

# Tilisanomat

6 | 2018

YRITYSTALOUDEN JA LASKENNAN AMMATTILEHTI 39. VUOSIKERTA

[www.tilisanomat.fi](http://www.tilisanomat.fi)



## Tilinpäätäjän **Tietopaketti**



# Tilinpäätäjän TIETOPAKETTI

---

## 2018

---

**Juhani Rönkkö**  
KHT, KTM

Tilinpäätäjän tietopaketti 2018 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 arvonnäkövero tai konsernitilinpäätös (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 em. ohjeen sovellettavuuteen KILAn lausunnon 1950/2016 mukaisesti.

Tietopaketti on päivitetty 24.10.2018 mennessä julkaistujen säädösten yms. 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 Oystä sekä KTM **Veera Oikarinen** Ernst & Young Oy:n vero-osastolta. Heille parhaat kiitokseni.

Juhani Rönkkö työskentelee Ernst & Young Oy:n palveluksessa KHT-tilintarkastajana.

# SISÄLLYSLUETTELO

<b>1 YLEISTÄ TILINPÄÄTÖKSESTÄ</b>	<b>52</b>		
<b>Ajankohtaista 2018</b>	<b>52</b>		
Lakimuutokset	52		
Muut muutokset	52		
Viimeaikaisista KILA:n päätöksistä	52		
Verotuksen muutoksia	56		
<b>Tilinpäätöksen valmistumisaika</b>	<b>60</b>		
<b>Tilintarkastus</b>	<b>61</b>		
<b>Veroilmoitus / verotuksen päätyminen</b>	<b>62</b>		
<b>Tilikausi</b>	<b>63</b>		
<b>Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti ja julkistaminen</b>	<b>64</b>		
<b>2 KIRJANPIDON JA TILINPÄÄTÖKSEN KESKEISET PERIAATTEET</b>	<b>66</b>		
<b>Hyvä kirjanpito tapa / oikea ja riittävä kuva</b>	<b>66</b>		
<b>Kirjausketju</b>	<b>67</b>		
<b>Kirjaamisperusteet</b>	<b>67</b>		
Dokumentoitu näyttö ja vahingonkorvausriski	68		
<b>Yleiset tilinpäätösperiaatteet</b>	<b>69</b>		
<b>Aikaisempien tilinpäätösvirheiden korjaaminen</b>	<b>71</b>		
<b>3 KIRJANPITOVELVOLLISEN KOKO</b>	<b>71</b>		
<b>4 ARVOSTUS JA JAKSOTTAMINEN</b>	<b>72</b>		
<b>Vastaavat</b>	<b>72</b>		
Aineettomat hyödykkeet	72		
Aineelliset hyödykkeet	73		
Sijoitukset	78		
<b>Vaihtuvat vastaavat</b>	<b>80</b>		
Vaihto-omaisuus	80		
Rakennusala	82		
Jatkuvasti korvautuva vähäinen vaihto-omaisuus	83		
Muut jaksotukset	84		
<b>Siirtyvät erät</b>	<b>87</b>		
<b>5 TILINPÄÄTÖS JA TOIMINTAKERTOMUS</b>	<b>90</b>		
<b>Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö</b>	<b>90</b>		
<b>Toimintakertomus</b>	<b>92</b>		
Toimintakertomuksen laatimisvelvollisuus	92		
Tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen	94		
Arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä	94		
Tutkimus- ja kehitystoiminta	94		
Konsernisuhteet ja fuusiot	95		
Osakepääoman korotus	95		
Yhtiön ja tytäryhteisöjen hallussa olevat yhtiön ja emoyhtiön osakkeet	95		
Esitys voitonjakoiksi tai tappion kattamiseksi	96		
Rahoituslaskelma	97		
<b>Tase ja tase-erät</b>	<b>97</b>		
Taseen rakenne	97		
Pysyvät vastaavat	97		
Sijoitukset	100		
Vaihtuvat vastaavat	101		
Rahoitusarvopaperit	104		
Rahat ja pankkisaamiset	105		
Oma pääoma	105		
Poistoero	110		
Vieras pääoma	111		
Omaisuuslaji- ja tulolähdesiirrot, yksityiskäyttö	112		
<b>Tuloslaskelma ja tuloslaskelmaerät</b>	<b>113</b>		
Tuloslaskelman rakenne	113		
Liikevaihto ja liiketoiminnan muut tuotot	114		
Materiaalit ja palvelut	115		
Henkilöstökulut	115		
Poistot ja arvonalentumiset	117		
		Avustuksella tai varauksella katettu hankintameno	118
		Liiketoiminnan muut kulut	118
		Rahoitustuotot ja -kulut	118
		Tilinpäätössiirrot	118
		Välittömät verot	119
		<b>Liitetiedot</b>	<b>119</b>
		Yleistä liitetiedoista	119
		Mikroyritys	119
		Yleistä pien- ja mikroyrityksen liitetiedoista (PMA)	119
		Pienyrityksen liitetiedot (PMA 3 luku)	122
		Mikroyrityksen liitetiedot (PMA 4 luku)	127
		Pienyrityksen kokorajat ylittävien yrityksen liitetiedot (KPA)	127
		Esittämistapaa koskevat liitetiedot	127
		Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot	128
		Taseen vastaavia koskevat liitetiedot	130
		Taseen vastattavia koskevat liitetiedot	132
		Vakuudet, vastuusitoumukset ja taseen ulkopuoliset järjestelyt	134
		Liitetiedot omistuksista muissa yhtiöissä	138
		Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot	138
		<b>6 VEROTUS</b>	<b>139</b>
		<b>Verotuksen ja kirjanpidon keskinäinen sidonnaisuus</b>	<b>139</b>
		<b>Kirjanpidon ja verotuksen ajoituseroista</b>	<b>139</b>
		<b>Verotuksellisia konfliktitilanteita</b>	<b>140</b>
		<b>Varaukset</b>	<b>142</b>
		Toimintavaraus	142
		Jälleenhankintavaraus	142
		Takuuvaraus	143
		Hinnanlaskuvaraus	144
		Asuintalovaraus	144
		<b>Konsernin verotus</b>	<b>144</b>
		Konserniavustus	144
		Konsernituki	146
		Siirtohinnoittelu	146
		<b>Muita vähennysoikeuksia</b>	<b>147</b>
		<b>Verolaskelmat ja kirjaukset</b>	<b>148</b>
		Yksityinen elinkeinonharjoittaja	148
		Henkilöyhtiö	150
		Osakeyhtiö	152
		Konsernituki	153
		Osinkojen verotus	153
		Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksesta	156
		Tappiontasaus	157
		Veroaasteikot	157
		Verolaskelmat ja kirjaukset	158
		Veroennakoiden hyväksilukeminen	159
		Verotuksen korot	160
		Ennakkoratkaisu	160
		Luottamuksensuojat ja verotusmenettely	161
		Arvonlisävero	162
		<b>7 MUITA HUOMIOONOTETTAVIA ASIOITA</b>	<b>163</b>
		<b>Valtiovarainministeriön ja 1.1.2007 alkaen EKP:n vahvistamat korot</b>	<b>163</b>
		<b>Suomen Pankin ja korkolain 12 §:ssä tarkoitettuja viitekorkoja</b>	<b>163</b>
		<b>8 KÄYTETYT LYHENTEET</b>	<b>164</b>

