäätöksen laadintaperusteet.</p> <p><u>KILA 6.5.2003/1701, ks. kohta 4.1.2</u></p>
5.4.7	<p>Liiketoiminnan muut kulut</p> <p>Liiketoiminnan muut kulut tulee ymmärtää laajasti.</p> <p>Käytännössä erään sisältyvät vanhan tuloslaskelmakaavan mukaiset muut muuttuvat ja muut kiinteät kulut.</p> <p>Liiketoiminnan muina kuluina esitetään liiketoiminnan harjoittamisesta syntyvät erät, joita ei ole käsitelty tuloslaskelmakaavan aineiden, tarvikkeiden, tavaroiden ja ulkopuolisten palveluiden ryhmässä eivätkä ole henkilöstökuluja, poistoja tai rahoituskuluja. Vuokria ei esitetä erikseen, ellei se ole tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi.</p> <p><u>KPA 1, 9, PMA 2:1, PMA 4:1</u></p>	<p>Liiketoiminnan muissa kuluissa esitetään mm. henkilöstölle tarjottavista virkistys- ja koulutustoiminnasta sekä henkilöstön juhlista aiheutuvat kulut, yleisradiovero.</p> <p>Liiketoiminnan muut kulut koskevat yleensä kirjanpitovelvollista kokonaisuudessaan, kun esim. ulkopuoliset palvelut liittyvät suoraan kirjanpitovelvollisen tuotteisiin tai myytäviin palveluihin.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Rahoitustuotot ja -kulut</p> <p>Rahoitustuotot ja -kulut jakautuvat tuloslaskelmakaavassa seitsemään eri kohtaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tuotot osuuksista saman konsernin yrityksistä • tuotot osuuksista omistusyhteyserityksistä • tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista • muut korko- ja rahoitustuotot • arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista • arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista • korkokulut ja muut rahoituskulut. <p>Myös henkilöyhtiöistä ja osuuskunnista saadut voitto-osuudet ja osuuspääoman korot esitetään luonteensa mukaisesti joko tuottoina osuuksista saman konsernin yrityksistä tai tuottoina osuuksista omistusyhteyserityksistä. <u>KILAn yleisohje 20.4.1998. KPA 1, 2, PMA 2:1, PMA 4:1</u></p>	<p>Kirjanpitolautakunta on katsonut, että konsernin emoyhtiön konsernipalveluiden myynnistä saamat tuotot luetaan liikevaihtoon. Sen sijaan konserniyhtiöltä saadut osinko-, rahoitus- ja korkotuotot sekä niille suoritettut vieraan pääoman kulut merkitään tuloslaskelmassa rahoitustuottojen ja -kulujaan ryhmään. <u>KILA 1577/1999</u></p>	5.4.8
<p>Tilinpäätössiirrot</p> <p>Poistoeron muutos</p> <p>Poistoero on kirjattava tuloslaskelmaan, jotta voidaan toteuttaa elinkeinotuloverolaissa määrätty verotuspoistojen kirjanpitosidonnaisuus. Eri tilikausina kertyneet poistoerät kirjataan taseen vastattavaa -puolelle. <u>EVL 54</u></p> <p>Konserniavustus käsitellään nykyisen KPL:n mukaan omana eräänään tilinpäätössiirtojen ryhmässä.</p>	<p>Verotusperusteisten varausten muutos</p> <p>Verotusperusteiset varaukset ovat käytännössä verolainsäädäntöön perustuvia varauksia. Eri tilikausina kertyneet varaukset kirjataan taseen vastattavaa-puolelle. Verotusperusteisen varauksen muodostaminen edellyttää aina verotukseen perustuvaa syytä. <u>KILA 1659/2001</u></p> <p>Tuloslaskelmakaavassa ei ole enää erää satunnaiset tuotot ja kulut.</p>	5.4.9
<p>Välittömät verot</p> <p>Välittömät verot esitetään tuloslaskelmassa suoriteperustetta vastaavalla tavalla. Edelliseltä tilikaudelta maksettu jälkivero esitetään tuloslaskelmassa välittöminä veroina ja erillään tilikauden veroista. Erittely voi tapahtua myös tilinpäätöksen liitetietoina. <u>KILA 1745/2004</u></p> <p>Laskennalliset verovelat tai -saamiset kohdistetaan myös tilikaudelle. Ellei tätä menettelyä käytetä, on ne ilmoitettava liitetietona. Pienten kirjanpitovelvollisten ei tarvitse ilmoittaa jaksotuseroista johtuvia verovelkoja ja -saamia myöskään liitetietona. <u>KILA 12.9.2006</u></p>	<p>Esimerkki</p> <p>Välittömät verot Edellisiltä tilikausilta 1 463,23 Tilikaudelta 16 583,33</p> <p>Yritys voi verovarauksella varautua esim. verotarkastuksesta seuraaviin jälkiveroihin. Pakollinen varaus tulee kysymykseen silloin, kun yritys ei ole maksanut verotarkastuksessa esitettyä riidanalaisista, mahdollisesti jossakin oikeusasteessa käsitellyn alla olevaa veroehdotusta.</p>	5.4.10

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
<p>5.5</p> <p>5.5.1</p>	<p>LIITETIEDOT</p> <p><i>Yleistä liitetiedoista</i></p> <p><i>Pk-yhtiön näkökulma Tilinpäätäjän tietopaketissa</i> Tämä julkaisu on kirjoitettu ensisijaisesti pienyhtiökriteerit täyttävän erillisyhtiön näkökulmasta.</p> <p>Liitetieto-osion rakenne heijastaa tätä lähestymistapaa.</p> <p>Vuonna 2016 uudistetussa normistorakenteessa pieniä ja mikroyrityksiä koskevat tilinpäätössäännökset siirrettiin yhteen säännöstöön, Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. PMA 1753/2015.</p>	<p>Liitetiedon tulee perustua sen sisällön todentavaan tositteeseen, mikäli tiedon perusta ei ole muuten ilmeinen, KPL 2:5b.</p> <p>Liitetietojen säätelyä koskevat muutokset ovat osa vuonna 2016 voimaan tulleita pienyrityksen normistoa koskevaa uudistusta. Ks. Tilinpäätäjän tietopaketti 2016, luku 3 (pienyrittäjien helpotukset).</p> <p>Pienten- ja mikroyritysten ei ole pakko noudattaa uutta PMA-asetusta. Vaihtoehtona on noudattaa yleistä KPA:ta, jonka vaatimuksia liitetietojen osalta on kuvattu tämän Tilinpäätäjän tietopaketin liitetieto-osuuden lopussa.</p>
<p>5.5.2</p>	<p><i>Mikroyritys</i></p> <p>Mikroyrityksen kokorajat ovat ohessa.</p> <p>Määritelmän täyttäviltä yrityksiltä vaadittujen liitetietojen määrä on vain hieman pienempi kuin pienyhtiöillä. Ks. Tilinpäätäjän tietopaketin kappale 5.5.5.</p> <p>Kirjanpitovelvollisen kokoa koskeva määrittely on pysynyt ennallaan edellisestä Tilinpäätäjän Tietopaketista. KPL 1:4a-c.</p>	
<p>5.5.3</p>	<p><i>Yleistä pien- ja mikroyrityksen liitetiedoista</i> (PMA 1 luku)</p> <p>Jollei se ilmene liitetiedoista tai muualta tilinpäätöksestä, on allekirjoitusten yhteydessä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) annettava tieto siitä että tilinpäätös on laadittu tämän asetuksen pien- tai mikroyrityssäännösten mukaisesti; ja 2) ilmoitettava oman pääoman muutokset sekä hallituksen ehdotus jakokelpoisen vapaan oman pääoman käytöstä, jos pienyritys on osakeyhtiö tai osuuskunta. <p>PMA-asetuksen tilinpäätösvaatimukset kokoavasta säätelystä huolimatta pienyrityksen tulee edelleen noudattaa myös verolainsäädännön sekä seuraavia yhtiömuotoja koskevia lainsäädännön lisävaatimuksia: OKL, AKYL, YhdistysL, SäätiöL. PMA 1:2.</p>	<p>Tilinpäätöksen liitetiedoista tulee näkyä, minkä asetuksen mukaisesti tilinpäätös on laadittu. PMA 1:1.</p> <p>Osakeyhtiön tulee edelleen esittää oman pääoman muutokset sekä hallituksen osingonjakoehdotus osana tilinpäätösinformaatiota.</p> <p>Henkilöyhtiön omaa pääomaa koskevista vaatimuksista on esimerkki alla.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro																																																								
<p><i>Erittely oman pääoman muutoksista</i> PMA 1:1</p> <p>Kyseessä on tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä. Pienyhtiötä koskeva säätely on käytännössä sama kuin KPA:n vaatimus isommille kirjanpitovelvollisille, KPA 2:5.1</p> <p>Tähän liitetietoon voidaan ottaa mukaan kaikki taseen oman pääoman erät tai ainoastaan ne erät, joissa on tapahtunut muutoksia.</p> <p>Erittelyssä tulee aina ilmoittaa omaan pääomaan kohdistuvat, omien osakkeiden hankintamenon vähennykset ja oikaisut. Nämä tulee ilmoittaa erillään muista oman pääoman muutoksista. Myös osingon tulee näkyä omana eränä erittelyissä.</p> <p><i>Käypään arvoon arvostetut rahoitusvälineet</i> KPL 5:2 a, KTMA 1315/2004:n 8 §</p> <p>Rahoitusvälineet voidaan arvostaa käypään arvoon taseessa. Mikäli kirjanpitovelvollinen on menetellyt tämän vaihtoehdon mukaisesti, liitetiedoissa tulee antaa tästä lisätietoina käyvän arvon rahastoon merkityt muutokset. Tämä voidaan antaa oman pääoman muutoksia koskevan taulukon sisällä.</p> <p>Osakeyhtiöissä on suositeltavaa ilmoittaa liitetietona oman pääoman muutosten yhteydessä yhtiön jakokelpoisen vapaan oman pääoman kokonaismäärä. <u>KILAn yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittämisestä 21.11.2006</u></p>	<p><i>Esimerkkejä: Oman pääoman muutokset</i></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td colspan="3">OSKEYHTIÖ</td> </tr> <tr> <td>Oman pääoman muutokset</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Osakepääoma 1.1.</td> <td>10 000</td> <td>8 000</td> </tr> <tr> <td>Uusmerkintä</td> <td>10 000</td> <td>2 000</td> </tr> <tr> <td>Osakepääoma 31.12.</td> <td>20 000</td> <td>10 000</td> </tr> <tr> <td>SVOP-rahasto 1.1.</td> <td>0</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Omien osakk. my-voitto</td> <td>5 000</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>SVOP-rahasto 31.12.</td> <td>5 000</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Voitto edell. kausilta 1.1.</td> <td>86 600</td> <td>96 700</td> </tr> <tr> <td>Osingonjako</td> <td>-6 000</td> <td>-12 000</td> </tr> <tr> <td>Voitto edell. kausilta 31.12.</td> <td>80 600</td> <td>84 700</td> </tr> <tr> <td>Tilikauden voitto (tappio)</td> <td>-34 400</td> <td>1 900</td> </tr> <tr> <td>Oma pääoma yhteensä</td> <td>71 200</td> <td>96 600</td> </tr> </tbody> </table> <p>Jakokelpoinen vapaa oma pääoma 31.12.20X1 OYL 13. luvun maksukykytestiä varten:</p> <table border="1"> <tbody> <tr> <td>SVOP-rahasto</td> <td>5 000</td> </tr> <tr> <td>Voitto edellisiltä tilikausilta</td> <td>80 600</td> </tr> <tr> <td>Tilikauden tulos</td> <td>-34 400</td> </tr> <tr> <td>Vapaa oma pääoma yhteensä</td> <td>51 200</td> </tr> <tr> <td>Aktivoidut kehittämismenot</td> <td>-30 200</td> </tr> <tr> <td>Pääomalainan korkokulu (kuluksi kirjaamaton)</td> <td>-1 000</td> </tr> <tr> <td>Jakokelpoinen oma pääoma</td> <td>20 000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Edellisessä esimerkissä jakokelpoisia varoja vähentävä kehittämismenojen erä on tilinpäätöshetken menojäännös. Voitonjakorajoite kohdistuu myös ennen lainmuutosta tehtyihin aktivointeihin. OYL 13:5, Laki OYL:n muuttamisesta 1622/2015, KILA 1950/2016</p>		20X1	20X0	OSKEYHTIÖ			Oman pääoman muutokset			Osakepääoma 1.1.	10 000	8 000	Uusmerkintä	10 000	2 000	Osakepääoma 31.12.	20 000	10 000	SVOP-rahasto 1.1.	0	0	Omien osakk. my-voitto	5 000	0	SVOP-rahasto 31.12.	5 000	0	Voitto edell. kausilta 1.1.	86 600	96 700	Osingonjako	-6 000	-12 000	Voitto edell. kausilta 31.12.	80 600	84 700	Tilikauden voitto (tappio)	-34 400	1 900	Oma pääoma yhteensä	71 200	96 600	SVOP-rahasto	5 000	Voitto edellisiltä tilikausilta	80 600	Tilikauden tulos	-34 400	Vapaa oma pääoma yhteensä	51 200	Aktivoidut kehittämismenot	-30 200	Pääomalainan korkokulu (kuluksi kirjaamaton)	-1 000	Jakokelpoinen oma pääoma	20 000	
	20X1	20X0																																																								
OSKEYHTIÖ																																																										
Oman pääoman muutokset																																																										
Osakepääoma 1.1.	10 000	8 000																																																								
Uusmerkintä	10 000	2 000																																																								
Osakepääoma 31.12.	20 000	10 000																																																								
SVOP-rahasto 1.1.	0	0																																																								
Omien osakk. my-voitto	5 000	0																																																								
SVOP-rahasto 31.12.	5 000	0																																																								
Voitto edell. kausilta 1.1.	86 600	96 700																																																								
Osingonjako	-6 000	-12 000																																																								
Voitto edell. kausilta 31.12.	80 600	84 700																																																								
Tilikauden voitto (tappio)	-34 400	1 900																																																								
Oma pääoma yhteensä	71 200	96 600																																																								
SVOP-rahasto	5 000																																																									
Voitto edellisiltä tilikausilta	80 600																																																									
Tilikauden tulos	-34 400																																																									
Vapaa oma pääoma yhteensä	51 200																																																									
Aktivoidut kehittämismenot	-30 200																																																									
Pääomalainan korkokulu (kuluksi kirjaamaton)	-1 000																																																									
Jakokelpoinen oma pääoma	20 000																																																									

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																																																																																																				
	<p>Henkilöyhtiöt</p> <p>Viereisessä esimerkissä on oman pääoman muutokset esitelty tarkasti yhtiömiehittäin.</p> <p>Koska vain vastuunalaisilla yhtiömiehillä on oikeus sijoittaa muutakin kuin rahaa tai muuta yhtiölle tulevaa omaisuutta, heidän panoksensa voi olla pelkästään työpanos (tällöin yhtiöpanoksen osalta ei ole euromäärää taseessa).</p> <p>Esimerkkiin on sisällytetty henkilöyhtiöiden yhtiöpanoksista vaaditut erittelyt.</p> <p>Tilikauden tulos jaetaan yhtiösopimuksen mukaisesti yhtiömiesten kesken seuraavan tilikauden puolella sen jälkeen, kun he ovat allekirjoittaneet tilinpäätöksen ja tilintarkastuskertomus on saatu. Yleensä tilikauden voitto (tai tappio) aikaisemmilta vuosilta tase-erään ei jää tuloksenjaon jälkeen lainkaan saldoa. <u>AKYL 9:3.2.</u></p> <p>KILAn mukaan henkilöyhtiössä oman pääoman muutoksia seurataan tilinpäätöksessä lähtökohtaisesti kassaperusteella. Varovaisuudesta johtuen yhtiöpanoksen maksamatonta osaa tulee käsitellä taseen saamisena yhtiömieheltä vain siltä osin, kuin se on yhtiösopimuksessa annetun sitoumuksen perusteella perintäkelpoinen ja erääntynyt maksettavaksi viimeistään tilinpäätöksen laatimishetken mennessä. <u>KILA 1681/2002.</u></p> <p>Kommandiittiyhtiön äänettömille yhtiömiehille yhtiösopimuksen tai AKYL:n mukaan maksettava korko on voitonjakoa eikä suoriteperusteella korkokuluihin kirjattava meno. Äänettömälle yhtiömiehelle maksettava korko merkitään oman pääoman vähennykseksi, jos se maksetaan yhtiön varoista.</p> <p>Tilinpäätöksen liitetiedoissa ilmoitetaan korkovastuuna äänettömän yhtiömiehen pääomapanoksena laskettavasta korosta määrä, jonka maksuun yhtiön tilikauden voitto ja muu oma pääoma ei riitä, jos yhtiön maksamisvelvoite on kumulatiivinen ja siirtyy seuraavalle tilikaudelle. Jos korkoa ei makseta yhtiön varoista eikä yhtiö ole vastuussa koron maksamisesta, kysymys ei ole yhtiön kirjanpitoon merkittävästä liiketapahtumasta. Oikeiden ja riittävien tietojen antamisvelvoite edellyttää tällöin asiaa koskevan liitetiedon esittämistä. <u>KILA 1622/2000</u></p> <p>Yksityinen elinkeinonharjoittaja</p> <p>Elinkeinoharjoittajan oman pääoman erien muutosten laskelma voidaan merkitä suoraan taseen oman pääoman kohtaan.</p>	<p>KOMMANDIITTIYHTIÖ</p> <p>Oman pääoman erien muutokset sekä tiedot yhtiöpanoksista</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Äänettömät yhtiömiehet</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Sovitut yhtiöpanokset</td> <td>10 000</td> <td>10 000</td> </tr> <tr> <td>Maksetut yhtiöpanokset</td> <td>10 000</td> <td>10 000</td> </tr> <tr> <td>Yhtiöpanokset 1.1.</td> <td>10 000</td> <td>10 000</td> </tr> <tr> <td>Yhtiöpanokset 31.12.</td> <td>10 000</td> <td>10 000</td> </tr> <tr> <td>Vastuunalaiset yhtiömiehet</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ari Ahkera</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Sovittu yhtiöpanos</td> <td>0</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Pääoma 1.1.</td> <td>20 000</td> <td>35 000</td> </tr> <tr> <td>Yksityisotot</td> <td>-16 000</td> <td>-25 000</td> </tr> <tr> <td>Voitto-osuus 1.1.</td> <td>15 000</td> <td>10 000</td> </tr> <tr> <td>Pääoma 31.12.</td> <td>19 000</td> <td>20 000</td> </tr> <tr> <td>Roi Rohkea</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Sovittu yhtiöpanos</td> <td>5 000</td> <td>5 000</td> </tr> <tr> <td>Maksettu yhtiöpanos</td> <td>5 000</td> <td>5 000</td> </tr> <tr> <td>Pääoma 1.1.</td> <td>-2 000</td> <td>8 000</td> </tr> <tr> <td>Yksityisotot</td> <td>-13 000</td> <td>-20 000</td> </tr> <tr> <td>Voitto-osuus 1.1.</td> <td>15 000</td> <td>10 000</td> </tr> <tr> <td>Pääoma 31.12.</td> <td>0</td> <td>-2 000</td> </tr> <tr> <td>Vastuunalaisten yhtiömiesten pääomat yhteensä 31.12.</td> <td>19 000</td> <td>18 000</td> </tr> <tr> <td>Yhtiömiehille jakamattomat voittovarot 1.1.</td> <td>31 500</td> <td>21 500</td> </tr> <tr> <td>Äänettömille yhtiömiehille ed. tilikaudelta</td> <td>-1 500</td> <td>-1 500</td> </tr> <tr> <td>Vastuunalaisille yhtiömiehille ed. tilikaudelta</td> <td>-30 000</td> <td>-20 000</td> </tr> <tr> <td>Tilikauden voitto (tappio)</td> <td>8 000</td> <td>31 500</td> </tr> <tr> <td>Yhtiömiehille jakamattomat voittovarot 31.12.</td> <td>8 000</td> <td>31 500</td> </tr> <tr> <td>Oma pääoma yhteensä 31.12.</td> <td>37 000</td> <td>59 500</td> </tr> </tbody> </table> <p>YKSITYINEN ELINKEINONHARJOITTAJA</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Oman pääoman erien muutokset</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Oma pääoma 1.1.</td> <td>6 500</td> <td>5 000</td> </tr> <tr> <td>Yksityisotot tilikaudella</td> <td>-9 000</td> <td>-7 000</td> </tr> <tr> <td>Tilikauden voitto</td> <td>11 500</td> <td>8 500</td> </tr> <tr> <td>Oma pääoma 31.12.</td> <td>9 000</td> <td>6 500</td> </tr> </tbody> </table>			20X1	20X0	Äänettömät yhtiömiehet			Sovitut yhtiöpanokset	10 000	10 000	Maksetut yhtiöpanokset	10 000	10 000	Yhtiöpanokset 1.1.	10 000	10 000	Yhtiöpanokset 31.12.	10 000	10 000	Vastuunalaiset yhtiömiehet			Ari Ahkera			Sovittu yhtiöpanos	0	0	Pääoma 1.1.	20 000	35 000	Yksityisotot	-16 000	-25 000	Voitto-osuus 1.1.	15 000	10 000	Pääoma 31.12.	19 000	20 000	Roi Rohkea			Sovittu yhtiöpanos	5 000	5 000	Maksettu yhtiöpanos	5 000	5 000	Pääoma 1.1.	-2 000	8 000	Yksityisotot	-13 000	-20 000	Voitto-osuus 1.1.	15 000	10 000	Pääoma 31.12.	0	-2 000	Vastuunalaisten yhtiömiesten pääomat yhteensä 31.12.	19 000	18 000	Yhtiömiehille jakamattomat voittovarot 1.1.	31 500	21 500	Äänettömille yhtiömiehille ed. tilikaudelta	-1 500	-1 500	Vastuunalaisille yhtiömiehille ed. tilikaudelta	-30 000	-20 000	Tilikauden voitto (tappio)	8 000	31 500	Yhtiömiehille jakamattomat voittovarot 31.12.	8 000	31 500	Oma pääoma yhteensä 31.12.	37 000	59 500		20X1	20X0	Oman pääoman erien muutokset			Oma pääoma 1.1.	6 500	5 000	Yksityisotot tilikaudella	-9 000	-7 000	Tilikauden voitto	11 500	8 500	Oma pääoma 31.12.	9 000	6 500
	20X1	20X0																																																																																																				
Äänettömät yhtiömiehet																																																																																																						
Sovitut yhtiöpanokset	10 000	10 000																																																																																																				
Maksetut yhtiöpanokset	10 000	10 000																																																																																																				
Yhtiöpanokset 1.1.	10 000	10 000																																																																																																				
Yhtiöpanokset 31.12.	10 000	10 000																																																																																																				
Vastuunalaiset yhtiömiehet																																																																																																						
Ari Ahkera																																																																																																						
Sovittu yhtiöpanos	0	0																																																																																																				
Pääoma 1.1.	20 000	35 000																																																																																																				
Yksityisotot	-16 000	-25 000																																																																																																				
Voitto-osuus 1.1.	15 000	10 000																																																																																																				
Pääoma 31.12.	19 000	20 000																																																																																																				
Roi Rohkea																																																																																																						
Sovittu yhtiöpanos	5 000	5 000																																																																																																				
Maksettu yhtiöpanos	5 000	5 000																																																																																																				
Pääoma 1.1.	-2 000	8 000																																																																																																				
Yksityisotot	-13 000	-20 000																																																																																																				
Voitto-osuus 1.1.	15 000	10 000																																																																																																				
Pääoma 31.12.	0	-2 000																																																																																																				
Vastuunalaisten yhtiömiesten pääomat yhteensä 31.12.	19 000	18 000																																																																																																				
Yhtiömiehille jakamattomat voittovarot 1.1.	31 500	21 500																																																																																																				
Äänettömille yhtiömiehille ed. tilikaudelta	-1 500	-1 500																																																																																																				
Vastuunalaisille yhtiömiehille ed. tilikaudelta	-30 000	-20 000																																																																																																				
Tilikauden voitto (tappio)	8 000	31 500																																																																																																				
Yhtiömiehille jakamattomat voittovarot 31.12.	8 000	31 500																																																																																																				
Oma pääoma yhteensä 31.12.	37 000	59 500																																																																																																				
	20X1	20X0																																																																																																				
Oman pääoman erien muutokset																																																																																																						
Oma pääoma 1.1.	6 500	5 000																																																																																																				
Yksityisotot tilikaudella	-9 000	-7 000																																																																																																				
Tilikauden voitto	11 500	8 500																																																																																																				
Oma pääoma 31.12.	9 000	6 500																																																																																																				

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Oikea ja riittävä kuva, PMA 1:3</p> <p>Pienyrityksen on esitettävä liitetietona myös muut seikat, jotka ovat tarpeen tarkoitettuna oikean ja riittävän kuvan aikaansaamiseksi. Oikealla ja riittävällä kuvalla viitataan tässä kohdin KPL 3:2 mukaiseen lisätietovaatimukseen.</p> <p>KPL korostaa sekä annetun tilinpäätösinformaation selkeyden merkitystä tilinpäätöskokonaisuudessa. Tulkintaohjetta siitä, milloin tilinpäätöstä on täydennettävä liitetiedoissa annettavalla lisäinformaatiolla, voidaan osaltaan hakea myös KILAn yleisohjeista ja lausunnoista.</p> <p>Toimintakertomusta ja tilinpäätöstä (tulos, tase, rahoituslaskelma ja liitetiedot) arvioidaan toisistaan erillään olevina, itsenäisinä asiakirjoina.</p> <p>Tämä ns. oikean ja riittävän kuvan antamista täydentävä lisätietovaatimus ei kuitenkaan koske ns. mikroyrityksiä.</p>	<p>Liitetietojen riittävyttä pohdittaessa on syytä arvioida erityisesti sellaisten liitetietojen sisältöä, joiden puutteilla voisi aiheutua vahingonkorvausvelvollisuus. Merkittäviä liitetietoalueita ovat muun muassa lähipiirilainat, pääomalainat, tuotto-odotuksiltaan epävarmat osakesijoitukset, epävarmat saamiset sekä pienyrityksen kohdalla myös OYL:n vaatimat tiedot, jotka voidaan edelleen antaa myös liitetiedoissa toimintakertomuksen sijaan. Esimerkkiluettelo ei ole tyhjentävä.</p> <p>Toimintakertomusta vastaavina liitetietoina voidaan antaa tietoja esimerkiksi olennaisista tapahtumista tilikauden aikana ja sen jälkeen (kuten merkittävistä investoinneista, tulipalosta, oikeusriidoista tms).</p> <p>Tilinpäätäjän tietopaketin 2017 kappaleessa 1.1.1 on kuvattu tarkemmin kirjanpitolain vuoden 2017 täsmennystä siihen, miten oikean ja riittävän kuvan vaatimusta sovelletaan.</p> <p>Mikroyritystä koskee ns. suojasatamasäännös, jonka mukaan mikroyritykseltä erikseen vaadittujen liitetietojen antaminen riittää ilman, että kirjanpitovelvollisen tulisi erikseen arvioida mahdollisten lisätietojen antamisvelvoitetta oikea ja riittävä kuva -velvoitteen edellyttämänä.</p>	
<p>Pienyrityksen liitetiedot (PMA 3 luku)</p> <p>Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet PMA 3:1</p> <p>Arvostus- ja jaksotusperiaatteet esitetään pienyrityksessä ainoastaan kun periaatteet poikkeavat tavanomaisesti noudatetuista tai mikäli ne ovat yritykselle valinnaisia.</p> <p>Olettamaperiaatteita noudattavan pienyrityksen kohdalla tilinpäätöksen laatimisperiaatteista annettavaksi liitetiedoksi muotoutuu esimerkiksi seuraavaa:</p> <p>Tilinpäätös on laadittu noudattaen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätösasetuksen (PMA) 3 luvun 1 §:n 2-3 momenteissa säädettyjä oletusperusteisia arvostusperiaatteita ja -menetelmiä.</p> <p>Rahoitusomaisuuteen ja pysyviin vastaaviin kuuluvat arvopaperit ja muut rahoitusvarat sekä kaikki saamiset ja velat on arvostettu KPL 5:2 mukaisesti hankintameno- tai sitä alempana todennäköiseen käypään markkinahintaan.</p> <p>Säädöksen lähtökohtana on, ettei sellaisia laatimisperiaatteita, joista KPL tai KPA ei salli poikettavan tarvitse erikseen luetella. Painopiste on pienyrityksen tekemissä valinnoissa eri vaihtoehtojen välillä.</p>	<p>Rajoista: ks. paketin kohta 5.5.2</p> <p>Erikseen on säädetty, ettei pienyrityksen tarvitse antaa liitetietoa seuraavista (oletuspohjaisista) tilinpäätöksen laatimisperiaateista; <u>PMA 3:1</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1) vaihto-omaisuudesta, jos hyödykkeiden käyttäjärjestys on FIFO; 2) aktivoitavasta aineettomasta oikeudesta, jos sen hankintameno kirjataan kuluksi 10 vuodessa; 3) kehittämismenosta, liikearvosta tai muusta pitkävaikutteisesta menosta, jos sitä ei ole aktivoitu KPL:n hyväksymällä tavalla (säännöskohta viittaa vuosikuluksi kirjattuihin menoihin); 4) pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta, jos siitä syntyvä tulo kirjataan suoriteperusteen mukaisesti (eikä KPL 5:4 mukaisesti valmistusasteen perusteella); 5) rahoitusvälineistä ja sijoituskiinteistöistä, jos ne arvostetaan hankintameno- tai sitä alempana todennäköiseen markkinahintaan, <u>KPL 5:2</u>; 6) perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jos on käytetty tilinpäätöspäivän kurssia. 	5.5.4

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä										
	<p>Poikkeukselliset erät, PMA 3:2</p> <p>Liitetietona on esitettävä tieto poikkeuksellisten tuotto- ja kuluerien määrästä ja sisällöstä. Tietoa ei tarvitse antaa, jos poikkeukselliset erät ovat epäolennaisia.</p> <p>Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat, PMA 3:3</p> <p>Liitetietona on esitettävä tiedot tilikauden päättymiseen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka eivät muuten ilmene tilinpäätöksestä.</p> <p>Lisäksi on esitettävä arvio tällaisten tilikauden jälkeisten olennaisten tapahtumien taloudellisesta merkityksestä.</p> <p>Arvonkorotusrahasto, PMA 3:4</p> <p>Jos pienyrittäjä on korottanut kirjanpitolain 5 luvun 17 §:ssä säädettyllä tavalla pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen poistamatonta hankintamenoa, liitetietona on esitettävä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) arvonkorotusrahaston muutokset tilikauden aikana; 2) selvitys arvonkorotusrahaston muutoksiin liittyvistä verovaikutuksista; sekä 3) arvonkorotuksen kohteiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo ennen arvonkorotusta. 	<p>Lisäksi pienyrityksen ei tarvitse ilmoittaa noudatettua arvostusperiaatetta ja -menetelmää useana tilikautena tuloa tuottavasta aineellisesta omaisuudesta, jos</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) hyödykkeiden hankintameno on luettu vain hankinnasta ja valmistuksesta johtuvat välittömät menot; 2) koneiden ja kaluston, rakennusten ja rakennelmien sekä muiden aineellisten hyödykkeiden suunnitelmapiistot vastaavat verotuksessa hyväksyttävistä enimmäispoistoista; 3) arvonkorotuksia ei ole tehty, KPL 5:17 4) saadut avustukset on kirjattu hankintamenoa vähennykseksi; 5) vähäarvoisten hyödykkeiden sekä sellaisten hyödykkeiden, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, hankintameno kirjataan kokonaisuudessaan hankintatilikauden kuluksi; 6) yritys ei ole kirjannut taseeseensa rahoitusleasingilla hankittua omaisuutta tai velkaa; KPL 5:5b <p>Edelleen pienyrityksen ei tarvitse yksilöidä noudattamaansa tilinpäätössäännöstöä, ellei pienyrittäjä noudata kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, KPL 7a luku.</p> <p>Esimerkki:</p> <p>Tuloslaskelman liiketoiminnan muihin tuottoihin sisältyy 250 000 euron myyntivoitto yhtiön käytössä olleen kiinteistön myynnistä.</p> <p>Esimerkki:</p> <p>Heti päättyneen tilikauden jälkeen yhtiö on lopettanut konevuokrausta harjoittaneen yksikkönsä liiketoiminnan ja keskittyy jatkossa kiinteistövuokraukseen. Liiketoiminnan vaikutus päättyneen tilikauden liikevaihtoon oli 350 000 euroa ja tulokseen -90 000 euroa. Konevuokrauksen lopetus aiheuttaa alkaneelle tilikaudelle arviolta 30 000 euron kertaluonteisen kuluvaikutuksen.</p> <p>Esimerkki:</p> <table border="0"> <tr> <td>Arvonkorotusrahasto 31.12.20X1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Alkusaldo 1.1.</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Kauden lisäys</td> <td>150 000</td> </tr> <tr> <td>Kauden vähennys</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Loppusaldo 31.12.</td> <td>150 000</td> </tr> </table> <p>Arvonkorotukseen 30 000 kohdistuva laskennallinen verovelka</p> <p>KPL 5:17:n mukainen arvonkorotus kohdistuu tase-erään Muut osakkeet ja osuudet. Arvonkorotuksen kohteena on yhtiön omistama liikehuoneisto, jonka kirjanpitoarvo ennen arvonkorotusta oli 50 000 euroa ja arvonkorotuksen jälkeen 200 000 euroa. Arvonkorotuksella ei ole vaikutusta päättyneiden tilikausien tuloverotukseen. Laskennallinen verovelka kuvaa mahdollista tulevaa verovaikutusta ja se on laskettu käyttäen voimassaolevaa yhteisöverokantaa.</p> <p>Arvonmääritykseen liittyvää tulkintaa voidaan hakea kansainvälisestä IFRS-säätelystä.</p>	Arvonkorotusrahasto 31.12.20X1		Alkusaldo 1.1.	0	Kauden lisäys	150 000	Kauden vähennys	0	Loppusaldo 31.12.	150 000
Arvonkorotusrahasto 31.12.20X1												
Alkusaldo 1.1.	0											
Kauden lisäys	150 000											
Kauden vähennys	0											
Loppusaldo 31.12.	150 000											

Asia, viitteet

Tiedot käypään arvoon merkitsemisestä, PMA 3:5

Jos pienyritys on noudattanut rahoitusvälineiden tai sijoituskiinteistöjen arvostamisessa ns. käyvän arvon menetelmää (omaisuuden arvo perustuu tällöin KPL 5:2a tai 2b), liitetietona on esitettävä:

- 1) arvonmäärittymallien ja -menettelyjen keskeiset oletukset;
- 2) kustakin rahoitusväline- tai muusta omaisuuslajista yhteenlaskettu käypä arvo;
- 3) edellä 2 kohdassa tarkoitettujen lajien arvomuutoksesta tuloslaskelmaan ja käyvän arvon rahastoon merkitty määrä;
- 4) kustakin johdannaissopimuslajista tieto niiden käytön laajuudesta;
- 5) edellä 4 kohdassa tarkoitettujen lajien luonne sekä sellaiset olennaiset ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen; sekä
- 6) käyvän arvon rahaston muutokset tilikauden aikana.