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
1	<p><b>YLEISTÄ TILINPÄÄTÖKSESTÄ</b></p> <p><b>1.1 AJANKOHTAISTA 2018</b></p> <p><b>1.1.1 Lakimuutokset</b></p> <p><b>Kirjanpitolain muutokset 2018</b></p> <p>Tilinpäätäjän Tietopaketti 2017 – julkaisun jälkeen säädettyä:                      - kirjanpitolain muutos on vähäinen eikä koske kirjanpitovelvollisia.                      - kirjanpitoasetus ei ole muuttunut.</p> <p><b>Osakeyhtiölain muutokset 2018</b></p> <p>Osakeyhtiölakiin ei ole tehty muutoksia edellisen Tilinpäätäjän Tietopaketti 2017 -julkaisun jälkeen.</p>	<p>KPL:n muutos koskee lain noudattamista valvovien viranomaisten tietojenanto-oikeutta rikosasioiden selvittämisessä. <a href="#">Lainmuutos 663/2018</a></p> <p>Myös OKL ja AKYL ovat entisellään.</p>
1.1.2	<p><b>Muut muutokset</b></p> <p>Kansallinen tulorekisterihanke etenee.</p>	<p>1.1.2019 alkaen palkkatiedot ilmoitetaan tulorekisteriin heti maksutapahtuman yhteydessä.                      1.1.2020 alkaen myös etuus- ja eläketiedot ilmoitetaan tulorekisteriin.</p>
1.1.3	<p><b>Viimeaikaisista KILA:n päätöksistä</b></p> <p>1) KILA ohjeisti oma-aloitteisesti tilitettävien verojen kirjanpitokäsittelystä:                      -Sellainen veronlisäys, joka on koronluonteinen, aikaan sidottu erä, kirjataan korkomenoksi.                      -Sanktioluonteinen maksu kirjataan liiketoiminnan muihin kuluihin.                      -Oma-aloitteisten verojen verovelat esitetään yleensä taseen muina lyhytaikaisina velkoina.                      -Merkitykseltään vähäiset erät voidaan kirjata maksuun perustuen, muutoin on noudatettava suoriteperustetta.                      -Jos edellisiin tilikausiin kohdistuva takautuva maksuunpano tai palautus on kirjanpitovelvollisen kannalta olennainen, tehdään oikaisu oman pääoman kautta.                      -Viimeistään tilinpäätösvaiheessa on selvitettävä ja täsmäytettävä eri verovelat ja –saamiset sekä niihin liittyvät viivästysmaksut.                      -Epäolennaiset omaverotilillä esitetyt korkomenot ja –hyvitykset voidaan netottaa tilinpäätöksessä.</p> <p>ALV-yleisohje 2017 muistuttaa siitä, että ALV-tilityksiin tarvittavat tiedot on aina pystyttävä johtamaan kirjanpidosta ja/tai osakirjanpidoista niin, että tilityksien oikeellisuus on tarkistettavissa.</p> <p>Yleisohjeen tarkoituksena on myös yhtenäistää sekä kirjauskäytäntöjä että tilinpäätösinformaatiota.</p> <p>2) KILA ei hyväksynyt näkemystä siitä, että perustajaurakointia harjoittava rakennusliike voisi arvostaa myymättä olevat kohdeyhtiön osakkeet niiden hankintamenoa alhaisempaan arvoon, mikäli osakkeiden arvonalentumisesta ei ole näyttöä. Kirjanpitovelvollinen olisi halunnut käyttää osakkeiden arvostuksessa alemmaa arvoa (rakennusliikkeen omakustannustahintaa) kuin mitä muodostuu laskettaessa hankintameno kohdeyhtiön tehtävien sijoitusten kautta.</p>	<p>1) Ohjeistuksesta: <a href="#">KILA 1976/2017</a>  <a href="#">KILAn Yleisohje arvolisäverosta 31.10.2017, mikä ohje sisältää lainsäädännön muutokset vuosina 2008-2017.</a></p> <p>Kilan mukaan sanktioluonteisia maksuja ovat laiminlyönti- ja myöhästymismaksu sekä veronkorotus.                      Jos määrätään maksettavaksi aikanaan maksamatta jäänyt tai liikaa maksettu palautettu ALV, kirjataan veron määrä tilille, jolle se olisi alun perin tullut kirjata.                      Tilanteessa, jossa kirjanpitovelvollinen on suurempi kuin mikroyritys ja oma-aloitteisen verojen takautuva oikaisu ei ole merkitykseltään vähäinen, takautuvasta oikaisuista tulee esittää myös liitetieto.                      Kirjanpitovelvollisen kannattaa ottaa käyttöön itselleen tarkoituksenmukaisin tilikartta. Tällöin harkittavaksi tulee, avataanko eri verolajitilien lisäksi erillinen omaverotili, jolla voitaisiin seurata omaveroon siirrettyjä eriä ja joka voitaisiin tapahtumittain täsmäyttää verottajan tiliotetta vastaan.</p> <p>Yleisohje ja sen esimerkit pyrkivät tukemaan tämän tehtävän suorittamista.                      ALV:n kirjaustapa (brutto/netto) on edelleen kirjanpitovelvollisen itsensä valittavissa.</p> <p>Verovelvollisen, jonka verokausi on kalenterikuukausi tai neljänneskalenterivuosi, on kirjattava ALV:n määrään vaikuttavat liiketapahtumat kuukausikohtaisesti verokautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä.</p> <p>2) Perustajaurakoinnissa vielä myymättömät AsOy-muotoisen kohdeyhtiön osakkeet aktivoidaan vaihto-omaisuutena rakennusliikkeen taseeseen siten, että osakkeiden hankintameno muodostuu niiden osuus kohdeyhtiön sellaisista osakepääoma- ja rakennusrahastosuorituksista, joihin on rakennusliikkeellä on syntynyt suorittamisvelvollisuus rakentamiseen liittyvän sopimuksen tai kohdeyhtiön yhtiöjärjestyksen kautta.  <a href="#">KILA 1977/2017</a></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>3) Tarkasteltaessa mikroyrityksen kokorajojen täyttymistä asunto-osakeyhtiön kohdalla, toiminnan laajuutta kuvaava liikevaihto muodostuu suoraan tuloslaskelman summan ”Tuotot yhteensä” perusteella.</p> <p>4) Omaan pääomaan merkittävän pääomalainan korko kirjataan osingon tavoin vähentäen omaa pääomaa. Tällaisen pääomalainan koronmaksun tulee olla tosiasiallisesti, järjestelyn sisältö huomioiden, yksinomaan kirjanpitovelvollisen omassa päätösvallassa.</p> <p>5) KILA vahvisti, että vuokrasuhde ei itsessään määritä hyödykkeen poistoaikaa. Tällaisessakin tilanteessa kirjanpitovelvollisen tulee määrittellä poisto aika tavanomaisten periaatteiden mukaisesti, perustuen ao. hyödykkeen taloudelliseen pitoaikaan.</p> <p>Taloudellinen pitoaika riippuu hyödykkeen taloudellisesti arvioitavista tulonodotuksista. Taloudellisen pitoajan jälkeen on hyödykkeen hankintamenon oltava kokonaan poistettu mahdollista jäännösarvoa lukuun ottamatta.</p> <p>Lautakunnan käsityksen mukaan poisto aika saattaa tietyissä oloissa ylittää vuokrasopimuksen pituuden. Ellei tällainen edellytys toteudu, ei yleensä ole perustetta ulottaa poisto-aikaa voimassa olevan vuokrasopimuksen ylittävälle ajanjaksolle.</p> <p>Lautakunta korostaa, että kirjanpitovelvollisella itsellään on aina velvollisuus arvioida kulloistenkin poikkeuksellisten olosuhteiden vaikutus poisto aikapäätökseen sekä todentaa ja dokumentoida ne seikat, joihin poikkeuksellinen päätös vuokra-ajan pituuden ylittävistä poistoajasta perustetaan.</p> <p>Kun vuokra-ajan ylittävään poisto aikaan liittyy edellä tarkoitettuja poikkeuksellisia olosuhteita, tulee ne selostaa kunkin tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa.</p> <p>Lautakunnan käsityksen mukaan on varovaisuuden periaatteeseen nähden täysin poikkeuksellista olettaa kirjanpito käytännössä, että nykyhetkellä laadittavassa tilinpäätöksessä voitaisiin luotettavasti arvioida erittäin kaukana tulevaisuudessa, vuosikymmenten jälkeen vallitsevia olosuhteita, kuten vuokrasopimuksen jatkamiseen liittyvän vuokramiehen ja vuokranantajan välisen sopimuksen toteutumisen todennäköisyyttä.</p>	<p>3) Toiminnan laajuuskriteeriin ei sisällytetä pääoma- tai rahoitusvastikkeita eikä lainaosuus- tai hankeosuussuorituksia. <a href="#">KILA 1980/2017</a></p> <p>4) Omaan pääomaan merkitseminen edellyttää pääomalainalle IFRS-standardeissa asetettujen vaatimusten täyttymistä. Kirjanpitovelvollisella tulee olla täysi ja yksinomainen oikeus päättää, suorittaako se korkoa tai muuta tuottohyvitystä velkojalle. Muussa tapauksessa kirjanpitovelvollisen katsotaan sitoutuneen velan luontoiseen suoritukseen, jolloin ei ole edellytyksiä merkitä pääomalainaa omaan pääomaan vaan tällainen velka merkitään osaksi taseen vierasta pääomaa ja tällaisen velan korko rahoituskuluksi. <a href="#">KILA 1979/2018</a></p> <p>5) KILA:lta tiedusteltiin voidaanko poistosuunnitelmassa ottaa huomioon vuoteen 2050 asti ulottuvaan maa-alueen määräaikaisen vuokrasopimukseen sisältyvä jatko-optio vai tuleeko golf-kentälle vuosina 2010-2012 tehtyjen rakennuskustannusten poistosuunnitelma kytkeä nykyisen maanvuokrasopimuksen voimassaoloaikaan.</p> <p>Taloudellinen pitoaika on yleensä lyhyempi kuin hyödykkeen tekninen pitoaika. Taloudellisten pitoaikojen määrittelyssä voidaan käyttää apuna kokemusperäisiä tietoja vastaavien hyödykkeiden taloudellisista pitoajoista kirjanpitovelvollisen omassa toiminnassa tai saman toimialan muiden kirjanpitovelvollisten toiminnassa.</p> <p>Tällaiset poikkeusolosuhteet, jolloin poisto aika ylittäisi vuokrasopimuksen pituuden, saattavat toteutua etenkin silloin, kun kirjanpitovelvollisella on varmuus, että se voi omalla yksipuolisella päätöksellään – toisesta sopijaosapuolesta riippumatta – päättää vuokra-ajan jatkamisesta.</p> <p>Selvää on, että kirjanpitovelvollisen tulee arvioida ankarasti näiden poikkeuksellisten seikkojen realistisuutta ja todenmukaisuutta. Nämä seikat on tarpeen käsitellä ja dokumentoida huolellisesti, sisällyttämällä ne esimerkiksi hallituksen pöytäkirjaan.</p> <p>Lisäksi poisto aikojen asianmukaisuus tulee arvioida ja todentaa tilikausittain. Mikäli asiantila muuttuu, tulee poistosuunnitelmaa tarkistaa muutosta vastaavaksi.</p> <p>Käytännössä KILA siten puolsi poistoajan rajoittamista nykyisen vuokrasopimuksen voimassaoloaikaan hakemuksen tarkoittamissa olosuhteissa.</p> <p><a href="#">KILA 1981/2018</a></p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>6) Vuokrasopimuksen tosiasiallinen sisältö ratkaisee sen, onko määräaikaisessa vuokrasopimuksessa oleva sopimuskauden alun ”vuokravapaus” sellainen ehto, että näiltä vapaavuosilta ei tule kirjattavaksi lainkaan vuokratulua.</p> <p>Jotta ns. vuokravapaus –kausille ei tulisi mitään vuokratulua suoritusteisesti kirjattavaksi, vuokramiehelle ei tule syntyä mitään velvoitetta myöhemmin taikka erikseen suorittaa vuokraa kyseiseltä ajalta.</p> <p>7) Pienyhtiön / konsernin raja-arvoja käsiteltiin lausunnossa 11.4.2018</p> <p>Pienyrityksen määritelmän tulkinnassa ei ole merkitystä, mikä tai mitkä raja-arvo (tase, liikevaihto vai henkilöstö) ylittää KPL:n kriteerit.</p> <p>Jotta yritys on pienyritys, tulee enintään yksi luetelluista raja-arvoista ylittyä kahtena peräkkäisenä tilikautena.</p> <p>Hakemuksen tilanteessa yrityksellä ei täytynyt v.20x6 yksikään KPL:n pienyritys –kriteereistä, mutta heti seuraavana tilivuonna 20x7 ylittyi 2 näistä kriteereistä.</p> <p>Konsernin kohdalla tarkastelu tehdään yksittäisestä kirjanpitovelvollisesta poikkeavasti ainoastaan viimeisimmän päättyneen tilinpäätöksen perusteella, ei kahden viimeisimmän tilinpäätöksen yhtenäistarkasteluna.</p> <p>Siten esimerkiksi pienkonserni muodostuu tilanteessa, jossa lainkohdan tarkoittamat kriteerit toteutuvat päättyneellä tilikaudella, mutta eivät sitä edeltävällä.</p> <p>8) Tytäryhtiösulautumisessa fuusiovoiton esityspaikka tuloslaskelmassa on liiketoiminnan muut tuotot, vastaavasti kuin fuusiotappio merkitään liiketoiminnan muihin kuluihin.</p>	<p>6) KILA ei tapansa mukaan ottanut kantaa näytön olemassaoloon vaan antoi vain yleistä ohjausta käsittelemäänsä sopimusriitaan. KILA:n käsittelemässä tapauksessa vuokrasopimuksessa on alkuun 3 vuoden mittainen vuokravapajakso, jonka jälkeen vuokra alettiin periä käyttökatepohjaisin ehdoin.</p> <p>Esimerkiksi velallisen konkurssitilanteessa vuokranantajalla ei juridisesti tulisi olla tämän aikajakson suhteen lainkaan saatavaa vuokramieheltä. <a href="#">KILA 1986/2018</a></p> <p>7) Kirjanpitovelvollinen on pienyritys silloin kun sen kohdalla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä: 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa; 2) liikevaihto 12 000 000 euroa; 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä. <a href="#">KPL 1:4a</a></p> <p>Siten ei ole merkitystä, että viimeisellä tilikaudella ylittyy vaikka kaikki kolme raja-arvoa, jos viimeistä edellisellä on ylittynyt enintään yksi taikka ei yhtään. Molempien ehtojen - sekä määrällisen että ajallisen ehdon - tulee siis toteutua.</p> <p>KILA lausui, että kirjanpitovelvollinen oli pienyritys tilivuoden 20x7 päättyessä.</p> <p>Pienkonsernin määritelmä KPL:ssa viittaa myös samaan säännökseen, mutta ajallinen kriteeri on erilainen. <a href="#">KPL 1:6</a> -pienkonsernilla tarkoitetaan konsernia, jossa ylittyy enintään yksi 4 a §:ssä säädettyistä raja-arvoista; -raja-arvojen ylittyminen määritetään konserniyritysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella emoyrityksen tilinpäätöspäivänä.</p> <p><a href="#">KILA 1982/2018</a></p> <p>8) Fuusiovoitto voidaan esittää poikkeuksellisesti rahoitustuottojen erässä, mikäli kirjanpitovelvollinen perustellusti osoittaa, että se on luonteeltaan rahoitustuottoon rinnastettava erä. Perustelut on tällöin esitettävä liitetiedoissa. <a href="#">KILA 1984/2018</a></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>9) KILA täydensi tulkintaansa perustajaurakoinnissa noudatettavasta osatuloutusmenettelystä.</p> <p>Perustajaurakointia harjoittava kirjanpitovelvollinen voi valita tulouttaako se urakkatuotonsa projektin luovutuksen vai projektin valmiusasteen mukaan. Soveltaessaan vuoden 2017 yleisohjeen mukaista yksinkertaistettua menettelyä perustajaurakointiin liittyvien tapahtumien tilinpäätös-käsittelyssä, kirjanpitovelvollinen saa halutessaan osatulouttaa urakkatuottoa.</p> <p>Osatuloutettava myynnin määrä määritellään noudattaen KILA:n yleisohjetta valmiusasteen mukaisesta tuloutuksesta. Osatuloutusmenettelyä käyttöä varten KILA korostaa KPL 5:4§:n vaatimusta siitä, että suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa.</p> <p>KILA nostaa esille myös sekä audit trail-vaatimuksen että riittävien liitetietojen vaatimuksen osatuloutusta käyttävien perustajaurakoitsijoiden kohdalla. Näiden tulee laatia kirjausten perusteeksi riittävä dokumentaatio, joka täyttää vaatimuksen kirjausketjun aukottomuudesta ja eheydestä sekä tilinpäätöksen että veroilmoituksen osalta.</p> <p>10) Noudatettaessa KPL:n mahdollisuutta kirjata leasing-sopimuksien käyttöoikeudet ja velat taseeseensa kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa aina Suomessa noudatettavaksi hyväksytyjä IFRS-säännöksiä.</p> <p>Koska IFRS16 Leases –standardi tulee voimaan 1.1.2019, myös KPL:n mukaisesti laadittavassa kirjanpidossa sovelletaan tämän standardin vaatimuksia 1.1.2019 alkaen.</p>	<p>9) Lausunnossa käsiteltiin ns. osatuloutusmenettelyn käyttöä tilanteessa, missä sovelletaan samanaikaisesti KILAn yleisohjetta 5.6.2017. Viime vuonna julkaistun yleisohjeen lähtökohdانا oli luovutushetkeen perustuva yksinkertaistettu tuloutusmenettely, ei osatuloutusmenettely. Ohje perustui entiteettiperiaatteeseen, minkä myötä rakennusyhtiön liikevaihto käsittää sekä rakennusurakan että kohdeyhtiön osakkeiden myyntituotot. <u>Ks. yleisohjeesta myös Tilinpäätäjän tietopaketti 2017</u></p> <p>Mikäli kirjanpitovelvollinen käyttää osatuloutusmenettelyä, jossa osatuloutettavan myynnin määrä lasketaan osakkeiden velattomien myyntihintojen, rakentamisen valmiusasteen ja myytyjen osakkeiden tulon avulla, on sen kaikilta osin noudatettava aiemmassa yleisohjeessa 17.1.2006 (Perustajaurakoinnin käsittely tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa) linjattua kirjanpitotapaa. Kirjanpitovelvollinen ei voi tulouttaa katetta sellaisten asunto-osakeyhtiön osakkeiden osalta, joita ei ole vielä myyty ulkopuoliselle.</p> <p>Kirjanpitomenettelystä tulee antaa tietoa tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja ilmoittaa liitetietona aiempaa yleisohjetta vastaavat tiedot.</p> <p><u>KILAn osatuloutusyleisohje 30.9.2008</u> <u>KILAn perustajaurakointia koskeva yleisohje 5.6.2017</u> <u>KILA 1985/2018</u></p> <p>10) KPL 5:5b Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen –pykälän tarkoituksena on ollut mahdollista IFRS-säännösten mukainen menettely. Lainkohdan alku on informatiivinen kuvaten lain antohetken mukaista standardia. <u>KILA 1988/2018</u></p> <p>Merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja. IFRS16 –standardi korvaa IAS 17 –standardin sovellettavana ohjeena leasingin tasekäsittelyssä 1.1.2019 alkaen.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
1.1.4	<p><b>Verotuksen muutoksia</b></p> <p>Elinkaarihankkeiden soveltamisala on laajentunut koskemaan myös yrityksiä tekemiä rakennuksien hankintoja tai peruskorjauksia. Elinkaarihankkeella tarkoitetaan tilannetta, jossa ostajalle myydään kokonaisuhoitopalvelu, joka koostuu suunnittelu-, rakentamis-, rahoitus- ja kunnossapitopalveluista.</p> <p>Sellaisten EVL-toimintaa harjoittavien kirjanpitovelvollisten, joilla on tällaisia pitkäaikaishankkeita, on syytä tutustua uusiin 1.1.2018 voimaan tulleisiin säännöksiin.</p> <p>Työnantajan työntekijälle kustantaman koulutuksen verovapaus laajeni 1.1.2018. Veronalaista tuloa ei muodostu työnantajan kustantamasta työntekijän koulutuksesta, joka tapahtuu työnantajan tai samaan konserniin kuuluvan työnantajan intressissä.</p> <p>Varainsiirtoverolakia muutettiin 1.1.2018 alkaen niin, että varainsiirtoveroa ei tule suorittaa, kun luonnollinen henkilö sijoittaa kiinteistön tai arvopaperin osakeyhtiöön tuloverolain mukaan tehdyssä toimintamuodon muutoksessa.</p> <p><b>Valtion vuoden 2019 talousarvio</b></p> <p>Valtion vuoden 2019 talousarvioehdotuksen mukaan ansiotuloveroperusteita lievennetään korottamalla ansiotulon tuloveroasteikon tuloarvoja 2,6 prosentilla. Ns. solidaarisuusveron alarajaan tehdään vastaava indeksitarkistus kuin muihinkin tuloaluokkiin. Asuntolainan korkovähennysoikeuden supistamista jatketaan.</p> <p>Talousarvioehdotuksessa esitetään työasuntovähennyksen kuukausikohtaisen enimmäismäärän korottamista 250 eurosta 450 euroon.</p> <p>Talousarvioehdotuksen mukaan vapaaehtoistyöntekijöille maksettavien verovapaiden kilometrikorvausten enimmäismäärää korotettaisiin.</p> <p>Henkilökuntaetuja koskevia säännöksiä ehdotetaan täsmennettäväksi.</p> <p>Hallitus linjasi budjettiriihessä piensijoittajan osakesäästötilin käyttöönotosta vuonna 2020.</p>	<p>Verotukseen lisättiin säännös, jonka myötä hankkeesta saatu tulo on sen verovuoden tuloa, jonka aikana kokonaisuhoitopalvelu on luovutettu. Muutoksen myötä veronmaksun odotetaan kohdistuvan aiempaa paremmin hankkeesta saatavien korvausten saantitieteen.</p> <p>Tuloverotuksessa elinkaarihanketta katsotaan luovutetuksi kunakin verovuotena määrä, joka vastaa verovuonna toteutuneen käytön tai käytettävyyden määrää.</p> <p>Kokonaisuhoitopalvelun tuottamista koskevien menojen jaksottamisen periaate pohjautuu tasapoistoihin jäljellä olevalle sopimuskauden aikana.</p> <p><u>EVL 19a, 27c</u></p> <p>Työnantajan maksaman koulutuksen verotuskäsittelystä ei aiemmin ollut nimenomaista säännöstä ja verotuskäytäntö oli vaihtelevaa. Lakimuutos laajensi työnantajan tarjoaman koulutuksen verovapautta.</p> <p><u>TVL 69b</u></p> <p>Muutoksella mahdollistettiin liikkeen- ja ammatinharjoittajien sekä maa- ja metsätaloudenharjoittajien toimintamuodon muutokset osakeyhtiöksi ilman varainsiirtoveron suorittamista.</p> <p><u>TVL 24</u></p> <p>HE 124/2018 vp sisältää vuoden 2019 talousarvioehdotuksen mukaiset kevennykset vuoden 2019 tuloveroasteikkoon. Kevennyksiin liittyvät työtulovähennyksen korottaminen 1 540 eurosta 1 630 euroon sekä kunnallisverotuksen perusvähennyksen korottaminen 3 100 eurosta 3 305 euroon. Sekä valtion- että kunnallisverotuksen eläketulovähennystä ehdotetaan nostettavaksi.</p> <p>Muutoksen tarkoituksena on kannustaa hakemaan ja vastaanottamaan työtä pitkänkin matkan etäisyydeltä vakituisesta asunnosta.</p> <p>Samalla soveltamisala laajenisi koskemaan myös julkisyhteisöjen hyväksi tehtyä vapaaehtoistyötä.</p> <p>Liikenteenharjoittajan työntekijöilleen myöntämien vapaa- ja alennuslippujen verovapaus koskisi myös välittömästi liikenteenharjoittamista palvelevien tytäryhtiöiden henkilöstöä.</p> <p>Tietopaketin laatimishetkellä hallituksen esitystä osakesäästötilistä ei ollut vielä julkaistu.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Korkojen vähennysoikeuden rajoittaminen</b></p> <p>Korkomenojen vähennysoikeuden rajoittamista tuloverotuksessa esitetään laajennettavaksi 1.1.2019 alkaen. Tietopaketin laadintahetkellä hallituksen esitystä (HE 150/2018 vp) ei ollut vielä hyväksytty.</p> <p>Kuten nykyisinkin, vähennysrajoituksia sovellettaisiin vain silloin, kun nettokorkomenot ylittävät 500 000 euroa. Nykyiseen tapaan vähennyskelpoisten nettokorkomenojen osuus olisi enintään 25 % oikaistuista veronalaisesta tuloksesta.</p> <p>Uutena rajoituksena myös muille kuin konserniyhteydessä oleville osapuolille maksettavia nettokorkomenoja saisi vähentää vain 3 miljoonaan euroon asti ja 25 %:n kiintiössä vähennettäisiin ensisijaisesti muille kuin konserniyhteysosapuolille suoritettuja nettokorkomenoja.</p> <p>Jatkossa rajoituksia sovellettaisiin kaikissa tulolähteissä, ei vain elinkeinotoiminnan tulolähteessä.</p> <p>Tasevapautustesti säilyisi, mutta vertailtavat taseet tulisi esittää saman säännösten perusteella laadittuina.</p> <p>Rajoitusten ulkopuolelle rajattaisiin rahoitusalan yhtiöt, työeläkeyhtiöiden omistamat sijoitusyhtiöt, ns. itsenäiset yritykset ja ns. infrastruktuuripoikkeuksen nojalla sosiaalisen asuntotuotannon hankkeet, jotka ovat saaneet korkotukea.</p> <p>Vaikka valtaosa yrityksistä jää rajoitusten ulkopuolelle euromääräisten rajojen vuoksi, tilinpäätäjän ja veroilmoituksen laatijan kannalta rajoitukset tarkoittavat lisääntynyttä seurantarvetta verotuksen korkomenojen määrästä ja siitä, onko kyse konserniyhteydessä suoritetusta korosta vai ulkopuoliselle suoritetusta korosta.</p>	<p>Muutoksen on tarkoitus tulla voimaan 1.1.2019 alkaen ja sitä sovellettaisiin verovuoden 2019 verotuksessa, eli tilikausiin, jotka päättyvät kalenterivuoden 2019 puolella.</p> <p>Nettokorkomenoilla tarkoitetaan korkotulot ylittäviä korkomenoja. Koron käsitettä ei määritellä hallituksen esityksessä. Esimerkiksi vieraan pääoman ehtoisen rahoituksen järjestämisestä aiheutuneet kulut katsottaisiin jatkossa hallituksen esityksen mukaan korkomenoiksi.</p> <p>Säännöksiä ei sovellettaisi ennen 17.6.2016 otettuihin muihin kuin konserniyhteydessä olevilta osapuolilta otettujen velkojen korkomenoihin, eikä ennen 1.1.2019 aktivoituihin korkomenoihin. Ennen 17.6.2016 otettujen lainojen lainaehojen muutokset voivat kuitenkin tuoda nämäkin lainat sääntelyn piiriin.</p> <p>Jos konsernitase on laadittu käyttäen eri säännöstöä, kuten esimerkiksi IFRS-standardeja, kuin verovelvollisen tase, tulisi tasevapautustestin arviointia varten konsernitase esittää sellaisena, kuin se olisi ollut, jos se olisi laadittu samaa säännöstöä käyttäen kuin verovelvollisen tase.</p> <p>Itsenäisellä yrityksellä tarkoitetaan yritystä, joka ei ole osa mitään liikekirjanpidollista konsernia, eikä sillä ole verotuksellista kiinteää toimipaikkaa ulkomailla. Itsenäisellä yrityksellä ei ole etuyhteisyriksiä tai omistajina sellaisia luonnollisia henkilöitä, joiden osuus yhtiöstä ylittäisi etuyhteysrajan. Etuyhteyttä arvioidaan 25 %:n rajan perusteella omistuksesta, määräysvallasta, pääomasta tai oikeudesta voittoon. Itsenäisestä yrityksestä ei siten yksikään omistaja omista yli 25 %:n osuutta.</p> <p>Verotuksen korkomenon käsite ei myöskään ole täysin yhtenevä kirjanpidollisen korkomenon käsitteen kanssa.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b><i>Tilinpäätäjän kannalta muuttuneita tai täsmentyneitä tulkintoja oikeuskäytännöstä</i></b></p> <p>Myyntisaamisen menetyksen verotuskäsittely oli jälleen esillä. Myyntisaamisten menetystä ei ollut oikeus vähentää, kun myyntisaamiset oli muutettu pääomalainaksi ja käsitelty kirjanpidossa pääomalainana kahden vuoden ajan ennen velallisen olleen tytäryhtiön konkurssiin asettamista. KHO katsoi, että saatava ei ollut enää luonteeltaan myyntisaatava. <a href="#">KHO 2018:77</a>.</p> <p>Keskusverolautakunnassa oli esillä lainan järjestelypalkkion jaksottaminen. KVL katsoi, että riippumatta siitä, että järjestelypalkkio tuli Finanssivalvonnan määräyksen mukaisesti jaksottaa kirjanpidossa laina-ajalle, järjestelypalkkio tuli verotuksessa katsoa EVL 19.1 §:n perusteella sen verovuoden tuotoksi, jonka aikana palkkion perusteena ollut lainasopimus oli tehty. <a href="#">KVL:2018/19 (ei lainvoimainen)</a></p> <p>Verotuksen poistomenetelmän vaihtamisen osalta KHO hyväksyi, että virheellisesti EVL 24 §:n mukaisesti ns. tasapoiistettavina käsitellyt hyödykkeet oli mahdollista muuttaa EVL 36 §:n mukaisesti enintään 25 prosentin vuotuisin poistoin vähennettäväksi hyödykkeiksi. <a href="#">KHO 2018:4</a></p> <p>Omistajayrittäjän kannalta esillä oli osakkaiden ryhmäeläkevakuutus. Kun kaksi luonnollista henkilöä omisti osakeyhtiön kokonaan, eikä kumpikaan ollut nostanut osakeyhtiöstä lainkaan rahapalkkaa, katsottiin osakeyhtiön omistajayrittäjille ottaman kollektiivisen lisäeläkevakuutuksen vakuutusmaksut omistajayrittäjien palkaksi, eli veronalaiseksi ansiotuloksi. <a href="#">KHO 2018:35</a></p> <p><b><i>Verotusmenettelyn muutokset</i></b></p> <p>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 voimaantulo on vuonna 2018.</p> <p>Uudistuksissa on runsaasti siirtymäaikoja niin, että kokonaisuutena voimaantulo ajoittuu vuosille 2017–2019.</p>	<p>Vuonna 2016 KVL vielä katsoi lainvoimaiseksi jääneessä ratkaisussa, että myyntisaamisen konvertointi kirjanpidossa ei tarkoittanut sitä, että saatavan luonne olisi muuttunut muuksi kuin myyntisaatavaksi. <a href="#">KVL:2016:61</a>.</p> <p>Tilinpäätäjän kannalta on edelleen keskeistä pohtia myyntisaamisten uudelleenjärjestelytilanteissa eri vaihtoehtojen voreuraamuksia.</p> <p>Ratkaisu korostaa verolainsäädännön itsenäisyyttä kirjanpitolainsäädännöstä niissä tilanteissa, joissa kirjanpitosidonnaisuudesta ei ole nimenomaisesti erikseen säädetty.</p> <p>Hyödykkeiden hankintameno vähennettiin kirjanpidossa suunnitelman mukaisina poistoina niiden taloudellisen vaikutusaikana. Veroilmoituksella oli ilmoitettu verotuspoistoina vähennettäväksi suunnitelman mukaisia poistoja vastaavat määrät ja hyödykkeet oli ilmoitettu veroilmoituslomakkeella 62 EVL 24 §:n mukaisina pitkävaikutteisina menoina. Kun virhe havaittiin, yhtiöllä oli oikeus muuttaa verotuksen luokittelu vastaamaan todellisuutta ja vähentää verotuksessa jatkossa kirjanpidon suunnitelman mukaisia poistoja suuremmat poistot EVL 36 §:n perusteella, kunhan verotuspoistojen EVL 54.2 §:n mukainen kirjanpitosidonnaisuus täyttyi.</p> <p>Kollektiivinen eläkevakuutus oli irtisanottujen työntekijöiden osalta esillä myös toisessa KHO:n ratkaisussa vuoden aikana (KHO 2018:36). Kollektiiviset eläkevakuutukset ovat olleet viime aikoina erityisesti verotuskäytännössä esillä. Jos tilinpäätäjä havaitsee kollektiivisia eläkevakuutusjärjestelyjä, on suotavaa tarkastella niiden verotuskäsittelyä uuden oikeuskäytännön ja Verohallinnon ohjeistuksen valossa. <a href="#">Veroh A88/200/2018</a></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>Toisen vaiheen uudistukset olisivat yhteisöjen ennakoveromenettelyn muutokset, sähköisen ilmoittamisen pakollisuus ja veroihin liittyvien korkojen laskentatapojen yhtenäistäminen.</p> <p>Ensimmäisen vaiheen uudistuksista tarkemmin, ks. Tilinpäätäjän tietopaketti 2016. Toisen vaiheen uudistuksista, ks. Tilinpäätäjän tietopaketti 2017.</p> <p>Kolmannen vaiheen uudistukset koskevat verotuksen päättymisajan määrittämistä, veroilmoituksen tietojen korjaamisenettelyä ja verotuksen sanktioiden laskemista.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>1.5.2018 voimaan tulleet kolmannen vaiheen muutokset tuloverotuksessa</b></p> <p>Verovuodelta 2018 toimitettavassa tuloverotuksessa yhteisöjen verotus päättyy verovelvolliskohtaisesti verotuspäätökseen merkittynä päivänä. Jäännösveron eräpäivä ja veronpalautuksen maksupäivä määräytyvät tämän mukaan.</p> <p>Yhteisöjen tuloverotus voi siis päättyä jatkossa nykyistä huomattavasti aiemmin (verovuonna 2017 tuloverotus päättyy 10 kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä).</p> <p>Verohallinto voi oikaisuvaatimukseen annettavan päätöksen sijaan antaa säännönmukaista verotusta täydentävän verotuspäätöksen tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa ja tonnistoverotuksessa.</p> <p>Täydentävä verotuspäätös annetaan tilanteissa, joissa verotuksen päättymisen jälkeen ilmoitetaan sellainen verotukseen vaikuttavan tieto, jota ei ole veroilmoituksessa tai siihen liitettyssä tilinpäätöksessä aiemmin ilmoitettu, tai johon verotuspäätös ei ole muutoin perustunut.</p> <p>Kiinteä myöhästymismaksu korvaa veronkorotuksen tilanteissa, joissa verovelvollinen ei ole täyttänyt ilmoitusvelvollisuuttaan määräajassa, mutta antaa veroilmoituksen oma-aloitteisesti tai kehotuksesta, tai korjaa muun laiminlyönnin oma-aloitteisesti ennen verotuksen päättymistä. Yhteisöillä myöhästymismaksu on kiinteä 100 euroa/ verovuosi.</p> <p>Veronkorotusten laskemistapaa täsmennettiin ja veronkorotuksen määrä perustuu laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen.</p> <p>Aiemmin veronkorotuksia määrättiin kolmiasteisella portaikolla riippuen laiminlyönnin vakavuudesta (vähäinen, olennainen vai törkeä laiminlyönti).</p> <p>Nyt lähtökohta on, että veronkorotus määrätään aina, kun laiminlyönti on tapahtunut. Veronkorotus voidaan jättää määräämättä vain, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy, tai veronkorotuksen määrääminen olisi muut olosuhteet huomioiden kohtuutonta.</p> <p>Muutoksen tavoitteena on lisätä veronkorotusten ennakoitavuutta.</p> <p>Uudet säännökset sisältävät uusia termejä ja uusia rajanvetotilanteita, joten veronkorotuskäytännön vakiintuminen vaatii vielä oikeuskäytäntöä asiasta.</p>	<p>Muutoksen tavoitteena on reaaliaikaistaa verotusta. Kun osakeyhtiön on nyt vahvistettava tilinpäätös kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä, mutta veroilmoitus on annettava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymistä, voi jatkossa esiintyä tilanteita, että verotus on päätynyt ennen kuin tilinpäätös on vahvistettu.</p> <p>Tahdonvaltaisten vaatimusten (esimerkiksi verotuksen poistoja ja varauksia) olisi mahdollista esittää vielä verotuksen päättymisen jälkeen, jos verotus on päätynyt ennen tilinpäätöksen vahvistamista, eikä tahdonvaltainen vaatimus vastaa yhtiökokouksessa vahvistetun tilinpäätöksen tietoja. Tällöin Verohallinto voisi antaa uuden täydentävän verotuspäätöksen.</p> <p>Täydentävä verotuspäätös tehdään vain verovelvollisen ilmoittaman tiedon perusteella. Jos Verohallinto saa uuden verotukseen vaikuttavan tiedon muulta kuin verovelvolliselta, Verohallinto voi oikaista verotusta viranomaisaloitteisesti verotuksen oikaisua koskevien säännösten mukaisesti.</p> <p>Vaatimukset, joita ei olisi ilmoitettu verotusta toimitettaessa ollenkaan tai jotka olisi kokonaan hylätty, käsitellään oikaisuvaatimusmenettelyssä nykyiseen tapaan.</p> <p>Myöhästymismaksua ei määrätä esimerkiksi silloin, jos Verohallinto on myöntänyt veroilmoituksen antamiseen lisäaikaa tai ilmoituksen antaminen on myöhästynyt sellaisen syyn vuoksi, mihin verovelvollinen ei ole voinut vaikuttaa (esimerkiksi tietoverkon yleinen häiriö).</p> <p>Maksujen esityspaikasta ks. kappale 1.1.1 (KILA)</p> <p>Tuloverotuksessa veronkorotukset laskettaisiin nykyisinkin lähtökohtaisesti lisätyn tulon määrän perusteella. Jos veronkorotusta ei voisi laskea lisätyn tulon perusteella, laskettaisiin veronkorotus lisääntyneen veron perusteella.</p> <p>Veronkorotuksen perustaso on jatkossa 2 % lisätyn tulon tai 10 % lisätyn veron määrästä.</p> <p>Korotettu veronkorotus on 3-10 % lisätyn tulon tai 15-50 % lisätyn veron määrästä. Korotettu veronkorotus määrätään esimerkiksi silloin, jos laiminlyönti on toistuvaa tai toiminta ilmeisen piittaamatonta.</p> <p>Alennettu veronkorotus on 1 % lisätyn tulon tai 5 % lisätyn veron määrästä. Alennettu veronkorotus voidaan määrätä esimerkiksi silloin, jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä.</p> <p>Oma-aloitteisessa korjaamisessa veronkorotus on 0,5 % lisätyn tulon tai 2 % lisätyn veron määrästä. Tämä veronkorotus määrätään, jos verovelvollinen itse korjaa virheen omaksi vahingokseen, jos korjaaminen tapahtuu verotuksen päättymisen jälkeen.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Kirjanpitovelvollisen osalta huolellisuusvelvoite veroilmoittamisessa korostuu entisestään, kun myös tulkinnanvaraisista ja epäselvistä asioista määrätään jatkossa veronkorotus.</p> <p>Kun verotus päättyy aikaisemmin, veroilmoituksen laatijan tulee entistä vahvemmin varmistua siitä, että veroilmoituksella annettavat tiedot ovat oikein, kun virheiden oma-aloitteisen korjaamisen aikaraja ilman veronkorotuksen määräämistä lyhenee.</p>	<p>Siirtohinnoitteluun, maakohtaiseen raportointiin liittyvästä laiminlyönnistä ja aiheettomasta ulkomaanveron vähennysvaatimuksesta määrätään euromääräinen veronkorotus, kuitenkin enintään 25 000 euroa.</p> <p>Erityisesti olennaisten verovapaiksi vaadittavien erien (esimerkiksi verovapaat käyttöomaisuusosakkeiden luovutukset) tai muiden euromääräisesti merkittävien jaksotus- tai laajuustulkintojen osalta on yhtä suositeltavampaa hakea asiasta etukäteen ennakkoratkaisua Verohallinnolta veronkorotusten välttämiseksi.</p>
1.2	<p><b>TILINPÄÄTÖKSEN VALMISTUMISAIKA</b></p> <p>Tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. <a href="#">KPL 3:6</a></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. <a href="#">KPL 3:7</a></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>Päiväykseksi merkitään se päivämäärä, jolloin kirjanpitovelvollisen toimivaltainen elin on hyväksynyt tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen.</p> <p>Lainsäädäntö ei vaadi tilinpäätöksien allekirjoittamista nimenomaan käsin, vaikka se onkin perinteinen menettely.</p> <p>Mikrokokoisille ammatin- ja liikkeenharjoittajille on annettu mahdollisuus olla laatimatta tilinpäätöstä. Tämän mahdollisuuden käyttämistä tilinpäätäjän tulee harkita erittäin tarkasti.</p>	<p>Ellei määräaikoja voida noudattaa, on viivästymiselle pyydettävä kirjanpitolautakunnan lupa.</p> <p>Veroviranomaiselta on erikseen pyydettävä lupa, jos veroilmoitus myöhästyy. Veroviranomaisen myöntämä jatko-aika koskee vain veroilmoituksen jättämistä, ei tilinpäätöksen laatimisajan 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>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. <a href="#">KILA 1899/2012</a></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. <a href="#">KILA 1899/2012</a>, <a href="#">Laki vahvasta sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisistä allekirjoituksista 617/2009</a></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>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Käytännössä niillä toiminimillä ja henkilöyhtiöillä, joilla on kalenterivuosi tilikautena, on vain noin kolme kuukautta aikaa laatia tilinpäätös, sillä veroilmoitus on annettava huhtikuun alussa.</p> <p>Veroilmoituksen on perustuttava tilinpäätökseen (kirjausketjun pääkirjanpidosta veroilmoitukseen on oltava ehyt), joten tilinpäätöksen on oltava käytännössä valmiina veroilmoitusta laadittaessa.</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 hyväksyty verotuksen perustaksi.</p>	
<p><b>TILINTARKASTUS</b></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, jollei 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"> <li>1) taseen loppusumma ylittää 100 000 €</li> <li>2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 € tai</li> <li>3) palveluksessa on keskimäärin yli 3 henkilöä</li> </ol> <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 täytyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) taseen loppusumma ylittää 25 000 000 €;</li> <li>2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 50 000 000 €;</li> <li>3) palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä</li> </ol> <p><u>TTL 2:5 §</u></p>	<p>TTL:ssä 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>Tilintarkastuslain uudistus on valmisteluvaiheessa. Uudistuksesta ei ole vielä hallituksen esitystä.</p> <p>Lainmuutoksen ennakoidaan nostavan lakisäateisen tilintarkastuksen rajoja osakeyhtiöillä sekä henkilöyhtiöillä. Uudistuksen voimaantulon odotetaan olevan aikaisintaan vuonna 2020.</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>	1.3