Jos rahoitusjohdannaista ei ole arvostettu käypään arvoon, kunkin johdannaislajin osalta on liitetietona esitettävä johdannaisten käypä arvo, jos tämä voidaan luotettavasti määrittellä, sekä tiedot niiden käytön laajuudesta ja luonteesta.

Käyvän arvon määrittäminen tulee perustaa markkina-arvoon niiden rahoitusjohdannaisten osalta, joille on vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat.

Jos markkina-arvo ei ole vaikeuksitta määriteltävissä johdannaisten osalta, mutta sen osien tai samankaltaisten johdannaisten markkina-arvo on määriteltävissä, käypä arvo voidaan johtaa sen osien tai samankaltaisten johdannaisten markkina-arvosta.

Pitkäaikaiset lainat, PMA 3:6

Liitetietona on esitettävä yhteenlaskettu määrä sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua.

Lisätietoja, esimerkkejä

Nro

Esimerkki:

KPL 5:2a § mukaisesti käyvän arvon menetelmällä arvostettujen rahoitusvälineiden omaisuuslajikohtainen käypä arvo tilikauden lopussa:

Käypä arvo yhteensä	Eur	Käyvän arvon muutokset
- Rahoitusarvopaperit	352 750	Tuloslaskelmaan
- Valuuttajohdannaiset	-1 255	Tuloslaskelmaan (siirtoveloissa)
- Muut osakkeet ja osuudet	60 000	Käyvän arvon rahastoon

Tilikauden 20X1 käyvän arvon muutokset omaisuuslajeittain:

- Rahoitusarvopaperit: rahoitustuotot +12 675 euroa.
- Johdannaiset: rahoituskulut -15 867 euroa
- Muut osakkeet: käyvän arvon rahasto +40 500 euroa

Käyvän arvon muutoksien esityspaikkojen perustelut:

- Rahoitusarvopaperit muodostuvat kaupankäyntitarkoituksessa pidetyistä, julkisesti noteeratuista pörssiosakkeista ja -rahastoista.
- Hankittuihin johdannaisiin ei käytetä ns. suojauslaskentamenettelyä, joten niitä käsitellään tulosvaikutteisesti.
- Johdannaissopimuksien käyttö on yhtiössä epäsäännöllistä ja yhtiön liiketoiminnan kokoon nähden vähäistä.
- Muut osakkeet sisältävät pitkäaikaisen, aktiivisen kaupankäynnin ulkopuolisen, vähemmistösjoitoksen yhteen listaamattomaan yhtiöön.

Käytetyt arvonmäärittämenetelmät:

- Rahoitusarvopaperien käypä arvo perustuu NASDAQ OMX Helsingin pörssiin julkisiin noteerauksiin tilinpäätöspäivänä.
- Johdannaissopimuksien käypä arvo perustuu vastapuolena olevan rahoituslaitoksen laskelmaan sopimuksen markkina-arvosta. Arvonmäärittäksessä käytetään markkinoilta saatavia laskentaparametreja. Tilinpäätöshetkellä avoimena olevien johdannaisten voimassaoloaika päättyy 30.5.X2. Johdannaiset ovat USD-pohjaisia valuuttaoptioita.
- Noteeraamattomien osakkeiden arvonmäärittäminen perustuu kohdeyhtiön järjestämässä osakeannissa 20X1 käytettyyn hintatasoon, joka on ylittää ko. osakkeiden hankintamenon 19 500 euroa.

Esimerkki:

Yli 5 vuoden päästä erääntyvät velat ovat yhteensä 500 000 euroa.

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä												
	<p><i>Annetut vakuudet ja taseen ulkopuoliset sitoumukset ja järjestelyt sekä eläkevastuut, PMA 3:7</i></p> <p>Liitetietona on esitettävä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) esineoikeudelliset vakuudet, jotka pienyritys on antanut omaisuudestaan, eriteltyinä käteispanntien, ajoneuvokiinnitysten, yritysikiinnitysten, kiinteistökiinnitysten ja muun mahdollisen esinevakuuslajin mukaisiin määriin; 2) taseen ulkopuolisten taloudellisten sitoumusten yhteismäärä; 3) tiedot taseen ulkopuolisten järjestelyjen luonteesta ja liiketoiminnallisesta tarkoituksesta, jos järjestelyistä aiheutuvat riskit ja hyödyt ovat olennaisia ja jos niitä koskeva tieto on välttämätön pienyrityksen taloudellisen aseman arvioimista varten; sekä 4) pienyritystä koskeva eläkevastuu, jota ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi. <p>Yllä olevan listan 1 kohdassa tarkoitetuista vakuuksista on eriteltävä ne, jotka pienyritys on antanut:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta; ja 2) osakkuusyritystensä puolesta. <p>Yllä olevan listan 1 kohdassa tarkoitettu vakuus ilmoitetaan enintään sen velan tai muun sitoumuksen määräisenä, jonka vakuudeksi se on annettu. Jos vakuuden arvo on velkaa tai sitoumusta pienempi, vakuus otetaan erittelyyn tästä pienemmästä arvosta.</p> <p>Vakuuden arvostamisessa tulee noudattaa mitä KPL 5:2:ssa säädetään velkojen merkitsemisestä taseeseen tai muuta vakuuden luonteen mukaista perusteltua menettelyä.</p> <p><i>Tiedot emoyrityksestä, PMA 3:8</i></p> <p>Liitetietona on esitettävä emoyrityksen nimi ja kotipaikka siitä konsernitilinpäätöksen kohteena olevasta konsernista, johon pienyritys välittömimmin kuuluu.</p>	<p><i>Esimerkkejä</i></p> <p>Esineoikeudelliset vakuudet alaryhmittäin per 31.12.20X1:</p> <table border="0"> <tr> <td>- Käteispannit</td> <td>5 000 eur</td> </tr> <tr> <td>- Ajoneuvokiinnitykset</td> <td>15 000 eur</td> </tr> <tr> <td>- Yritysikiinnitykset</td> <td>150 000 eur</td> </tr> <tr> <td>- Kiinteistökiinnitykset</td> <td>500 000 eur</td> </tr> <tr> <td>- Muut esinevakuudet</td> <td>2 000 eur</td> </tr> <tr> <td>Yhteensä</td> <td>672 000 eur</td> </tr> </table> <p>Yritysikiinnityksistä 50 000 euroa on annettu vakuudeksi samaan konserniin kuuluvan yhtiön puolesta. Muut vakuudet ovat vakuutena yhtiön omista veloista.</p> <p>Edellä mainittujen vakuuksien erittely perustuu alimman arvon periaatteeseen. Erittelyä laadittaessa on verrattu kiinnityksien osalta vakuuden nimellisarvoa ja muiden vakuuksien osalta kirjanpitoarvoa vakuuden kohteena olevan velan jäljellä olevaan määrään ja ilmoitettu erittelyssä näistä pienempi arvo.</p> <p><i>Taseen ulkopuoliset taloudelliset sitoumukset per 31.12.20X1:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Vuokravastuut 188 000 euroa ajalle 20X2-20X3. - Omavelkaisen takaus lähipiiriyhtiön puolesta 30 000 euroa (voimassa 31.12.20X8 asti). - Kiinteistöinvestoinnin ALV-vastuu 43 600 euroa. - Sitoumukset yhteensä 241 600 euroa <p><i>Taseen ulkopuolisten järjestelyjen luonne ja liiketoiminnallinen tarkoitus</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Vuokravastuu kohdistuu yhtiön ulkopuoliselta kiinteistösijoittajalta vuokraaman toimitilan jäljellä olevaan vuokrakauteen. - Annettu omavelkainen takaus on annettu ulkopuoliselle rahalaitokselle osana lähipiiriyhtiön suorittaman koneinvestoinnin rahoitusjärjestelyä. Em. lähipiiriyhtiö on koneinvestointinsa mahdollistamana tuottanut vuodesta X0 alkaen yhtiölle komponentteja käytettäväksi yhtiön tuotantoprosessissa. - Yhtiö on velvollinen palauttamaan arvonalisäverovähennyksiä enintään ALV-vastuuna esitetyn määrän verran vuoden 20X0 kiinteistöinvestoinnin tarkistuskausien aikana, mikäli kiinteistön arvonalisäverollinen käyttö tänä aikana vähensisi tai poistuisi. Tehdyn investoinnin viimeinen tarkistusvuosi on 201X. <p><i>Eläkevastuu, jota ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi:</i></p> <p>Tällaisia vastuita ei ole, sillä yhtiön henkilöstön työeläkkeet ovat lakisääteisiä ja hoidettavana työeläkeyhtiössä eikä yhtiössä ole mitään lisäeläketurvajärjestelyjä.</p> <p><i>Esimerkki:</i></p> <p>Yritys X kuuluu AA-konserniin. Konsernin emoyhtiö on AA Oy, jonka kotipaikka on Oulu.</p>	- Käteispannit	5 000 eur	- Ajoneuvokiinnitykset	15 000 eur	- Yritysikiinnitykset	150 000 eur	- Kiinteistökiinnitykset	500 000 eur	- Muut esinevakuudet	2 000 eur	Yhteensä	672 000 eur
- Käteispannit	5 000 eur													
- Ajoneuvokiinnitykset	15 000 eur													
- Yritysikiinnitykset	150 000 eur													
- Kiinteistökiinnitykset	500 000 eur													
- Muut esinevakuudet	2 000 eur													
Yhteensä	672 000 eur													

Asia, viitteet

Lainat toimitusjohtajalle ja hallintoelimiin kuuluville henkilöille sekä heidän puolestaan annetut sitoumukset,PMA 3:9

Toimitusjohtajasta, hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielinkohtaisena liitetietona:

- 1) heille myönnettyjen rahalainojen yhteenlaskettu määrä samoin kuin määrän vähennys ja lisäys tilikauden aikana sekä lainojen pääasialliset korko- ja muut ehdot;
- 2) heitä koskevien vakuuksien ja vastuusitoumusten yhteenlaskettu määrä ja pääasiallinen sisältö sekä
- 3) eläkesitoumukset näistä tehtävistä.

Liiketoimet intressitahojen kanssa, PMA 3:10

Liitetietona on esitettävä tiedot pienyrityksen ja tämän intressitahoihin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat - olennaisia
- eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin.

Tietoja yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdistellä lajeittain. Tämä helpotus ei koske sellaista tilannetta, missä tietojen erillistä esittämistä voidaan pitää välttämättömänä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta pienyrityksen taloudelliseen asemaan.

Intressitahoon liittyvästä toimesta esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:

- 1) kuvaus liiketoimesta;
- 2) liiketoimen arvo;
- 3) intressisuhteen luonne; sekä
- 4) muut pienyrityksen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.

Lisätietoja, esimerkkejä

Esimerkki:

Yhtiön johdolle annetut lainat ja heidän puolestaan annetut sitoumukset per 31.12.X1:

	Toim. joht.	Hallitus	Yhteensä
Rahalainat 1.1.	10 000	0	10 000
Lisäykset	0	15 000	15 000
Vähennykset	2 000	1 500	3 500
Rahalainat 31.12.	8 000	13 500	21 500
Saatu vakuus	takaus	osake- huoneisto	

Annettujen rahalainojen korko on 12 kk:n euribor.
Rahalainojen takaisinmaksuaika 5 vuotta kuukausittaisin tasaerin.

Osana palkkaustaan toimitusjohtajalla on käytössään yhtiön omistama asuinhuoneisto, jonka vuokravakuutena on yhtiön rahatalletus (2 000 euroa).

Yhtiön johdon puolesta ei ole annettu lakisääteisten eläkevakuutuksien (Tyel) ulkopuolisia lisäsitoumuksia.

Intressitahoilla tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa oikeushenkilöä, joka on pienyrityksen kanssa joko

- 1) määräysvaltasuhteessa tai
- 2) osakkuusyrityssuhteessa.

Intressitahoihin luetaan lisäksi

- toimitusjohtaja, hallituksen jäsen ja varajäsen sekä sellaiset henkilöt, jotka kuuluvat yllä mainittujen oikeushenkilöiden vastaaviin toimielimiin.
- vastaaviin toimielimiin kuuluvat henkilöt.

Osapuolet ja toimien arvot tulee ilmoittaa liitetietona myös tavanomaisin ehdoin toteutetuista toimista intressitahojen kanssa, jos niiden ilmoittaminen on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Esimerkki oikean kuvan antamisesta

(liiketoimessa tavanomaiset ehdot):

Yhtiö on ostanut hallituksen jäseneltään asunto-osakkeen käytettäväksi yhtiön henkilöstön tilapäismajoituksen järjestämisessä yhtiön laajennettua toimintaansa Lahteen. Arvioituun markkinahintaan tehdyn osakekaupan arvo oli 185 000 euroa. Kauppa rahoitettiin pääosin rahalaitokselta otetulla pankkilainalla.

Esimerkki (liiketoimessa epätavanomaiset ehdot):

Yhtiö on tilikauden aikana ostanut toimitusjohtajaltaan tarpeettomaksi käyneen henkilöauton. Auton kauppahinta oli 30 000 euroa ja jäi noin 30% vastaavan autotyypin julkista markkinahintaa alemmaksi. Kauppahinta maksetaan 24 kuukauden aikana tasaerin.

Nro

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Henkilöstö, PMA 3:11</p> <p>Liitetietona on esitettävä henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana.</p> <p>Omien osakkeiden ja osuuksien hankinnat ja luovutukset, PMA 3:12</p> <p>Liitetietona on esitettävä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) tilikauden aikana tehtyjen omien osakkeiden tai osakkeita vastaavien oman pääoman ehtoisten osuuksien hankintojen perusteet 2) tilikauden aikana hankittujen tai luovutettujen omien osakkeiden tai osuuksien lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä suhteellinen osuus, jota omat osakkeet tai osuudet edustavat merkitystä omasta pääomasta 3) vastikkeellisissa hankinnoissa tai luovutuksissa omista osakkeista tai osuuksista suoritettu vastike sekä 4) yrityksen hankkimien ja sen hallussa olevien kaikkien omien osakkeiden tai osuuksien lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä suhteellinen osuus, jota omat osakkeet tai osuudet edustavat merkitystä pääomasta. <p>Toimintakertomusta vastaavat tiedot, PMA 3:13</p> <p>Pienyrittäjä ei ole velvollinen laatimaan KPL 3:1a mukaista toimintakertomusta. Toimintakertomustietoja ei tarvitse antaa myöskään liitetietoina, mikäli oikean ja riittävän kuvan vaatimuksesta ei muuta johdu.</p> <p>OYL ei aseta vaatimuksia liitetiedoille, mutta säätelee toimintakertomustietojen sisältöä. Toimintakertomustietoina annetaan tietoja mm:</p> <ul style="list-style-type: none"> - toiminnan kehittymisestä ja tuloksellisuudesta - taloudellisesta tilanteesta ja sen olennaisista muutoksista - merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä - olennaiset tapahtumat tilikauden päättymisen jälkeen - olennaisista muutoksista kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä 	<p>Esimerkki:</p> <p>Henkilöstön keskimääräinen lukumäärä päättyneellä tilikaudella oli 8 (edellisellä kaudella 6).</p> <p>Esimerkki:</p> <p>Tilikauden aikana tehtyjä omien osakkeiden hankintoja ja luovutuksia koskevat tiedot:</p> <p>Hankinnat:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Osakkeet on hankittu vähemmistöosakkaalta hänen jäädessä pois yhtiön toiminnasta. - Osakkeita hankittiin yhteensä 100 kappaletta (kirjanpidollinen vasta-arvo 100 eur/osake), jotka muodostavat 2 % rekisteröidystä osakepääomasta. Maksettu vastike oli yhteensä 60 000 euroa. <p>Luovutukset:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aiemmin hankittuja osakkeita luovutettiin 75 kappaletta (kirjanpidollinen vasta-arvo 100 eur/osake). - Luovutettujen osakkeiden edustavat 1,5 % rekisteröidystä osakepääomasta. Saatu vastike oli yhteensä 45 000 euroa. <p>Kaikkia yhtiön hankkimia ja sen hallussa tilikauden lopussa olevia omia osakkeita koskevat tiedot:</p> <ul style="list-style-type: none"> - osakkeita on yhteensä 25 kappaletta, jotka edustavat 0,5 % rekisteröidystä osakepääomasta. - osakekohtainen kirjanpidollinen vasta-arvo on 100 eur/osake <p>OYL ei aseta vaatimuksia liitetiedoille, mutta säätelee toimintakertomustietojen sisältöä. Toimintakertomustietoina annetaan tietoja mm:</p> <ul style="list-style-type: none"> - toiminnan kehittymisestä ja tuloksellisuudesta - taloudellisesta tilanteesta ja sen olennaisista muutoksista - merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä - olennaiset tapahtumat tilikauden päättymisen jälkeen - olennaisista muutoksista kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä <p>Oikealla ja riittävällä kuvalla viitataan tässä kohdin KPL 3:2,2 mukaiseen lisätietovaatimukseen. <u>Ks. tietopaketin kappale 1.1.1.</u></p> <p>Tämä ns. oikean ja riittävän kuvan antamista täydentävä lisätietovaatimus ei kuitenkaan koske ns. mikroyrityksiä.</p>
5.5.5	<p>Mikroyrityksen liitetiedot (PMA 4 luku)</p> <p>Mitä edellä Tilinpäätäjän tietopaketin luvussa 5.5.4 on mainittu pienyrityksen liitetiedoista, sovelletaan myös mikroyritykseen liitetietoihin seuraavaa poikkeusta lukuunottamatta:</p> <p>Mikroyrityksen liitetietovaatimuksiin ei kuulu niitä käyvän arvon arvostamista koskevia tietoja, jotka pienyhtiö antaa käyvän arvon metodilla arvostettavista rahoitusvälineistä ja sijoituskiinteistöistä <u>PMA 3:5 nojalla, KPL 2a, 2b</u></p>	<p>Mikroyrityksen liitetiedot vastaavat täten käytännössä pienyrityksen liitetietoja.</p> <p>Mikroyrityksen kokorajoista: <u>ks. paketin kohta 5.5.2.</u></p> <p>Jos mikroyrittäjä soveltaa mikroyritystä koskevia PMA:n säännöksiä, sijoituskiinteistöjen käyvän arvon mallia ei ole sovellettavissa arvostusmenetelmänä, <u>KPL 2b.</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Pienyrityksen kokorajat ylittävien yritysten liitetiedot (KPA)</p> <p>Seuraavassa kuvataan liitetietovaatimuksia yhtiöille, joihin ei sovellu tai jotka vapaaehtoisesti jättävät soveltamatta pien- ja mikroyrityksille suunnatut huojennukset liitetietovaatimuksissa.</p>	<p>Kokorajoista: ks. paketin kohta 5.5.2</p> <p>Nämä yhtiöt eivät laadi liitetietoja uuteen PMA-asetukseen nojautuen, vaan soveltavat liitetietojen laadintaa aikampien vuosien tapaan KPA:n vaatimuksia.</p> <p>Normistovalinnasta ja yhtiöiden kokorajoista mm. Tilinpäätäjän tietopakettin kohta 3. ja kohta 5.5.1-5.5.2.</p>	5.5.6
<p>Esittämistapaa koskevat liitetiedot KPA 2:2</p> <p>Liitetietona on esitettävä seuraavat tiedot:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Perustelu, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu, sekä muutoksen vaikutukset. 2) Oikaisut, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin. 3) Selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa. 4) Aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos e eivät ole merkitykseltään vähäisiä. 5) Bruttomäärät tuloslaskelmassa ja taseessa yhdistellyistä eristä, jos tämä tieto on olennainen, KPL 1:10 6) Tiedot tuloslaskelmassa ja taseessa yhdistellyistä eristä, jos tämä tieto on olennainen, KPL 1:11 7) Sellaiset yksittäiseen tase-erään sisältyvät osat, jotka koskevat useaa tase-erää, jos tämä tieto on olennainen. <p>Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet KPA 2:2a</p> <p>Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät.</p> <p>Edellä mainittua tietoa ei kuitenkaan ole tarpeen antaa:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) vaihto-omaisuudesta, jos hyödykkeiden käyttöjärjestys on FIFO; 2) aktivoitusta aineettomasta oikeudesta, jos sen hankintameno kirjataan kuluksi 10 vuodessa; 3) kehittämismenosta, liikearvosta tai muusta pitkävaikutteisesta menosta, jos sitä ei ole aktivoitu KPL:n hyväksymällä tavalla (säännöskohta viittaa vuosikuluksi kirjattuihin menoihin); 4) pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta, jos siitä syntyvä tulo kirjataan suoriteperusteen mukaisesti (eikä KPL 5:4 mukaisesti valmistusasteen perusteella); 5) rahoitusvälineistä ja sijoituskiinteistöistä, jos ne arvostetaan hankintamenoon tai sitä alempaan todennäköiseen markkinahintaan, KPL 5:2; 6) perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jos on käytetty tilinpäätöspäivän kurssia. 	<p>Esimerkki: Esittämistavan muutos Myyntiin ja ostoihin liittyvät valuuttakurssierot on alettu tilikaudesta 20X1 alkaen esittää vastaavien tuotto- ja kuluerien oikaisuna liikevoiton yläpuolella, koska sen katsotaan antavan tarkempaa informaatiota yhtiön liiketoiminnasta. Myös vertailuvuoden tiedot on tältä osin oikaistu, jolloin tilikauden 20X0 rahoituseristä siirtyi valuuttakurssitappioita nettomääräisesti 32 000 euroa liikevoiton yläpuolisiin eriin.</p> <p>Esimerkki: Edellisen tilikauden tietojen vertailukelpoisuus Tilikauden tietojen vertailussa edelliseen tilikauteen tulee ottaa huomioon, että yhtiö on myynyt konepajatoimintansa kokonaisuudessaan tilikauden alussa, mikä on ollut keskeisin syy liikevaihdon ja siitä johtuvien kulujen merkittävään pienemiseen. Konepajatoiminnan liikevaihto oli 2 340 342 euroa.</p> <p>Kuvauksessa on syytä keskittyä periaatteisiin, jotka poikkeavat tavanomaisista (kirjauksikäytäntö, arvostusperiaatteet tms. osalta)</p> <p>Huojennukset ovat samoja oletettavia jotka on lueteltu myös pienyrityksen liitetietovaatimuksissa, PMA 3:1.</p> <p>Pienyrityksien kohdalla olettamaperiaatteisiin liittyvä liitetietohuojennus on kuitenkin aineellisen käyttöomaisuuden osalta laajempi kuin näiden suurempien yhtiöiden huojennuslistaus.</p> <p>Tilinpäätössäännöstöä ei ole tarpeen yksiköidä, mikäli yhtiö noudattaa Suomen kirjanpitolakia ja -asetusta.</p> <p>Esimerkkejä: Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet</p> <p>Aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno sisälty ja arvostus Hyödykkeiden hankintamenot on laskettu niiden hankinnasta ja valmistuksesta välittömästi aiheutuneiden menojen perusteella sisällyttämättä kiinteitä yleiskuluja laskelmaan. Niiden kirjanpitoarvo perustuu hankintameno, josta on vähennetty suunnitelman mukaan tehdyt poistot. Poistomenetelmät on kuvattu tuloslaskelman liitetietojen kohdalla.</p> <p>Kehittämismenot Yhtiö on tilikausien 20X0-20X1 aikana kehittänyt uuteen teknologiaan perustuvan monitorointilaitteen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa vuodesta 20X2 alkaen. Hankkeen välittömät menot on aktivoitu taseen kehittämismenoihin, jotka poistetaan tasapoistoin 5 vuoden aikana.</p>	5.5.6.1

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																														
5.6.6.2	<p>Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot <u>KPA 2:3</u></p> <p>Liitetietona on esitettävä:</p> <p>1) Suuryrityksissä ja yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisöissä liikevaihdon jakautuminen toimialoittain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti, jos nämä toimialat ja markkinat eroavat merkittävästi toisistaan tuotteiden ja palvelujen myynnin järjestämisen suhteen.</p> <p>2) Tieto poikkeuksellisten tuotto- ja kuluerien määrästä ja sisällöstä, jolleivät erät ole epäolennaisia</p> <p>3) Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet.</p> <p>Liitetiedoissa on esitettävä selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja perusteiden muutoksista.</p> <p>Poistoperusteilla tarkoitetaan poistoaikaa, poistoprosentteja ja poistomenetelmää. Poistoperusteet ja niiden muutokset tulee selvittää tase-eräkohtaisesti. Muutokset tulisi myös perustella, mikäli ne poikkeavat tavanomaisista.</p> <p>Tiedot voidaan antaa ryhmäkohtaisesti myös sellaisista hyödykkeistä, joiden poistosuunnitelma on laadittu hyödykekohtaisesti.</p> <p>KILAn yleisohjeen mukaan ko. tiedot poistoperusteista voidaan esittää myös tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden (ks. 5.5.2) yhteydessä. <u>KILAn yleisohje 16.10.2007</u></p> <p>Käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenot tulee poistaa vaikutusaikana, jolla tarkoitetaan hyödykkeen varovaisuusperiaatteen mukaan määriteltyä taloudellista pitoaikaa. Taloudellinen pitoaika on usein lyhyempi kuin hyödykkeen tekninen käyttöikä.</p>	<p>Myynnin tuloutus Yhtiön liikevaihto perustuu pitkäaikaishankkeisiin (yli 12 kk), joten suoritteiden luovutushinta tuloutetaan projektien valmistusasteen mukaisena osuutena projektin kokonaishinnasta</p> <p>Esimerkki:</p> <table border="1"> <tr> <td>Liikevaihdon jakauma</td> <td>20X1</td> <td>20X0</td> </tr> <tr> <td>1000 Eur</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Toimialoittain</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Metalli</td> <td>3000</td> <td>2000</td> </tr> <tr> <td>Muovi</td> <td>2400</td> <td>2500</td> </tr> <tr> <td>Yht.</td> <td>5400</td> <td>4500</td> </tr> <tr> <td>Maantieteellisesti</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Kotimaa</td> <td>3900</td> <td>3800</td> </tr> <tr> <td>P-Amerikka</td> <td>1500</td> <td>700</td> </tr> <tr> <td>Yht.</td> <td>5400</td> <td>4500</td> </tr> </table> <p>Esimerkki: Päättäneen tilikauden liiketoiminnan muihin kuluihin sisältyy kertaluonteinen myyntitappio 750.400 eur, joka syntyi yhtiön luovuttua kattopeltien valmistukseen keskittyneestä liiketoiminnastaan.</p> <p>Esimerkkejä poistoperusteiden esittämisestä</p> <p>Esimerkki 1 Kuluvan käyttöomaisuuden ja aktivoitujen muiden pitkävaikutteisten menojen suunnitelman mukaiset poistot on laskettu hankintamenoista arvioidun taloudellisen vaikutusajan mukaisin tasapoistoin. Arvioidut taloudelliset vaikutusajat ja vuotuiset poistoprosentit hankintamenosta ovat seuraavat: Rakennukset 25 vuotta 4 % Autot 4–6 vuotta 25–16,5 % Atk-ohjelmat 5 vuotta 20 % Muut pitkävaikutteiset menot 5 vuotta 20 %.</p> <p>Rakennuksen ja autojen osalta käyttöönottovuoden ja myyntivuoden poistot on laskettu kuukauden tarkkuudella. Muun irtaimiston osalta käyttöönottovuoden poistoksi on laskettu puolet koko vuoden poistoista eikä myyntivuoden poistoa ole otettu huomioon. Poistoperusteissa ei ole muutoksia.</p> <p>Esimerkki 2 Kuluvan käyttöomaisuuden ja aktivoitujen muiden pitkävaikutteisten menojen poistot on tehty ennalta laaditun suunnitelman mukaan. Pienen käyttöomaisuushankinnat, joiden hankintameno on alle 850 euroa, on kirjattu vuosikuluiksi.</p> <p>Poistosuunnitelmat ovat seuraavat: Rakennus 7 % menojäännöksestä Koneet ja kalusto 25 % menojäännöksestä Kehittämismenot viisi vuotta tasapoistona Tietokoneohjelmat viisi vuotta tasapoistona.</p>	Liikevaihdon jakauma	20X1	20X0	1000 Eur			Toimialoittain			Metalli	3000	2000	Muovi	2400	2500	Yht.	5400	4500	Maantieteellisesti			Kotimaa	3900	3800	P-Amerikka	1500	700	Yht.	5400	4500
Liikevaihdon jakauma	20X1	20X0																														
1000 Eur																																
Toimialoittain																																
Metalli	3000	2000																														
Muovi	2400	2500																														
Yht.	5400	4500																														
Maantieteellisesti																																
Kotimaa	3900	3800																														
P-Amerikka	1500	700																														
Yht.	5400	4500																														

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Tulonodotusten olennainen pienentyminen aiheuttaa kertaluonteisen poiston tulonodotusten heikkenemisen toteamisvuonna. Vastaavasti tulonodotusten olennainen paraneminen voi edellyttää vanhan suunnitelman mukaan poistamatta olevan hankintameno uudelleenjaksotusta uudelle, pidennetylle poistoajalle. <u>KILAn yleisohje 16.10.2007, KILA 1795/2007</u></p> <p>EVL 33 §:n perusteella irtaimen kuluvan käyttöomaisuuden hankintameno voidaan poistaa kokonaisuudessaan omaisuuden käyttöönottovuonna, jos käyttöomaisuuden todennäköinen taloudellinen käyttöikä on enintään kolme vuotta.</p> <p>4) Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen arvonalennus, jota ei ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan.</p> <p>5) Pakollisten varausten muutokset, jolleivät muutokset ole epäolennaisia.</p> <p>Olennaisten erien osalta selvityksestä tulisi ilmetä euromäärän lisäksi muutoksen kohteena olevan varauksen sisältö, jotta tilinpäätöksen lukija ymmärtäisi varauksen luonnetta.</p> <p>6) Rahoituskulut, jotka ovat kertyneet kirjattaessa hankintamenoa alempaan arvoon vaihtuviin tai pysyviin vastaaviin sisältyvä saaminen, arvopaperi tai muu rahoitusvara, tilanteessa, jossa ko. arvonalentumista ei ole erikseen merkitty tuloslaskelmaan.</p>	<p>Mahdollinen poistosuunnitelman muutos saa koskea vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien poistoja.</p> <p>Liitetiedoissa tulee ilmoittaa poistosuunnitelman muutoksen aiheuttaman kertapoiston suuruus.</p> <p>Vuosikuluna käsittely on mahdollista tuloverotuksessa myös ns. pienhankintatilanteessa, jossa hankintameno on enintään 850 euroa ja pienhankintoina vähennetään verovuonna enintään 2 500 euroa.</p> <p>Tämä voidaan esittää myös ns. käyttöomaisuuspoistoja koskevan taulukon sisällä. <u>KPL 5:13</u></p> <p>Esimerkki: Pakollisiin varauksiin ja liiketoiminnan muihin kuluihin on tilikaudella kirjattu tuotantolinjan arvioidut lopettamiskulut 50 000 euroa.</p> <p>Liitetietovaade koskee KPL 5:13 mukaisia arvonalennuksia.</p>	
<p>Osatuloutus <u>KPL 5:4, KILAn yleisohje 30.9.2008</u></p> <p>Mikäli yritys käyttää KPL:n sallimaa pitkän valmistusajan vaatimien tuotteiden osatuloutusta, on liitetiedoissa annettava asiasta seuraavat liikevaihtoa koskevat tiedot:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pitkäaikaishankkeisiin sovellettu tuloutustapa ja valintakriteerit • pitkäaikaishankkeen valmistusasteen määrittämistapa • valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon määrä tilikauden koko liikevaihdosta • tuotoksi kirjattujen, mutta luovuttamattomien pitkäaikaishankkeiden tuotoksi tilikaudella ja aikaisempina tilikausina kirjattu määrä • pitkäaikaishankkeiden tuotoksi kirjaamatta oleva määrä (tilauskanta) eriteltynä luovutuksen mukaan ja valmistusasteen mukaan tuloutettaviin hankkeisiin, mikäli molempia kirjausperiaatteita sovelletaan. <p>Osatuloutuksen sisältyvien tuottojen ja kulujen sekä liitetietoinformaation osalta KILA antaa ohjeistusta.</p> <p>Jos pitkäaikaishankkeisiin liittyy pakollisia varauksia, on niistä ilmoitettava liitetiedoissa.</p>	<p>Osatuloutusmenettelyssä jaksotetaan hyödykkeen valmistuksesta aiheutuneet tuotot ja kulut vastaamaan projektin valmistusastetta, joka yleensä määritellään syntyneiden ja syntymässä olevien kustannusten pohjalta. Menettely on vaihtoehto hyödykkeen luovutushetken perustavalle tuloutusmenettelylle. Mikäli yhtiö noudattaa perinteistä, luovutushetken perustavaa tuloutustapaa, osatuloutukseen siirtymismahdollisuus ei ole riittävä peruste myyntituottojen ennaikaiselle tulouttamiselle tai vaihto-omaisuuden yliarvostukselle.</p> <p>Siinä tilinpäätöksessä, jossa pitkäaikaisprojektien osatuloutukseen siirrytään, on lisäksi ilmoitettava valmistusasteen mukaiseen tuloutustapaan siirtyminen ja sen vaikutus tilikauden tulokseen, mikäli se ei käy suoraan ilmi tuloslaskelmasta ja taseesta. <u>KILAn yleisohje 30.9.2008, KILA 1851/2010, 1857/2010</u></p> <p>Samoin taseessa nettosummina esitettyjen tase-erien erillismäärät tulee esittää liitetiedoissa tase-erittäisinä yhteissummina.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
5.5.6.3	<p>Taseen vastaavia koskevat liitetiedot KPA 2:4</p> <p>Liitetietona on esitettävä:</p> <p>1) Selvitys aktivoitujen kehittämismenojen poistoajasta ja -menetelmästä.</p> <p>UKPL:n aikana kehittämismenojen sisällön tulkintaohje löytyy kansainvälisestä IAS38-standardista. HE89/2015</p> <p>TEM:n asetus 1066/2008 on kumoutunut 1.1.2016 voimaan astuneen uuden KPL:n myötä. Kehittämismenoaktivointia koskevaa johdantoa voidaan edelleenkin hakea kansainvälisestä IAS38 Aineettomat hyödykkeet -standardista, minkä sisältö oli pitkälti yhteneväinen em. TEM-asetuksen kanssa.</p> <p>2) Selvitys liikearvojen poistoajasta ja -menetelmästä.</p> <p>3) Kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset lainan liikkeeseen laskemisesta, jollei niitä ole merkitty erikseen taseen vastaaviin muihin pitkävaikutteisiin menoihin.</p> <p>4) Selvitys taseeseen aktivoitujen aineettomien oikeuksien hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen arvostus- ja jaksotusperiaatteista.</p> <p>5) Arvonkorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonmääritysmenetelmät.</p> <p>6) Tieto pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen vielä poistamatta olevasta osasta.</p>	<p>Aktivoidut kehittämismenoja on tyypillisesti kehittämissuunnitelmiin kohdistettavissa oleva osuus</p> <ul style="list-style-type: none"> • henkilöstömenoista • ainekäytöstä ja ulkopuolisista palveluista • käyttöomaisuuden sumupoistoista • yleismenoista (ei hallinnon tai myynnin menoista). <p>Kehitysmenojen kirjanpitoarvo taseessa rajoittaa osakeyhtiössä voitonjakomahdollisuuksia OYL:n vuonna 2016 voimaantulleen muutoksen myötä.</p> <p>Esimerkki Aktivoidut kehittämismenot poistetaan 8 vuodessa tasapoistoin. Poistoajasta vastaa hankkeen aikana kehitettyjen uusien tuotantomenetelmien odotettavissa olevaa taloudellista minimivaikutusaikaa.</p> <p>Esimerkki Liikearvo poistetaan 5 vuoden tasapoistoin</p> <p>Liitetiedoista tulee täten erikseen näkyä tällaisten pitkävaikutteisten menojen jäljellä oleva kirjanpitoarvo, mikä rasittaa kirjanpitovelvollisen tulosta myöhemminä tilikautina.</p> <p>Liitetieto viittaa seuraaviin aktivointeihin:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vastikkeellisesti hankitut aineettomat oikeudet (luvat, patentit, liensessit ym), KPL 5:5a - Muut pitkävaikutteiset menot, KPL 5:11 <p>Esimerkkejä:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aineettomien oikeuksien kirjanpitoarvo sisältää poistamattoman osuuden vastikkeellisesti hankittujen ohjelmalienssien välittömästä hankintamenosta. Oikeudet poistetaan 5 vuoden tasapoistoin. - Muut pitkävaikutteiset menot sisältävät aktivoituja vuokrakiinteistön perustamismenoja perustuen vuokratilan kunnostuksesta aiheutuneisiin välittömiin menoihin. Poistoajaksi on 5 vuotta ja menetelmänä käytetään tasapoistoa. <p>Arvonkorotusta koskevasta liitetiedosta tulisi myös ilmetä, tehdäänkö arvonkorotukset täyteen määrään asti ja miten laskennallinen verovelka on otettu huomioon ja mihin tilinpäätöseriin arvonkorotukset ovat vaikuttaneet.</p> <p>Arvonmääritysmenetelmiä koskeva liitetieto voi sisältää selvityksen hankituista asiantuntijalausunnoista ja niissä käytetyistä menetelmistä.</p> <p>Poistamaton osa tarkoittaa suunnitelman mukaisten poistojen jälkeistä menojäännöstä tilinpäätöshetkellä. Konttorikoneet tai hallintotoimintoja palvelevat atk-laitteet eivät kuulu näihin koneisiin ja laitteisiin.</p> <p>Esimerkki: Tuotannon koneiden ja laitteiden osuus koneiden ja kaluston kirjanpitoarvosta on 97 000 euroa.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro																																																																																							
<p>7) Siirtosaamisiin sisältävät olennaiset erät.</p> <p>8) Taseen pysyvistä vastaavista ilmoitettavia tietoja tase-eräkohtaisesti ryhmiteltynä:</p> <p>a) määrä tilikauden alussa</p> <p>b) lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana samoin kuin siirrot erien välillä</p> <p>c) kertyneet poistot ja arvonalentumiset tilikauden alussa</p> <p>d) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvat kertyneet poistot ja arvonalentumiset</p> <p>e) tilikauden suunnitelman mukaiset poistot</p> <p>f) arvoalentumiset ja niiden palautukset</p> <p>g) tilikauden aikana hankintamenuon luettujen korkojen määrä, KPL 4:5,3 perusteella</p>	<p>Olennaisuus määritellään aina tapauskohtaisesti. Olennaisuudesta ks. <u>KILA 1920/2014 ja KILA 1921/2014, KPL 3:2a</u></p> <p>Esimerkki: Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Aineettomat oikeudet</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Hankintameno 1.1.</td> <td>139 000</td> <td>139 000</td> </tr> <tr> <td>Lisäykset</td> <td>–</td> <td>–</td> </tr> <tr> <td>Vähennykset</td> <td>–</td> <td>–</td> </tr> <tr> <td>Hankintameno 31.12.</td> <td>139 000</td> <td>139 000</td> </tr> <tr> <td>Kert. suunn. poistot 31.12.</td> <td>–83 400</td> <td>–69 500</td> </tr> <tr> <td>Kirjanpitoarvo 31.12.</td> <td>55 600</td> <td>69 500</td> </tr> <tr> <td>Muut pitkävaikutteiset menot</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Hankintameno 1.1.</td> <td>369 600</td> <td>369 600</td> </tr> <tr> <td>Lisäykset</td> <td>35 000</td> <td>–</td> </tr> <tr> <td>Vähennykset</td> <td>–</td> <td>–</td> </tr> <tr> <td>Hankintameno 31.12.</td> <td>404 600</td> <td>369 600</td> </tr> <tr> <td>Kert. suunn.poistot 31.12.</td> <td>–202 300</td> <td>–170 400</td> </tr> <tr> <td>Kirjanpitoarvo 31.12.</td> <td>202 300</td> <td>199 200</td> </tr> <tr> <td>Rakennukset ja rakennelmat</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Hankintameno 1.1.</td> <td>2 610 421</td> <td>2 610 421</td> </tr> <tr> <td>Lisäykset</td> <td>–</td> <td>–</td> </tr> <tr> <td>Vähennykset</td> <td>–</td> <td>–</td> </tr> <tr> <td>Hankintameno 31.12.</td> <td>2 610 421</td> <td>2 610 421</td> </tr> <tr> <td>Kert. suunn.poistot 31.12.</td> <td>–939 604</td> <td>–2 235 204</td> </tr> <tr> <td>Kirjanpitoarvo 31.12.</td> <td>1 670 817</td> <td>375 217</td> </tr> <tr> <td>Koneet ja kalusto</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Hankintameno 1.1.</td> <td>5 588 148</td> <td>5 466 437</td> </tr> <tr> <td>Lisäykset</td> <td>213 161</td> <td>121 711</td> </tr> <tr> <td>Vähennykset</td> <td>–165 410</td> <td>–</td> </tr> <tr> <td>Hankintameno 31.12.</td> <td>5 635 898</td> <td>5 588 148</td> </tr> <tr> <td>Kert. suunn.poistot 31.12.</td> <td>–4 499 460</td> <td>–3 039 277</td> </tr> <tr> <td>Kirjanpitoarvo 31.12.</td> <td>1 136 439</td> <td>2 548 871</td> </tr> </tbody> </table> <p>Hankintamenuon ei ole luettu korkokuluja KPL 54:5,3 perusteella.</p>		20X1	20X0	Aineettomat oikeudet			Hankintameno 1.1.	139 000	139 000	Lisäykset	–	–	Vähennykset	–	–	Hankintameno 31.12.	139 000	139 000	Kert. suunn. poistot 31.12.	–83 400	–69 500	Kirjanpitoarvo 31.12.	55 600	69 500	Muut pitkävaikutteiset menot			Hankintameno 1.1.	369 600	369 600	Lisäykset	35 000	–	Vähennykset	–	–	Hankintameno 31.12.	404 600	369 600	Kert. suunn.poistot 31.12.	–202 300	–170 400	Kirjanpitoarvo 31.12.	202 300	199 200	Rakennukset ja rakennelmat			Hankintameno 1.1.	2 610 421	2 610 421	Lisäykset	–	–	Vähennykset	–	–	Hankintameno 31.12.	2 610 421	2 610 421	Kert. suunn.poistot 31.12.	–939 604	–2 235 204	Kirjanpitoarvo 31.12.	1 670 817	375 217	Koneet ja kalusto			Hankintameno 1.1.	5 588 148	5 466 437	Lisäykset	213 161	121 711	Vähennykset	–165 410	–	Hankintameno 31.12.	5 635 898	5 588 148	Kert. suunn.poistot 31.12.	–4 499 460	–3 039 277	Kirjanpitoarvo 31.12.	1 136 439	2 548 871	
	20X1	20X0																																																																																							
Aineettomat oikeudet																																																																																									
Hankintameno 1.1.	139 000	139 000																																																																																							
Lisäykset	–	–																																																																																							
Vähennykset	–	–																																																																																							
Hankintameno 31.12.	139 000	139 000																																																																																							
Kert. suunn. poistot 31.12.	–83 400	–69 500																																																																																							
Kirjanpitoarvo 31.12.	55 600	69 500																																																																																							
Muut pitkävaikutteiset menot																																																																																									
Hankintameno 1.1.	369 600	369 600																																																																																							
Lisäykset	35 000	–																																																																																							
Vähennykset	–	–																																																																																							
Hankintameno 31.12.	404 600	369 600																																																																																							
Kert. suunn.poistot 31.12.	–202 300	–170 400																																																																																							
Kirjanpitoarvo 31.12.	202 300	199 200																																																																																							
Rakennukset ja rakennelmat																																																																																									
Hankintameno 1.1.	2 610 421	2 610 421																																																																																							
Lisäykset	–	–																																																																																							
Vähennykset	–	–																																																																																							
Hankintameno 31.12.	2 610 421	2 610 421																																																																																							
Kert. suunn.poistot 31.12.	–939 604	–2 235 204																																																																																							
Kirjanpitoarvo 31.12.	1 670 817	375 217																																																																																							
Koneet ja kalusto																																																																																									
Hankintameno 1.1.	5 588 148	5 466 437																																																																																							
Lisäykset	213 161	121 711																																																																																							
Vähennykset	–165 410	–																																																																																							
Hankintameno 31.12.	5 635 898	5 588 148																																																																																							
Kert. suunn.poistot 31.12.	–4 499 460	–3 039 277																																																																																							
Kirjanpitoarvo 31.12.	1 136 439	2 548 871																																																																																							
<p>9) Saamiset saman konsernin yrityksiltä eriteltyinä seuraavasti:</p> <p>a) myyntisaamiset</p> <p>b) muut saamiset</p> <p>c) siirtosaamiset</p> <p>10) Saamiset omistusyhteisyryksiltä eriteltyinä seuraavasti:</p> <p>a) myyntisaamiset</p> <p>b) muut saamiset</p> <p>c) siirtosaamiset</p>	<p>Esimerkki: Saamiset saman konsernin yrityksiltä</p> <p>Saamiset saman konsernin yrityksiltä</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Lyhytaikaiset</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Myyntisaamiset</td> <td>150 000,00</td> <td>50 000,00</td> </tr> <tr> <td>Lainasaamiset</td> <td>30 000,00</td> <td>30 000,00</td> </tr> <tr> <td>Siirtosaamiset</td> <td>30 050,00</td> <td>25 670,00</td> </tr> <tr> <td>Yhteensä</td> <td>210 050,00</td> <td>105 670,00</td> </tr> <tr> <td>Pitkäaikaiset</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Lainasaamiset</td> <td>30 000,00</td> <td>25 000,00</td> </tr> <tr> <td>Muut saamiset</td> <td>70 000,00</td> <td>80 000,00</td> </tr> <tr> <td>Yhteensä</td> <td>100 000,00</td> <td>105 000,00</td> </tr> </tbody> </table>		20X1	20X0	Lyhytaikaiset			Myyntisaamiset	150 000,00	50 000,00	Lainasaamiset	30 000,00	30 000,00	Siirtosaamiset	30 050,00	25 670,00	Yhteensä	210 050,00	105 670,00	Pitkäaikaiset			Lainasaamiset	30 000,00	25 000,00	Muut saamiset	70 000,00	80 000,00	Yhteensä	100 000,00	105 000,00																																																										
	20X1	20X0																																																																																							
Lyhytaikaiset																																																																																									
Myyntisaamiset	150 000,00	50 000,00																																																																																							
Lainasaamiset	30 000,00	30 000,00																																																																																							
Siirtosaamiset	30 050,00	25 670,00																																																																																							
Yhteensä	210 050,00	105 670,00																																																																																							
Pitkäaikaiset																																																																																									
Lainasaamiset	30 000,00	25 000,00																																																																																							
Muut saamiset	70 000,00	80 000,00																																																																																							
Yhteensä	100 000,00	105 000,00																																																																																							

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																		
	<p>11) Kirjaamattomat arvoalennukset pysyviin vastaaviin kirjatuista rahoitusvälineistä ilmoitettava:</p> <p>a) kirjanpitoarvo ja käypä arvo rahoitusväline-kohtaisesti tai muulla tarkoituksenmukaisella tavalla ryhmiteltynä</p> <p>b) perusteltu näyttö siitä, että kirjanpitoarvo jälleen saavutetaan ja mahdolliset muut perustelut sille, että arvonalentumista ei ole tehty.</p>	<p>Esimerkki: Pysyvien vastaavien sijoituksiin sisältyy vähemmistösjointu listaamattoman osakeyhtiön osakkeisiin. Osakkeiden kirjanpitoarvo on 250.000 euroa ja marraskuussa 20X1 toteutetun osakeannin hinnoittelun kautta arvioitu käypä arvo tilinpäätöspäivänä 31.12.20X1 150.000 euroa. Erotuksesta 100.000 euroa ei ole kirjattu arvonalennusta, koska yhtiön johto arvioi ettei arvonalentuminen ole pysyvä yhtiön ollessa vielä toimintansa kehitysvaiheessa. Kohdeyhtiö on lisäksi saanut tilikauden 20X1 päättymisen jälkeen tuotekehityksensä valmiiksi ja merkittävän tilauksen, joka on kohentanut yhtiön näkymiä ja tuotto-odotuksia.</p>																		
5.5.6.4	<p>Taseen vastattavia koskevat liitetiedot <u>KPA 2:5</u></p> <p>1) Tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana.</p> <p>Kyseessä on tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä.</p> <p>2) Omien osakkeiden hankintamenon vähennys ja oikaisu oman pääoman eristä.</p> <p>3) Jos kirjanpitovelvollinen on osakeyhtiö tai osuuskunta, laskelma jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrästä, jossa on otettu vähennyseränä huomioon kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 3 momentissa säädettyllä tavalla aktivoitujen kehittämismenojen määrä.</p> <p>4) Se osuus 1b kohdan mukaisesta määrästä, johon kirjanpitolain 5 luvun 5 c §:ssä tarkoitettujen pääomallainojen haltijat ovat oikeutettuja (30.12.2015/1752).</p> <p>5) Tase-erien mukaan eritelty tieto sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua.</p> <p>6) Osakkeeseen tai muuhun osuuteen omasta pääomasta oikeuttavien rahoitusvälineiden, jotka kirjanpitovelvollinen on laskenut liikkeeseen, keskeiset oikeudet ja määrät lajeittain.</p>	<p>Suuria yhtiöitä koskeva sääntely on käytännössä sama kuin PMA:n vaatimus pienille kirjanpitovelvollisille, ks. Tilinpäätäjän tietopaketti kohta 5.5.3.</p> <p>Omien osakkeiden vaikutus omaan pääomaan tulee näkyä liitetiedoista. Esimerkki: ks. tietopaketti kohta 5.5.3. (pienyrittäjien liitetietojen oma pääoma-kohdassa oleva erillinen rivi).</p> <p>Aktivoitujen kehittämismenojen jakokelpoista vapaata vähentävä vaikutus omaan pääomaan tulee näkyä liitetiedoista. Esimerkki: ks. Tietopaketti kohta 5.5.3. (pienyrittäjien liitetietojen oma pääoma-kohta).</p> <p>Laissa viitataan tässä pääomallainoihin, jotka esitetään ehdoista riippuen joko omassa tai vieraassa pääomassa. Joka tapauksessa liitetietojen jakokelpoista vapaata omaa pääomaa koskevassa laskelmassa tulisi näkyä erillään pääomallainojen haltijoille kuuluva, vielä kuluksi kirjaamaton osuus.</p> <p>Esimerkki:</p> <table border="0"> <tr> <td>Taseen vapaa pääoma</td> <td></td> <td>+10 000 eur</td> </tr> <tr> <td>Kirjaamaton, kumul. pääomallainain korko</td> <td></td> <td>-7 500 eur</td> </tr> <tr> <td>Jakokelpoinen vapaa oma pääoma</td> <td></td> <td>2 500 eur</td> </tr> </table> <p>Esimerkki:</p> <table border="0"> <tr> <td>Yli 5 vuoden kuluttua erääntyvät velat</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>20X1</td> <td>20X0</td> </tr> <tr> <td>Rahalaitoslainat</td> <td>200 000</td> <td>225 000</td> </tr> </table> <p>Esimerkki: Yhtiön liikkeelle laskemat osakkeet: A-sarjan osakkeita yhteensä 100 kpl ja B-sarjan osakkeita 5 000 kpl. Jokainen osake tuottaa saman osinko-oikeuden. A-sarjan osakkeilla on yhtiökokouksessa 10 ääntä ja B-sarjan osakkeilla 1 ääni.</p>	Taseen vapaa pääoma		+10 000 eur	Kirjaamaton, kumul. pääomallainain korko		-7 500 eur	Jakokelpoinen vapaa oma pääoma		2 500 eur	Yli 5 vuoden kuluttua erääntyvät velat				20X1	20X0	Rahalaitoslainat	200 000	225 000
Taseen vapaa pääoma		+10 000 eur																		
Kirjaamaton, kumul. pääomallainain korko		-7 500 eur																		
Jakokelpoinen vapaa oma pääoma		2 500 eur																		
Yli 5 vuoden kuluttua erääntyvät velat																				
	20X1	20X0																		
Rahalaitoslainat	200 000	225 000																		

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro																																	
<p>7) Kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemien joukkovelkakirjalainojen keskeiset ehdot ja yhteenlaskettu määrä.</p> <p>8) Siirtovelkoihin sisältyvät erät, jolleivät ne ole epäolennaisia.</p> <p>9) Erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi.</p> <p>10) Velat saman konsernin yrityksille eriteltynä seuraavasti: a) saadut ennakot b) ostovelat c) rahoitusvekselit d) muut velat e) siirtovelat</p> <p>11) Velat omistusyhteisyriksille eriteltynä seuraavasti: a) saadut ennakot b) ostovelat c) rahoitusvekselit d) muut velat e) siirtovelat</p>	<p>Esimerkki: JVK-lainoja on laskettu liikkeelle yhteensä 750 000 euron nimellisarvosta. Niiden eräpäivä on 31.12.20X8 ja kuponnikorko 7,5 %. Lainat maksetaan takaisin kerralla eräpäivänä.</p> <p>Olennaisuus määritellään aina tapauskohtaisesti. Olennaisuudesta ks. KILA 1920/2014 ja KILA 1921/2014 ja KPL 3:2a</p> <p>Esimerkki:</p> <table border="1" data-bbox="781 556 1382 664"> <tr> <td>Pakolliset varaukset</td> <td>20X1</td> <td>20X0</td> </tr> <tr> <td>Takuuvaraus</td> <td>200.000</td> <td>225.000</td> </tr> <tr> <td>Tappiollinen urakka</td> <td>70.000</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Yhteensä</td> <td>270.000</td> <td>225.000</td> </tr> </table> <p>Esimerkki: Velat saman konsernin yrityksille</p> <table border="1" data-bbox="781 771 1382 955"> <tr> <td></td> <td>20X1</td> <td>20X0</td> </tr> <tr> <td>Lyhytaikaiset</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Saadut ennakot</td> <td>8 000</td> <td>5 000</td> </tr> <tr> <td>Ostovelat</td> <td>16 938</td> <td>8 575</td> </tr> <tr> <td>Muut velat</td> <td>5 000</td> <td>5 000</td> </tr> <tr> <td>Siirtovelat</td> <td>8 050</td> <td>5 670</td> </tr> <tr> <td>Yhteensä</td> <td>37 988</td> <td>24 245</td> </tr> </table> <p>Vaatimukset ovat myös pienyrityksillä samat.</p>	Pakolliset varaukset	20X1	20X0	Takuuvaraus	200.000	225.000	Tappiollinen urakka	70.000	0	Yhteensä	270.000	225.000		20X1	20X0	Lyhytaikaiset			Saadut ennakot	8 000	5 000	Ostovelat	16 938	8 575	Muut velat	5 000	5 000	Siirtovelat	8 050	5 670	Yhteensä	37 988	24 245	
Pakolliset varaukset	20X1	20X0																																	
Takuuvaraus	200.000	225.000																																	
Tappiollinen urakka	70.000	0																																	
Yhteensä	270.000	225.000																																	
	20X1	20X0																																	
Lyhytaikaiset																																			
Saadut ennakot	8 000	5 000																																	
Ostovelat	16 938	8 575																																	
Muut velat	5 000	5 000																																	
Siirtovelat	8 050	5 670																																	
Yhteensä	37 988	24 245																																	
<p>Liitetiedot käypään arvoon merkitsemisestä KPA 2:5a</p> <p>Jos kirjanpitovelvollinen on noudattanut rahoitusvälineiden tai sijoituskiinteistöjen arvostamisessa ns. käyvän arvon menetelmää (omaisuuden arvo perustuu tällöin KPL 5:2a tai 2b), liitetietona on esitettävä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) arvonmäärittämissä ja -menettelyjen keskeiset oletukset 2) kustakin rahoitusväline- tai muusta omaisuuslajista yhteenlaskettu käypä arvo 3) edellä 2 kohdassa tarkoitettujen arvonmuutoksesta tuloslaskelmaan ja käyvän arvon rahastoon merkitty määrä 4) kustakin johdannaissopimuslajista tieto niiden käytön laajuudesta 5) edellä 4 kohdassa tarkoitettujen arvonmuutosten luonne sekä sellaiset olennaiset ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen 6) käyvän arvon rahaston muutokset tilikauden aikana. <p>Jos rahoitusjohdannaisia ei ole arvostettu käypään arvoon, kunkin johdannaissopimuksen osalta on liitetietona esitettävä johdannaisten käypä arvo, jos tämä voidaan luotettavasti määrittää, sekä tiedot niiden käytön laajuudesta ja luonteesta.</p>	<p>Esimerkki KPL 5:2a § mukaisesti käyvän arvon menetelmällä arvostettujen rahoitusvälineiden omaisuuslajikohtainen käypä arvo tilikauden lopussa:</p> <table border="1" data-bbox="781 1440 1382 1601"> <tr> <td>Käypä arvo yhteensä</td> <td>Eur</td> <td>Käyvän arvon muutos</td> </tr> <tr> <td>- Rahoitusarvopaperit</td> <td>352 750</td> <td>Tuloslaskelmaan</td> </tr> <tr> <td>- Valuuttajohdannaiset (siirtoveltoissa)</td> <td>-1 255</td> <td>Tuloslaskelmaan</td> </tr> <tr> <td>- Muut osakkeet ja osuudet</td> <td>60 000</td> <td>Käyvän arvon rahastoon</td> </tr> </table> <p>Tilikauden 20X1 käyvän arvon muutokset omaisuuslajeittain: - Rahoitusarvopaperit: rahoitustuotot +12 675 euroa. - Johdannaiset: rahoituskulut -15 867 euroa - Muut osakkeet: käyvän arvon rahasto +40 500 euroa</p> <p>Käyvän arvon muutoksien esityspaikkojen perustelut: - Rahoitusarvopaperit muodostuvat kaupankäyntitarkoituksessa pidetyistä, julkisesti noteeratuista pörssi-osakkeista ja -rahastoista. - Hankittuihin johdannaisiin ei käytetä ns. suojauslaskentamenetelyä, joten niitä käsitellään tulosvaikutteisesti. Johdannaissopimuksien käyttö on yhtiössä epäsuoraa ja yhtiön liiketoiminnan kokoon nähden vähäistä.</p>	Käypä arvo yhteensä	Eur	Käyvän arvon muutos	- Rahoitusarvopaperit	352 750	Tuloslaskelmaan	- Valuuttajohdannaiset (siirtoveltoissa)	-1 255	Tuloslaskelmaan	- Muut osakkeet ja osuudet	60 000	Käyvän arvon rahastoon																						
Käypä arvo yhteensä	Eur	Käyvän arvon muutos																																	
- Rahoitusarvopaperit	352 750	Tuloslaskelmaan																																	
- Valuuttajohdannaiset (siirtoveltoissa)	-1 255	Tuloslaskelmaan																																	
- Muut osakkeet ja osuudet	60 000	Käyvän arvon rahastoon																																	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																																							
	<p>Käyvän arvon määrittäminen tulee perustaa markkina-arvoon niiden rahoitusjohdannaisten osalta, joille on vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat. Jos markkina-arvo ei ole vaikeuksitta määriteltävissä johdannaisen osalta, mutta sen osien tai samankaltaisten johdannaisen markkina-arvo on määriteltävissä, käypä arvo voidaan johtaa sen osien tai samankaltaisten johdannaisten markkina-arvosta.</p> <p>Tuloveroja koskevat liitetiedot KPA 2:6</p> <p>Liitetietona on esitettävä KPL 5:118 §:ssä tarkoitetut laskennalliset verovelat ja -saamiset, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole merkitty taseeseen.</p>	<p>- Muut osakkeet sisältävät pitkäaikaisen, aktiivisen kaupankäynnin ulkopuolisen, vähemmistösjoiituksen yhteen listaamattomaan yhtiöön.</p> <p>Käytetyt arvonnäilytysmenetelmät: - Rahoitusarvopaperien käypä arvo perustuu NASDAQ OMX Helsingin pörssin julkisiin noteerauksiin tilinpäätöspäivänä. - Johdannaissopimuksien käypä arvo perustuu vastapuolena olevan rahoituslaitoksen laskelmaan sopimuksen markkina-arvosta. Arvonnäilytyksessä käytetään markkinoilta saatavia laskentaparametreja. Tilinpäätöshetkellä avoimna olevien johdannaisten voimassaoloaika päättyy 30.5.X2. Johdannaiset ovat USD-pohjaisia valuuttaoptioita. - Noteeraamattomien osakkeiden arvonnäilytyksessä perustuu kohdeyhtiön järjestämässä osakeannissa 20X1 käytettyyn hintatasoon, joka on ylittää ko. osakkeiden hankintamenon 19 500 euroa.</p> <p>Esimerkki: Tuloverot</p> <table border="1"> <tr> <td>Laskennalliset verosaamiset</td> <td>20X1</td> <td>20X0</td> </tr> <tr> <td>Jaksotuseroista</td> <td>80 500</td> <td>80 200</td> </tr> <tr> <td>Yhdistelytoimista</td> <td>70 800</td> <td>60 750</td> </tr> <tr> <td>Yhteensä</td> <td>151 300</td> <td>140 950</td> </tr> <tr> <td>Laskennalliset verovelat</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Poistoero</td> <td>65.000</td> <td>65.000</td> </tr> </table>	Laskennalliset verosaamiset	20X1	20X0	Jaksotuseroista	80 500	80 200	Yhdistelytoimista	70 800	60 750	Yhteensä	151 300	140 950	Laskennalliset verovelat			Poistoero	65.000	65.000																					
Laskennalliset verosaamiset	20X1	20X0																																							
Jaksotuseroista	80 500	80 200																																							
Yhdistelytoimista	70 800	60 750																																							
Yhteensä	151 300	140 950																																							
Laskennalliset verovelat																																									
Poistoero	65.000	65.000																																							
5.5.6.5	<p>Vakuudet, vastuusitoumukset ja taseen ulkopuoliset järjestelyt KPA 2:7</p> <p>Liitetietoina on esitettävä:</p> <p>1) Vakuuslajeittain eriteltynä velat, joista kirjanpitovelvollinen on pantannut, kiinnittänyt tai muutoin antanut vakuudeksi omaisuuttaan.</p> <p>Perustajaurakoitsijaa koskeva tulkinta: KILA 1864/2010</p> <p>Erittely on tehtävä erikseen kultakin taseen vastattavissa esitettävältä vieraan pääoman erältä.</p> <p>2) Edellä 1. kohdassa tarkoitettujen vakuuksien yhteenlaskettu arvo eriteltynä ym. kohdan mukaisesti tase-erittäin.</p> <p>3) Muiden kuin 1. kohdassa tarkoitettujen kirjanpitovelvollisen omasta puolesta annettujen vakuuksien yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä.</p> <p>4) saman konsernin yritysten puolesta annettujen vakuuksien yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä.</p> <p>5) yhteenlaskettu arvo kirjanpitovelvollisen antamista muista kuin 1–4 kohdassa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltynä.</p>	<p>Esimerkki: Annetut vakuudet</p> <p>Omat velat, joiden vakuutena on kiinteistökiinnitys</p> <table border="1"> <tr> <td></td> <td>20X1</td> <td>20X0</td> </tr> <tr> <td>Lainat rahoituslaitoksilta</td> <td>303 268</td> <td>57 268</td> </tr> <tr> <td>Annetut kiinnitykset</td> <td>100 000</td> <td>47 000</td> </tr> <tr> <td>Eläkelainat</td> <td>96 300</td> <td>34 500</td> </tr> <tr> <td>Annetut kiinnitykset</td> <td>100 000</td> <td>40 000</td> </tr> <tr> <td>Vakuudeksi annetut kiinnitykset yhteensä</td> <td>347 000</td> <td>87 000</td> </tr> </table> <p>Omat velat, joiden vakuutena on osakkeita</p> <table border="1"> <tr> <td>Lainat rahoituslaitoksilta</td> <td>500 000</td> <td>6 000</td> </tr> <tr> <td>Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo</td> <td>430 000</td> <td>8 000</td> </tr> <tr> <td>Muut velat</td> <td>150 000</td> <td>20 000</td> </tr> <tr> <td>Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo</td> <td>125 500</td> <td>15 000</td> </tr> <tr> <td>Pantatut osakkeet yht.</td> <td>555 500</td> <td>23 000</td> </tr> </table> <p>Samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta annetut vakuudet</p> <table border="1"> <tr> <td>Kiinnitetty panttivelkakirjat</td> <td>20X1</td> <td>20X0</td> </tr> <tr> <td></td> <td>100 000</td> <td>100 000</td> </tr> </table>		20X1	20X0	Lainat rahoituslaitoksilta	303 268	57 268	Annetut kiinnitykset	100 000	47 000	Eläkelainat	96 300	34 500	Annetut kiinnitykset	100 000	40 000	Vakuudeksi annetut kiinnitykset yhteensä	347 000	87 000	Lainat rahoituslaitoksilta	500 000	6 000	Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	430 000	8 000	Muut velat	150 000	20 000	Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	125 500	15 000	Pantatut osakkeet yht.	555 500	23 000	Kiinnitetty panttivelkakirjat	20X1	20X0		100 000	100 000
	20X1	20X0																																							
Lainat rahoituslaitoksilta	303 268	57 268																																							
Annetut kiinnitykset	100 000	47 000																																							
Eläkelainat	96 300	34 500																																							
Annetut kiinnitykset	100 000	40 000																																							
Vakuudeksi annetut kiinnitykset yhteensä	347 000	87 000																																							
Lainat rahoituslaitoksilta	500 000	6 000																																							
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	430 000	8 000																																							
Muut velat	150 000	20 000																																							
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	125 500	15 000																																							
Pantatut osakkeet yht.	555 500	23 000																																							
Kiinnitetty panttivelkakirjat	20X1	20X0																																							
	100 000	100 000																																							