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
1.4	<p><b>VEROILMOITUS/VEROTUKSEN PÄÄTTYMINEN</b></p> <p><b>Veroilmoitus</b></p> <p>Veroilmoitus on annettava kehotuksesta verovuositain seuraavasti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Liikkeen- ja ammatinharjoittajien on annettava veroilmoitus ja palautettava korjattu esitetyt veroilmoitus viimeistään verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 2. päivänä tilikaudesta riippumatta tai lomakkeelle merkittynä palautuspäivänä.</li> <li>• Verotusyhtymän on annettava veroilmoitus kultakin verovuodelta viimeistään verovuotta seuraavan helmikuun 28. päivänä</li> <li>• Elinkeinoyhtymän on annettava veroilmoitus kultakin verovuodelta viimeistään verovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 3. päivänä.</li> <li>• Yhteisön ja yhteisetuuden on annettava veroilmoitus neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien.</li> <li>• Yhteisöjen veroilmoitus on annettava kultakin tilikaudelta erikseen, vaikka tilikaudet päättyisivät saman kalenterivuoden aikana.</li> </ul> <p>Yhteisöjä ovat mm. osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki, sijoitusrahasto, keskinäinen vakuutusyhtiö, yhdistys ja säätiö ja yhteisetuusia mm. yhteismetsä, tiekunta, kalastuskunta ja jakokunta.</p> <p>VEROH:n päätöksen 13 §:n mukaiset edellytykset täyttävän asuntoyhteisön ei tarvitse ollenkaan antaa veroilmoitusta, ellei sitä erikseen vaadita. <a href="#">VEROHp A155/200/2017</a></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 ja ohjeet yhteisöjen verotuskysymyksiin.</p> <p><b>Verotuksen päättäminen</b></p> <p>1.5.2018 voimaan tulleen lakimuutoksen mukaan verotus päättyy verovelvolliskohtaisesti.</p> <p>Verovuosi on yleensä kalenterivuosi tai, jos tilikautena ei ole kalenterivuosi, se tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet.</p>	<p>Veroilmoitukset annetaan lähtökohtaisesti aina sähköisesti (esim. osakeyhtiöiden veroilmoituksen on aina oltava sähköisesti annettu).</p> <p>Veroilmoitus ja muut Verohallinnon päätöksessä 12.4.2018 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. Mikäli pyyntö lisäajasta tehdään paperilomakkeella, paperilomakkeen on oltava perillä veroilmoituksen viimeisenä jättöpäivänä ennen virka-ajan päättymistä.</p> <p>Sähköisesti saapunut veroilmoitus katsotaan oikeaan aikaan annetuksi, jos se on saapunut ilmoituspalvelujen välittäjälle päätöksessä määrättyssä ajassa ja lähettäjä on saanut ilmoituspalvelujen välittäjältä sähköisen kuittauksen ilmoituksen vastaanottamisesta.</p> <p>Yhteisön ensimmäiseltä verovuodelta veroilmoitus on kuitenkin aina annettava.</p> <p>VML 2. luku sekä Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistutuksista (A155/200/2017) 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. Jos tilintarkastus valmistuu veroilmoituksen antamisen jälkeen, tilintarkastuskertomus tulee antaa Verohallinnolle kuukauden kuluessa tilintarkastuksen valmistumisesta.</p> <p>Veroilmoitus toimii lähtökohtaisesti yrityksen verottamisen pohjana. Veroilmoituksen huolellinen laatiminen siihen liittyvine tarkastustoimenpiteineen on olennainen osa tilinpäätäjän työskentelyä.</p> <p>Verotuksen päättymisen ajankohta on merkitty verotuspäätökseen.</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>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>TILIKAUSI</b></p> <p><b>Tilikauden pituus</b></p> <p>Tilikausi on 12 kuukautta. Toimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa tilikausi saa olla tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Kirjanpitovelvollisen kaikilla liikkeillä on oltava sama tilikausi.</p> <p>Ammatin- ja liikkeenharjoittajan tilikautena on aina kalenterivuosi. Jos noudatetaan kahdenkertaista kirjanpitoa, voi tilikausi erota kalenterivuodesta yllämainituin 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><b>Tilikauden muuttaminen</b></p> <p>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 päättyvän.</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><b>Tilikauden alkaminen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yksityisliikkeen tilikausi alkaa siitä päivästä, kun liike- tai ammattitoimintaa on ryhdytty tosiasiallisesti harjoittamaan</li> <li>• 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 veloitteet siirtyvät yhtiölle, kun yhtiö rekisteröidään.</li> <li>• 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.</li> <li>• Yhdistyksen ensimmäinen tilikausi alkaa perustamiskirjan allekirjoituspäivästä.</li> <li>• 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></li> </ul> <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>	1.5