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro																																				
<p>Lisäksi taseeseen sisällyttämättömistä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona:</p> <p>1) eläkevastuut, joita ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi</p> <p>2) vuokravastuut</p> <p>3) annetut vastuusitoumukset kirjanpitovelvollisen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta</p> <p>Seuraavalle tilikaudelle kohdistuvasta taseen ulkopuolisesta vastuusitoumuksesta tai vastuusta on esitettävä yhteismäärä.</p> <p>4) annetut muut vastuusitoumukset</p> <p>5) muut kirjanpitovelvollisen vastuut</p> <p>6) muut kirjanpitovelvollista koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt.</p> <p>Jos taseen ulkopuolisesta vastuusitoumuksesta tai vastuusta aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä, on tästä erästä esitettävä:</p> <p>1) liiketoiminnallinen tarkoitus</p> <p>2) arvio taloudellisesta vaikutuksesta kirjanpitovelvolliseen.</p> <p>Jos kirjanpitovelvolliselle on kiinteistöinvestointien arvonlisäveron tarkistusmenettelystä johtuva muu kuin vähäinen vastuu, tämä vastuu tulisi esittää liitetietona. KILAn yleisohje ALV:n kirjaamisesta 6.5.2008</p>	<p>Esimerkki: Taseeseen sisällyttämättömät vuokravastuut</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Alkaneelta tilikaudelta</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>maksettavat</td> <td>22 000</td> <td>22 000</td> </tr> <tr> <td>Myöhemmin maksettavat</td> <td>35 000</td> <td>50 000</td> </tr> <tr> <td>Yhteensä</td> <td>57 000</td> <td>72 000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Vuokrasopimukset ovat 5 vuoden sopimuksia, joihin ei sisälly lunastusehtoja.</p> <p>Esimerkki: Muut annetut vastuusitoumukset</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Takaukset samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta</td> <td>250 000</td> <td>100 000</td> </tr> <tr> <td>Takaukset muiden puolesta</td> <td>80 000</td> <td>80 000</td> </tr> <tr> <td>Yhteensä</td> <td>330 000</td> <td>180 000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Kiinteistöinvestoinnit</p> <p>Yhtiö on velvollinen tarkistamaan v. 2011 valmistuneesta kiinteistöinvestoinnista tekemiään ALV-vähennyksiä, jos kiinteistön arvonlisävelvollinen käyttö vähenee tarkistuskauden aikana. Viimeinen tarkistusvuosi on 2020. Vastuun enimmäismäärä on 54 120 euroa.</p> <p>Osamaksusitoumukset yhtiön omista veloista</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Muut velat</td> <td>75 000</td> <td>125 000</td> </tr> <tr> <td>Vakuutena olevan omaisuuden kirjanpitoarvo</td> <td>400 000</td> <td>450 000</td> </tr> </tbody> </table> <p>Omistusoikeus osamaksuvelan kohteena olevaan omaisuuteen siirtyy yhtiölle vasta sitten, kun osamaksuvelka on kokonaisuudessaan maksettu.</p>		20X1	20X0	Alkaneelta tilikaudelta			maksettavat	22 000	22 000	Myöhemmin maksettavat	35 000	50 000	Yhteensä	57 000	72 000		20X1	20X0	Takaukset samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta	250 000	100 000	Takaukset muiden puolesta	80 000	80 000	Yhteensä	330 000	180 000		20X1	20X0	Muut velat	75 000	125 000	Vakuutena olevan omaisuuden kirjanpitoarvo	400 000	450 000	
	20X1	20X0																																				
Alkaneelta tilikaudelta																																						
maksettavat	22 000	22 000																																				
Myöhemmin maksettavat	35 000	50 000																																				
Yhteensä	57 000	72 000																																				
	20X1	20X0																																				
Takaukset samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta	250 000	100 000																																				
Takaukset muiden puolesta	80 000	80 000																																				
Yhteensä	330 000	180 000																																				
	20X1	20X0																																				
Muut velat	75 000	125 000																																				
Vakuutena olevan omaisuuden kirjanpitoarvo	400 000	450 000																																				
<p>Liitetietona esitettävistä vakuuksista ja vastuusitoumuksista on ylläpidettävä erillistä liitetietojen erittelyä, josta esitettävät yhteissummat ovat johdettavissa.</p>	<p>Yrityksen liitetietona ei tarvitse ilmoittaa omistajien yrityksen puolesta antamia henkilökohtaisia vakuuksia. Mikäli ne kuitenkin halutaan ilmoittaa, asiasta on annettava sellainen selvitys, että tilinpäätöksen lukija ymmärtää kyseessä olevan omistajien yrityksen puolesta antamat vakuudet Saman konsernin yrityksillä tarkoitetaan emoyritystä, tytäryrityksiä ja sisaryrityksiä. KILA 1557/1999</p>																																					

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																																				
	<p>Henkilöyhtiöt Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön on liitetiedoissaan annettava KPL:n säätämien tietojen lisäksi seuraavat tiedot:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yhtiön saamisten ja velkojen yhteismäärä avoimen yhtiön yhtiömiehiltä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisilta yhtiömiehiltä. Saamisia tai velkoja kommandiittiyhtiön äänettömiltä yhtiömiehiltä ei tarvitse ilmoittaa. • Pantit, muut vakuudet ja vastuusitoumukset avoimen yhtiön yhtiömiehille ja kommandiittiyhtiön vastuunalaisille yhtiömiehille. Ilmoitetaan yhteisumma jaoteltuna vastuulajeittain (pantit, takaukset jne). • Yhtiösopimuksen mukaisten yhtiöpanosten yhteismäärä sekä siitä yhtiölle suoritettu ja tilikauden päättyessä jäljellä oleva määrä. Lisäksi on ilmoitettava avoimen yhtiön kunkin yhtiömiehen ja kommandiittiyhtiön kunkin vastuunalaisen yhtiömiehen yhtiöpanosta koskevat vastaavat tiedot. Kommandiittiyhtiön äänettömien yhtiömiesten yhtiömiestohtaisia panoksia ei tarvitse ilmoittaa. AKYL 9:3 <p>Tilinpäätöksen liitetiedoissa ilmoitetaan korkovastuuna äänettömän yhtiömiehen pääomapanokselle laskettavasta korosta määrä, jonka maksuun yhtiön tilikauden voitto ja muu oma pääoma ei riitä, jos yhtiön maksamisvelvoite on kumulatiivinen ja se siirtyy seuraavalle tilikaudelle. Jos korkoa ei makseta yhtiön varoista eikä yhtiö ole vastuussa koron maksamisesta, kysymys ei ole yhtiön kirjanpitoon merkittävästä liiketapahtumasta. Oikeiden ja riittävien tietojen antamisvelvoite edellyttää tällöin asiaa koskevan liitetiedon esittämistä. KILA 1622/2000</p> <p>Liitetiedot tilintarkastajan palkkioista, KPA 2:7a</p> <p>Jos kirjanpitovelvollisen kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto tarkastetaan tilintarkastuslain mukaisesti, liitetietona on esitettävä tilintarkastajan palkkiot eriteltyinä toimeksiantoryhmittäin seuraavasti:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) tilintarkastus 2) kirjalliset lausunnot viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön TTL 1 § 1 mom. 2 kohdassa tarkoitettuna lausuntona 3) veroneuvonta 4) muut palvelut. <p>Lähipiiriliiketoimet KPA 2:7b</p> <p>Liitetietona on esitettävä tiedot kirjanpitovelvollisen ja tämän lähipiiriin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin. Tämä vaatimus ei koske liiketoimia, joissa osapuolena on kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen täysin omistama tytäryritys.</p>	<p>Esimerkki: Ky:n liitetiedot</p> <table border="1"> <tr> <td></td> <td>20X1</td> <td>20X0</td> </tr> <tr> <td>Saamiset yhtiömiehiltä</td> <td>38 500</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Velat vastuunalaisille yhtiömiehille</td> <td>15 600</td> <td>18 400</td> </tr> <tr> <td>Yhtiöpanokset</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ääneton yhtiömies</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Sovittu panos</td> <td>50 000</td> <td>50 000</td> </tr> <tr> <td>Yhtiölle suoritettu</td> <td>50 000</td> <td>50 000</td> </tr> <tr> <td>Jäljellä tilikauden lopussa</td> <td>50 000</td> <td>50 000</td> </tr> <tr> <td>Vastuunalainen yhtiömies Kille Kolo</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Sovittu panos</td> <td>150 000</td> <td>150 000</td> </tr> <tr> <td>Yhtiölle suoritettu</td> <td>150 000</td> <td>150 000</td> </tr> <tr> <td>Jäljellä tilikauden lopussa</td> <td>-89 790</td> <td>-132 450</td> </tr> </table> <p>Yhtiösopimuksen mukaiset, mutta tilinpäätöksen laatimishetken jälkeen eräänntyvät yhtiöpanokset tulee ilmoittaa yhtiömiesten tilinpäätöksissä taseen ulkopuolisina vastuina nimikkeellä sijoitussitoumukset. KILA 1681/2002 Vastaavaa säännöstä ei ole pienyrityksiä koskevassa PMA:ssa. Tietoja yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdistellä lajeittain paitsi silloin kun tietojen erillistä esittämistä voidaan pitää välttämättömänä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta kirjanpitovelvollisen taloudelliseen asemaan.</p> <p>Esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) kuvaus liiketoimesta 2) liiketoimen arvo 3) lähipiirisuhteen luonne 4) muut kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta. 		20X1	20X0	Saamiset yhtiömiehiltä	38 500	0	Velat vastuunalaisille yhtiömiehille	15 600	18 400	Yhtiöpanokset			Ääneton yhtiömies			Sovittu panos	50 000	50 000	Yhtiölle suoritettu	50 000	50 000	Jäljellä tilikauden lopussa	50 000	50 000	Vastuunalainen yhtiömies Kille Kolo			Sovittu panos	150 000	150 000	Yhtiölle suoritettu	150 000	150 000	Jäljellä tilikauden lopussa	-89 790	-132 450
	20X1	20X0																																				
Saamiset yhtiömiehiltä	38 500	0																																				
Velat vastuunalaisille yhtiömiehille	15 600	18 400																																				
Yhtiöpanokset																																						
Ääneton yhtiömies																																						
Sovittu panos	50 000	50 000																																				
Yhtiölle suoritettu	50 000	50 000																																				
Jäljellä tilikauden lopussa	50 000	50 000																																				
Vastuunalainen yhtiömies Kille Kolo																																						
Sovittu panos	150 000	150 000																																				
Yhtiölle suoritettu	150 000	150 000																																				
Jäljellä tilikauden lopussa	-89 790	-132 450																																				

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Lähipiirillä tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa muutoin samaa määritelmää kuin se on määritelty kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa (KPL 1:4d tarkoittama IAS-asetus). KILA 1829/2008 tulkitsee lähipiirin sisältöä KPL:n näkökulmasta.</p> <p>Osapuolet ja toimien arvot tulee ilmoittaa liitetietona myös tavanomaisin ehdoin toteutetuista toimista intressitahojen kanssa, jos niiden ilmoittaminen on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.</p> <p><i>Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä</i> <u>KPA 2:8</u></p> <p>1) Henkilöstön keskimääräinen luku tilikauden aikana.</p> <p>2) Tilikauden palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut, jollei niitä ole eritelty tuloslaskelmassa.</p> <p>3) Yritysjohdon palkat, rahalainat, vakuudet ja vastuut sekä eläkesitoumukset.</p> <p>Toimitusjohtajasta, hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielinkohtaisesti:</p> <p>a) palkat ja palkkiot ko. tehtävistä; b) heille myönnettyjen rahalainojen yhteenlaskettu määrä samoin kuin vähennys ja lisäys tilikauden aikana sekä lainojen pääasialliset korko- ja muut ehdot; c) heitä koskevien vakuuksien ja vastuusitoumuksien yhteenlaskettu määrä ja pääasiallinen sisältö; d) eläkesitoumukset ko. tehtävistä.</p> <p>Myös yllä mainittuihin toimihenkilöihin aiemmin kuuluneista henkilöistä on ilmoitettava em. listan d-kohdan eläkesitoumukset toimielinkohtaisesti ryhmiteltynä.</p>	<p>Lähipiirin määritelmä on erittäin laaja. IAS24-standardin lähipiirimääritelmä kuvaa tahoja, jotka kuuluvat raportoivan yhtiön lähipiiriin:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Määräysvallan, yhteisen määräysvallan tai huomattavan vaikutusvallan omaavat henkilöt ja yritykset - Avainhenkilöt ja heidän määräysvallassaan olevat yritykset - Em. henkilöiden läheiset perheenjäsenet ja heidän määräysvallassaan olevat yritykset - Samaan konserniin kuuluvat yritykset - Osakkuus- ja yhteisyrietykset sekä sisaryrietykset <p>KILA suosittaa, että kirjanpitovelvolliset ylläpitäisivät ajantasaista lähipiirirekisteriä taatakseen lähipiiritoimeen luotettavan seurannan. Suositus koskee ensisijaisesti kirjanpitovelvollisia, jotka soveltavat KPL 2:76 -säännöstä joko asetuksen nojalla tai vapaaehtoisesti.</p> <p>Erityy ei vaadita henkilöstöryhmittäin.</p> <p>Tässä annettavat tiedot ovat suoriteperusteisia.</p> <p>Henkilösivukulujen esittämisen yhteydessä tulisi ilmoittaa, koskeeko tieto vain lakisääteisiä henkilösivukuluja.</p> <p>Listaamattomassa yrityksessä yritysjohtoa koskevaa tietoa ei tarvitse antaa, jos tieto koskisi vain yksittäistä henkilöä.</p> <p>Listatussa yhtiössä palkat ja eläkesitoumukset on annettava henkilöittäin eriteltyinä.</p> <p>Yritysjohdon toimielinkohtaisella ryhmittelyllä tarkoitetaan tässä yhteydessä kolmijakoa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • toimitusjohtaja ja hänen varamiehensä • hallituksen jäsenet ja varajäsenet • hallintoneuvoston jäsenet ja varajäsenet. <p>Hallituksen jäsenen osalta ei ilmoiteta palkkaa, jos hän ei saa sitä hallitustyön perusteella.</p> <p>Liitetietona annetaan julkistamisvelvoitteen täyttyessä eläkejärjestelyn keskeiset ehdot ja lisämenon määrä. <u>KILA 1906/2013</u></p> <p>Esimerkki. Yritysjohdolle annetut lainat Emoyhtiön toimitusjohtajalle ja hallituksen jäsenille on myönnetty lainoja yht. 23 000 euroa. Laina-ajat ovat 8–15 vuotta ja ne ovat laina-aikanaan lyhennysvapaita. Lainojen korko on VVM:n (EKP) peruskorko.</p> <p>Esimerkki: Johdon eläkesitoumukset Konserniin kuuluvien yhtiöiden toimitusjohtajien eläkeiäksi on sovittu 58 vuotta.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä						
5.5.6.6	<p>Liitetiedot omistuksista muissa yrityksissä KPA 2:9</p> <p>Annettavat liitetiedot ovat</p> <p>1) Jos omistusosuus on vähintään 20 % eli kyseessä konserni-, osakkuus- tai omistusyhteisyrittäjä, on mainittava</p> <ul style="list-style-type: none"> • nimi • kotipaikka • omistusosuus • viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukainen oma pääoma ja tilikauden tulos. <p>Omaa pääomaa ja tilikauden tulosta koskevia tietoja ei ole pakko esittää, jos</p> <p>a) omistettava yritys yhdistellään tytär- tai osakkuusyrityksenä kirjanpitovelvollisen tai sen emoyrityksen konsernitilinpäätökseen tai</p> <p>b) kirjanpitovelvollisella on alle puolet omistettavan yrityksen osakkeista tai osuuksista eikä yritys ole velvollinen ilmoittamaan tasettaan rekisteröitäväksi.</p> <p>2) Yrityksestä, jossa kirjanpitovelvollisella on rajoittamaton vastuu, on mainittava</p> <ul style="list-style-type: none"> • yllä 1. kohdassa tarkoitetut tiedot sekä • tieto yritysmuodosta. <p>Erityisissä tapauksissa (mm. merkittävän liikesalaisuuden johdosta) kirjanpitovelvollinen saa jättää antamatta liitetietona yllä mainittuja tietoja omistuksista muissa yrityksissä.</p>	<p>Omistusosuuteen luetaan myös sellaisen henkilön omistukset, joka toimii omissa nimissään mutta kirjanpitovelvollisen lukuun.</p> <p>Esimerkki: Omistukset muissa yrityksissä</p> <table border="0" style="width: 100%; text-align: center;"> <tr> <td></td> <td>Konsernin omistusosuus</td> <td>Emoyhtiön omistusosuus</td> </tr> <tr> <td>Pekan Auto Oy, Kiiminki</td> <td>80 %</td> <td>65 %</td> </tr> </table> <p>Emoyhtiöllä on lisäksi vastuunalaisena yhtiömiehenä rajoittamaton vastuu Pekan Pyörä Ky:ssä.</p> <p>Tilinpäätöksen rekisteröintivelvollisuus koskee mm. kaikkia osakeyhtiöitä sekä henkilöyhtiöitä, joissa vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö. <u>KPL 3:9.</u></p> <p>Näitä tilanteita, joissa liitetietovaatimuksesta voidaan poiketa, ovat KPA 2:9,3:n mukaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kirjanpitovelvolliselle tai omistuksen kohteena olevalle yritykselle aiheutuisi merkittävää haittaa tiedon esittämisestä, ja poikkeaman perusteet esitetään 		Konsernin omistusosuus	Emoyhtiön omistusosuus	Pekan Auto Oy, Kiiminki	80 %	65 %
	Konsernin omistusosuus	Emoyhtiön omistusosuus						
Pekan Auto Oy, Kiiminki	80 %	65 %						
5.5.6.7	<p>Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot KPA 2:10 §</p> <p>Kotimaiseen tai siihen verrattavaan ulkomaiseen konserniin kuuluvan kirjanpitovelvollisen tuloslaskelman tai taseen liitetietoina on ilmoitettava</p> <p>1) sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka, joka laatii suurimman sellaisen yrityskokonaisuuden konsernitilinpäätöksen, johon kirjanpitovelvollinen kuuluu</p> <p>2) sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka siinä alimmassa konsernitilinpäätöksen laativassa alakonsernissa, joka sisältyy 1. kohdassa tarkoitettuun konserniin ja johon kirjanpitovelvollinen tytäryrityksenä kuuluu</p> <p>3) tieto siitä, mistä on saatavissa jäljennös 1. ja 2. kohdassa tarkoitetuista konsernitilinpäätöksistä.</p>	<p>Tietyissä poikkeustapauksissa kirjanpitovelvollinen saattaa jättää oman konsernitilinpäätöksensä laatimatta, minkä johdosta taseen liitetiedoissa joudutaan antamaan tästä lisätietoja. Poikkeustapauksista: ks. <u>KPL 6:1.4-5.</u></p>						

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>VEROTUS</p> <p>VEROTUKSEN JA KIRJANPIDON KESKINÄINEN SIDONNAISUUS</p> <p>EVL 54 §:ssä säädetään tai siitä on johdettavissa kirjanpidon ja verotuksen sidonaisuudesta mm. seuraavien erien osalta:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintamenot (ja muun muassa hinnanlaskuvähennys) - Varausten muodostaminen (toiminta-, takuuvaraus) - Poistojen tekeminen - EVL 20 §:n mukaisen tuloerän (ennakkoon saadut korot, vuokrat ja muut tuloerät, joiden suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella) jakaminen usealle vuodelle - EVL 25 §:n mukaisen liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimusmenon vähentäminen - EVL 26 §:n mukaisen velkojen ja saamisten indeksi- ja kurssitappion vähentäminen - Sijoitusomaisuuden hankintamenosta tehtävät kulukirjaukset (hinnanlaskuvähennys) <p>+ Elinkeinotoiminnan verovuoden tulos</p> <p>- Aikaisemmilta vuosilta vahvistettu tappio</p> <p>= Elinkeinotoiminnan verotettava tulo</p> <p>Ks. yrittäjävähennyksestä 1.1.6</p>	<p>Kirjanpidollisesta tuloksesta voidaan lähestyä verotettavaa tulosta seuraavasti:</p> <ul style="list-style-type: none"> + Kirjanpidon osoittama voitto + Kirjanpidon mukaiset tuloverot + Veronalaiset tulot, jotka eivät ole kirjanpidossa mukana (muun muassa alihintaiset luovutukset, joskus peitelty osinko) + Vähennyskeltottomat menot, jotka ovat kirjanpidossa (muun muassa edustusmenot, sakot ja muut rangaistusluontoiset maksut EVL 16.5, vähennyskeltottomat lahjoitukset, vero arvonimestä, tulosta rasittavat yksityistalouden menot) + Verovapaan tulon hankkimisesta aiheutuneet menot + Vähennyskeltottomat menetykset ja arvonalennukset + Hyllypoistot + Tulo-osuus henkilöyhtiöstä - Vähennyskelpoiset menot, jotka eivät ole kirjanpidossa (muun muassa yrittäjän päivärahat ja kilometrikorvaukset jotka eivät ole kirjanpidossa, työhuonevähennykset, kirjanpidon ulkopuolinen koulutusvähennys) - Verovapaat tulot, jotka ovat kirjanpidon tuloissa (muun muassa EVL 6 b §:n mukaiset verovapaat luovutusvoitot, yhteisön toiselta yhteisöltä saamat osinkotulot) - Henkilöyhtiöstä saatu voitto-osuus - Hyllyltä otettavat poistot <p>= Veronalainen tulos</p>	<p>6</p> <p>6.1</p>
<p>KIRJANPIDON JA VEROTUKSEN AJOITUSEROISTA</p> <p>Kirjanpito- ja verotussäännösten välillä on eroja tulojen ja menojen ajallisessa kohdistamisessa. Näin, vaikka molemmissa säätelyissä pääperiaate lähtee suoriteperiaatteesta ja molemmissa sallitaan vähäisten erien maksuperusteinen käsittely. Suoriteperiaatteesta ajallinen kohdistaminen kytketty suoritteiden luovutushetkeen ja tuotannontekijän vastaanottohetkeen. Ajoitusero syntyy edellä mainitun pääsäännön ohittavasta tai sitä tarkentavasta erityissäätelystä, säännöstöihin sisältyvien vaihtoehtoisten menettelyjen noudattamisesta sekä ajoittain myös erilaisesta oikeuskäytännöstä kirjanpidon ja tuloverotuksen välillä.</p> <p><u>Tulon ja menon yleisistä jaksottamissäännöistä:</u> <u>KPL 2:3, 3:4 ja EVL 19–27 §</u></p> <p>Myös TVL:n mukaan verotettavien kiinteistöyhtiöiden tulee ottaa huomioon EVL:n säätely. Kaikkien kirjanpitovelvollisten tulot ja menot jaksotetaan tuloverotuksessa pääsääntöisesti EVL:n mukaisesti.</p> <p><u>TVL 116 §</u></p> <p>Kirjanpidon ratkaisulla on vaikutus myös tuloverokohteluun jaksottamiskysymyksen ratkaisussa. Menoa, jota ei ole kirjattu kuluksi kirjanpidossa, ei harvoja poikkeuksia lukuun ottamatta voida vähentää myöskään tuloverotuksessa kuluna. Myös tulon kohdalla on voimassa sama periaate.</p> <p><u>EVL 54 §</u></p>	<p>Esimerkki:</p> <p>Yhtiö kirjaa 1 000 € laskennallisen arvonalentumisen rahoitusarvopapereista pörssikurssien alenemisen takia tilikaudella 1. Seuraavalla tilikaudella pörssikurssi palautuu ja kirjanpidossa arvonalentuminen perutaan. Syntynyt kulu ei ole verovähennyskelpoinen arvonalentumisen tekovuonna, eikä arvonalentumisen peruutusta seuraavana vuonna ole pidettävä veronalaisena tulona.</p> <p>Esimerkki:</p> <p>Vähintään kolmen vuoden ajan tuloa kerryttävä pitkävaikutteinen meno vähennetään tasapoistoin vaikutusaikanaan (enintään kymmenessä vuodessa).</p> <p><u>EVL 24 §</u></p> <p>Muita ajoituseroja aiheuttavia alueita ovat muun muassa EVL:n enimmäispoistot ylittävät sumupoistot (niin sanotut hyllypoistot) sekä pakolliset varaukset.</p>	<p>6.2</p>