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
1.6	<p><b>TILINPÄÄTÖKSEN JA TOIMINTAKERTOMUKSEN REKISTERÖINTI JA JULKISTAMINEN</b></p> <p><b>Veloitteen alaiset kirjanpitovelvolliset</b></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 tarkoitetun 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><b>Rangaistusseuraamukset kaupparekisteri-ilmoituksen laiminlyönnistä</b></p> <p>Jos säädetty velvollisuus toimittaa tai pyynnöstä antaa asiakirjoja rekisteriviranomaiselle laiminlyödään, voi patentti- ja rekisterihallitus velvoittaa sakon 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><b>Rekisteröintivelvollisuuden ulkopuoliset kirjanpitovelvolliset</b></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><b>Kaupparekisteriin toimitettavat asiakirjat (jäljennöksinä yhtenä kappaleena):</b></p> <p>Osakeyhtiö ja osuuskunta</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tilinpäätös (myös konsernitilinpäätös) liitetietoineen</li> <li>• toimintakertomus, jos laadittava <u>KPL 3:1 ja 3:9</u></li> <li>• tilintarkastuskertomus, jos annettu (myös konsernin tilintarkastuskertomus)</li> <li>• hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan ilmoitus tilinpäätöksen vahvistamisen päivämäärästä ja tieto yhtiökokouksen voittoa tai tappiota koskevasta päätöksestä (Ei koko yhtiökokouksen pöytäkirjaa!)</li> </ul> <p>Avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tilinpäätös liitetietoineen (ks. oy), myös AKYL:n 9:3 §:ssä mainitut liitteet</li> <li>• toimintakertomus, jos laadittava</li> <li>• tilintarkastuskertomus (ks. oy)</li> </ul> <p>Muut liiketoimintaa harjoittavat yritykset</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tilinpäätös liitteineen (ks. oy)</li> </ul> <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>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b><i>Osakeyhtiön ja muiden lomakkeella 6B veroilmoituksensa antavien tilinpäätösten julkistaminen</i></b></p> <p>Verohallinnon kautta tulevat yhteisöjen tilinpäätöksiä koskevat asiakirjat rekisteröidään automaattisesti kaupparekisterissä.</p> <p>Tilinpäätöksen rekisteröinti merkitään yrityksen kaupparekisteritietoihin ja tilinpäätösasiakirjat ovat saatavilla</p> <p><b><i>Tilinpäätöksen muu julkistaminen</i></b></p> <p>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>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
2	<p data-bbox="204 224 710 312"><b>KIRJANPIDON JA TILINPÄÄTÖKSEN KESKEISET PERIAATTEET</b></p> <p data-bbox="105 362 539 420"><b>2.1 HYVÄ KIRJANPITOTAPA / OIKEA JA RIITTÄVÄ KUVA</b></p> <p data-bbox="204 448 804 528">Kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa sekä liiketapahtumia kirjattaessa että tilinpäätöstä laadittaessa. <a href="#">KPL 1:3</a></p> <p data-bbox="204 556 804 685">Hyvän kirjanpitotavan sisältöä on selvitetty hallituksen esityksessä kirjanpitolain muuttamiseksi. KILAn yleisohjeilla, lausunnoilla ja muilla kannanotoilla on keskeinen merkitys hyvän kirjanpitotavan sisällön tulkitsemisessa. <a href="#">HE 89/2015</a></p> <p data-bbox="204 713 804 901">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. <a href="#">KPL 3:2</a></p> <p data-bbox="204 929 820 1058">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 data-bbox="204 1166 804 1224">Ym. vaade poistui mikroyrityksiltä kirjanpitolain vuoden 2016 uudistuksessa ns. suojasatama –säädöksen myötä.</p> <p data-bbox="204 1302 804 1381">Oikean ja riittävän kuvan vaatimus koskee enää tilinpäätöstä, kun viittaus toimintakertomukseen on poistettu kirjanpitolaista tältä kohdin. <a href="#">KPL 3.2</a></p> <p data-bbox="204 1431 804 1511">KPL 3:2 §:n käsite ”asia ennen muotoa” korostaa huomion kiinnittämistä tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon.</p> <p data-bbox="204 1597 820 1834">Kirjanpitolautakunta on antanut päätöksen kirjanpidon sisältöpainotteisuuden periaatteen soveltamisesta tilinpäätöksessä. Lautakunta painottaa, että oikeudellinen muoto on edelleen kirjaamisen lähtökohta, josta voidaan poiketa vain erityisestä syystä. Ääriesimerkkinä lautakunta mainitsee tilanteen, jossa tekaistuja ostolaskuja vastaan kanavoidaan yhtiöstä rahoja ulos. Tällöin ei ole kysymys tuotannon tekijän hankinnasta, vaan lahjoituksesta tai muusta voitonjaosta. <a href="#">KILA 1775/2006</a>, ks. myös <a href="#">KILA 1845/2010</a></p>	<p data-bbox="869 340 1474 528">Vaatimus hyvän 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 data-bbox="869 556 1474 685">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 data-bbox="869 713 1474 879">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. <a href="#">HE 89/2015</a></p> <p data-bbox="869 907 1442 1116">Toimintakertomusta ja tilinpäätöstä (tulos, tase, rahoituslaskelma ja liitetiedot) arvioidaan tällöin toisistaan erillään olevina, itsenäisinä asiakirjoina. 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. <a href="#">HE208/2016</a></p> <p data-bbox="869 1166 1458 1274">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 data-bbox="869 1302 1458 1403">Tilinpäätäjän tietopaketin 2017 kappaleessa 1.1.1 on kuvattu tarkemmin kirjanpitolain täsmennyistä siihen, miten oikean ja riittävän kuvan vaatimusta sovelletaan liitetietojen ja toimintakertomuksen välillä.</p> <p data-bbox="869 1431 1442 1560">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. <a href="#">KHO 1997/2953</a></p> <p data-bbox="869 1597 1458 1806">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 tosite ei vastaa asian todellista luonnetta tai tarkoitusta.</p> <p data-bbox="869 1834 1458 1914">Oikeaa ja riittävää kuvaa voidaan myös täydentää esimerkiksi liitetiedoilla tai pro forma -laskelmilla. <a href="#">KILA 1828/2008</a></p>

**KIRJAUSKETJU**

Kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätöksiin on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määrääjään tehtävää ilmoitusta. [KPL 2:6](#)

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.

Kirjanpitolaian muuttuminen vuonna 2016 mahdollistaa kokonaan sähköiseen tilinpäätösinformaatioon siirtymisen ja tilinpäätöstietojen toimittamismahdollisuuden viranomaisille ns. yhden luukun periaatteella. Samalla luovuttiin kirjanpidon menetelmiä ja aineistoja koskevien teknologisten ratkaisujen yksityiskohtaisesta säätelystä ministeriöasetuksiin.

**KIRJAAMISPERUSTEET*****Suorite- ja maksuperuste***

Kirjanpitolainsäädännössä on menon ja tulon pääsääntöiseksi kirjausperusteeksi säädetty suoriteperuste. Suoriteperusteen mukaan meno syntyy silloin, kun tuotannontekijä vastaanotetaan, tulo silloin, kun suorite luovutetaan.

Meno ja tulo saadaan kirjata perustuen myös veloitukseen (laskuperuste) tai maksuun (maksuperuste). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää.

Käytännössä kirjanpitoa hoidetaan usein laskuperusteisesti. Laskuperuste tarkoittaa sitä, että kirjaaminen tapahtuu laskun päivämäärän mukaisesti. Kirjanpidon hyväksikäytötehtävän toteutumista silmälläpitäen olisi suositeltavaa käyttää suoriteperustetta koko tilikauden ajan.

Tilinpäätöksessä on maksuperusteiset (ja laskuperusteiset) kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteiseksi. [KPL 2:3, 3:4, EVL 19, 22](#)

Myös tilinpäätöksen liitetiedon tulee perustua sen sisällön todentavaan tositteeseen (liitetietotosite, ellei sen perusta muuten ole ilmeinen).

Suoriteperusteisuudesta on säädetty joitakin nimenomaisia poikkeuksia. Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo on mahdollista kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. [KPL 5:4](#)

Kirjausketjun ulottaminen viranomaisilmoituksiin saakka on huomioitava kirjausketjussa.

Viranomaisilmoitukset asettavat nyt kirjanpitokirjauksille tosiasiallisen määrääjän. Siten esim. eri veroilmoitusten tapauskohtaiset jättöajat tulevat luonnostaan huomioonotetuksi kun huolehditaan, että ilmoitukset jätetään ajoissa. Sanktiomaksut ovat usein kaavamaisia. Taloushallinnon ammattilaisen tulee osaltaan huolehtia, että kaikki viranomaisilmoitukset jätetään ajallaan.

Nykyisessä kirjanpitolaissa tilinpäätöksen liitetietojen perustana olevia laskelmia ja asiakirjoja käsitellään tositteiden kaltaisina. Tämä varmistaa niiden tarkastettavuutta.

Sama kirjausketjun osoittamisen vaatimus ulottuu veroilmoituksiin ja muihin viranomaisraportteihin, esim. työnantajailmoituksiin.

Tuotannontekijän vastaanottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta on käytävä ilmi tositteesta. Jos tietoa ei ole laskussa, tositteeseen on liityttävä esimerkiksi rahtikirja, josta päivämäärä selviää. Elinkeinoverolaisissa tuotannontekijän vastaanotto- ja suoritteen luovutustapahtuma on varsin tarkasti määritelty kuitenkin noudattaen kirjanpitolaian ja -asetuksen yleisperiaatetta. [EVL 13, KPL 2:5, KILAn yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 1.2.2011](#)

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. [KPL 1:1a-2](#)

Elinkeinotuloverolaisissa 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. [EVL 27a](#)

Liitetiedon ja sen todentavan liitetietotositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.