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Rahana saadut ennakkomaksut ovat tuloverotuksessa maksun saantivuoden tuloa, jos muista verosäännöistä ei muuta johdu. Ajan kulumisen perusteella määräytyvän muun tulon kuin koron tai vuokran osalta jaksottaminen on tuloverotuksessa mahdollista, mikäli saatu tulo kohdistuu ennakkomaksun saantivuoden lisäksi vähintään kahteen seuraavaankin verovuoteen. <u>EVL 19–20 §</u></p>	<p>Kertyneet ajoituserot tulee ottaa huomioon myös yhtiön nettovarallisuuslaskelmassa, joka toimii muun muassa osakeyhtiöstä tehtävän osingonjaon / vastuunalaisten yhtiömiesten saaman yritystulo-osuuden verotuskohtelun eräänä perusteena. Ajoituserojen tarkastelun ei tule koskea vain päättyneelle tilikaudelle kirjattuja tuloja ja menoja, vaan myös sitä aikaisempia kausia. Verotuksen nettovarallisuuslaskelmassa käytetään tuloverotuksessa hyväksytyjen ratkaisujen jälkeisiä poistamattomia hankintamenoja (ei siis kirjanpitosäätelystä johtuvia). Erityistä huomiota tulee kiinnittää verotuksessa palautuviin arvonalentumisiin ja niiden palauttamiseen nettovarallisuuslaskelmassa. Ennakkoon saadut korko- ja vuokratulot jaksotetaan tuloverotuksessa verovelvollisen niin vaatiessa tasaerin niille vuosille, joille ne ajallisesti kohdistuvat. Tuloverotuksessa jaksotusaika rajoittuu kuitenkin muiden kuin korkotulojen osalta enintään 10 vuoteen. <u>EVL 20 §, KHO 1992/1580</u></p> <p>Standardoituihin tietokoneohjelmiin liittyvästä ylläpitopalvelusta saadun ennakkotulon jaksottaminen tapahtuu kohdistamalla tulo palvelun luovuttamisvuosiin, eikä saadun ennakkomaksun saantivuodelle. <u>KHO 2000/1696</u>. Toimisto- ja tietokoneiden huoltoa koskevan ennakon osalta kuitenkin <u>KVL 1981/1467</u>. Ko. KHO:n päätöksessä ylläpitotuloon sovellettiin EVL 19 §:n säännöksiä tulon realisoitumisesta vasta sen ansainnan tapahduttua. Tällöin ennakkomaksu oli myyjän kirjanpidossa velkaa ostajalle aina palvelun luovutukseen saakka.</p>
6.3	<p>VEROTUKSELLISIA KONFLIKTITILANTEITA</p> <p>Kun käyttömajausosakkeiden myyntivoittojen ja -tappioiden luovutus säädettiin laajasti verokäsittelyn ulkopuolelle, on hyvinkin pieniin taloudellisiin kokonaisuuksiin alkanut ilmaantua erilaisia konsernirakenteita. Nämä rakenteet, varsinkin pienissä taloudellisissa yhteyksissä, saattavat aiheuttaa tilinpäätäjälle ongelmia, joihin ei ole aiemmin törmätty.</p> <p>Jos edetään EVL:n pykäläjärjestyksen mukaisesti, seuraavia ongelmakohtia voi tulla eteen:</p> <p>1) EVL 1 §:n mukainen tulolähdejako.</p> <p>Voi syntyä tilanne, jossa pienen konsernin eri yhtiöitä verotetaan eri tulolähteissä. Tällöin on oltava tarkkana esim. luovutusvoittojen, konserniavustusten yms. seikkojen suhteen.</p> <p>Ks. kohta 1.1.4 vireillä olevasta hankkeesta tulolähdejaon poistamisesta.</p> <p>2) EVL 6 a §:n mukainen osinkojen verovapaus.</p> <p>Lähtökohtaisesti osakeyhtiön toiselta osakeyhtiöltä saama osinko on verovapaa ketjuverotuskieltoon perustuvan periaatteen nojalla.</p>	<p>Verohallinto on julkaissut ohjeen 22.8.2016 (A54/200/2016) jossa käydään läpi mm. verovapaan käyttömajausosakkeen tunnusmerkkejä. Ohjeessa todetaan mm., että pelkkien talous-, hallinto- ja erilaisten konsulttipalvelujen tuottamista saman konsernin yhtiöille ei ole pidetty riittävänä toiminnallisena yhteytenä em. käyttömajausstatuksen saamiseksi.</p> <p>Vaikka hyvin yleisesti konsernin emoyhtiötä pidetäänkin EVL:n mukaisesti verotettavana, on tässä varsinkin pienissä kokonaisuuksissa oltava tarkkana, että EVL:n määritelmä täyttyy ja mielellään ennakkoratkaisulla varmistaa menettely.</p> <p>EVL:n ja TVL:n välillä on eroja ja voi myös esiintyä tilanteita, joissa osa tulosta on TVL:n mukaan verotettavaa ja osa EVL:n (tai jopa MTVL:n) mukaan verotettavaa tuloa. TVL:n sisällä voi lisäksi olla tulonhankkimistoimintaa ja muuta toimintaa.</p> <p>Muun muassa julkisesti noteeratun yhtiön jakama osinko on kokonaan veronalaista tuloa, jos omistusosuus on osinkoa jaettaessa välittömästi alle kymmenen prosenttia.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>3) EVL 6 b §:n mukaiset verovapaat käyttöomaisuusluovutukset (ja niiden tappion vähennyskelvottomuus).</p> <p>On varmistettava verovapauden edellytysten täyttyminen (muun muassa kiinteistö- tai asunto-osakeyhtiön osakkeet eivät kuulu verovapauden piiriin, eivät myöskään pääomasijoitustoimintaa harjoittavan yhtiön luovutukset).</p> <p>4) EVL 16 § 7. kohta, jossa säädetään konsernituesta ja muista vastaavista osakeyhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suorituista menoista.</p> <p>Tällaiset suoritukset eivät ole antajansa vähennyskelpoista menoa.</p> <p>5) EVL 16 § 7. kohdan ja 17 § 2. kohdan mukaiset rahoitusomaisuuden arvonalentumiset tai menetykset.</p> <p>Em. kohtien mukaan vain myyntisaamisten menetykset em. määritelmän piiriin kuuluvissa yhtiöissä ovat vähennyskelpoisia.</p> <p>6) EVL 42.1 §, jonka mukaan osakkeiden arvonalennuspoisto ei ole vähennyskelpoinen, mutta 5a §:n mukaan aiemmin hyväksytty poisto palautuu tuloon, kun osakkeen arvo uudelleen nousee (ja viimeistään osakkeen luovutuksen yhteydessä).</p> <p>7) Lisäksi on erityisesti syytä huomioida VML 31 §:n periaate markkinaehtoisuudesta siirtohinnoittelussa.</p> <p>Konserniyritysten tulee keskinäisissä liiketoimissaan noudattaa markkinaehtoista hinnoittelua.</p>	<p>KHO 2012/2350 (vuosikirjanumero 73): Tapauksessa katsottiin myyjän olleen elinkeinotoimintaa harjoittava yhtiö ja myytyjen osakkeiden kuuluneen käyttö-omaisuuteen).</p> <p>KHO 2012/2352: osakkeiden käyttöomaisuusluonnosta ei todettu (vuosikirjanumero 74). Tapauksessa ei myöskään annettu luottamuksensuojaa sillä perusteella, että osakkeet olivat olleet käyttöomaisuudessa veroilmoituksella, eikä niihin oltu puututtu verotuksessa.</p> <p>Ks. tästä myös Tietopaketin kohdasta 6.5</p> <p>Varsinkin kansainvälisissä yhteyksissä siirtohinnoitteluongelmat voivat olla suuret. Toisen valtion mielestä valtioon jäävä tulo on liian pieni ja toisen mielestä liian suuri.</p> <p>Siksi, vaikka siirtohinnoittelun dokumentaatiovaatimus koskeekin vain suurempia yrityksiä, kannattaa pienissäkin yrityksissä käydä siirtohinnoittelun perusteet etukäteen tarkkaan läpi ja kuvata ne.</p> <p>Laadittu siirtohintadokumentaatio on keino suojautua myös veronkorotuksilta tilanteissa, joissa Verohallinto haastaa käytettyä siirtohinnoittelua. Verotuksen oikeuskäytännössä on katsottu, että jos on vilpittömästi ja kohtuullisin ponnisteluin on pyritty hinnoittelussa markkinaehtoisuuteen, ei kyse pääsääntöisesti ole törkeästä huolimattomuudesta KHO:2014:33.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
<p>6.4</p> <p>6.4.1</p>	<p>VARAUKSET</p> <p>Toimintavaraus Verovuodesta 1993 alkaen 30 prosentin toimintavaruksen voivat tehdä vain yksityiset liikkeen- ja ammatinharjoittajat sekä yhtymät (avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö) ja kuolinpesät, joiden osakkaana on tilikauden aikana ollut ainoastaan luonnollisia henkilöitä. Jos tällainen verovelvollinen lopettaa elinkeinotoimintansa, jos yhtymä tai kuolinpesä ei täytä enää edellä mainittuja edellytyksiä tai jos yritysmuoto vaihtuu osakeyhtiöksi, toimintavaraukset luetaan sen verovuoden tuloksi, jona toiminta on päättynyt tai muu edellä mainittu muutos on tapahtunut. Yhtymä tai kuolinpesä, joka verovuonna 1993 on muodostanut siirtymävarauksen sen johdosta, että se ei täytä edellä mainittuja omistuspohjavaatimusta, ei saa enää myöhemminkään tehdä toimintavarausta, vaikka sen omistuspohja tuolloin olisikin edellä mainittujen säännöksen mukainen. <u>EVL 46 a §, KHO 2003/93</u></p>	<p>Toimintavaruksen pohjana on tilikauden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen (palkkatileille kirjatut tai aktivoituneet) summa. Tilikauden poikkeaminen 12 kuukaudesta ei vaikuta varauksen enimmäismäärään. Se osa toimintavaruudesta, joka ylittää enimmäismäärän, luetaan sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jona enimmäismäärä on ylitetty.</p> <p>Kun kommandiittiyhtiössä oli ollut osakeyhtiö yhtiömiehenä 1.1.–9.12.1995 välisen ajan, se ei voinut tehdä toimintavarausta vaikka tilikauden päättyessä 31.1.1996 yhtiömiehinä oli vain luonnollisia henkilöitä. <u>KHO 2003/93.</u></p>
<p>6.4.2</p>	<p>Jälleenhankintavaraus Jälleenhankintavarausta sovelletaan kuluvaan irtaimen käyttöomaisuuteen, rakennuksiin sekä toimitilojen hallintaan oikeuttaviin osakkeisiin. <u>EVL 43 §.</u></p> <p>Kuluva käyttöomaisuus Jälleenhankintavaraus voidaan tehdä irtaimistosta (EVL 30 §) ammattimaiseen liikenteeseen käytetystä autosta (EVL 33 § 3 mom.), rakennuksesta tai rakennelmasta (EVL 34 §), väestönsuojasta tai ympäristönsuojeluinvestoinneista (EVL 36 §) sekä rautateistä, silloista, padoista ynnä muista sellaisista hyödykkeistä (EVL 39 §) vahinkotapahtuman johdosta saadun korvauksen tai muun vastikkeen perusteella. Myyntivoitto tai muu luovutusvoitto ei anna oikeutta kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavaruksen tekemiseen. Aineettomat oikeudet (EVL 37 §) ja substanssihyödykkeet (EVL 38 §) eivät ole varauksen piirissä.</p> <p>Asia tulee kirjanpidossa ja verotuksessa ajankohtaiseksi silloin, kun vahinkotapahtuman johdosta hyödykkeestä saatu rahakorvaus tai muu vastike ylittää kirjanpidon EVL-menojäätännöksen. Ellei ”korvausvoittoa” haluta tulouttaa suoraan tilikauden tuloslaskelmaan tai ellei sitä voida tai haluta tulouttaa epäsuorasti (ks. alempana) jo saman tilikauden aikana syntyneiden hankinta ja/tai kunnostamismenojen kattamiseen, varauksen muodostamisella tilinpäätöksessä voidaan lykätä ”korvausvoiton” tulouttamista kirjanpidossa ja verotuksessa myöhempiin vuosiin.</p> <p>”Korvausvoitto” selvitetään hyödykekohtaisesti muiden kuin koneiden ja kaluston sekä rakennuksen teknisten laitteiden osalta. Koneiden ja kaluston osalta varauksen muodostaminen tulee kysymykseen vain silloin, kun koko EVL 30 §:ssä tarkoitettu irtaimiston menojäännös on vakuutuskorvauksen johdosta kredit-saldoinen.</p>	<p>Toimitila Pääasiallisesti verovelvollisen elinkeinotoiminnan välittömässä toimitilakäytössä olevasta rakennuksesta ja toimitilojen hallintaan oikeuttavista osakkeista saadusta veronalaisesta luovutusvoitosta (= myyntihinta, vakuutuskorvaus tai muu vastike vähennettynä EVL-menojäätännöksellä) voidaan muodostaa toimitilan jälleenhankintavaraus, ellei luovutusvoittoa haluta tulouttaa suoraan tilikauden tuloslaskelmaan tai epäsuorasti jo saman tilikauden aikana kattamalla sillä hankinta- ja kunnostusmenoja.</p> <p>Luovutusvoitto voidaan tulouttaa epäsuorasti jo saman tilikauden aikana vähentämällä se toimitilarakennuksen tai toimitilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden tai toimitilojen hankinta- ja kunnostusmenoista. Luovutusvoittoa ei voida käyttää muun kuluvan käyttöomaisuuden kuin toimitilarakennuksen hankinta- ja kunnostamismenojen kattamiseen.</p> <p>Tilinpäätöksessä vielä käyttämättömästä luovutusvoitosta voidaan tehdä toimitilan jälleenhankintavaraus samoilla edellytyksillä kuin kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavaraus.</p> <p>Toimitilojen jälleenhankintavarausta voidaan käyttää vain toimitilarakennuksen tai toimitilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenon sekä toimitilarakennuksen ja toimitilan kunnostamismenojen kattamiseen.</p> <p>Purkamiseen liittyvät määräaikaissäännökset, myöhästymiskorotukset ynnä muut sellaiset ovat samat kuin kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavaruksen kohdalla.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>”Korvausvoitto” (vakuutuskorvaus – EVL-menojäännös) voidaan tulouttaa epäsuorasti jo saman verovuoden aikana vähentämällä se kuluvan käyttöomaisuuden tai toimitilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenosta tai käyttöomaisuuden ja toimitilojen kuntoon saattamisesta johtuvista menoista. Vähentämisen edellytyksenä on se, että kuluva käyttöomaisuus ja toimitilat on myös otettu käyttöön tilikauden aikana.</p> <p>Mikäli verovelvollinen jatkaa elinkeinotoimintaansa, hän voi tehdä tilinpäätöksessä vielä käyttämättä olevasta ”korvausvoitosta” kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavaruuden. Kirjanpidossa tulee kunkin vuoden jälleenhankintavarauksen pitää erillään. Varauksen muodostaminen ja sen purkaminen tulee kirjata ”varausten muutostilin” kautta. Varaus on kirjanpitoasetuksen tasekaavan mukainen verotusperusteinen varaus.</p> <p>Varaukset voidaan purkaa vähentämällä ne viimeistään toisena verovuonna varauksen muodostamisesta käyttöön otetun kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenosta tai toimitilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenosta tai käyttöomaisuuden ja toimitilojen kuntoon saattamisesta aiheutuneista menoista. Verohallinto voi hakemuksesta erityisistä syistä pidentää määräaika enintään kolmella vuodella.</p> <p>Sen omaisuuden, jonka hankintamenoa jälleenhankintavaruuksella katetaan, ei tarvitse olla hankittaessa uutta. Kuntoonsaattamismenojen, joita varauksella katetaan, ei tarvitse kohdistua juuri siihen käyttöomaisuuteen, jota kohdanneesta vahingosta vakuutuskorvaus on saatu.</p> <p>Jos varausta ei käytetä määräaikana, luetaan se 20 prosentilla korotettuna veronalaiseen tuloon tai 40 prosentilla korotettuna, jos määräaika on pidennetty.</p>	<p>Jälleenhankintavaruuden muodostamisen kohteena voivat olla vain verovelvollisen elinkeinotoiminnan välittömässä käytössä olevat tehdas-, toimisto-, myymälä-, varasto- ynnä muut sellaiset tilat. Välillisesti elinkeinotoimintaa palvelevat tilat, esimerkiksi henkilökunnan asunto, eivät kuulu säännöksen piiriin. Pysäköintiyhtiön osakkeiden hankintaan voitiin käyttää jälleenhankintavarausta, kun pysäköintipaikat tulivat tavaratalon asiakkaiden käyttöön. <u>KVL 77/2006.</u></p> <p>Kun toimitilojen osuus ylittää 50 prosenttia rakennuksen koko pinta-alasta, sen katsotaan olevan pääasiallisesti elinkeinotoiminnan käytössä. Jos toimitilojen osuus rakennuksesta on vähemmän kuin 50 prosenttia, osastakaan rakennuksen luovutushintaa ei voida muodostaa toimitilan jälleenhankintavarausta.</p> <p>Toimitilan hallintaan oikeuttavina osakkeina voidaan pitää vain asunto-osakeyhtiön ja keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeita. Siten toimitilaosakkeina ei voida käsitellä tavallisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeita, koska nämä eivät oikeuta määrätyn huonetilan hallintaan. Kuitenkin tapauksessa KHO 1998/2714, jossa osuuskunnan omistusosuus tavallisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeista oli noin 98 % ja kiinteistöyhtiön omistamat tilat olivat kokonaan osuuskunnan käytössä, katsottiin, että osuuskunnalla oli oikeus toimitilan jälleenhankinta-varauksen muodostamiseen. Ks. myös KHO 2006/152 osittaisomistuksessa ja käytössä olleen tilan osalta jälleenhankintavaruuden käyttömahdollisuudesta.</p> <p>Kun toimitilaosakkeet myöhemmin luovutetaan, tuloutuu niiden hankintamenoon liittyvä jälleenhankintavarauksen luovutusvoitosta voidaan tällöin jälleen muodostaa toimitilan jälleenhankintavaraus, mikäli kaikki varauksen muodostamisen edellytykset ovat olemassa.</p> <p>Toimitilat on myös otettava käyttöön ennen jälleenhankintavaruksen käyttöajan päättymistä. <u>KHO 2009/1735</u></p>	
<p>Takuuvaraus</p> <p>Verotuksessa vähennyskelpoiseksi hyväksyttävän takuuvarauksen voi tehdä vain rakennus-, laivanrakennus- tai metalliteollisuusliikettä harjoittava yritys, joka on takuusitoumuksen tai muun veloitteen perusteella vastuussa valmistamisensa laissa luetelluissa hyödykkeissä ilmenevistä virheellisyyksistä. Varaus tehdään hyödyke-/työkohtaisesti.</p> <p>Verotuksessa hyväksytään vähennettäväksi verovuonna luovutettaviin hyödykkeisiin kohdistuvat, odotettavissa olevat takuukorjausmenot, jos niistä tehdään tilinpäätöksessä takuuvaraus. Se osa takuuvarauksesta, joka ylittää takuukorjauksista syntyneiden menojen määrän, luetaan veronalaiseksi tuloksi sinä verovuonna, jona takuuaika päättyy. <u>EVL 47 §, KPL 5:14</u></p> <p>Ammatinharjoittaja ei voi tehdä elinkeinoverolain mukaista takuuvarausta.</p>	<p>Kirjanpitolain mukaan myös muut takuuvloitteiden rasittamat kuin elinkeinoverolaisissa mainitut yritykset joutuvat kirjaamaan odotettavissa olevat takuukorjausmenonsa kuluksi ja varaukseksi kirjanpidossaan, vaikka näitä takuuvarauksia ei ainakaan toistaiseksi verotuksessa hyväksytäkään vähennyskelpoisiksi. Ks. Pakolliset varaukset, kohta 5.3.8</p> <p>Takuuvaraus kuuluu kirjanpitoasetuksen tasekaavan mukaisiin pakollisiin varauksiin. Sen muodostaminen kirjataan viennillä (Takuukorjaus) menot an Takuuvaraus. Kun sitten takuuaikana suoritetaan takuukorjauksia, kirjataan niistä aiheutuvat menot takuuvarauksille. Jos varaus on väärin mitoitettu, puretaan varauksia tarpeen mukaan ja viimeistään takuuajan päätyessä menonoikaisuna ao. menotileille.</p> <p>Myöskään rakennusalan ja metallialan aliruokosijoilla ei oikeuskäytännön mukaan ole katsottu olevan oikeutta elinkeinoverolain mukaisen takuuvarauksen tekemiseen.</p>	6.4.3

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.4.4	<p>Hinnanlaskuvaraus</p> <p>Hinnanlaskuvaraus koskee vaihto-omaisuutta, joka on tilattu sitovalla kirjallisella sopimuksella kiinteään hintaan, mutta jota ei vielä tilinpäätöspäivään mennessä ole vastaanotettu. Jos tilinpäätöspäivän hinta on vähintään 10 prosenttia alempi kuin sopimushinta, voi verovelvollinen vähentää verovuoden kuluna tapahtunutta hinnanalaskua vastaavan osuuden. Vähentäminen tapahtuu muodostamalla hinnanalentumista vastaava hinnanalaskuvaraus. Tilattujen hyödykkeiden toimitusvuonna on hinnanalaskuvaraus purettava. <u>EVL 49 §, KPL 5:14</u></p>	<p>Varaus tehdään hyödyke-/hyödykeryhmäkohtaisesti. Jos tavaroiden toimitusaika ulottuu yli useamman verovuoden ja hinta välillä nousee, varausta ei tarvitse purkaa, mutta verovelvollinen voinee sen halutessaan tehdä.</p> <p>Hinnanlaskuvaraus on KPA:n tasekaavan mukainen pakollinen varaus siltä osin kuin ko. hyödykkeeseen liittyvät huonontuneet tulonodotukset (esimerkiksi myyntihinta 1 400 euroa -> 800 euroa) alittavat hankintamenon, johon on sitouduttu (1 000 euroa). Jos alentuneet tulonodotukset jäävät kuitenkin hankintamenoa suuremmiksi (esimerkiksi 1 100 euroa), ei varausta tehdä.</p>
6.4.5	<p>Asuintalovaraus</p> <p>Vuoden 1994 lainmuutoksen johdosta ei yhteisö enää pääsääntöisesti voi vähentää varausta elinkeinotulostaan verovuodesta 1995 lähtien. <u>L 846/1986, L 1219/1994</u></p>	<p>Lainmuutoksella pidennettiin asuintalovaruksen käyttöaikaa neljästä vuodesta kymmeneen vuoteen ja asuinkäyttöä koskenut 80 prosentin edellytys alennettiin 50 prosenttiin.</p>
6.5	<p>KONSERNIN VEROTUS</p>	
6.5.1	<p>Konserniavustus</p> <p>Konserniavustuksella tarkoitetaan liiketoimintaa harjoittavan kotimaisen osakeyhtiön ja osuuskunnan (lakia ei sovelleta muihin yhteisöihin) toiselle kotimaiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle sen harjoittamaa liiketoimintaa varten muuna kuin pääomasijoituksena suorittamaa avustusta, joka konserniavustuslain (mutta ei elinkeinoverolain) mukaan on verotuksessa vähennyskelpoinen kulu antajayhteisölle ja veronalainen tuotto saajayhteisölle. Avustuksen voi antaa emoyhteisö tytäryhteisölle tai tytäryhteisö emolle tai toiselle tytäryhteisölle. Liiketoiminnan harjoittamisen kannalta on ratkaisevaa antaja- ja saajayhteisön tilanne verovuoden päättyessä. <u>L 825/1986, L 1249/1988</u></p> <p>Konserniavustus luetaan antajan verotuksessa kuluksi ja saajan verotuksessa tuotoksi sinä verovuonna, jona se on suoritettu edellyttäen, että vastaavat meno- ja tulokirjaukset on tehty kummankin yhteisön kirjanpidossa. Avustuksen suoritustapa voi olla myös kirjanpidollinen tilisiirto esimerkiksi siten, että yhteisöjen välillä oleva velkasuhde muutetaan konserniavustukseksi. Avustuksen tulee sisältyä antajayrityksen tilinpäätöksen tuloslaskelmaan tulosta rasittavana eränä ja saajayhteisön tuloslaskelmaan tuloa lisäävänä eränä. Konserniavustus esitetään tuloslaskelman tilinpäätössiirroissa omana eränään. Päätetty ja tuloslaskelmassa esitettävä, mutta vielä maksamaton konserniavustus esitetään antajan taseessa siirtovelkana ja saajan taseessa siirtosaamisena.</p>	<p>Konsernisuhde on olemassa konserniavustuslain tarkoittamassa mielessä silloin, kun kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (emoyhteisö) omistaa vähintään 90 % toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan osake- tai osuus pääomasta. Emoyhteisö voi myös yhden tai useamman tytäryhtiönsä kautta omistaa vähintään 90 %. Konsernisuhteen on täytynyt jatkua koko verovuoden. Yhtiön tilikaudien tulee päättyä samanaikaisesti (ellei kirjanpitolautakunta ole myöntänyt poikkeuslupaa). Kun emoyhtiö perustaa uuden tytäryhtiön oman tilikautensa aikana, katsotaan konsernisuhteen kestäneen yhtiöiden välillä koko verovuoden ajan. Konserniavustus voidaan tällöin antaa jo tytäryhtiön ensimmäisen tilikauden aikana, ei kuitenkaan ennen tytäryhtiön rekisteröintiä.</p> <p>Konserniavustus voidaan antaa antajayhteisön oman pääoman puitteissa (sidottuun omaan pääomaan ei voida koskea). Jos konserniavustus ylittää tilikauden tuloksen ennen avustuksen vähentämistä, ei ylimenevää osaa hyväksyttyä verotuksessa vähennyskelpoiseksi. Konserniavustusta maksamalla ei siten voida saada vahvistetuksi verotuksessa tappiota.</p> <p>Päätös konserniavustuksen myöntämisestä on tehtävä ennen tilikauden päättymistä. Hallituksen päätöspöytäkirjasta tulee näkyä myös avustuksen euromäärä. Myös konserniavustuksen saajayhteisön on syytä tehdä vastaava päätös. Vasta yhtiökokouksessa päätettyä ja muutettuun tilinpäätökseen perustuvaa konserniavustusta ei hyväksyttyä verotuksessa. <u>KHO 1990/1882, KVL 1989/229</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Suomalaisen konserniavustuslainsäädännön pitävyys EY:n perustamissopimusta vasten tulkiten on ollut avoimena eräissä Suomen ulkopuolelle annettaviksi ehdotetuissa konserniavustustapauksissa. Pyydettyään 25.5.2005 lausuntoa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta KHO lausui, että Suomessa yleisesti verovelvollinen osakeyhtiö ei voinut antaa verotuksessaan vähennyskelpoista konserniavustusta Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvalle, samaan konserniin kuuluvalla konserniyhtiöllä. Tällä päätöksellä ainakin toistaiseksi katkaistiin spekulatiiviset konserniavustuslainsäädännön nopeasta muuttamistarpeesta.</p> <p>Ruotsissa Regeringsrätten on antanut kolme päätöstä, joissa emoyhtiön tytäryhtiölleen toiseen EU:n jäsenvaltioon antama konserniavustus on ollut vähennyskelpoista, koska muuten olisi ollut kyseessä lopullinen tappioiden menetys.</p>	<p>Konserniavustuksesta ei ole verosäännöksen lisäksi suoranaisia yhtiöoikeudellisia säännöksiä. Tästä syystä konserniavustukseen on suhtauduttava varovaisesti niissä tapauksissa, joissa konserniavustuksen antajayhteisössä on vähemmistöosakkaita. Tällöin avustuksen antamisesta on syytä tehdä päätös yhtiökokouksessa ja saada sille tällöin myös vähemmistöosakkaiden hyväksyminen.</p> <p>Konserniavustuksen vaikutuksesta vähemmistöosinkoon ks. Itä-Suomen HO 2003:5 ja Helsingin HO 2012:2</p> <p>Myös keskinäisen kiinteistöyhtiön voi olla EVL:n mukaan verotettava, kun sen hallitsemia tiloja käytettiin emoyhtiön liiketoiminnassa. KHO 2014/579 (vuosikirjassa 36)</p> <p>Suomessa keskustelussa on aika ajoin esillä vaatimus lopullisten tappioiden kattamisesta rajat ylittävällä konserniavustuksella, mutta tällä hetkellä sen mahdollistavaa verotuksen oikeuskäytäntöä ei ole, eikä vireillä ole lainsäädäntöhankkeita asiasta.</p>	
<p>Konsernituki</p> <p>Lain muutoksella 717/2004 lisättiin EVL:ään 16.1.7 §, jonka mukaan konsernituki ei ole antajan vähennyskelpoinen meno.</p> <p>Muutokseen liittyi myös konserniyhtiöiden määritelmä, joka on kirjoitettu EVL 6 b.7 §:ään: – OYL 8:12 §:ssä (624/2006) tarkoitettuun konserniin kuuluva yhtiö – sellaiset yhtiöt, joissa kaikissa yhdellä tai useammalla luonnollisella henkilöllä, oikeushenkilöllä tai näillä yhdessä on OYL 8:12 §:ssä (624/2006) tarkoitettua määräsvaltaa vastaava määräsvalta.</p> <p>EVL 16:1.7 §:ssä asetetaan omistuksen määrää koskeva edellytys. Tuki tulee olla annettu yhtiölle, josta edellä tarkoitettu konserniyhtiö omistaa yksin tai yhdessä vähintään 10 % osakepääomasta.</p> <p>Kun normi on sijoitettu EVL:n menon vähennyskelpoisuutta koskevaan 2. lukuun, ei siten vähennyskeltottoman tuen maksaminen poista sen veronalaisuutta saajalle, jos se EVL:n säännösten mukaan on veronalainen tulo.</p> <p>Viimeaikaisessa verotuskäytännössä markkinaehtoisuutta edellyttävä VML 31 § on ollut huomattavasti enemmän esillä kuin konsernituen vähentämistä koskeva kielto.</p>	<p>Edellä mainitulla konsernimääräyksellä on elinkeinoverotukseen tosiasiallisesti tuotu etupiiriäjätellua ulottamalla konsernin raja-alue laeistahoihin. Tätä konsernimääritelmää ei tule miltään osin liittää konserniavustuslain tulkintaan.</p> <p>KHO täsmensi tulkintaa päätöksellään 2014/61 (vuosikirjassa 8) seuraavasti: A omisti X Oy:n osakekannan kokonaan ja Y Oy:n osakekannasta 65 prosenttia. KHO katsoi, ettei X Oy:n Y Oy:ltä olleiden lainasaamisten menetysten vähennyskelpoisuutta voitu evätä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n 7 kohdan nojalla A:lla molemmissa yhtiöissä olleen määräsvaltan perusteella. Verovuosi 2010. Äänestys 4–1.</p> <p>Määrittely on merkityksellinen kahdessa tilanteessa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • verovapaan luovutusvoiton määrää pienennetään konsernin sisäisestä luovutuksesta aikaisemmin aiheutuneen, verotuksessa hyväksytyyn luovutustappion määrällä (EVL 6 b. 3 §) • konsernisaamisten ja -tuen sekä muiden vastaavien tukien ja arvonalennusten vähennyskelpoisuutta rajoitetaan (EVL 16.1.7 §). <p>Verotuskäytännössä on ollut esillä tilanne, jossa liiketoimea on pyritty luonnehtimaan uudelleen VML 31 §:n perusteella. Tilanteeseen saatiin selvyys KHO:n ratkaisussa 2014:119, jonka mukaan uudelleenluonnehdinta ei ollut mahdollista siirtöhinnoitteluoikaisun perusteella. Sen sijaan uudelleenluonnehdinta on mahdollista yleisen veronkiertonormin perusteella.</p>	6.5.2