Nimenomaiseen säännökseen perustuva poikkeus on myös velvollisuus vähentää tuotoista vastaisia menoja ja menetyksiä joko pakollisina varauksina tai siirtovelkoina. [KPL 5:14](#)

2.2

2.3

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
2.3.1	<p><b><i>Dokumentoitu näyttö ja vahingonkorvausriski</i></b></p> <p>Kirjanpitovelvollisella on velvollisuus dokumentoida kirjanpito- ja hallintoaineistonsa 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 tositateaineiston 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 riittävyttä.</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 tositateaineisto 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>Vuonna 2017 Verotusmenettelyyn tulleet muutokset löytyvät Tilinpäätäjän Tietopaketin 2017 kohdista 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 käyttökattetasolla).</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. <a href="#">KKO 2008/32</a></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<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 rikossyytettä koskeva periaate ei estä rangaistavaksi säädettyyn menettelyyn perustuvan vahingonkorvausvaatimuksen tutkimista. <a href="#">KKO 2011/35</a>, <a href="#">KKO 2012/79</a></p> <p>Liitetiedoilla on myös tärkeä merkitys epävarmuuden esille tuojana.</p> <p>Kirjanpitovelvollinen vastaa aina kirjanpidon laatimisesta.</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. <a href="#">KILA 2011/1866</a></p> <p>KKO:n ratkaisemassa tapauksessa A oli saanut jälkiverojen lisäksi maksettavakseen veronkorotukset. Veronkorotuspäätöksiä tultua lopullisiksi syyttäjä ryhtyi vaatimaan tästä samasta asiasta A:lle vielä rangaistusta törkeästä veropetoksesta. Ratkaisun mukaan veronkorotuspäätökset estivät veropetosta koskevan rikossyytteen tutkimisen. <a href="#">KKO 2010/45</a>, ks. myös <a href="#">KKO 2010/46</a>, <a href="#">KHO 2010/82</a></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> <p>Vaikka kirjanpitovelvollisella on oikeus päättää siitä, miten liiketapahtuma kirjataan, kirjanpitäjä ei vapaudu rikosvastuusta kirjatessaan tietoisesti väärin kirjanpitovelvollisen määräyksestä. Asiakkaan ohjeiden noudattaminen ei ole peruste rikkoa lakia. <a href="#">HO päätös 17/118371 (ei lainvoimainen)</a></p>	2.4
<p><b>YLEISET TILINPÄÄTÖSPERIAATTEET</b></p> <p>Olenaisuuden periaate on nostettu keskeiseksi tilinpäätöksen periaatteeksi.</p> <p>Samoin nettamiskielto 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. <a href="#">KPL 3:2a-3</a></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>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>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä												
	<p>Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa sekä tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;</li> <li>2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;</li> <li>3) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialiseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus);</li> <li>4) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;</li> <li>5) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;</li> <li>6) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (suoriteperuste);</li> <li>7) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus; sekä</li> <li>8) yllä jo mainittu netottomiskielto.</li> </ol> <p><u>KPL 3:3</u></p> <p>Kirjanpidon ja verotuksen eriytyessä yhä enemmän toisistaan on tärkeää, että kirjanpidon periaatteita tarkastellaan nimenomaan kirjanpidon näkökulmasta.</p> <p>Edellä kohdassa 4 tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot, sekä</li> <li>2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset, samoin kuin kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.</li> </ol>	<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.</p> <p><u>KILAn yleisohje suunnitelmanmukaisista poistoista 16.10.2007</u></p> <p>Useimmiten on suotavaa, että verotuksen tuloslaskelmaa ja siihen liittyvää nettovarallisuuden laskentaa kuljetetaan rinnalla, jotta kaikki erot tulisivat huomioituiksi oikein.</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-</td> </tr> <tr> <td></td> <td>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													

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro																								
<p><b>AIKAISempien tilinpäätös virheiden korjaaminen</b></p> <p>Tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisu tulee tehdä yksinomaan omaa pääomaa (edellisten tilivuosien voitto/tappio) oikaisemalla.</p> <p>Varsinkaan 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 vertailukelpoisiksi.</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 kirjanpitolaian 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. <a href="#">KILA 1750/2005</a></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 oikaisuksi. <a href="#">KILA 1750/2005</a></p>	2.5																								
<p><b>KIRJANPITOVELVOLLISEN KOKO</b></p> <p>Kirjanpitovelvollisen kokoa koskeva määrittäminen on pysynyt ennallaan edellisestä Tilinpäätäjän Tietopaketista. Sen tulkintaa on kuitenkin selkeytetty KILA:n päätöksellä. <a href="#">KPL 1:1a, 4a-c, 6:1.3, KILA 1982/2018</a></p> <p>Kirjanpitovelvollinen on pienyritys silloin kun sen kohdalla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa;</li> <li>2) liikevaihto 12 000 000 euroa;</li> <li>3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.</li> </ol> <p>Konsernin kannalta tarkastelussa on vain viimeksi päättyneet tilikausi.</p>	<p><b>Yritysten luokittelu KPL:n näkökulmasta:</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Ammattinharj. /liikkeenharj.</th> <th>Mikro- yritys</th> <th>Pieni yritys</th> <th>Pieni konserni</th> <th>Suur- yritys</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Tase</td> <td>0,10 M€</td> <td>0,35 M€</td> <td>6 M€</td> <td>6 M€</td> <td>20 M€</td> </tr> <tr> <td>Liikevaihto</td> <td>0,20 M€</td> <td>0,70 M€</td> <td>12 M€</td> <td>12 M€</td> <td>40 M€</td> </tr> <tr> <td>Henkilöstö keskim. tilikauden aikana</td> <td>3</td> <td>10</td> <td>50</td> <td>50</td> <td>250</td> </tr> </tbody> </table> <p>KILA:n mukaan ei ole merkitystä, että viimeisellä tilikaudella ylittyy vaikka kaikki kolme raja-arvoa, jos viimeistä edellisellä on ylittynyt enintään yksi taikka ei yhtään. Erillisyhtiöiden kohdalla molempien ehtojen - sekä määrällisen että ajallisen ehdon - tulee siis toteutua. <a href="#">KILA 1982/2018</a></p> <p>Konsernin kohdalla tarkastelu tehdään yksittäisestä kirjanpitovelvollisesta poikkeavasti ainoastaan viimeisimmän päättyneen tilinpäätöksen perusteella, ei kahden viimeisimmän tilinpäätöksen yhtenäistarkasteluna.</p>		Ammattinharj. /liikkeenharj.	Mikro- yritys	Pieni yritys	Pieni konserni	Suur- yritys	Tase	0,10 M€	0,35 M€	6 M€	6 M€	20 M€	Liikevaihto	0,20 M€	0,70 M€	12 M€	12 M€	40 M€	Henkilöstö keskim. tilikauden aikana	3	10	50	50	250	3
	Ammattinharj. /liikkeenharj.	Mikro- yritys	Pieni yritys	Pieni konserni	Suur- yritys																					
Tase	0,10 M€	0,35 M€	6 M€	6 M€	20 M€																					
Liikevaihto	0,20 M€	0,70 M€	12 M€	12 M€	40 M€																					
Henkilöstö keskim. tilikauden aikana	3	10	50	50	250																					

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
4	<b>ARVOSTUS JA JAKSOTTAMINEN</b>	
4.1	<b>VASTAAVAT</b>	
4.1.1	<b><i>Aineettomat hyödykkeet</i></b>	
	<p><b><i>Aineettomien hyödykkeiden hankintameno</i></b></p> <p>Aineettomien hyödykkeiden osalta aktivointi voi perustua:</p> <p>1) Pakkoon, kuten vastikkeella hankittujen toimilupien, 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. Liikearvon 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><b><i>Aineettomien hyödykkeiden poistot</i></b></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>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>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 hankintamenoon. Myös kohtuullinen määrä välillisistä (ennen kiinteistä) menoista voidaan lukea valmistettavien hyödykkeiden hankintamenoon. Olennaisuus ei enää ole aktivoinnin edellytyksenä.</p> <p>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 kirjanpituudistuksessa, jos poistoaika 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 poistoaika voidaan luotettavasti osoittaa olevan hyvän kirjanpitotavan mukainen.</p> <p>Esimerkiksi yhdellä kertaa laina-ajan päättyessä takaisin maksettavaan lainaan liittyvä aktivoitu pääoma-alennus tulee jaksottaa koko laina-ajalle.</p>

**Aineelliset hyödykkeet****Aineellisten hyödykkeiden hankintameno**

Hankintameno käsite  
Hankintamenoon sovelletaan samoja säännöksiä kuin aineettoman hyödykkeen hankintamenoihin lisättyinä korkomenojen aktivointimahdollisuudella. Valmistusaikaisen koron aktivointimahdollisuus koskee sekä pysyviä vastaavia että vaihto-omaisuutta.

KPL 4:5, EVL 14

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 lisäämistä, sillä tuloslaskelmaan merkitään varauksella katetun hankintameno suuruinen poistoeron muutos.

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”.

**Välilliset menot hankintameno osana**

Hyödykkeen hankintameno saadaan välittömien menojen lisäksi lukea kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista siltä osin kuin nämä kohdistuvat tuotantotajaksioon.

KPL 4:5, 5:5, EVL 14

**Korkomenot hankintameno osana**

Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomeno tuotantotajaksolta saadaan lukea hankintameno.

**Investointiavustus**

Perinteisen menettelytavan mukaisesti käyttöomaisuushyödykkeen hankintaan saatu investointiavustus kirjataan menonsiirtona hankintameno vähennykseksi.

**Sosiaalimenojen aktivointi hankintameno**

Omaan käyttöön valmistetun hyödykkeen aktivoitavaa hankintamenoa määritettäessä on otettava huomioon palkkojen lisäksi myös sosiaalikulut. Ellei niiden tarkka selvittäminen ilman kohtuutonta työtä ole mahdollista, voitiin aiemmin sosiaalikuluprosentiksi katsoa 70 % silloin, kun yrityksen palkkasumma on enintään 840 940 euroa vuodessa ja 73 % siihen palkkasumman osaan, joka ylittää 840 940 euroa. VEROH:n ohje 1307/345/2002.

Ym. verohallituksen ohje ei ole enää julkinen. Ohjeen julkisuustilanteen muututtua sen antamaan nyrkkisääntöön ei voida enää nojautua. Nykyisin sosiaalikuluprosentti tulee laskea yrityskohtaisesti, esim. käyttämällä perustana edellisen vuositilinpäätöksen työpalkkojen ja kaikkien muiden henkilöstökulujen välistä suhdetta.

KILAn päätöksessä 1701/2003 on otettu kantaa avustusten kirjaamiseen. Sen mukaan saadun avustuksen käsittely tuloslaskelmassa bruttoperiaatetta noudattaen omana tuottoeräänään voidaan aina katsoa hyvän kirjanpitoavan mukaiseksi menettelyksi.

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 kirjanpitoavan mukaista kirjata saajan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä tuloslaskelmaan avustustuottona ja kirjata se samamääräisenä myönnettynä avustuksena avustustuottojen vähennykseksi. KILA 1861/2010

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 takerruta.

Korkomenot voidaan lukea hankintameno, vaikka välillisiä menoja ei olisi aktivoitu. Hankintameno luettavien korkomenojen tulee ensisijaisesti koostua hankkeen rahoittamiseen otetusta lainasta.