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.5.3	<p>Siirtohinnoittelu Verotusmenettelylain 31 §:ään sisältyy siirtohinnoittelua koskeva normi, joka mahdollistaa markkinaehtoperiaatteesta poikkeavan hinnoittelun oikaisemisen verotuksessa markkinaehtoiseksi.</p> <p>Konserniyhtiöiden keskinäisissä liiketoiminnan kehittämishankkeissa on oltava hyvin tarkka. Jos meno on luonteeltaan sellainen, että se kerryttää useamman konserniyhtiön tuloa eli on konsernin yhteinen meno, tällainen meno tulee jakaa sen mukaan kuin menosta on hyötyä kullekin konserniyhtiölle.</p>	<p>Vaikka siirtohinnoittelun dokumentaatiovelvoite koskee vain suuryrityksiä, edellyttää VML 31 §:stä ilmenevä periaate markkinaehtoisuuden noudattamista kaikissa – myös kotimaisissa – etuyhteistoimissa. Keskinäisten liiketoimien hinnoittelu on selkeästi yhä enemmän esillä esimerkiksi verotarkastuskäytännössä, joten tilinpäätäjänkin on hyvä kiinnittää huomioita keskinäisiin liiketoimiin.</p> <p>Konsernin uuden toiminnanohjausjärjestelmän kehittämisestä aiheutuneiden kulujen kohdistamisesta konserniyhtiölle: ks. KHO 2017:145.</p> <p>Konsernin sisällä veloitettavista palvelumaksuista ja niiltä perittävästä markkinaehtoisesta katteesta, ks. KHO 2017:146 ja Verohallinnon uutinen 6.10.2017.</p>
6.6	<p>MUITA VÄHENNYSOIKEUKSIA</p> <p>Edustusmenot Edustusmenoista on verovuodesta 1993 alkaen vähennyskelpoista 50 prosenttia (poikkeuksena vuosi 2014, jolloin vähennysoikeus oli 0 prosenttia). Rajanveto edustusmenojen ja esimerkiksi kokonaan vähennyskelpoisten markkinointi-, mainos-, PR- ja neuvottelumenojen välillä on tärkeä ja ongelmallinen; samoin perheyrittäjissä edustusmenojen ja kokonaan vähennyskeltottomien yksityismenojen välillä.</p> <p>EVL 8 § k. 8, VEROH:n ohje Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa A198/200/2013 ja Edustusmenot tuloverotuksessa A188/200/2015</p> <p>Edustusmenojen osalta ei ole kohtuullisuusharkintaa.</p> <p>Kirjanpidossa on syytä huolehtia toisaalta siitä, että edustusmenojen tilille ei kirjata hallintomenoja tai henkilökunnan virkistustoiminnan menoja ynnä muita sellaisia, ja toisaalta siitä, että edustusmenoja ei kätkemistarkoituksessa kirjata kokonaan vähennyskelpoisten menojen tileille.</p> <p>Edustuskäytössä olleiden veneiden kulut tuli muuttuvien kulujen osalta vähentää todellisen käytön mukaisesti ja kiinteät kulut sekä poistot toteutuneen käytön suhteessa. Veneestä aiheutuneisiin menoihin ei sovelleta peiteltyä osingon säännöksiä, jos yksityiskäyttö käsitellään luontoisetuna (Turun hallinto-oikeus 30.8.2016 T:16/0500/3)</p> <p>Oikeudenkäynti-, asiantuntija- ja muut sellaiset maksut Asianajo- ja oikeudenkäyntimenot ovat pääsääntöisesti vähennyskelpoisia verotuksessa silloin, kun ne kohdistuvat veronalaisiin tuloeriin tai vähennyskelpoisiin menoihin.</p> <p>Myös veroasioiden hoidosta maksettuja palkkioita on pidetty vähennyskelpoisina, vaikka kysymyksessä onkin vähennyskelvoton välitön vero.</p> <p>Yhtiön osakekannan hankintaan liittyvät listalleottoesitteen laatimisesta aiheutuneet menot olivat ostajayhtiön verotuksessa vähennyskelpoisia vuosikuluja. KHO 2013/1280 (vuosik 68)</p>	<p>Edustusmenot kohdistuvat yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin (asiakkaisiin, liikututtaviin, muihin yrityksen elinkeinotoimintaan vaikuttaviin henkilöihin – varauksellisesti myös virkamiehiin).</p> <p>Edustusmenoja ovat esimerkiksi edustuslahjat (tavanomaiset mainoslahjat ovat kokonaan vähennyskelpoisia), edustusmatkoista aiheutuvat matkamenot, edustamisesta aiheutuvat ravintolamenot, edustustilaisuutta varten erikseen palkatun tarjoiluhenkilökunnan palkat ynnä muut menot, edustustiloista aiheutuneet menot (siivous, lämmitys, kiinteistövero ja poistot).</p> <p>KHO otti kolmessa vuosikirjapäätöksessään kantaa kohdemarkkinointimenojen vähennyskelpoisuuteen arvonlisäverotuksessa 2013/63, 2013/64 ja 2013/65, joissa katsottiin, että vain iltatilaisuuksien ja aamusaunan kulut olivat vähennyskeltottomia edustusmenoja.</p> <p>Tapauksessa ei siis katsottu, että laiturissaolopäivät olisivat olleet automaattisesti yksityiskäyttöä. Linjaus on siten luonteeltaan erilainen kuin vapaa-ajan asunnon käyttöä koskeva KHO 13.8.2008 T:1881 oli. Hallinto-oikeuden päätöksessä vedottiin siihen, että edustusveneilyä oli enemmän kuin yksityiskäyttöä. Hallinto-oikeuden päätöksillä ei sinällään ole varsinaista prejudikaattiarvoa, mutta käytäntöä ohjaavaa vaikutusta kyllä.</p> <p>Yrityshankintaan liittyvien asianajo- ja tilintarkastuskulujen kohdistuminen vuosikuluksi ja osakkeiden hankintahinnaksi on oikeuskäytännössä ongelmallista. KHO 1995/438, KHO 1971/3558, ks. myös tietopaketin kohta 1.1.4</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Samoin yhtiöllä oli oikeus vähentää osakevaihtotarjouksesta aiheutuneet asiantuntijapalkkiot verotettavasta tulostaan. Niitä ei tällöin pidetty osakkaiden kustannuksina. <u>KHO 2013/550 (vuosik 27)</u></p> <p>Sakot ja muut rangaistusluonteiset maksut Sakot, seuraamusmaksut eivätkä muut sanktioluonteiset maksuseuraamukset eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia menoja. Samoin lahjukset ja lahjuksen luonteiset edut eivät ole tuloverotuksessa vähennyskelpoisia.</p> <p>Erikseen kannattaa todeta, että esimerkiksi ulosottokulut eivät ole EVL 16.5 §:n mukaisia, erikseen vähennyskelvottomaksi säädettyjä maksuja. Jos ulosottomaksu kohdistuu vähennyskelvottomaan erään, on käytännössä ongelmaksi muodostunut ulosottomaksun vähennyskelpoisuus verotuksessa. EVL 16.5. §:n muutoksen yhteydessä veronkorotuksen vähennyskelvottomuus erotettiin veron vähennyskelpoisuudesta. Oikeustila on epäselvä, mutta koska vero ja siihen liittyvä korotus on eriytetty vähennyskelpoisuuden osalta toisistaan, tulisi mielestäni ulosottomaksua käsitellä EVL 7 §:n mukaisena vähennyskelpoisena menona veron luonteesta riippumatta.</p> <p>Henkilöstörahasto</p> <p>Henkilöstörahastoon siirretty voittopalkkioerä on yritykselle vähennyskelpoinen meno. Meno jaksotetaan sille tilikaudelle, jolta voittopalkkioerä suoritetaan. <u>EVL 8 § (k.14), L 938/2010</u></p> <p>Korkojen vähennysoikeuden rajoittaminen Etuyhteyskorkojen vähennysoikeutta koskevaa lakia sovellettiin ensimmäisen kerran vuonna 2014. Laki koskee yhteisöjen, avoimien yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden maksamia korkoja sellaisille osapuolille, joilla on toisissaan määräysvalta. Myös tietyt vakuusjärjestelyt voivat aiheuttaa koron katsomisen etuyhteyskoroksi. <u>EVL 18 a §</u></p>	<p>Kun osakevaihdon yhteydessä ulkopuolisille maksettujen asiantuntijapalkkioiden ei ollut esitetty olevan muuta kuin osakkeiden hankintamenoa, oli ne luettava osakkeiden hankintamenoon. <u>KHO 2004/93</u></p> <p>Jos työnantaja maksaa sakon työntekijän puolesta, pidetään tätä työntekijän saamana palkanluontoisena etuna. Tällöin työnantaja voi vähentää asianomaisen menon omassa verotuksessaan. <u>KHO 1986/1966</u></p> <p>Rikosprosessissa tuomittu vahingonkorvaus on vähennyskelpoinen, jos sillä on riittävä yhteys tulonhankkimistoimintaan. <u>KHO 1971/5296, HE 187/2005</u></p> <p>Vähennyskelvottomia maksuja ovat esim.</p> <ul style="list-style-type: none"> • oheissakko, joka tuomitaan ehdollisen vankeusrangaistuksen ohella • rikesakko • yhteisosakko • seuraamusmaksu (kilpailunrikkomismaksu, viestintämarkkinalain mukainen seuraamusmaksu) • veronkorotukset (myös vähennyskelpoisen veron osalta) • veronlisäykset ja viivekorot. <p>Siviilioikeudellisiin sopimuksiin perustuvat vahingonkorvaukset ovat vähennyskelpoisia menoja.</p> <p>Henkilöstörahasto on itsenäinen oikeushenkilö, jonka voi perustaa yrityksen henkilöstö. Rahasto voidaan perustaa pääsääntöisesti yritykseen, jos henkilöstön määrä on vähintään kymmenen, ja yrityksen liikevaihto tai tätä vastaava tuotto on rahastoa perustettaessa vähintään 200 000 euroa. Rahasto voidaan myös perustaa jonkin yrityksen, viraston tai kunnan yksikköön, jos sen henkilöstön määrä on vähintään kymmenen.</p> <p>Jos yhtiön nettokorkomenot ovat enintään 500 000 euroa, ei rajoituksia sovelleta lainkaan. Jos nettokorkomenot ovat suuremmat kuin 500 000 euroa, ne ovat aina vähennyskelpoisia siihen määrään asti, joka vastaa 25 prosenttia oikaistusta elinkeinotoiminnan tulosta. Vähennyskelvottomien nettokorkomenojen määrä on kuitenkin enintään yhtä suuri kuin etuyhteysyritysten väliset nettokorkomenot.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.8	VEROLASKELMAT JA -KIRJAUKSET	
6.8.1	<p><i>Yksityinen elinkeinonharjoittaja</i></p> <p><i>Pääomatulo-osuus</i> Yksityisen elinkeinonharjoittajan yritystulosta se osa, joka vastaa elinkeinotoimintaan verovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä kuuluneelle nettovarallisuudelle laskettua 20 prosentin vuotuista tuottoa, katsotaan verotuksessa pääomatuloksi. Jos verovelvollinen on verovuonna aloittanut elinkeinotoiminnan harjoittamisen, pääomatulo-osuus lasketaan elinkeinotoimintaan verovuoden päättyessä kuuluvan nettovarallisuuden perusteella.</p> <p>Yrittäjä tai yrittäjäpuolisot yhdessä voivat vaatia, että pääomatulo-osuudeksi katsotaan määrä, joka vastaa elinkeinotoimintaan tai maatalouteen verovuotta edeltäneen verovuoden päättyessä kuuluneelle nettovarallisuudelle laskettua 10 prosentin vuotuista tuottoa. Alempaa pääomatulo-osuutta koskeva vaatimus on verovuosiskohtainen. Vaatimus on esitettävä ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen päättymistä. Jollei vaatimusta tehdä, sovelletaan 20 prosentin pääomatulo-osuutta. Verovuodesta 2010 alkaen yritystulo verotetaan kokonaan ansiotulona, jos tästä tehdään vaatimus ennen verotuksen päättymistä, ellei TVL 38.2 §:stä (luovutusvoitot) muuta johdu.</p> <p>Elinkeinotoiminnan käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopaperien luovutusvoitot siltä osin, kun ne on tilinpäätöksessä tuloutettu, ovat aina pääomatuloa riippumatta yrityksen nettovarallisuuden määrästä. Luovutusvoitto voi täyttää pääomatulo-osuuden kiintiön, jolloin nettovarallisuuden perusteella laskettu pääomatulo-osuus tuleekin ansiotulona verotettavaksi.</p> <p>Pääomatulo määritellään vuotuiseksi tuotoksi. Tilikauden pituus vaikuttaa siten pääomatulon määrään. <u>TVL 38–60</u></p> <p>Jos yrittäjäpuolisot harjoittavat yhdessä elinkeinotoimintaa, jaetaan yrityksen nettovarallisuus heidän kesken kummankin pääomatulo-osuuden selvittämiseksi. Jako tapahtuu niiden osuuksien mukaan, jotka yrittäjäpuolisilla on elinkeinotoimintaan kuuluvasta nettovarallisuudesta. Ellei muuta selvitystä esitetä, yrittäjäpuolisoiden pääomatulo-osuudet katsotaan yhtä suuriksi. Jaettavan yritystulon ansiotulo-osuus jaetaan yrittäjäpuolisoiden kesken heidän työpanostensa mukaisessa suhteessa. Työpanokset katsotaan tällöin yhtä suuriksi, ellei muuta selvitystä esitetä. <u>TVL 14.3</u></p>	<p><i>Nettovarallisuus</i> Nettovarallisuus lasketaan varojen ja velkojen osalta verovuotta edeltäneen verovuoden taseen perusteella.</p> <p>Laskentakaava:</p> <ul style="list-style-type: none"> + Elinkeinotoiminnan nettovarallisuuslaskelmassa huomioon otettavat varat – Elinkeinotoimintaan kohdistuvat velat + 30 % verovuoden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen elinkeinotoiminnan ennakonpidätyksen alaisen palkkojen määrästä = Nettovarallisuus <p>Verohallinnon kannan mukaan em. palkkoihin voidaan lukea myös lähdeveronalaiset palkat. VEROH A20/200/2016</p> <p>Esimerkiksi verovuoden 2017 nettovarallisuuslaskelmassa varat ja velat otetaan verovuoden 2016 tilinpäätöksestä, mutta laskelman palkkasumma vuoden 2017 aikana päätyneellä tilikaudella (12 kuukaudelta). Palkkaperusteinen lisäys nettovarallisuuslaskelmaan ei ole vapaaehtoinen, vaan se on tehtävä aina – silloinkin, kun lisäys johtaa verojen kohoamiseen (tapauksissa, joissa tulo on niin pieni, että sen verottaminen ansiotulona on keveämpää kuin pääomatulona).</p> <p>Kun yksityinen elinkeinonharjoittaja ja henkilöyhtiö (ks. kohta 6.4.1) saavat tehdä myös toimintavarauksen, on edellä mainituissa toimintamuodoissa osakeyhtiöihin verrattuna nettovarallisuutta kasvattamassa kaksi erää: toimintavarauksen ja palkkaperusteinen lisäys.</p> <p>Elinkeinonharjoittajan taseessa mahdollisesti olevia yksityistalouden varoja ei oteta mukaan nettovarallisuuslaskelmaan. Ne kuuluvat elinkeinonharjoittajan muun toiminnan tulolähteeseen. Vastaavasti henkilöyhtiöiden kohdalla saattaa taseen varoista ja veloista osa kuulua muun toiminnan tulolähteeseen. Negatiivinen oma pääoma otetaan huomioon siten, että sitä vastaava määrä velkoja jätetään varoista vähentämättä. Toimenpide kasvattaa siten nettovarallisuutta.</p> <p>KHO antoi päätöksen 1998/3248 osittaiskäyttöisen omaisuuden käsittelemisestä nettovarallisuuslaskelmassa. Päätöksen mukaan lääkärin käyttämää huoneistoa ei miltään osin otettu mukaan nettovarallisuutta laskettaessa, kun huoneisto oli pääasiallisesti verovelvollisen ja hänen perheensä vakituksena asuntona ja osakkeet eivät osaksikaan kuuluneet EVL 53 §:n säännöksestä ilmenevän periaatteen huomioon ottaen lääkärin ammattitoiminnan käyttöömaisuuteen.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Elinkeinotoiminnan tappio tai osa siitä voidaan verovelvollisen vaatiessa siirtää vähennettäväksi elinkeinonharjoittajan tappiovuoden pääomatuloista. Tällöin tappio vähennetään pääomatulosta ennen korkoja, mutta tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden menojen jälkeen. Puolisoiden yhdessä harjoittaman elinkeinotoiminnan tappio vähennetään pääomatuloista vain molempien puolisoitten vaatiessa. TVL 59</p> <p>Velvollisen harjoittaessa yksityisenä elinkeinonharjoittajana kioski- tai kioskiliiketoimintaa ja ollessa henkilökohtaisesti vastuunalaisena yhtiömiehenä isännöintiä ja kiinteistöhoitoa harjoittavassa kommandiittiyhtiössä, voitiin kioski- tai kioskiliiketoiminnan tappiot vähentää kommandiittiyhtiöstä hänelle jaetusta tulo-osuudesta. KHO 2005/66</p> <p>Yksityisen elinkeinonharjoittajan saamat osingot Jos osakkeet kuuluvat yksityisen elinkeinonharjoittajan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, listatuista yhtiöistä saaduista osingoista 85 prosenttia ja listaamattomista yhtiöistä saaduista osingoista 75 prosenttia on veronalaista elinkeinotuloa. Elinkeinotulo jakautuu pääomatuloon ja ansiotuloon nettovarallisuuden perusteella.</p> <p>Matkakustannusten korvaukset Liikkeen- ja ammatinharjoittajat voivat vähentää tilapäisistä työmatkoista aiheutuneiden elantokustannusten lisäykset sekä elinkeinotoimintaan liittyvistä, yksityisvarallisuuteen kuuluvalla autolla tehdyistä matkoista aiheutuneet kustannukset samansuuruisena kuin verohallituksen verovapaista matkakustannusten korvauksista antama päätös mahdollistaa palkansaajille. EVL 55 ja VEROHp A177/200/2016</p> <p>Yrittäjän työterveyshuolto Työterveyslain muutos 1.1.2006 alkaen merkitsi muutosta myös yrittäjien työterveyshuoltoon. Lain mukaan yrittäjät voivat järjestää itselleen työterveyshuoltoon kuuluvana palveluna myös sairaanhoitoa ja muita terveysvarallisuuspalveluja ennaltaehkäisevän työterveyshuollon lisäksi.</p>	<p>Varat arvostetaan varojen ArvL:n mukaisia arvostussäännöksiä noudattaen. Käyttöomaisuuskiinteistöjen, rakennusten ja rakennelmien osalta verotuksessa poistamattomia hankintamenoja verrataan niiden varojen arvostamislain mukaisiin vertailuarvoihin, ja nettovarallisuuslaskelmaan otetaan kunkin hyödykkeen osalta se arvo, joka on suurempi. Arvonkorotusta ei lueta laskelmassa varoihin. Arvopaperien ja arvo-osuuksien arvona pidetään yhteenlaskettua vahvistettua vertailuarvoa, jos se on niiden poistamattomia hankintamenojäännyttä suurempi.</p> <p>Aikaisemmassa verotuskäytännössä ei tuoteprojektin kehittämisestä syntyneitä, aktivoituja menoja hyväksytty nettovarallisuudeksi. Tähän tuli muutos KHO:n päätöksellä 2014:120, jossa taseeseen aktivoitujen tuoteprojektin kehittämismenoilla katsottiin olevan varallisuusarvoa ja ne otettiin huomioon yhtiön nettovarallisuuslaskelmassa.</p> <p>Pakollisia ja vapaaehtoisia varauksia ei käsitellä velkoina, ei myöskään verovapaisiin tai lähdeveronalaisiin talletuksiin kohdistuvia velkoja. Sekkitililuottoa ei tässä yhteydessä käsitellä pitkäaikaisena velkana, vaikka sen luottorajan mukainen summa olisi taseessa käsitelty pitkäaikaisena rahoituslaitosvelkana. Maksuunpanematonta, laskennallista verovelkaa ei oteta huomioon nettovarallisuutta laskettaessa (KHO 1996/3409).</p> <p>Ylimääräinen vähennys kirjanpitoon kirjattujen kulujen ja Verohallinnon matkakulupäätöksen mukaisten enimmäismäärien välillä tehdään veroilmoituksella esittämällä vähittävät selvitykset. Kirjanpito pidetään edelleen siten, että vain todelliset menot vähennetään tuloslaskelmalla.</p> <p>Verohallinto on julkaissut ohjeen yrittäjän työterveyshuollon kustannusten vähentämisestä verotuksessa. Yrittäjän itselleen järjestämästä työterveyshuollosta johtuvat kustannukset ovat vähennyskelpoisia EVL 7 §:n nojalla. Ohjeessa selvitetään vähennyskelpoisuuden edellytyksiä tarkemmin. Yrittäjän työterveyshuollon kustannukset verotuksessa VEROH A47/200/2013.</p>	
<p>Henkilöyhtiö</p> <p>Vuoden 1993 verouudistuksessa henkilöyhtiöt jaettiin kahteen ryhmään: verotusyhtymät ja elinkeinoyhtymät. Työyhteisliittymää, jonka tarkoituksena on ennalta sovitun rakennustyön tai muun siihen rinnastettavan työn suorittaminen, ei pidetä verotuksessa yhtymänä. Sen tulot ja menot kohdistetaan verotuksessa suoraan sen osakkaille.</p> <p>Verotusyhtymä on sellainen kahden tai useamman henkilön muodostama yhteenliittymä, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. Verotusyhtymällä ei siten voi olla liiketuloa. TVL 4.16</p>	<p>Elinkeinoyhtymiä ovat avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, laivanisännistöyhtiö ja kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustama muu kuin yhteisenä pidettävä yhteenliittymä, joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun.</p> <p>Elinkeinoyhtymä ei ole erillinen verovelvollinen. Se on vain laskentasubjekti, jolle lasketaan elinkeinotoiminnan (ja myös maatalouden ja muun toiminnan) verotettava tulos.</p>	6.8.2

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Yhtiömiehen verotus Elinkeinoyhtymien verotettava tulo jaetaan aikaisempien vuosien tappioiden vähentämisen jälkeen kokonaan yhtiömiesten tulona verotettavaksi. Avoimen yhtiön tulo jaetaan verotettavaksi yhtiömiesten tulona rekisteröidyn yhtiösopimuksen voitonjakomääräyksen mukaisesti. Kommandiittiyhtiön tulo jaetaan verotettavaksi yhtiömiesten tulona yhtiösopimuksen tai muun sopimuksen voitonjakomääräyksen mukaisesti. <u>VEROH A151/200/2017</u></p> <p>Elinkeinoyhtymästä saadut elinkeinotulo-osuudet (elinkeinotoiminnan tuloksen lisäksi yhtymällä voi olla maatalouden tulosta tai muun toiminnan tulosta) jaetaan yhtiömiesten (luonnollinen henkilö tai kuolinpesä) verotuksessa pääoma- ja ansiotuloksi yhtymän nettovarallisuuden perusteella.</p> <p>Elinkeinoyhtymän tulolähteiden tappioita ei jaeta yhtiömiehille, ei myöskään silloin, kun yhtymä purkaantuu tai lopettaa toimintansa. Tappiot vähennetään yhtymän saman tulolähteen tuloksesta tappiovuotta seuraavien 10 verovuoden aikana. <u>TVL 38–60</u></p> <p>Elinkeinotoiminnan tulosta vähennetään verovuodesta 2017 alkaen yhtiömiehen verotuksessa viisi prosenttia yrittäjävähennystä, kun yhtiömiehenä on luonnollinen henkilö tai kuolinpesä. Ks. kohta 1.1.4 <u>TVL 30 a</u></p> <p>Jos yhtiömiehenä on osakeyhtiö, on tälle laskettu tulo-osuus aina yhteisöverokannan mukaan verotettavaa tuloa. Se lisää yhtiön verotettavaan tuloon. <u>KHO 1998/1347 ja KHO 2001/387</u></p> <p>Henkilöyhtiön saamat osingot TVL-tulolähteeseen kuuluvat osingot verotetaan samalla tavalla kuin ne olisi verotettu, jos osakkeet olisivat olleet osakkaiden suorassa omistuksessa.</p>	<p>Pääomatulo-osuus Yhtiömiehen yhtiöstä saama tulo-osuus jaetaan elinkeinotulon (ja maataloustulon) osalta pääomatuloksi siihen määrään saakka, joka vastaa hänen edellisen verovuoden päättyessä olevalle nettovarallisuus-osuudelleen laskettua 20 prosentin vuotuista tuottoa. Loput tulo-osuudesta on ansiotuloa. Pääomatulo-osuuden kymmenen tai nollan prosentin valintamahdollisuus ei koske elinkeinoyhtymän osakkaita (mutta kylläkin verotusyhtymän osakkaita).</p> <p>Yhtiömiehen osuus tulolähteen nettovarallisuudesta määräytyy yhtiösopimuksen mukaan. Jos äänettömän yhtiömiehen tulo-osuus on yli 20 % hänen nettovarallisuusosuudestaan, verotetaan ylimenevää osaa ansiotulona.</p> <p>Pääomatulo määritellään vuotuisiksi tuotoksi. Tilikauden pituus vaikuttaa siten pääomatulon määrään.</p> <p>Elinkeinotoiminnan käyttöomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen ja arvopaperien luovutusvoitot siltä osin, kun ne on tilinpäätöksessä tuloutettu, ovat aina pääomatuloa riippumatta yrityksen nettovarallisuuden määrästä. Luovutusvoitto voi täyttää pääomatulo-osuuden kiintiön, jolloin nettovarallisuuden perusteella laskettu pääomatulo-osuus tulee ansiotulona verotettavaksi. <u>TVL 38–60</u></p> <p>Yhtiömiehen luovutustappiota ei voitu kuitenkaan vähentää kommandiittiyhtiön pääomatulo-osuuteen sisältyvästä luovutusvoitosta. <u>KHO 2012/452 (vuosikirja 2012:16)</u></p> <p>Osakeyhtiön laskennallinen tulo-osuus ei lisää yhtiön tilikauden tulosta kirjanpidossa. Siihen vaikuttaa vain osakeyhtiön saama voitto-osuus. Osakeyhtiölle elinkeinoyhtymästä kohdistettu tulo-osuus on osakeyhtiön oman elinkeinotoiminnan kanssa saman tulolähteen tuloa.</p> <p>Elinkeinoyhtymän elinkeinotuloa ja maatalouden tuloa laskettaessa sisältyvät yhtymän saamat osingot kokonaan tähän tuloon. Yhtymän osakkaiden tulona verotettavaksi jaetuista osuuksista vähennetään se osa osuuksiin sisältyvästä osinkotulosta, joka osakkaan verotusta koskevien EVL 6 a §:n tai MVL 5 §:n 14 kohdan säännösten mukaan on verovapaata tuloa. Jos tulo-osuus ei riitä vähennyksen tekemiseen, tehdään vähennys verovelvollisen saman elinkeinoyhtymän saman tulolähteen tulo-osuudesta kymmenenä seuraavana verovuotena sitä mukaa kuin tuloa kertyy.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Nettovarallisuus Yhtiöiden nettovarallisuuden laskennassa on erotettava toisistaan kaksi laskentatasoa: yhtiö- ja yhtiömiestaso.</p> <p>A. Yhtiötaso Elinkeinoyhtymän elinkeinotoiminnan nettovarallisuus lasketaan saman laskentakaavan mukaan kuin elinkeinonharjoittajan nettovarallisuus kuitenkin siten, että ArvL:n 15.3 §:n mukaisia tiettyjä rahoitusomaisuuden eriä ei vähennetä (ks. k. 6.8.1).</p> <p>Palkkaperusteinen 30 prosentin lisäys sekä varojen ja velkojen arvostus koskevat myös henkilöyhtiöitä.</p> <p>Negatiivinen oma pääoma Yhtymän (ja elinkeinonharjoittajan) verotettavaa tuloa laskettaessa elinkeinotoiminnasta johtuneena korkona ei pidetä sitä osaa koroista, joka vastaa yksityisottojen johdosta syntyneen negatiivisen oman pääoman korkoa.</p> <p>Laskentakaava: + Negatiivinen oma pääoma taseessa – Verovuoden tappio – Aikaisempien vuosien tappiot, joita ei ole katettu voitoilla + Arvonkorotukset + Äänettömien yhtiömiesten pääomapanokset = Negatiivinen oma pääoma</p> <p>Elinkeinotoiminnan koroista jätetään vähentämättä peruskorko lisättyinä 1 prosenttiyksiköllä. Enintään jätetään vähentämättä tuloslaskelmassa vähennettyjen korkokulujen määrä. <u>EVL 18.2</u></p> <p>Myös negatiivista omaa pääomaa vastaavan lainamäärän sivukulut ja kurssitappiot jätetään verotuksessa hyväksymättä. Kurssitappiot ovat kuitenkin vähennyskelpoisia, jos yhtymä voi osoittaa, että ne aiheutuvat lainasta, joka on käytetty elinkeinotoiminnan (esimerkiksi tietyn investoinnin) rahoittamiseen.</p> <p>Korkojen vähennyskelpoisuutta arvioitaessa ei ole voitu katsoa lainojen voivan kohdistua yritystoiminnan hankintoihin, jos kokonaisuudessaan ottaen yksityisotot ylittävät näytetyn voiton määrän. <u>KHO 2005/2062</u></p> <p>B. Yhtiömiestaso Jos henkilöyhtiön elinkeinotoiminnan varoihin kuuluu asunto (myös vapaa-ajan asunto), jota yhtiömies on käyttänyt omana tai perheensä asuntona, sen arvo vähennetään yhtiömiehen nettovarallisuudesta. <u>TVL 41.4 ja 42.2</u></p>	<p>Elinkeinoyhtymän taseen varoista ja veloista voi osa kuulua maatalouden tulolähteeseen tai muun toiminnan tulolähteeseen. Niitä ei oteta mukaan elinkeinotoiminnan nettovarallisuutta laskettaessa.</p> <p>Yhtymän varoina ei nettovarallisuuslaskelmassa pidetä yhtymän saamia yhtiömiehiltä.</p> <p>Negatiivinen oma pääoma otetaan huomioon siten, että sitä vastaava määrä velkoja jätetään varoista vähentämättä. Toimenpide siten kasvattaa nettovarallisuutta.</p> <p>EVL 18.2 §:n säännöstä sovelletaan, vaikka yhtiömies vaihtuisikin ja pääoma olisi muodostunut negatiiviseksi jo edellisen yhtiömiehen aikana (<u>KHO 1999/740</u>).</p> <p>Ylimoitetuista yksityisnostoista aiheutuva oman pääoman negatiivisuus johtaa verotus- ja oikeuskäytännön mukaan siihen, että pääomavajaus on otettava huomioon myös yhtiöosuuden myyntivoittoa laskettaessa. Näin myös silloin, jos kysymys on lahjoituksesta. <u>KHO 2010/54</u></p> <p>Yhtiöosuuden luovutukseksi on rinnastettu myös tilanne, jossa yhtiön oma pääoma oli negatiivinen ja yhtiöön tuli toinen vastuunalainen yhtiömies. Vanhan vastuunalaisen yhtiömiehen katsottiin saaneen luovutusvoittoa yhtiöosuuden luovutuksesta. <u>KHO 2005/68</u></p> <p>Avoimen yhtiön yhtiömiehen ja kommandiitti-yhtiön vastuunalaisen yhtiömiehen yhtiöosuuden hankintaan käyttämä korollinen velka vähennetään hänen osuudestaan yhtiön nettovarallisuudesta. Vastaavasti tämän velan korko vähennetään yhtiömiehen osuudesta henkilöyhtiön elinkeinotulosta ennen pääomatulo-osuuden laskemista.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.8.3	<p>Osakeyhtiö</p> <p>Verotettavan tulon muodostuksesta</p> <p>Verovapaat käyttöomaisuusosakkeiden luovutukset Subjekti, eli se joka on oikeutettu tekemään luovutuksen, on määritelty EVL 6:1.1 §:ssä. Verovapaus koskee osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia ja keskinäistä vakuutusyhtiötä. Verovapaus voi koskea vain EVL:n mukaan verotettuja yhtiöitä.</p> <p>Objektin, eli verovapaan luovutuksen kohteena olevan kohteen edellytykset, on sijoitettu useaan EVL 6 b §:n momenttiin: 1) osakkeet ovat kuuluneet luovuttajan käyttöomaisuuteen (EVL 6b.1 §) 2) verovelvollinen on omistanut luovutetut osakkeet yhtäjaksoisesti vähintään vuoden ajan ajanjaksona, joka on päättynyt enintään vuotta ennen luovutusta 3) verovelvollisen omistus on ollut vähintään 10 prosenttia luovutetun yhtiön osakepääomasta 4) luovutetut osakkeet kuuluvat näin omistettuihin osakkeisiin 5) luovutuksen kohteena oleva yhtiö ei ole kiinteistö- tai asunto-osakeyhtiö taikka osakeyhtiö, jonka toiminta tosiasiallisesti käsittää pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa ja 6) luovutuksen kohteena oleva yhtiö on kotimainen tai sellainen yhtiö, jota tarkoitetaan Euroopan yhteisöjen neuvoston eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä antaman direktiivin 2 artiklassa, taikka yhtiön asuinvaltion ja Suomen välillä on verovuonna voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, jota sovelletaan yhtiön jakamaan osinkoon. (EVL 6b.2 §)</p> <p>Vähennyskelvottomat hankintamenot Myyntivoittojen verovapauden vastapainona on luovutustappion vähennyskelvottomuus. Laissa tämä on hoidettu siten, että verovapaasti luovutettavissa olevien osakkeiden hankintameno ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen meno (EVL 6b.4 §).</p> <p>Muiden kuin verovapaasti luovutettavissa olevien osakkeiden luovutustappioiden vähennysoikeutta on rajoitettu siten, että tappiot voidaan vähentää vain veronalaisista osakkeiden luovutusvoitoista. Vähentämiseksi säädettiin viiden vuoden määräaika (verovuosi + viisi seuraavaa vuotta). Rajoitus ei kuitenkaan koske kiinteistö- tai asunto-osakeyhtiön taikka osakeyhtiön, jonka toiminta tosiasiallisesti käsittää pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa, luovuttamista.</p> <p>Purkutappiot ja -voitot Jos osakkeet olisi voitu luovuttaa EVL 6b §:n mukaisesti verovapaasti, on purkutappio vähennyskelvoton. Tämän pääperiaatteen lisäksi purkautuvan yhtiön osakkeiden hankintameno ei ole vähennyskelpoista jako-osan ylittävältä osalta, jos osakkeet on omistettu välittömästi ennen purkautumista vähemmän kuin vuoden ajan tai purkautuva yhtiö ei ole kotimainen, EU-valtiossa tai verosopimusvaltiossa asuva.</p>	<p>Verovapaus koskee vain mainittuja yhteisöjä, mutta ei kaikkia niistäkään. Verovapauden piiriä on rajoitettu EVL 6b.1 §:n kohdalla maininnalla, että verovapaus ei koske pääomasijoitustoimintaa harjoittavia yhteisöjä.</p> <p>EVL 6b.3 §:ssä on säädetty neljästä eri tilanteesta, joissa verovapaan osakeluovutuksen yhteydessä osa luovutushinnasta on veronalaista tuloa. Nämä ovat 1) luovutetuista osakkeista on tehty EVL 42.1 §:n mukainen osakepoisto 2) osakkeiden hankintamenosta on vähennetty varaus 3) osakkeen hankintamenoa on katettu EVL 8:1.2 §:ssä tarkoitetulla avustuksella tai 4) konserniyhtiöiden välisessä kaupassa luovutuksen kohteena oleville osakkeille on syntynyt Suomessa verotuksessa vähennyskelpoinen luovutustappio (konserniyhtiön määritelmästä ks. kohta 6.5.2).</p> <p>Pääomalainasaaminen saatetaan tietyissä olosuhteissa rinnastaa osakesijoitukseen. KHO 2016/49</p> <p>Jos toisaalta ei ole mahdollisuutta tehdä verovapaata käyttöomaisuusosakkeiden luovutusta, osakkeiden hankintameno on pääsääntöisesti vähennyskelpoinen.</p> <p>Sama periaate ja viiden vuoden määräaika koskee EVL 6:1.1 §:ssä tarkoitettua yhteisön käyttöomaisuuteen kuuluvan avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden luovutuksesta syntyvän tappion vähentämistä osakkeiden tai yhtiöosuuden luovutusvoitosta (EVL 8:4 §).</p> <p>Purkutappiot ovat yhteisöille vähennyskelpoisia vain, jos osakkeet on omistettu vähintään yhden vuoden ajan ja ne edustavat alle kymmentä prosenttia purkautuvan yhtiön osakepääomasta. Tällaiset tilanteet harvoin esiintyvät käytännössä. Purkutappiot säilyvät vähennyskelpoisina, jos osakkeet eivät ole kuuluneet käyttöomaisuuteen. Samoin vähennysoikeus säilyy henkilöyhtiöiden, luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien verotuksessa.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro						
<p>Osakepoistot Koska luovutustappiot ja purkutappiot eivät ole vähennyskelpoisia, on luonnollista, että myöskään osakepoistoja ei hyväksytä verotuksessa. EVL 42 §:stä on poistettu kokonaan osakepoistoja koskeva osa (koskee siten kaikkia toimintamuotoja). Aiemmin tehdyt osakepoistot joudutaan palauttamaan tuloon EVL 5a §:n 4 kohdan mukaisesti.</p> <p>Kiinteistöyhtiö Verovapaasti luovutettava kohdeyhtiö ei voi olla kiinteistö- tai asunto-osakeyhtiö taikka näihin verrattava muu kiinteistöjä hallinnoiva yhtiö. Ilmeisesti myös metsiä omistava yhtiö kuuluu tämän määritelmän piiriin (ainakin sanamuodon mukaisesti).</p>	<p>Osakepoistojen vähennyskeltottomuus tuloverotuksessa ei vaikuta osakkeiden kirjanpitokäsittelyyn.</p> <p>Jos haluaa myydä elinkeinotoiminnan käytössä olevan kiinteistön ilman veroseuraamuksia, täytyy sen sisältyä elinkeinotoimintaa harjoittavan yhtiön varallisuuteen. Jos haluaa realisoida kiinteistön luovutustappion, tulisi sen silloin olla elinkeinotoimintaa harjoittavan osakeyhtiön elinkeinovarallisuudessa erillisenä yhtiönä.</p>							
<p>Konsernituki</p> <p>Konsernituen muutoksia on käsitelty kohdassa 6.5.2.</p>	<p>Koska konsernituki saattaa aiheuttaa verotustoimenpiteitä myös saman omistajan omistamissa ”rinnakkaiskonserneissa”, mikä on suhteellisen yleinen asetelma myös pk-yrityksissä, on konsernitukeen liittyvät seikat syytä selvittää huolella.</p>	6.8.4						
<p>Osinkojen verotus</p> <p>Yksityishenkilö Osakeyhtiöiden jakaman osingon verotus jakaantuu kahteen erilaiseen pääryhmään:</p> <ul style="list-style-type: none"> Listattujen yhtiöiden jakamat osingot. Listaamattomien yhtiöiden osingot. <p>Listaamattomien yhtiöiden osingoista erotetaan kolme erilaista osinkolajia:</p> <ul style="list-style-type: none"> Osingosta veronalaista pääomatuloa 25 prosenttia, jos osinko ei ole yli 8 prosentin osakkeen matemaattisesta arvosta 150 000 euroon asti. Jos osinko ei ylitä 8 prosentin rajaa, mutta kyllä 150 000 euron rajan, se on veronalaista pääomatuloa 85 prosentin osalta Ansiotulo-osinko aina 8 prosentin tuottorajan jälkeen ja veronalainen osa on tällöin 75 prosenttia. 	<p>Pörssilistatun yhtiön jakamasta osingosta 85 % on veronalaista pääomatuloa. Näin ollen listatusta yhtiöstä saadusta osingosta maksetaan lisäveroa (30/85 %) 25,5 % tai (34/85 %) 28,9 % 30 000 ylittävän pääomatulon osalta.</p> <p>Osinkotulojen verotuksesta mm. Veroh A148/200/2017</p> <p>Listatun yhtiön jakaman osingon kokonaisverokanta muodostuu seuraavasti:</p> <table data-bbox="784 1220 1328 1302"> <tr> <td>Voitto</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>– yhtiö maksaa veroa</td> <td>20</td> </tr> <tr> <td>nettovoitto</td> <td>80</td> </tr> </table> <p>Jos nettovoitto jaetaan osinkoina ulos, saaja maksaa veroa (=80 x 0,85 x 30) 20,4 = verot yhteensä 40,4 % tai 43,12 % yli 30 000 euroa ylittävältä osalta</p> <p>Listaamattoman yhtiön jakaman osingon kokonaisverokanta muodostuu seuraavasti:</p> <p>Listaamattoman osakeyhtiön nettovarallisuus on 2 000 000 €. Osinkoa jaetaan 200 000 euroa</p> <p>Pääomatulo-osingon verotus: 8 % vuotuinen tuotto / 2 000 000 = 160 000 25 %:sti veronalaista 150 000 85 %:sti veronalaista 10 000</p> <p>Veronalaista pääomatuloa muodostuu: 25 % x 150 000 = 37 500 85 % x 10 000 = 8 500 Yhteensä veronalaista pääomatuloa 46 000, josta pääomatulovero 14 440 (30 % 30 000 ja 34 % yli 30 000)</p> <p>Ansiotulo-osingon verotus: 8 prosentin tuoton ylittävä osa 40 000 Veronalaista 75 % 30 000 Vero progressiivisen taulukon mukaan esim. 50 % eli 15 000</p>	Voitto	100	– yhtiö maksaa veroa	20	nettovoitto	80	6.8.5
Voitto	100							
– yhtiö maksaa veroa	20							
nettovoitto	80							