Kansainvälisen julkisia avustuksia koskevan IAS 20 – standardin mukaisen menettelytavan mukaan poistot tehdään aina koko hankintameno ja avustusta käsitellään taseessa siirtovelkana. KILA hyväksyy tämän menettelyn vaihtoehtoiseksi tavaksi. Soveltamisessa tulee olla johdonmukainen. KILAn yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Leasing / vuokraus</b></p> <p>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><b>Rahoitusleasing-kriteerit täyttävät sopimukset</b></p> <p>Jos kirjanpitovelvollinen on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralleottajalle sopimuskauden alkaessa, vuokralleantaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä 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. <a href="#">KPL 5:5b</a></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. <a href="#">KHO 2016 T 4472</a></p> <p><b>Ilmaiseksi saatu omaisuus / lahjoitukset</b></p> <p>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. <a href="#">KILAn yleisohje 16.10.2007</a>, <a href="#">KILA 1607/2000</a>, <a href="#">KILA 1574/1999</a>, <a href="#">EVL 15</a></p> <p><b>Aineellisten hyödykkeiden poistot</b></p> <p><b>Suunnitelmapoistot: pääsäännöt</b></p> <p><b>Poistovelvoite</b></p> <p>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. <a href="#">KPL 5:5 ja 5:12</a>, <a href="#">KILAn yleisohje 16.10.2007</a>, <a href="#">KILA 1318/1995</a>, <a href="#">KILA 1847/2010</a></p> <p>Osakeyhtiölain alaisen kiinteistöyhtiön on kuitenkin tehtävä suunnitelmapoistot. <a href="#">KILA 1830/2008</a></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>Taseeseen merkinnän ohjeena käytetään IAS-asetuksella hyväksytyt tilinpäätösstandardit.</p> <p>Tarkemmat ohjeet soveltamiseen tulee katsoa IFRS-standardista IAS17 ja vuodesta 2019 alkaen standardista IFRS16. <a href="#">KILA 1988/2018 ja Tilinpäätäjän Tietopaketin kpl 1.1.3.</a></p> <p>Käytännössä rahoituslease -menettely tarkoittaa 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><b>Arvonkorotukset</b></p> <p>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 luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintameno erotuksen suuruinen (ks. kohta 5.3.2). Verotuksessa ei arvonkorotusta hyväksytä hankintameno luettavaksi. Arvonkorotusta ei voitu tehdä taideteoksiin. <a href="#">KILA 1774/2006</a></p> <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. 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. 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>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Poistosuunnitelma</b></p> <p>Poistosuunnitelma tehdään periaatteessa hyödykekohtaisesti. Suuryritys on nimenomaisesti velvoitettuun 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><b>Poistoerot</b></p> <p>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"> <li>• verotuspoisto &gt; suunnitelmapoisto, on kyseessä yli-poisto eli positiivinen poistoero</li> <li>• verotuspoisto &lt; suunnitelmapoisto, on kyseessä alipoisto eli negatiivinen poistoero.</li> </ul> <p>Tilikauden yli-poistot kirjataan viennillä Poistoeron muutos an Kertynyt poistoero ja alipoisto päinvastaisella viennillä. Jälkimmäinen kirjaus on mahdollista vain siltä osin kuin kertyneiden poistorojen 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>	<p>Poistosuunnitelman muuttaminen tulee kyseeseen vain poikkeustapauksessa jos omaisuushyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset heikenevät 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 täytymisen (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. <u>Kts. myös KILA 1981/2018.</u></p> <p>Tilikauden yli-poistot kirjataan viennillä Poistoeron muutos an Kertynyt poistoero ja alipoisto päinvastaisella viennillä. Jälkimmäinen kirjaus on mahdollista vain siltä osin kuin kertyneiden poistorojen 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> <p>Poistojen esittäminen tuloslaskelmassa ja liitetiedoissa sekä niin sanottu poistoerojen netottaminen on esitetty tarkemmin Tietopaketin kohdissa 5.4.5 ja 5.5.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b><i>Aineellisen omaisuuden kirjanpito</i></b></p> <p>Hyödyke- ja/tai hyödykeryhmäkohtaisten hankintamenojen, suunnitelmapoistojen, verotuspoistojen, menojäännösten ja poistorojen seuranta edellyttää aineellisen omaisuuden alakirjanpitoa.</p> <p><b><i>Poistopohja</i></b></p> <p>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 hankintamenoiksi myös laajennus-, muutos-, uudistus- ja muut vastaavat perusparannusmenot sekä, verovelvollisen vaatiessa, suurehkot korjausmenot.</p> <p><b><i>Alle kolmen vuoden kalusto ja pienhankinnat</i></b></p> <p>Kirjanpidossa myös kaikkien EVL 33 §:ssä tarkoitettujen hyödykkeiden, joiden vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle tilikaudelle, hankintameno 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, hankintameno 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>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	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Verotuspoistojen kirjanpidonpidonaisuus/ ”hyllypoistot”</b></p> <p>Verovelvollinen ei voi verotuksessa vähentää poistoina enempää kuin hän on kirjanpidossaan vähentänyt. Kirjanpidon poistoilla tarkoitetaan tällöin nimenomaan tuloslaskelman poistoja.</p> <p>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 poistoaika päättyy.</p> <p>Myös EVL:n säännökset lisäpoistosta ja hankintamenon poistamisesta luovutustilanteissa johtavat kuitenkin siihen, että mikään osa hankintamenosta ei jää lopullisesti vähentämättä verotuksessa.</p> <p><u>EVL 40, 41 54, KHO 2008/3372, KVL 2017/29</u></p> <p><b>Uuden kiinteistön hankintamenon jakaminen poistokohteittain</b></p> <p>Ostettaessa uusi kiinteistö jaetaan kauppahinta poistokohteille (tontti, rakennukset) kauppakirjan erittelyn mukaisesti.</p> <p>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.</p> <p><b>Jatkuvasti korvautuvat vähäiset hankinnat</b></p> <p>KPL:n mukaan aineellisiin pysyviin vastaaviin 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 5:5</u></p> <p><b>Perusparannukset</b></p> <p>Perusparannusmenot on aktivoitava ja suurehkot korjausmenot voidaan aktivoida. Tilinpäätöksessä rajankäynnissä tulkintavaraa. EVL 30, 35</p>	<p>Verovelvollinen voi ilmoittaa veroilmoituksessaan aineellisen omaisuuden poistot pienemmiksi kuin kirjanpidossa tehdyt poistot. Verotuksesta näin poisjätetyt niin sanotut ”hyllypoistot” voidaan jonakin myöhemmänä verovuonna merkitä veroilmoitukseen tilikauden kirjanpidossa tehtyjen tilikauden poistojen lisäksi.</p> <p>Verotuksessa ei kuitenkaan koskaan hyväksytä vähennettäväksi enempää tilikaudella tai aikaisemmilla tilikausilla tehtyjä EVL:n mukaisia poistoja kuin mitä EVL:n mukainen verovuoden laskentaperuste kulloinkin sallii. (Huom. Nettovarallisuuden laskennassa käytetään verotuksessa poistamatta olevia menojäännöksiä.)</p> <p>Hyllypoistot eivät myöskään vanhene, vaan hyllypoistoja vastaavilta osilta verotuksen ja kirjanpidon hankintamenot vain poikkeavat toisistaan.</p> <p>Ellei ostohintaa ole eritelty kauppakirjassa, jaetaan ostohinta eri poistokohteille niiden viimeksi vahvistettujen verotusarvojen mukaisessa suhteessa. Ks. myös KILA 1856/2010</p> <p>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 hankintamenona, jolle tehdään poistosuunnitelma ottaen siinä huomioon rakennuksen teknillisten laitteiden ajoittainen uusimistarve.</p> <p>Säännös on tarkoitettu helpottamaan tuloslaskennan kannalta vähämerkityksellistä poistojen laskentaa ja seurantaa. Sen tarkoituksena ei ole se, että kirjanpitovelvollinen ryhtyisi aktivoimaan niitä vähäarvoisia pysyvien vastaavien hankintoja, joiden hankintameno on tähänastisen käytännön ja EVL 33 §:n 1. kohdan säännöksen perusteella kirjattu välittömästi kuluksi.</p> <p>Aineellisen omaisuuden perusparannukset voidaan lisätä sen poistamattomaan hankintamenuon, jos hyödykkeen hankintameno kirjataan suunnitelman mukaisin poistoin kuluksi, tai kirjata muihin pitkävaikutteisiin menoihin, jolloin aktivoituille menoille määritellään oma poistosuunnitelma.</p> <p>Esimerkiksi osakehuoneiston, jonka hankintamenosta ei tehdä suunnitelmapoistoja, perusparannusmenot kirjataan taseen muihin pitkävaikutteisiin menoihin.</p>	

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 vaikutusaikanaan, viimeistään 10 vuodessa. Ensimmäinen poisto aktivoitavuonna. <u>EVL 24, KILA 1981/2018</u></p> <p><b>Asfaltointimenot</b></p> <p>Yrityksen omistaman tontin asfaltointimenot aktivoidaan pysyvien vastaavien maa-alueisiin. Tase-erittelyssä ne on tällöin pidettävä maa-alueen hankintamenoista erillään. Ne voidaan poistaa tasapoistoin taloudellisena vaikutusaikana, kuitenkin 40 vuodessa. <u>EVL 39</u></p> <p><b>Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon</b></p> <p>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 vaikutusaikanaan, 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 tietopaketin 2016 kappale 1.1.4 sekä KILA 1949/2016</u></p>
4.1.3	<p><b>Sijoitukset</b></p> <p><b>Arvopapereiden hankintameno</b></p> <p>Osakkeiden ja muiden arvopapereiden hankintameno on luetaan ostohinta, välityspalkkio ja varainsiirtovero. Osakkeen mahdollisesta ennaikaisesta maksamisesta hyvitetävä 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 arvonorotus, jos luovutushinta on pysyvästi alkuperäistä hankintameno 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.</p> <p>Uusien osakkeiden omistusajan lasketaan alkavan siitä ajankohdasta, jolloin verovelvollinen sai haltuunsa ne osakkeet, joiden merkintäoikeuksilla rahastoantiosakkeet saatiin.</p>

## Asia, viitteet

Verotuksessa ei arvonkorotusta hyväksytä hankintamenoa luettavaksi. [KPL 5:17](#)

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 suuruusina (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](#)

**Arvopaperien hankintameno jaksottaminen**

Arvopaperien hankintameno jaksottaminen tilinpäätöksessä riippuu siitä, kuuluvatko ne pysyviin vastaaviin vai vaihtuvien vastaavien vaihto-omaisuuteen tai rahoitusarvopapereihin.

Rahoitusarvopaperit merkitään kirjanpitoon alkuperäiseen hankintamenoon tai tätä alempana todennäköiseen hankintamenoon tai sitä alempana todennäköiseen luovutushintaan.

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.

Tällaisessa käypään arvoon merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyt kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

Koronvaihtosopimukset ja muut johdannaissopimukset ovat kirjanpidollisesti rahoitusvälineitä. Tällaisten rahoitusvälineiden käyttöä ns. suojaustarkoituksessa koskee KILAn ratkaisu 13.12.2016. [KILA 1963/2016](#).

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](#)

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 tietopaketti kappale 6 (verotus).

## Lisätietoja, esimerkkejä

## Nro

Arvo-osuuksien hankintameno määrittämisestä on EVL 14.3 §:ssä erityinen säännös.

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, luovutetuiksi siinä järjestyksessä, jossa ne on hankittu”.

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.

Myös TVL 47.3 §:ssä on vastaava säännös

Pysyviin vastaaviin kuuluvien osakkeiden osalta on omistajan kannalta ensisijaisesti tärkeää niiden käyttöarvo, ei niinkään niiden käypä arvo (luovutusarvo).

Tämän ns. alimman arvon menettely on vaihto-omaisuuden jaksottamisen pääsääntö. [KPL 5:6](#)

Vaihto-omaisuuden käyvän arvon muutos kirjataan varaston muutoserien tuloslaskelmassa ja pysyvien vastaavien sijoituksiin kirjatus sijoitusomaisuuden käyvän arvon muutos kirjataan käyvän arvon rahastoon omassa pääomassa.  
[KILA 1961/2016](#)

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](#)

Varovaisuusperiaatteen noudattaminen arvopaperien markkinahintapohjaisessa arvostuksessa edellyttää myös laskennallisen veron ottamista huomioon. [KILA 1961/2016](#)

Ratkaisua ja sen vaikutuksia tilinpäätäjän toimintaan on kuvattu tarkemmin Tilinpäätäjän tietopaketti kohdassa 4.2.4. (muut jaksotukset).

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 kirjanpitokäytännön kanssa.

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 tietopaketti 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 (konsernimäärittelmä: <a href="#">EVL 6 b § 7 mom.</a>).</p>
4.2	<p><b>VAIHTUVAT VASTAAVAT</b></p>	
4.2.1	<p><b>Vaihto-omaisuus</b></p> <p><b>Vaihto-omaisuuden hankintameno</b></p> <p><b>Hankintameno käsite</b></p> <p>Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot (rahdit, kuljetusvakuutus, tulli ja huolintamenot mukaan lukien). Hyödykkeen ostohintaan sisältyvä alv, joka menosiirtona vähennetään valtiolle tilitettävää veroa maksettaessa, ei kuulu hankintameno. <a href="#">KPL 4:5, EVL 14</a></p> <p><b>Välillisten menojen sisällyttäminen hankintamenoon</b></p> <p>Hyödykkeen hankintamenoon saadaan välittömien menojen lisäksi lukea kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista siltä osin kun ne kohdistuvat tuotantotaksoon.</p> <p>Kirjanpito-käsittely määrittäneen muuttuneesta määrittelystään huolimatta myös verokohtelun.</p> <p><b>Vaihto-omaisuuden aikarajat ja käyttöjärjestys</b></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. <a href="#">EVL 13, 14, KPL 4:5, KHO 1999/2208 (arvopaperit ks. kohta Sijoitukset)</a></p>	<p>Aktivoituun hankintamenoon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. Myös kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hankintameno siltä osin kuin ne kohdistuvat tuotantotaksoon.</p> <p>Kirjanpitolautakunta on 31.1.2006 antanut viimeisimmän yleisohjeen kiinteiden menojen lukemisesta hyödykkeen hankintameno. Uuden yleisohjeen puuttuessa voidaan tästä edelleen soveltuvin osin hakea johtoa välillisten menojen aktivointiin. <a href="#">KPL 4:5, KILAn yleisohje 31.1.2006, EVL 14</a></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>Ulkomailla ostetun hyödykkeen osalta luovuttaminen rahdinkuljettajalle tai luovuttaminen ulkomailla ostajan varastoon on ratkaiseva ajankohta. Kauppatavalla ei ole merkitystä. Komissiovarasto on komitenttin 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>

**Vaihto-omaisuuden inventointiarvo****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

Esimerkiksi myymälästä anastettujen ja tuhoutuneiden tavaroiden menetettyä arvoa kompensoimaan tarkoitettua hävikkilisiä ei ole hyväksytty hankintameno lisäyksi. KILA 1839/2009

**Epäkuranttius- ja hinnanlaskuvähennykset**

Tuotteiden pilaantumisesta, vanhentumisesta, muodin muutoksista ynnä muusta sellaisesta johtuvat epäkuranttiusvähennykset ja alenevasta hankintahintatasosta aiheutuvat hinnanlaskuvähennykset tulee merkitä inventointiluetteloihin 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 hankintameno. Arvon palautus tehdään alkuperäiseen hankintameno 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.

**Esimerkki**

Yrityksen varastossa on tilinpäätöspäivänä 31.12.20x7 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 20x6, jolloin ko. erä hankittiin.

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 esimerkissä 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 aiheelliseksi verottajalle.

**Esimerkki**

Yrityksellä on varastossa erä vuonna 20x5 hankittua tuotetta X-60. Sen hankintameno oli 98 700 euroa. Vuoden 20x6 tilinpäätöksessä erästä tehtiin hinnanlaskuvähennys 12 500 euroa alentuneen jälleenhankintahintatason johdosta.

Tilinpäätöspäivänä 31.12.20x7 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.