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Osakkeiden hankintavelka Osakeyhtiöiden matemaattisesta arvosta ei vähennetä enemmistöosakkeiden hankintaan kohdistuvaa velkaa. Osakkeiden hankintavelan korko vähennetään pääomatuloista.</p> <p>Kun osingoista muodostuu aiempaa vähemmän pääomatuloja, voi vähennys johtaa suureen pääomatulojen alijäämään, joka otetaan huomioon ansiotulojen verosta vähennettävänä alijäämähyvityksenä.</p> <p>Alijäämähyvityksen määrästä, ks. TVL 131–134 §</p> <p>Osakaslaina Osakaslaina on veronalaista pääomatuloa, jos osakas, hänen perheenjäsenensä tai molemmat yhdessä omistavat osakkeita, joiden omistus- tai äänimääräosuus on toisten yhtiöiden kautta vähintään kymmenen prosenttia. Välillinen omistus tai äänivaltaisuus lasketaan suhteellisesti.</p> <p>Lainansaajalla on oikeus vähentää pääomatuloistaan tulonhankkimismenona se osuus tuloksi luetusta osakaslainasta, jonka hän on maksanut takaisin. Edellytyksenä on, että maksu on suoritettu viimeistään viidentenä verovuonna lainan nostamisvuoden jälkeen. TVL 54 c §</p> <p>YEL-osakkaan käyttämä asunto ja yhtiöltä oleva rahalaina Nettovarallisuutta laskettaessa osakkeen matemaattisesta arvosta vähennettävänä erinä säilyvät YEL-osakkaan käyttämä asunto, joka kuuluu yhtiön varoihin, samoin kuin osakkaan yhtiöltä ottama laina, jos osakas yksin tai perheenjäsenensä kanssa omistaa vähintään 10 prosenttia yhtiön osakkeista.</p> <p>Peitelty osinko Luonnollisen henkilön saamista peitellystä osingosta verotetaan 75 prosenttia ansiotulona, josta ei kuitenkaan myönnetä ansiotulovähennystä. Yhteisön saamista peitellystä osingosta 75 prosenttia on veronalaista tuloa.</p> <p>Osinkotuloon liittyvät menot Vaikka osingot olisivat kokonaan tai osittain verovapaita, niihin liittyvät tulonhankkimismenot ovat vähennyskelpoisia.</p> <p>Varojen jako osatilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella OYL mahdollistaa varojen jakamisen osatilikaudelta vahvistetun tilinpäätöksen perusteella.</p>	<p>Lisätietoja, esimerkkejä</p> <p>Esimerkki: Osakkeiden hankintavelka on 100 000 euroa ja siitä maksettu korko on 4 500 euroa. Pääomatuloja ei ole, joten alijäämähyvityksen määräksi muodostuu 30 % / 4 500 eurosta = 1 350 euroa, joka vähennetään ansiotuloista maksuunpantavista veroista.</p> <p>Esimerkki: Jos perhe omistaa 50 prosenttia A Oy:n osakkeista ja yhtiö A puolestaan omistaa 20 prosenttia B Oy:n osakkeista, katsotaan perheen välillisesti omistavan 10 prosenttia B Oy:n osakkeista (50 % x 20 %).</p> <p>Esimerkki: Otettu 20 000 euroa osakaslainaa vuonna 2015, josta maksettu veroa 6 000 euroa. Laina maksetaan pois vuonna 2017. Osingoista veronalaista vain 2 000 euroa. Osakaslainan takaisinmaksusta aiheutuu pääomatulojen alijäämä 18 000 euroa. Siitä saadaan maksimissaan 1 400 euron alijäämähyvitys, joka vastaa (1400 x 100 / 30) 4 666,67 euron alijäämän käyttöä. Loppu alijäämästä 13 333,33 vahvistetaan pääomatulolajin tappioksi. Alijäämähyvityksen voi saada vain samana vuonna syntyneestä pääomatulon alijäämästä.</p> <p>Asunnolla tarkoitetaan myös vapaa-ajan käyttöön tarkoitettua asuntoa.</p> <p>Rahalaina vähennetään ensisijaisesti lainanottajan osakkeiden arvosta ja sen ylittävältä osalta perheenjäsenten osakkeiden arvosta.</p> <p>VML 29 §:ää voidaan soveltaa myös tilanteissa, joissa peiteltyksi osingoksi katsotun edun saajana on osakkaan asemesta hänen omaisensa tai hänen hallitsemansa henkilöyhtiö.</p> <p>Myös osakkeiden hankintaan otetun velan korot ovat vähennyskelpoisia, vaikka osingot ovat verovapaita.</p> <p>Osingonsaajan verotuksessa ei ole merkitystä sillä, onko jaettu jo päättyneeltä tilikaudelta vai vielä kulumassa olevalta tilikaudelta. VEROH A148/200/2017</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Työpanososinko Muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä saatu osinko katsotaan koko määrältään ansiotulona verotettavaksi palkaksi tai työkorvaukseksi, jos osingon jakoperusteena on yhtiöjärjestyksen määräyksen, yhtiökokouksen päätöksen, osakassopimuksen tai muun sopimuksen mukaan osingonsaajan tai tämän intressipiiriin kuuluvan henkilön työpanos. Osinko on sen henkilön ansiotuloa, jonka työpanoksesta on kysymys. Säännös koskee luonnollisen henkilön verotusta. Verovelvollinen on joko osingonsaaja tai tämän intressipiiriin kuuluva henkilö, jonka työpanosta on käytetty osingon jakoperusteena.</p> <p>Säännös soveltuu esimerkiksi tilanteisiin, joissa verovelvollinen omistaa holdingyhtiön, joka on osakkaana osinkoa jakavassa yhtiössä. Osinko verotetaan verovelvollisella myös tällaisissa välillisen omistuksen tilanteissa heti osingonjakovuonna, vaikka osingonsaajana olisi verovelvollisen omistama holdingyhtiö. Osinkoa ei tällaisissa tilanteissa enää verotettaisi toiseen kertaan.</p> <p>Työpanokseen perustuva osinko katsotaan kaikissa tilanteissa tuloverolain mukaan verotettavaksi ansiotuloksi riippumatta siitä, mitä muualla laissa on säädetty. Säännöksen soveltuessa osinko verotetaan vain tämän säännöksen perusteella.</p> <p>Osingon katsominen palkaksi tai työkorvaukseksi tarkoittaa sitä, että osingon maksaja voi vähentää tällaisen osingon verotuksessaan. Työpanokseen perustuvaa osinkoa käsitellään verotuksessa aivan kuten muitakin yhtiön maksamia palkkoja ja työkorvauksia. Siihen liittyvät myös normaalit ennakonpidätys- ja sosiaaliturvamaksun suorittamisvelvoitteet.</p> <p>Osingon saa vähentää yhtiön sen verovuoden kuluna, jona osingonjakopäätös on tehty. KHO 2012/511</p>	<p>Intressipiiriin kuuluvaksi katsotaan säännöstä sovellettaessa esimerkiksi osingonsaajana olevan holdingyhtiön osakas lähipiireineen, osingonsaajan perheenjäsen, sukulainen tai muuten hänelle läheinen henkilö. Säännöksen soveltaminen ei edellytä, että verovelvollinen tai hänen intressipiirissään oleva henkilö on osinkoa jakavan yhtiön osakas.</p> <p>Säännöstä sovelletaan myös esimies- tai vastuuasemassa olevalle henkilölle maksettua osinkoon, jos osingonjakoperusteena käytetään esimerkiksi bonuspalkkiojärjestelmiin rinnastettavalla tavalla määräytyvää vastuualueen tulokseen perustuvaa tekijää. Jos osingonjaossa käytetään jakoperusteena erikseen työpanosta ja erikseen muuta perustetta, kuten omistusosuuksia, säännöstä sovelletaan ainoastaan työpanoksen perusteella jaettuun osinkoon.</p> <p>Tämä koskee myös tilanteita, joissa osakkeet, joille osinko on maksettu, kuuluvat sinänsä yritystoiminnan varoihin tai osinko muutoin on katsottava elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloksi. Työpanokseen perustuvaa osinkoa ei siis lueta elinkeinotoiminnan tai maatalouden tuloksi, vaan se on työpanoksen suorittaneen henkilökohtaisen tulolähteen tuloa.</p> <p>Työpanokseen perustuvan osingon verotus koskee ainoastaan tapauksia, joissa osingonperusteena on käytetty työpanoksen arvoa. Se ei koske esimerkiksi sellaisia tilanteita, joissa yksi tai useampi omistajayrittäjä nostaa yhtiöstä osinkoa käyttäen jakoperusteena osakeomistuksen määrää. Asiaan ei vaikuta se, että osakeyhtiön tulos saattaa perustua yksittäisen osakkaan työpanokseen.</p> <p>Toisaalta tilikaudelta jaettavaksi kertynyttä työpanokseen perustuvaa osinkoa ei voida merkitä henkilöstökuluksi tilinpäätökseen (KILA 2013/1903), vaikka vero-oikeudellisesti työpanososinko on sen henkilön tuloa, jonka työpanoksesta on kysymys. TVL 33b.3 §</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>SVOP:n verotus</p> <p>Listamattomien yhtiöiden varojenjakoa SVOP-rahastosta muuttui 1.1.2016 alkaen. Pääsääntönä on, että varojenjakoa SVOP-rahastosta verotetaan osinkona.</p> <p>Pääsäännöstä on poikkeus TVL 45a §:ssä ja EVL 6c §:ssä. Varojenjakoa SVOP-rahastosta voi tulla käsitellyksi luovutuksena, jos</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. pääomansijoitus palautetaan sille verovelvolliselle, joka on pääomansijoituksen tehnyt; 2. pääomansijoituksen tekemisestä on varoja jaettaessa kulunut enintään kymmenen vuotta; ja 3. verovelvollinen esittää em. edellytysten täyttymisestä luotettavan selvityksen. <p>Jotta varojenjakoa vapaan oman pääoman rahastosta voi tulla käsitellyksi saajan verotuksessa luovutuksena, saajalle tulee palauttaa hänen yhtiöön tekemänsä pääomansijoitus. Palautuksen saajan tulee siis olla sama verovelvollinen, joka on tehnyt pääomansijoituksen yhtiöön.</p>	<p>1.1.2016 alkaen pääomansijoituksen palauttamisen verotuksellinen arviointi tapahtuu pääomanpalautuksen saajan näkökulmasta, jolloin arvioidaan kaikki luovutuksena verottamisen edellytyksiä hänen kannaltaan. Luovutuksen verottamisen edellytysten täyttymistä koskevan selvityksen esittäminenkin on nimenomaan varojen saajana olevan verovelvollisen tehtävä.</p> <p>Osakkeiden omistajanvaihdos katkaisee mahdollisuuden saada yhtiön vapaan oman pääoman rahastoon sijoitettu pääoma luovutuksena verotettavana tulona. Sukupolvenvaihdoksia silmälläpitäen tarkista KHO 2016:104 soveltuvuus SVOP-rahaston saantioikeuden pidätyksestä.</p> <p>Vaikka SVOP-rahastosta saatua palautusta käsiteltäisiin luovutuksena sijoittajan verotuksessa, ei hankintameno-olettama ole käytettävissä. Helsingin HAO 07.08.2017 17/0685/3</p>
6.8.6	<p>Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksesta</p> <p>Yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuus on rajoitetumpaa kuin muilla yhteisöillä. Verovelvollisuuden arviointi on kokonaisarviointia ja verovuosi-kohtaista.</p> <p>Jos yhdistys tai säätiö ei ole yleishyödyllinen, sen on maksettava kaikesta tulosta veroa yhteisöjen yleisen verokannan mukaisesti (vuonna 2017 siis 20 %).</p> <p>Yleishyödyllisen yhteisön määritelmän mukaan sen toiminta ei saa kohdistua vain rajoitettuihin henkilöpiireihin eikä tuottaa toiminnallaan siihen osallistuville taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempaa palkkana tai muuna hyvityksenä. TVL 22 §</p> <p>Yleishyödyllisellä yhteisöllä voi olla useanlaisia tuloja: elinkeinotuloa, kiinteistötuloa, maatalouden tuloa ja henkilökohtaisen tulolähteen tuloa.</p>	<p>Rekisteröimätöntä yhdistystä pidetään verotuksessa yhtymänä, jonka tulo verotetaan sen jäsenten tulona. Yleishyödyllisen yhdistyksen tai säätiön kiinteistötulon veroprosentti on muuta tuloa matalampi (verovuonna 2017 veroa maksetaan 6,07 %). Elinkeinotulon veroprosentti on sama kuin muillakin verovelvollisilla eli 20 prosenttia verovuonna 2017. TVL 23 §, 124–124b §</p> <p>Elinkeinoimintaan viittaa muun muassa se, jos toiminnan kulut katetaan myymällä tuotteita ja palveluita samaan tapaan kuin samoilla markkinoilla toimivat elinkeinoimintaa harjoittavat yritykset, etenkin jos tuotteet ja palvelut ovat samanlaisia. Elinkeinoiminnasta voi kertoa myös se, että yhdistyksellä tai säätiöllä on pääasiassa palkattua henkilökuntaa. Elinkeinotulona ei kuitenkaan yleensä pidetä sellaista tuloa, jonka yleishyödyllinen yhdistys tai säätiö saa esimerkiksi pienimuotoisesta tuotteiden myynnistä tai muusta vähäisestä toiminnasta, jonka tarkoitus on yhdistyksen tai säätiön oman toiminnan rahoittaminen. Myyntiä voidaan kuitenkin pitää elinkeinoimintana, jos se on laajamittaista ja kohdistuu tavanomaisiin kulutustuotteisiin (esimerkiksi keksit, sukut, ilotulitteet ynnä muut sellaiset).</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Verovelvollisuus ulottuu myös kiinteistötuloon siltä osin, kun kiinteistöä käytetään muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. <u>TVL 23 §</u></p> <p>Elinkeinotulon veronalaisuus on säädetty kilpailunäkökulman johdosta. Henkilökohtaisen tulolähteen tulot ovat yleishyödylliselle yhdistykselle tai säätiölle verovapaita tuloja. Tällaisina tuloina voidaan pitää esimerkiksi jäsenmaksutuloja, osinkotuloja, korkotuloja, osakehuoneistojen vuokratuloja, lahjoituksia ja avustuksia sekä luovutusvoittoja. Yhteisö voi joutua maksamaan tuloveroa, vaikka sen kokonaistulos olisi tappiolla.</p> <p>Tilinpäätäjän on tärkeää pystyä erottamaan, milloin yhteisön toiminta täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Jos yhteisöllä on eri tavalla verotettavana olevaa toimintaa, tilinpäätäjän tehtäviin kuuluu erottaa näihin toimintoihin kohdistuvat tulot ja menot toisistaan. Jokaisen tulolähteen tuloista tulee pystyä seuraamaan erikseen veroilmoituksen oikean täyttämisen mahdollistamiseksi.</p>	<p>Jos yleishyödyllinen yhteisö harjoittaa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, sille voidaan myöntää vapautus tuloverosta, vaikka tulo muuten olisi veronalaista. Veronhuojennusta on haettava kirjallisesti.</p> <p>Vaikka yhdistyksen kokonaistulos onkin nolla, voi yhdistyksen harjoittama veronalainen elinkeinotoiminta tai kiinteistöjen vuokraus tuottaa voittoa, jolloin myös tuloveroa on maksettava. Elinkeinotoiminnan tuotoista ei voi vähentää muita kuin elinkeinotoiminnan kuluja ja kiinteistön tuottamasta tulosta veronalaiseen kiinteistönvuokraukseen kohdistuvia kuluja. Näin ollen yhdistyksen yleishyödyllisen toiminnan kulut eivät ole verovähennyskelpoisia elinkeinotoiminnan veronalaisesta tulosta.</p> <p>Tulkintatilanteita eri tulolähteiden välillä tapahtuu nimenomaan henkilökohtaisen tulolähteen (TVL) ja elinkeinotoiminnan tulolähteen (EVL) välillä. Seuranta voi tapahtua esimerkiksi kustannuspaikkojen avulla.</p>	
<p>Tappiontasaus</p> <p>Elinkeinotoiminnan verotuksessa vahvistettu tappio vähennetään tappiovuotta seuraavan 10 verovuoden aikana sitä mukaa, kun verotettavaa elinkeinotuloa syntyy, ja siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet. <u>TVL 117–123, siirtymäsäännös 150–153.</u></p> <p>Vahvistetut edellisten tilikausien tappiot ovat tärkeä tilinpäätössuunnittelun elementti. Siirtyminen suunnitelman mukaisiin poistoihin saattaa monissa yrityksissä lisätä tappiollisia tilinpäätöksiä. Jos halutaan välttää tappiota verotuksessa, voidaan tällöin turvautua ns. hyllypoistoihin. Vahvistetut tappiot on pyrittävä kaikin keinoin vähentämään määräaikana.</p> <p>KHO:n ratkaisun 2010/3091 mukaan elinkeinotoiminnassa syntynyt tappio voitiin vähentää henkilön pääomatuloista jo sinä vuonna, kun hän lopetti elinkeinotoiminnan</p>	<p>Tappion vähennysoikeus kuitenkin katkeaa, jos tappiovuoden aikana tai sen jälkeen yli puolet yhteisön tai elinkeinoyhtymän osakkeista tai osuuksista vaihtaa omistajaa muun saannon kuin perinnön tai testamentin kautta tai yli puolet jäsenistä vaihtuu.</p> <p>Tappioiden vähennysoikeuden säilymistä rajoitetaan myös ns. välillisen omistajanvaihdoksen osalta. Tämä koskee tapauksia, joissa yhteisö (osakeyhtiö, osuuskunta) tai yhtymä (avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö) omistaa tappiollisen yhteisön tai elinkeinoyhtymän osakkeista tai osuuksista vähintään 20 %. Jos tällaisen omistajayhteisön/-yhtymän osakkeista tai osuuksista yli 50 % siirtyy uusille omistajille, katsotaan kaikkien ko. omistajayhteisön/-yhtymän omistamien osakkeiden tai osuuksien vaihtaneen omistajaa laskettaessa sitä, onko yli puolet ko. tappiollisen yhteisön tai yhtymän osakkeista vaihtanut omistajaa.</p> <p>Verohallinto voi kuitenkin erityisistä syistä, milloin se yhteisön tai yhtymän toiminnan jatkumisen kannalta on tarpeen, hakemuksesta myöntää oikeuden tappion vähentämiseen. Poikkeusluvan kohteena olevan tappion vähentäminen konserniavustuksesta edellyttää erityistä lupaa. Tappion vähennysoikeus voidaan myöntää myös keskinäiselle kiinteistöosakeyhtiölle, jos se jatkaa toimintaansa, tappiot ovat tarpeen yhtiön toiminnan jatkumisen kannalta eivätkä ne ole muodostuneet kauppatavaraksi. <u>KHO 2013/178</u></p>	6.8.7

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																														
	<p>Tapauksessa KHO 2013/3150 A Oy sai vähentää siihen sulautuvalle ruotsalaiselle tytäryhtiölle B AB:lle vahvistetut tappiot, jos A Oy näytti toteen, että B AB oli käyttänyt loppuun mahdollisuudet kyseisten tappioiden huomioon ottamiseksi eikä ollut mahdollisuutta siihen, että joko B AB itse tai kolmas osapuoli saisi ottaa ne huomioon Ruotsissa. Vähentämisen edellytyksenä oli, että tappiot voitaisiin vähentää vastaavassa suomalaisten yhtiöiden välisessä sulautumisessa.</p> <p>Omaisuu den luovutustappio</p> <p>1.1.2016 alkaen omaisuuden luovutuksesta syntynyt tappio vähennetään omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta verovuonna ja viitenä sitä seuraavan vuotena sitä mukaa kuin voittoa kertyy. Luonnollisen henkilön ja kotimaisen kuolinpesän verotuksessa vähennyskelpoinen luovutustappio, joka jää vähentämättä omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta, vähennetään puhtaasta pääomatulosta ennen muita pääomatulosta tehtäviä vähennyksiä.</p>	<p>Omaisuu den luovutuksesta syntynyttä tappiota ei oteta huomioon pääomatulojen alijäämää vahvistettaessa.</p>																														
6.8.8	<p>Veroasteikot</p> <p>Yhteisöjen tulovero Yhteisöjen verotettavaan tuloon kohdistuu verovuodesta 1993 alkaen kiinteä tulovero, jonka tuotto jaetaan eri veronsaajien kesken. TVL 124 ja 130</p> <p>Pääomatulot ja ansiotulot Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän veronalaiset tulot jaetaan kahteen tulolajiin, pääomatuloihin ja ansiotuloihin. Pääomatuloja verotetaan verovuodelta suhteellisen verokannan mukaan. Ansiotuloja verotetaan valtionverotuksessa progressiivisen veroasteikon mukaan ja lisäksi niistä maksetaan kunnallisvero ja sairausvakuutusmaksut (sekä kirkollisvero).</p> <p>Pääomatuloja ovat korkotulojen, vuokratulojen, henkivakuutuksen tuoton, TVL 53a §:n mukainen osakaslainan noston ja luovutusvoittojen lisäksi mm. pörssiyhtiöistä saatu osinko, elinkeinonharjoittajan yritystulon pääomatulo-osuus, elinkeinoyhtymän (avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö) yhtiömiehen pääomatulo-osuus sekä muusta yhtiöstä kuin pörssiyhtiöstä saadun osingon pääomatulo-osuus. Muut tulot ovat ansiotuloja.</p> <p>Elinkeinonharjoittajan ja elinkeinoyhtymän yhtiömiesten pääomatulo-osuudet määräytyvät verovuodesta 2005 alkaen verovelvollisen yrityksessä olevan nettovarallisuuden laskennallisen 20 prosentin (verovuosina 1997–2004 18 prosentin ja 1993–1996 15 prosentin) vuotuisen tuoton mukaan. (Ks. Poikkeus kohdasta 6.8.1). Muista kuin pörssiyhtiöistä saadun osinkotulon pääomatulo-osuudesta katso osakeyhtiön verotus kohdasta. TVL 32</p>	<p>Tulo- ja varallisuusverokannat Pääomavero on 30 % ja 34 % 30 000 euroa ylittävistä pääomatuloista. Korkotulojen lähdevero on 30 % verovuodesta 2012 alkaen. Yhteisövero on 20 %.</p> <p>Progressiivinen tuloveroasteikko vuonna 2017:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Verotettava ansiotulo (€)</th> <th>Vero alarajan kohdalla (€)</th> <th>Vero alarajan ylittävistä tulon osasta (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>16 900-25 300</td> <td>8</td> <td>6,25</td> </tr> <tr> <td>25 300-41 200</td> <td>533</td> <td>17,5</td> </tr> <tr> <td>41 200-73 100</td> <td>3 315,50</td> <td>21,5</td> </tr> <tr> <td>73 100-</td> <td>10 174,00</td> <td>31,5</td> </tr> </tbody> </table> <p>Progressiivinen tuloveroasteikko vuonna 2018: (HE 107/2017)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Verotettava ansiotulo, €</th> <th>Vero alarajan kohdalla, €</th> <th>Vero alarajan ylittävistä tulon osasta, %</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>17 200-25 700</td> <td>8</td> <td>6</td> </tr> <tr> <td>25 700-42 400</td> <td>518</td> <td>17,25</td> </tr> <tr> <td>42 400-74 200</td> <td>3 398,75</td> <td>21,25</td> </tr> <tr> <td>74 200-</td> <td>10 156,25</td> <td>31,25</td> </tr> </tbody> </table>	Verotettava ansiotulo (€)	Vero alarajan kohdalla (€)	Vero alarajan ylittävistä tulon osasta (%)	16 900-25 300	8	6,25	25 300-41 200	533	17,5	41 200-73 100	3 315,50	21,5	73 100-	10 174,00	31,5	Verotettava ansiotulo, €	Vero alarajan kohdalla, €	Vero alarajan ylittävistä tulon osasta, %	17 200-25 700	8	6	25 700-42 400	518	17,25	42 400-74 200	3 398,75	21,25	74 200-	10 156,25	31,25
Verotettava ansiotulo (€)	Vero alarajan kohdalla (€)	Vero alarajan ylittävistä tulon osasta (%)																														
16 900-25 300	8	6,25																														
25 300-41 200	533	17,5																														
41 200-73 100	3 315,50	21,5																														
73 100-	10 174,00	31,5																														
Verotettava ansiotulo, €	Vero alarajan kohdalla, €	Vero alarajan ylittävistä tulon osasta, %																														
17 200-25 700	8	6																														
25 700-42 400	518	17,25																														
42 400-74 200	3 398,75	21,25																														
74 200-	10 156,25	31,25																														

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Verolaskelmat ja -kirjaukset</p> <p>Verolaskelma Suoriteperusteinen tilinpäätös edellyttää, että tilikauden välittömät verot otetaan tilinpäätökseen suoriteperustetta vastaavalla tavalla. Tämä tarkoittaa sitä, että tilinpäätöksessä tehdään laskelma tilikauden välittömistä veroista ja nämä verot näytetään tuloslaskelmassa. Yleisradioveroa ei kuitenkaan käsitellä verot -ryhmässä vaan liiketoiminnan muuna kuluna. KILAn yleisohje laskennallisista veroista ja -saamisista 12.9.2006</p> <p>Yhteisöjen (osaakeyhtiö ja osuuskunta) verovuoden välittömiä veroja laskettaessa otetaan huomioon verotettavana tulona myös yrityksen saamat osinkotulot veronalaisilta osiltaan. Yhtymien (muun muassa avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö) veroja laskettaessa niitä ei oteta huomioon verotettavana tulona, koska ne verotetaan kokonaan yhtiömiesten tulona.</p> <p>Yhteisöjen ja yhteisetuukisien on laskettava ja kirjattava verovuodelta menevät verot jo senkin tähden, että ne voisivat hakea lisäennakkoa oikean suuruiseen oikeaan aikaan ja välttyä siten maksamasta viivästysseuraamuksia.</p> <p>KPL:iin on otettu erityinen säännös tilinpäätöksen ja verotuksen välisistä väliaikaisista eroista johtuvien laskennallisten verovelkojen ja -saamisten käsittelystä tilinpäätöksessä. Sen mukaan tuottojen ja niitä vastaavien veronalaisten tulojen, samoin kuin kulujen ja niitä vastaavien vähennyskelpoisten menojen, väliaikaisista eroista syntyvät laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan merkitä erikseen tuloslaskelmaan ja taseeseen varovaisuuden periaatetta noudattaen. Kirjanpitolainsäädäntö edellyttää väliaikaisista eroista aiheutuvien verovelkojen ja -saamisten ja niiden muutosten huomioon ottamista joko tuloslaskelmassa tai taseessa tai kirjanpitoasetuksen mukaisena liitetietona. Pienet kirjanpitovelvolliset on kuitenkin kokonaan vapautettu tästä velvollisuudesta. <u>KPL 5:1 8, KILAn yleisohje 12.9.2006</u></p> <p>Tässä tarkoitettuja jaksotuseroja syntyy lähinnä pakollisten varausten ja vahvistettujen tappioiden vastaisuudessa tuottamista verovaikutuksista.</p>	<p>Verojen kirjaukset Jokaisen verovuoden veroja varten on kirjanpidossa hyvä olla oma tili. Verovuoden veroennakot, aikaisempien verovuosien jälkiverot ja veronpalautukset kirjataan maksuperusteen mukaisesti asianomaisen vuoden verotilille.</p> <p>Jos elinkeinonharjoittajan tai yhtymän tilikausi poikkeaa kalenterivuodesta, kirjataan maksuunpannut mutta vielä maksamatta olevat veroennakkoliput tilinpäätöksessä viennillä Verot 2017 an Verovelat (muut lyhytaikaiset velat).</p> <p>Yhteisöllä sen sijaan ennakot otetaan huomioon tilikausittain, joten verovuoden veroina käsitellään tilikauden aikana erääntyneet ennakot.</p> <p>Tilinpäätöksessä verrataan verotilin saldoa verolaskelman mukaisiin veroihin. Verotilin saldoa korjataan joko viennillä Verot 2017 an Siirtovelat tai viennillä Siirtosaamiset an Verot 2017 riippuen siitä, onko kyseessä odotettavissa oleva jäännösvero vai ennakonpalautus. Tuloslaskelmassa veroista on informoitava niin, että tilikaudella menevät verot näytetään erikseen.</p> <p>Kirjanpito voidaan järjestää myös siten, että verovuodelle kuuluvat ennakoverot heti kirjataan viennillä Verot 2017 an Verovelat. Ennakkojen maksut kirjataan vastaavasti verovelan vähennykseksi. Verovelkatilin saldo esitetään taseen muissa lyhytaikaisissa veloissa.</p> <p>Verojen maksun viivästyisestä tai muista laiminlyönneistä aiheutuvat sanktiot (huojennettu viivästyskorko ja viivästyskorko, aikaisemmin yhteisökorko, veronlisäys ja viivekorko) eivät ole välittömiä veroja, vaan verotuksessa vähennyskelvottomia eriä. Niitä ei siten kirjata verotilille.</p> <p>Myös yksityinen elinkeinonharjoittaja on velvollinen kirjaamaan elinkeinotoimintaa koskevat verot tuloslaskelmaansa. <u>KILA 2004/1745</u></p> <p>Sen sijaan henkilöyhtiön yhtiömiehille heidän tulo-osuutensa perusteella määrättäviä veroja ei panna henkilöyhtiön kirjanpitoon, koska ne eivät ole yhtiön veroja.</p>	6.8.9

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.8.10	<p>Veroennakoiden hyväksilukeminen</p> <p>Ennakkomenettely muuttui 1.11.2017, ks tietopaketin kohta 1.1.4. Muutoksen tavoitteena oli ennakoiden vastaavuuden parantaminen ja verovelvollisten saattaminen yhdenvertaiseen asemaan oikeudellisesta muodosta riippumatta. Muutoksen seurauksena ennakoita voidaan alentaa, poistaa tai muuttaa aiempaa joustavammin sekä verovelvollisen että Verohallinnon toimesta.</p> <p>Ennakonpidätys, määrättyt ennakot, lisäennakko sekä toisesta valtiosta Suomeen siirretty ennakko luetaan verovuoden verotuksessa verovelvollisen hyväksi. Toiselle valtiolle siirrettyä veroa ei käytetä verojen suoritukseksi (eikä sitä lasketa mukaan verovelvolliselle kotimaassa maksettavaksi määrättäviin veroihin).</p> <p>Ennkontäydennysmaksu poistui yhteisöiltä 31.10.2017. Jos ennakoita halutaan 1.1.2017 alkaen täydentää verovuoden päättymisen jälkeen, tulee Verohallinnolta pyytää lisäennakon määräämistä. Ennakoiden alentamista tai poistamista voi pyytää aiempaa laajemmin aina verotuksen päättymiseen saakka (10 kk kuluessa tilikauden päättymisestä). Lisäennakko tulee maksaa viimeistään kuukauden kuluessa verovuoden päättymisestä, jos huojennetulta viivästyskorolta halutaan välttyä kokonaan.</p> <p>Yhtymältä pidätetty ennakonpidätys luetaan yhtiömiesten veron suoritukseksi niiden osuuskien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon, ja sen verovuoden hyväksi, jonka aikana ennakonpidätys on toimitettu. Verotuksessa hyväksi luettavat määrät, joita ei tarvita verovelvollisen verojen suoritukseksi verovuonna, palautetaan ennakonpalautuksena. Toiselle valtiolle siirrettävää ennakonpalautusta ei kuitenkaan palauteta. Jos hyväksi luettavat määrät eivät riitä verojen suoritukseksi, määrätään verovelvollisen maksettavaksi jäännösvero. Jäännösvero on maksettava, vaikka verotukseen haettaisiin muutosta. VML 34–36, 50</p>	<p>Ennakonpidätys luetaan sen verovuoden verojen hyväksi, jona ennakonpidätys on toimitettu.</p> <p>Verovuodella määrättävän veron suoritukseksi luetaan 1.11.2017 alkaen määrättyt ennakot. Aiemmin veron suoritukseksi luettiin ne ennakon erät, jotka olivat erääntyneet maksettaviksi ennen tilikauden päättymistä ja jotka ovat kertyneet viimeistään kuukautta ennen verotuksen päättymistä.</p> <p>Esimerkki: Yhtiöltä ei ole toimitettu ennakonpidätystä. Yhtiölle on määrätty verovuonna maksettavaksi ennakoita yhteensä 12 000 euroa. Yhtiö on maksanut kaikki ennakot eräpäivänä. Toimitettavassa verotuksessa Yhtiölle määrättävien verojen määrä 12 500 euroa. Yhtiölle määrätään verotuksen päätyessä maksettavaksi jäännösveroa 500 euroa, koska määrättyt ennakot, 12 000 euroa, eivät riitä kattamaan verojen kokonaismäärää, 12 500 euroa. Jäännösverolle määrätään maksettavaksi korkoa.</p> <p>Esimerkki: Yhtiöltä ei ole toimitettu ennakonpidätystä. Yhtiölle on määrätty verovuonna maksettavaksi ennakoita yhteensä 12 000 euroa, yhtiö on maksanut näistä ennakoista 10 000 euroa. Toimitettavassa verotuksessa Yhtiölle määrättävien verojen määrä on yhteensä 15 000 euroa. Yhtiölle määrätään maksettavaksi jäännösveroa 3 000 euroa, koska määrättyt ennakot, 12 000 euroa, eivät riitä kattamaan verojen kokonaismäärää, 15 000 euroa. Jäännösverolle määrätään maksettavaksi korkoa. Maksamattomien ennakoiden perintää jatketaan myös verotuksen päättymisen jälkeen. Maksamattomille erille lasketaan korkoa ennakoiden eräpäivää seuraavasta päivästä lukien siihen päivään asti, jona ne suoritetaan.</p> <p>Ennkontäydennysmaksun poistuminen tarkoitti käytännössä sitä, että lisäennakon koroton maksuaika lyheni kolme kuukautta. 31.10.2017 asti ennkontäydennysmaksua voitiin maksaa korkoseuraamusten välttämiseksi aina neljän kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä. 1.11.2017 alkaen jäännösverolle määrättävän huojennetun viivästyskoron määrään voi vaikuttaa hakemalla lisäennakkoa verovuoden päättymisen jälkeen.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Verotuksen korot</p> <p>1.11.2017 verotuksen korkoja yhdenmukaistettiin ja yhteisökorko, veronlisäys ja viivästyskorko poistettiin. Muutoksia sovelletaan yhteisöjen ja yhteisötuksien osalta 1.11.2017 alkaen, mutta siirtymäsäännöksiä on runsaasti. Muilla verovelvollisilla uusia säännöksiä sovelletaan verovuodesta 2018 alkaen.</p> <p>Yhteisökorko korvattiin huojennetulla viivästyskorolla. Palautettava yhteisökorko korvattiin palautuskorolla.</p> <p>Huojennettua viivästyskorkoa lasketaan jäännösverolle, verotuksen muutoksesta johtavalle verolle ja ennakolle, joka erääntyy verovuoden päättymistä seuraavan kuukauden jälkeen.</p> <p>Jäännösverolle lasketaan huojennettua viivästyskorkoa verovuoden päättymistä seuraavan toisen kuukauden ensimmäisestä päivästä jäännösveron ensimmäisen erän eräpäivään.</p> <p>Verovuoden päättymistä seuraavan kuukauden jälkeen erääntyvälle ennakolle lasketaan huojennettua viivästyskorkoa verovuoden päättymistä seuraavan toisen kuukauden ensimmäisestä päivästä ennakon eräpäivään.</p> <p>Veronlisäys ja viivekorko korvattiin viivästyskorolla. Viivästyskorkoa lasketaan verolle, joka maksetaan eräpäivän jälkeen aina veron maksupäivään asti.</p> <p>Veronpalautukselle lasketaan korkoa verovuoden päättymistä seuraavan toisen kuukauden ensimmäisestä päivästä tai sitä myöhempää maksupäivää seuraavasta päivästä palautuspäivään. Veronpalautukselle laskettavan koron laskenta-aika alkaa siis samasta ajankohdasta kuin mistä verovelvolliselle maksettavaksi määrättävän huojennetun viivästyskoron laskenta-aika alkaa.</p> <p>Maksettava huojennettu viivästyskorko tai viivästyskorko ei ole tuloverotuksessa vähennyskelpoinen meno, eikä palautuskorko veronalainen tulo.</p> <p><u>L Veronlisäyksestä ja viivekorosta 4-5, 10</u></p>	<p>Huojennetun viivästyskoron korkoprosentti on korkolaissa tarkoitettu viitekorko, joka on voimassa kalenterivuotta edeltävän puolen vuoden aikana ja johon lisätään 2 prosenttiyksikköä. Korko on kuitenkin vähintään 0,5 %. Huojennetun viivästyskoron määrä on 2 % vuonna 2017.</p> <p>Palautettavan yhteisökoron korkoprosentti on korkolaissa tarkoitettu viitekorko, joka on voimassa kalenterivuotta edeltävän puolen vuoden aikana ja josta vähennetään 2 prosenttiyksikköä. Korko on kuitenkin vähintään 0,5 %. Koron määrä on 0,5 % vuonna 2017.</p> <p>Viivästyskoron korkoprosentti määräytyy samoin kuin viivekorko ja veronlisäys aiemmin. Viivästyskoron korkoprosentti on korkolaissa tarkoitettu viitekorko, joka on voimassa kalenterivuotta edeltävän puolen vuoden aikana ja johon lisätään 7 prosenttiyksikköä. Koron määrä on 7 % vuonna 2017. Viivästyskorolla ei ole vähimmäismäärää.</p> <p>Yhteisöjen ja yhteisötuksien verotuksessa palautuksen koronlaskenta alkaa kolme kuukautta nykyistä aikaisemmin. Muiden verovelvollisten verotuksessa palautuksen koronlaskennan alkuajankohta säilyisi ennallaan. Vastaavasti yhteisöjen ja yhteisötuksien lisäennakon koroton maksuaika lyheni kolme kuukautta, kun ennakontäydennysmaksu poistui.</p>	6.8.11
<p>Ennakkoratkaisu</p> <p>Tuloverotuksesta voi saada ennakkoratkaisun Verohallinnolta ja keskusverolautakunnalta. Verohallinto voi antaa tuloverotusta koskevan ennakkoratkaisun siitä, kuinka tuloverotus toimitettaisiin hakemuksessa kuvatussa asiassa. Keskusverolautakunta antaa ennakkoratkaisuja prejudikaattiperusteella tai asioissa, joilla on hakijalle erityisen tärkeä merkitys.</p>	<p>Verohallinnon antamiin ennakkoratkaisuihin haetaan muutosta hallinto-oikeudelta, KVL:n antamaan ennakkoratkaisuun haetaan muutosta valituslupamenettelyn kautta korkeimmalta hallinto-oikeudelta (VerohL 16 §). Keskusverolautakunnan kautta on siis mahdollista saada yleisestä tulkintaongelmasta Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätös nopeasti.</p>	6.8.12

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.8.13	<p>Luottamuksensuoja ja verotusmenettely</p> <p>Luottamuksensuoja Verotusmenettelylain 26.2 §:n mukainen luottamuksensuoja on ollut voimassa 1.1.1999 lähtien. Luottamuksensuoja voidaan antaa, jos</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä, 2.verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä, ja 3.verovelvollinen on toiminut joko viranomaisen omaksuman käytännön tai sen antamien ohjeiden mukaisesti. <p>Kun yhtiö oli hallinto-oikeuden lainvoimaisen päätöksen mukaan saanut luottamuksensuojaa sen suhteen, minkä verolain (TVL/EVL) mukaan yhtiötä tuli verottaa, ja kun verotus tapahtui EVL:n mukaan, tuli myös yhtiön omaisuutta käsitellä EVL:n 12 §:n mukaisena omaisuutena ja luokitella EVL:n mukaan. <u>KHO 2010/2675</u></p> <p>KHO:n päätöksen 2003/1062 mukaan myös suullisesta ohjeesta voi muodostua luottamuksensuoja. Todettakoon kuitenkin, että suullisen ohjeen olemassaolon näyttäminen voi osoittautua verovelvollisen kannalta haasteelliseksi. Tästä syystä erityisen merkittävistä tai tulkinnanvaraisista asioista on suositeltavaa pyrkiä hakemaan kirjallista ohjausta tai ennakkoratkaisua.</p> <p>Verotusmenettely Verotusmenettelylain 26 §:n muutos vuodesta 2006 alkaen siirsi ilmoitusmenettelyyn ja ilmoitettujen tietojen tutkimiseen liittyvien tietojen osalta vastuuta monelta osin verovelvolliselle. Uudistuksen tarkoituksena oli ottaa huomioon tuloverotuksen massamenettelyluonne ja veroviranomaisen tosiasialliset tutkimismahdollisuudet.</p> <p>Verohallinto on antanut erillisen ohjeen Verotuksen toimittamisen periaatteet A28/200/2015.</p>	<p>Verohallinto on antanut 22.3.2000 ohjeen, jotta luottamusperiaatteen soveltaminen olisi riittävän yhdenmukaista.</p> <p>Yksittäisen verovelvollisen kannalta on tärkeää, luottamuksensuojan saamiseksi, pyrkiä ilmoittamaan kaikki mahdolliset tulkintaerimielisyydet veroviranomaiselle tutkimista ja tulkintalinjan luomista varten.</p> <p>A Oy oli verovuodelta 2006 antamassaan veroilmoituksessa siirtänyt C Oy:n osakkeet vaihto-omaisuudesta käyttöomaisuuteen eikä siihen ollut verotuksessa puututtu. Tämä seikka ei verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 6 momentin mukaisen tutkimisvelvollisuuden laajuus huomioon ottaen yksinään muodostanut sellaista viranomaisen noudattamaa käytäntöä, jonka nojalla A Oy:lle olisi syntynyt saman pykälän 2 momentissa tarkoitettu luottamuksensuoja. <u>KHO 2012/2352 (vuosik 74)</u></p> <p>Yhdistys ei ollut antanut, eikä siltä oltu pyydetty veroilmoitusta. Verovuodelta 2004 yhdistykseltä pyydettiin veroilmoitus, eikä sitä katsottu yleishyödylliseksi yhteisöksi. Yhdistys ei saanut luottamuksensuojaa sillä perusteella, että siltä ei ollut aiemmin pyydetty veroilmoitusta. Verovuosi 2004. <u>KHO 2010/413 II 13</u></p> <p>Yhdistyksen tuloverotus oli useampana vuonna peräkkäin toimitettu veroilmoitusten mukaisesti. Näissä veroilmoituksissa vuokratulot oli esitetty osana elinkeinotoiminnan tulolähdettä. KHO hyväksyi HO:n arvion siitä, että veroilmoitukseen perustuvan verotuspäätöksen tuottama suoja verovelvolliselle on heikko. HO lausui seuraavaa: sillä miten yhdistys on vuokratulot ilmoittanut ja miten ne on verotettu, ei ole merkitystä sen arvioimiseksi, missä tulolähteessä vuokratulot on ollut verotettava. <u>KHO 1289/2013</u></p> <p>KHO:n kannanotot osoittavat, että luottamuksensuojan saamiseksi on asia pitänyt verotuksen toimittamisen yhteydessä tutkia.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Muutoksenhaku</p> <p>Verovuodesta 2017 alkaen, jos verovelvollinen hakee itse muutosta, tuloverotuksen oikaisuvaatimus on tehtävä 3 vuoden kuluessa niin, että aika lasketaan verovuoden päättymistä seuraavan kalenterivuoden alusta.</p> <p>Jos veroviranomainen hakee muutosta verovelvollisen verotukseen: Verovelvollisen vahingoksi tapahtuva oikaisu on yleensä tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Määräaikaan verotuksen oikaisulle voidaan kuitenkin tietyissä tilanteissa poikkeuksellisesti jatkaa.</p> <p>Veroviranomaisen aloitteesta verovelvollisen hyväksi tuleva oikaisu on yleensä tehtävä kolmen vuoden kuluessa niin, että aika lasketaan verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Määräaika on siis sama kuin verovelvollisen tekemässä oikaisuvaatimuksessa. Jos Verohallinto kohdistaa yritykseen sellaisia valvontatoimia, jotka tehdään verovelvollisen vahingoksi ja joilla on pidemmät määräajat, verotusta voidaan samalla muuttaa myös verovelvollisen hyväksi.</p> <p>Arvonlisävero</p> <p>Arvonlisäverokannat</p> <p>Yleinen verokanta 24 %</p> <p>Elintarvikkeet, rehut 14 %</p> <p>Lääkkeet, kirjat, elokuvanäytökset, liikuntatilojen käyttömaksut, henkilökuljetus, majoitus, yleisradion lupamaksut, kulttuuri-, urheilu- ja viihdetilaisuuksien pääsymaksut, sanoma- ja aikakauslehdet vähintään kuukauden ajaksi tilattuna 10 %.</p> <p>Muun muassa verottomien vesialusten myynti ja niihin kohdistuvat työsuoritukset 0 %. <u>AlvL 84.85.85a</u></p>	<p>Esimerkiksi verovuoden 2017 verotukseen on mahdollista hakea muutosta vuoden 2020 loppuun saakka.</p> <p>Verovuotta 2017 aiempien vuosien osalta, ks. Tilinpäätäjän tietopaketti 2016.</p> <p>Veroviranomaisen kolme vuotta pidempi muutoksenhaku aika koskee seuraavia tilanteita:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yhdellä vuodella jatkettu määräaika, jos asiaa ei Verohallinnosta riippumattomista syistä ehditä riittävästi selvittämään ennen kolmen vuoden määräaikaan. Vain niiden verotustoimien määräaika voidaan jatkaa, jotka ovat kesken yleisen määräajan päättyessä. Verohallinto tekee erillisen päätöksen oikaisuajan jatkamisesta. • Kuuden vuoden pidennetty määräaika, kun oikaisun perusteena on jokin seuraavista: <ol style="list-style-type: none"> 1. siirtohinnoitteluoikaisu, 2. etuyhteydessä olevien osapuolten välinen yritys- tai rahoitusrakenteiden järjestely, tai 3. tieto, joka on saatu kansainvälisessä tietojenvaihdossa muutoin kuin automaattisessa tietojenvaihdossa. <p>Lisäksi verotusta voidaan oikaista vielä edellä mainittujen määräaikojen jälkeen, jos kyseessä on rikosasia, johon liittyy syyte veropetoksesta.</p> <p>Tilinpäätös</p> <p>Päättynen tilikauden arvonlisävero on maksettava määräaikana, vaikka tilinpäätös ei vielä olisi valmis. Tämä merkitsee muun muassa sitä, että esimerkiksi kirjanpitoa käyttävän yrityksen tulee toimittaa tositaimeistonsa viivytyksettä tilikauden päättymisestä toimiston kirjanpitäjän käyttöön kyseessä olevan kuukausi-ilmoitusten tekemistä varten.</p> <p>Tilinpäätöksessä on mahdollisesti maksuperusteella kirjatut arvonlisäveroa koskevat liiketapahtumat muutettava suoriteperusteen mukaisiksi. Ammatinharjoittaja voi kuitenkin myös arvonlisäveron osalta tehdä tilinpäätöksen käyttäen maksuperustetta. Vaatimus menojen ja tulojen saattamisesta suoriteperusteen mukaisiksi koskee myös laskuttamatta olevia ostoja ja myyntejä, joita vastaavien hyödykkeiden vastaanotto tai toimitus on tapahtunut päättynen tilikauden puolella. Laskuttamatta olevat ostot ja myynnit kirjataan laskujen puuttuessa saapumisilmoitusten, lähetysluetteloiden, kuormakirjojen yms. tositteiden perusteella ostovelouksi tai myyntisaamisiksi.</p> <p>Tilinpäätöksessä on arvonlisäveron voinut esittää tilikauden kahden viimeisen kuukauden osalta nettona, jos ne on voinut maksettaessa netottaa. Tällöin esimerkiksi marraskuun maksettavaa veroa ja joulukuun palautettavaa veroa ei ole voitu netottaa (koska ne maksetaan eri aikaan). Kun 1.1.2010 voimaan tullut verotilijärjestelmä mahdollistaa tekemään jälkimmäisen kuukauden kausiveroilmoituksen jo kuukautta aiemmin eräpäivää, ne on jatkossa näin ollen mahdollista netottaa (huom. siirtymäsäännökset).</p> <p><u>Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen arvonlisäveron kirjaamisesta 8.5.2008.</u></p>	<p>6.8.14</p>

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																																		
7	<p>MUITA HUOMIOONOTETTAVIA ASIOITA</p> <p>VALTIOVARAINMINISTERIÖN JA 1.1.2007 ALKAEN EKP:N VAHVISTAMAT KOROT</p> <p>Peruskorko on viime vuosina vaihdellut seuraavasti:</p> <table border="1"> <tbody> <tr><td>1.7.2007–31.12.2007</td><td>4,25 %</td></tr> <tr><td>1.1.2008–30.6.2008</td><td>4,75 %</td></tr> <tr><td>1.7.2008–31.12.2008</td><td>4,75 %</td></tr> <tr><td>1.1.2009–30.6.2009</td><td>5,00 %</td></tr> <tr><td>1.7.2009–31.12.2009</td><td>1,75 %</td></tr> <tr><td>1.1.2010–30.6.2010</td><td>1,25 %</td></tr> <tr><td>1.7.2010–31.12.2010</td><td>1,25 %</td></tr> <tr><td>1.1.2011–30.6.2011</td><td>1,50 %</td></tr> <tr><td>1.7.2011–31.12.2011</td><td>2,00 %</td></tr> <tr><td>1.1.2012–30.6.2012</td><td>2,00 %</td></tr> <tr><td>1.7.2012–31.12.2012</td><td>1,50 %</td></tr> <tr><td>1.1.2013–30.6.2013</td><td>0,75 %</td></tr> <tr><td>1.7.2013–31.12.2013</td><td>0,50 %</td></tr> <tr><td>1.1.2014–31.12.2014</td><td>0,50 %</td></tr> <tr><td>1.1.2015–31.12.2015</td><td>0,25 %</td></tr> <tr><td>1.1.2016–31.12.2016</td><td>0,00 %</td></tr> <tr><td>1.1.2017–31.12.2017</td><td>0,00 %</td></tr> </tbody> </table>	1.7.2007–31.12.2007	4,25 %	1.1.2008–30.6.2008	4,75 %	1.7.2008–31.12.2008	4,75 %	1.1.2009–30.6.2009	5,00 %	1.7.2009–31.12.2009	1,75 %	1.1.2010–30.6.2010	1,25 %	1.7.2010–31.12.2010	1,25 %	1.1.2011–30.6.2011	1,50 %	1.7.2011–31.12.2011	2,00 %	1.1.2012–30.6.2012	2,00 %	1.7.2012–31.12.2012	1,50 %	1.1.2013–30.6.2013	0,75 %	1.7.2013–31.12.2013	0,50 %	1.1.2014–31.12.2014	0,50 %	1.1.2015–31.12.2015	0,25 %	1.1.2016–31.12.2016	0,00 %	1.1.2017–31.12.2017	0,00 %	<p>Yrityksen talouden hoidossa ja kirjanpidossa peruskoron muutokset vaikuttavat seuraaviin asioihin:</p> <ul style="list-style-type: none"> Oy:n osakaslainan (jota ei ole käsitelty verotuksessa veronalaisena pääomatulona) kohtuullinen korko on peruskorko. Perimättä jätetty tai liian pienenä peritty korko käsitellään verotuksessa peiteltyinä osingonjakona. AKYL:n 2:9 §:n mukainen yhtiömiesten keskinäisten tulo-osuuksien määrittämisessä kohtuullinen korko on korkolain 3 §:n 2 momentin mukainen korko. Laskettaessa negatiivisen oman pääoman johdosta vähennyskelvottomia korkoja yksityisliikkeessä ja henkilöyhtiössä, käytetään korkokantaa, joka on peruskorko + 1 prosenttiyksikkö. <p>VM vahvistaa peruskoron seuraavan kerran joulukuussa 2017 seuraavaksi puoleksi kalenterivuodeksi.</p>
1.7.2007–31.12.2007	4,25 %																																			
1.1.2008–30.6.2008	4,75 %																																			
1.7.2008–31.12.2008	4,75 %																																			
1.1.2009–30.6.2009	5,00 %																																			
1.7.2009–31.12.2009	1,75 %																																			
1.1.2010–30.6.2010	1,25 %																																			
1.7.2010–31.12.2010	1,25 %																																			
1.1.2011–30.6.2011	1,50 %																																			
1.7.2011–31.12.2011	2,00 %																																			
1.1.2012–30.6.2012	2,00 %																																			
1.7.2012–31.12.2012	1,50 %																																			
1.1.2013–30.6.2013	0,75 %																																			
1.7.2013–31.12.2013	0,50 %																																			
1.1.2014–31.12.2014	0,50 %																																			
1.1.2015–31.12.2015	0,25 %																																			
1.1.2016–31.12.2016	0,00 %																																			
1.1.2017–31.12.2017	0,00 %																																			
7.2	<p>SUOMEN PANKIN JA KORKOLAIN 12 §:SSÄ TARKOITETTUA VIITEKORKOJA</p> <p>Korkolain mukainen viitekorko on EKP:n viimeisimpään perusrahoitusoperaatioon ennen kunkin puolivuotiskauden ensimmäistä kalenteripäivää soveltama korko pyöristettynä ylöspäin lähimpään seuraavaan puoleen prosenttiyksikköön. Kyseisen puolivuotiskauden ensimmäisenä kalenteripäivänä voimassa olevaa viitekorkoa sovelletaan seuraavien kuuden kuukauden ajan.</p> <p><u>Korkolaki 340/2002</u></p>	<p>EKP:n vahvistama viitekorko ja sen muutokset vaikuttavat mm. seuraaviin seikkoihin:</p> <p>a) TVL 67 §:n mukaan, jos työsuhdelainan korko on sidottu yleisesti markkinoilla käytössä olevaan lainan viitekorkoon (1, 3, 6 ja 12 kuukauden euribor tai pankin muu yleisesti asiakkaiden luotoissa käyttämä oma viitekorko) ei niitä käytettäessä synny veronalaista etua. Jos korkoa ei ole sidottu yleisesti käytössä olevaan viitekorkoon, vaan laina on esimerkiksi kiinteäkorkoinen, veronalaiseksi ansiotuloksi katsotaan korkoetu siltä osin kuin lainasta peritty vuotuinen korko on alempi kuin 12 kuukauden euribor-korko vuoden ensimmäisenä päivänä.</p> <p>b) Huojennetun viivästyskoron korkoprosentti on korkolaissa tarkoitettu viitekorko, joka on voimassa kalenterivuotta edeltävän puolen vuoden aikana ja johon lisätään 2 prosenttiyksikköä. Korko on kuitenkin vähintään 0,5 %.</p> <p>c) Palautuskoron korkoprosentti on korkolaissa tarkoitettu viitekorko, joka on voimassa kalenterivuotta edeltävän puolen vuoden aikana ja josta vähennetään 2 prosenttiyksikköä. Korko on kuitenkin vähintään 0,5 %.</p> <p>d) Viivästyskorko on kutakin kalenterivuotta edeltävänä puolivuotiskautena voimassa oleva korkolain 12 §:ssä tarkoitettu viitekorko lisätynä seitsemällä prosenttiyksiköllä.</p> <p>e) Veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 2 §:n mukainen veronlisäys ja 4 §:n mukainen viivekorko on määrältään viitekorko lisätynä seitsemällä prosenttiyksiköllä, kuitenkin vähintään 3 euroa.</p> <p>f) Oma-aloitteisen verojen hyvityskorko on kalenterivuotta edeltävänä puolivuotiskautena voimassa ollut viitekorko, josta on vähennetty kaksi prosenttiyksikköä. Hyvityskorko on kuitenkin aina vähintään 0,5 %.</p> <p>VEROHp A2/200/2017</p>																																		

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>KÄYTETYT LYHENTEET</p> <p>A/L/S Asetus/laki/säädös AKYL Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä AlvA Arvonlisäveroasetus AlvL Arvonlisäverolaki AML Arvopaperimarkkinalaki AsOYL Asunto-osakeyhtiölaki ArvL Laki varojen arvostamisesta verotuksessa EK Elinkeinoelämän keskusliitto ELY Elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskus EVL Elinkeinotuloverolaki HE Hallituksen esitys HTM Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja IASB International Accounting Standards Board KHO Korkein hallinto-oikeus KHT Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja KILA Kirjanpitolautakunta KiVL Kiinteistöverolaki KKO Korkein oikeus KorkoL Korkolaki KPA Kirjanpitoasetus KPL Kirjanpitolaki KTM Kauppa- ja teollisuusministeriö KTMp Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös KVL Keskusverolautakunta LOYL Laki osakeyhtiölain voimaantulosta MVL Maatilatalouden tuloverolaki OKL Osuuskuntalaki OYL Osakeyhtiölaki OVML Oma-aloitteisen verojen verotusmenettelylaki PMA Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista SP Suomen Pankki StmA Asetus työnantajan sosiaaliturvamaksusta StmL Laki työnantajan sosiaaliturvamaksusta SäätioL SäätioLaki TEM Työ- ja elinkeinoministeriö TEMA Työ- ja elinkeinoministeriön asetus TTL Tilintarkastuslaki TVL Tuloverolaki VEROH Verohallinto VEROHp Verohallinnon päätös VM Valtiovarainministeriö VML Laki verotusmenettelystä VN Valtioneuvosto VnA KPA:n 2. luvun muuttumisesta VNp Valtioneuvoston päätös VSVL Varainsiirtoverolaki VVL Varallisuusverolaki VvMp Valtiovarainministeriön päätös YHL Laki yhtiöveron hyvityksestä STL Laki sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisistä allekirjoituksista</p>		8