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Osatuloutus</b></p> <p>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.</p> <p><u>KPL 5:4, EVL 14 1 mom.</u> <u>KILAn yleisohje 30.09.2008</u></p> <p>Pääsääntöisesti tulo kirjataan tuotoksi sen tilikauden tilinpäätökseen, jonka aikana suorite on luovutettu asiakkaalle (usein vastaanottotarkastuksen jälkeen).</p> <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"> <li>• hankkeen toteutuneiden menojen suhde hankkeen arvioituihin kokonaiskustannuksiin</li> <li>• hankkeeseen käytetyn tuotannon tekijämäärän suhde hankkeen valmistumiseksi tarpeelliseen koko tuotannon tekijämäärään</li> <li>• hankkeen valmiusvaiheita kuvaavien tekijöiden perusteella.</li> </ul> <p>Ks. myös <u>KILAn yleisohje perustajaurakoinnin käsittelystä kirjanpidossa, tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa.</u></p>	<p>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 määrittäessä.</p> <p>Myös KILA toteaa, että pitkäaikaishankkeen koko suhteutettuna yrityksen toiminnan laajuuteen voi olla niin suuri, että se olennaisesti vaikuttaa eri tilikausien liikevaihdon ja tuloksen muodostumiseen. Tällöin voi hankkeen kestoajaksi olla lyhyempi kuin yksi vuosi, kunhan hankkeen aloittamispäivä ja päättymispäivä ajoittuvat eri tilikausille. <u>KILAn yleisohje 30.09.2008</u></p> <p>Osatuloutukseen siirtyvällä yrityksellä tulee olla projektikohtainen kustannuslaskenta: projektin menot ja tulot tulee voida luotettavasti selvittää.</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 <u>Dnro A80/200/2012</u>, miten perustajaurakointiliiketoimintaa käsitellään verotuksessa. Ohjeella on päivitetty aiemmin vuonna 2008 annettu ohje. Ks. lisäksi <u>4.1.2 korkomenot hankintamenon osana.</u></p>
4.2.2	<p><b>Rakennusala</b></p> <p><b>Myynnin tuloutus</b></p> <p>Rakennusosalalla noudatetaan sekä luovutukseen että valmiusasteeseen perustuvia tuloutusmenettelyjä.</p> <p>Kirjanpitovelvollisella on tiettyä valinnanvaraa tuloutusmenettelyn valinnassa, mutta valintaa tehtäessä on huomioitava varovaisuus, pysyväisyysvaatimus tuloutusmenettelyssä sekä osatuloutuslaskennan soveltamisen vaatimukset.</p> <p>KILAn viimeaikainen ohjaus korostaa erityisesti varovaisuuden noudattamista tuloutusta koskevan valintaoikeuden mahdollistajana.</p> <p>Tuloutusmenettelyn ei tarvitse siten olla samanlainen kaikkien suoritteiden osalta, jos suoritteet voidaan luokitella perusteltavasti erilaisiin ryhmiin.</p>	<p>Kirjanpitovelvollinen voi siirtyä osatuloutuksesta luovutushetken 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).</p> <p>Siirtyminen osatuloutuksesta luovutuksen mukaiseen tuloutukseen täyttää aina varovaisuuden vaatimukset. Muutettua tuloutusmenettelyä tulee kuitenkin soveltaa pitkäjänteisesti.</p> <p><u>KILA 2010/1851, 2010/1857, KILAn yleisohje 30.9.2008, KILA 1985/2018, KILA 1977/2018</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>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 (luovutushetki vs. valmiusaste) kesken.</p> <p><b>Perustajaurakointi</b></p> <p>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 A197/200/2017 Perustajaurakointiliiketoiminta verotuksessa</u></p> <p>KILA antoi uuden yleisohjeen v.2017:</p> <p><u>Yleisohje perustajaurakoinnin käsittelystä tilinpäätöksessä 5.6.2017</u></p> <p>Tilinpäätöskäsittely voi perustua jatkossa myös samaan entiteettiperiaatteeseen, mitä yhtiöt noudattavat elinkeinoverotuksessaan. KILAn esille nostaman vaihtoehdoisen 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><b>Jatkuvasti korvautuva vähäinen vaihto-omaisuus</b></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>	<p>Liitetiedoissa tulee lisäksi ilmoittaa tuloutusmenettelyn muutoksen syy ja vaikutukset. Samoin kirjauskäytännön muutostilanteessa on tehtävä tarpeelliset oikaisut vertailutietoihin tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa. <u>KILA 2010/1851</u></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>Perustajaurakointia harjoittava kirjanpitovelvollinen voi valita tulouttaako se urakatuotonsa projektin luovutuksen vai projektin valmiusasteen mukaisesti.</p> <p>Vuoden 2017 yleisohjeen sallima rakentamispalvelun liikevaihto-käsittely saattaa vääristää tosiasiallisen kuvan saantia perustajaurakointia koskevan liiketoiminnan kehittymisestä, joten ohjeen sallimaan mahdollisuuden 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>Jatkossa rakennusyhtiöiden osalta tultaneen näkemään toisistaan eriäviä kirjauskäytäntöjä, joka heikentää näiden tilinpäätösten vertailukelpoisuutta. Tämä puolestaan korostaa riittävän kattavien tilinpäätöksen liitetietojen merkitystä.</p> <p>KILA täydensi tätä yleisohjetta 2017 lausunnollaan v.2018. <u>KILA 1985/2018, Tilinpäätäjän Tietopaketin kappale 1.1.3</u></p>	<p>4.2.3</p>

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
4.2.4	<p><b>Muut jaksotukset</b></p> <p><b>Kurssierot</b></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. <u>KPL 5:3 §</u></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><u>KPL 5:3, EVL 26, KILAn yleisohje ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttamisesta euromääräiseksi 13.12.2005</u></p> <p>Verotuksessa kurssivoitot ja -tappiot ovat sen verovuoden tuottoa ja kuluja, jonka aikana ulkomaanrahan kurssi on muuttunut. <u>EVL 26 §</u></p> <p><b>Koronvaihtosopimukset / johdannaiset</b></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. <u>KILA 1963/2016</u>.</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. sääteley 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>Suomen Tilintarkastajat Ry on antanut erillisen ohjeen suojauslaskennasta ja johdannaissopimuksien käsittelystä liitetiedoissa. Ohje on tarkoitettu niihin tilanteisiin, joissa kirjanpitovelvollinen on päättänyt esittämään suojauslaskennan alaisten johdannaisten käyvät arvot vain liitetiedoissa. <u>ST:n suosituksia 1/2017, 30.8.2017</u></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 hankintamenoon samoilla edellytyksillä kuin tällaisen lainan korkomenot ovat KPL 4:5.3 §:n mukaan luettavissa hankintamenoon. <u>KILAn yleisohje 13.12.2005</u></p> <p>Lausunto soveltuu korko-, valuutta- ja hyödykejohdannaisiin silloin, kun kyse ei ole kunnallisesta yhtiöstä. Kuntapuolen yhtiöt: ks. <u>KILA:n kuntajaoksen päätökset 116/2017 ja 117/2017</u>.</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> <p>Ohje sisältää käytännön esimerkkejä sekä yhdistyksen työryhmän valmistelemia vastauksia KILA:n päätöksen jälkeen esille nousseisiin kysymyksiin.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p>Ym. käyvällä arvolla tarkoitetaan johdannaisen 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 johdannaisen 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 johdannaisinstrumentteja, kuten esim. lainan suojaukseen otettuja koronvaihtosopimuksia. Tällaiset sopimukset voivat tapauskohtaisesti olla joko suojaavia tai spekulatiivisia.</p> <p><b>Vastaiset menot ja menetykset</b></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 veloitteen 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. <a href="#">KPL 5:14, EVL 7. Pakolliset varaukset ks. kohta 5.3.8.</a> <a href="#">Varovaisuuden periaatteesta ks. kohta 2.4</a></p>	<p>Yleensä pienet kirjanpitovelvolliset hankkivat ko. hintatiedon johdannaisen 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. <a href="#">OYL 8:1, HE 109/2015</a></p> <p>Käyvän arvon suojaus tulee erittäin harvoin eteen suomalaisessa pienyhtiössä. 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 johdannaisen negatiivinen markkina-arvo tulee kirjattavaksi vuosikuluksi. Verotuksessa tätä laskennallista kulukirjausta ei pidetä kirjausvuoden verovähennyskelpoisena kuluna (vrt. pakollinen varaus).</p> <p>Kaupankäyntitarkoituksessa pidetyt johdannaiset luokitellaan ei-suojaaviksi eli spekulatiivisiksi Kaupankäyntitarkoituksessa pidettyjen johdannaisien kirjanpitoon merkityt laskennalliset tulot ja kulut ovat veronalaisia tai vähennyskelpoisia. <a href="#">EVL 5.8 ja 8.2a</a></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, ympäristönsuojeluvelvoitteista aiheutuvat todennäköiset menot, sitovin sopimuksin kiinteään hintaan tilatun, mutta vielä toimittamattoman vaihtomaisuushyödykkeen hinnanlaskusta aiheutuva menetys.</p> <p>Sen sijaan taseen vastaavien omaisuuserien alentamiseen pakollista varausta ei voi käyttää.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Akordi</b></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 eränään. 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 siirtovelloissa olleet palkkasaavat kirjattiin yhtiölle annetuiksi pääomalainoiksi, oli niistä toimitettava ennakonpidätys ja suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. <u>KHO 2010/1164</u></p> <p><b>Avustukset</b></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 takaisinmaksu- ynnä muut purkavat ehdot eivät vaikuta kirjauksiin. Jos avustukset/tuet maksetaan jälkikäteen, on ne otettava kuitenkin kirjanpitoon suoriteperusteen mukaisesti sille tilikaudelle, jona kyseessä olevat suoritukset 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. Suosittelavaa on esittää liiketoiminnan muihin tuottoihin kirjatut erät erillisenä eränä tuloslaskelmassa, mikäli niiden määrä on tuloksen muodostumisen kannalta oleellinen. Ks. myös hankintamenon käsite KILA 1861/2010.</p>	<p>Saatua 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 KHO 2001/2610, jonka mukaan akordi oli verovapaa täyteen määräänsä saakka, ei ainoastaan selvitystilän välttämiseen tarvittava määrä). Alv:n osalta ks. esim. <u>KHO 1998/1952</u>, 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 tarkoituksella 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><b>Kirjaukset ja tilinpäätös</b></p> <p>Ennen kirjausta on selvittävä, saadaanko avustus/tuki menoon osallistumiseksi vai vastikkeeksi yrityksen suoritteesta.</p> <p>Vakiintuneen kirjanpitoikäytännön mukaan pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintaan saatu investointiavustus kirjataan hankintamenon vähennykseksi. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintamenon määrää. Taseen vastaavia koskevilla 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 tilikautena, koska hyödykkeen koko hankintamenoa tehtävät suunnitelmapoistot ovat hyödykkeen kokonaispoistoja suuremmat. <a href="#">Kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007.</a></p> <p>Saadut ennakkoavustukset, joita vastaava menoera ei vielä tilinpäätöshetkellä ole kirjauskypä, merkitään taseen velkoihin. <a href="#">KILA 1701/2003</a></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 menoeraan 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><b>SIIRTYVÄT ERÄT</b></p> <p><i>Palkat ja sosiaalimaksut</i></p> <p><b>Vuosilomapalkat, lomarahat ja niitä vastaavat sosiaalimenot</b></p> <p>Suoriteperusteen noudattaminen merkitsee tilinpäätöksessä lomapalkkojen (ja lomarahan) ja niistä aiheutuvien sosiaalimenojen kirjaamista sille tilikaudelle kuluiksi ja siirtovelloiksi, jonka kuluiksi vastaavat työajan palkat merkitään (paitsi, milloin ne ovat merkitykseltään vähäisiä). <a href="#">EVL 22</a>, <a href="#">KILA 847/1986</a> ja <a href="#">1203/1992</a>, <a href="#">KPL 5:6</a></p> <p><b>Sosiaaliturvamaksu 2019</b></p> <p>Sosiaaliturvamaksu muodostuu ainoastaan työnantajan sairausvakuutusmaksusta.</p> <p>Ensi vuoden maksuja ei ole vielä vahvistettu tätä pakettia kirjoitettaessa. EK on julkaissut 15.8.2018 ennakoarviona:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• työnantajan sairausvakuutusmaksu 0,74 % (0,12 % alenema kuluvasta vuodesta 2018. Vuoden 2018 maksu on 0,86 %).</li> </ul> <p>Voimassaolevan sairausvakuutuslain 24a §:n mukaan työnantajien sairausvakuutusmaksu alenee 1,00 prosenttiyksiköllä vuonna 2018, 1,04 prosenttiyksiköllä vuonna 2019 ja 0,58 prosenttiyksiköllä vuonna 2020. <a href="#">Sairausvakuutuslaki 24a (L 1224/2004)</a></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 lomarahan määrät.</p> <p>Myös työajan lyhennyskorvaukset (ns. pekkaspäivät) on käyttämättömiltä osiltaan kirjattava kirjanpitoon.</p> <p>Sairausvakuutusmaksu vahvistetaan vuosittain, yleensä budjettilakien säätämisen yhteydessä, valtioneuvoston asetuksella. Lain asettama määräaika asetukselle on 23.11. <a href="#">Sairausvakuutuslaki 24 § (1224/2004)</a></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 käyttökorkaukset 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><a href="#">Laki työnantajan sairausvakuutusmaksusta 4§</a></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><b>Työttömyysvakuutusmaksu 2019</b></p> <p>Ensi vuoden maksuja ei ole vielä vahvistettu tätä pakettia kirjoitettaessa. EK on julkaissut 15.8.2018 ennakoarviona:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• työnantajan keskimääräinen työttömyysvakuutusmaksu on 0,5 % (v.2018 0,65%) palkkasummaan 2.083.500 eur asti ja sen ylittävältä osin 2,05 % (v.2018 2,60%). Ns. osa-omistajan maksut vastaavat maksuja, joita peritään alle em. palkkakaton olevista palkoista.</li> <li>• työntekijän työttömyysvakuutusmaksu on 1,50 %, kun se vuonna 2018 on 1,9 %. Osaomistaja maksu on vuonna 2018 0,92 %.</li> </ul> <p>Koska maksut ja niiden käyttörajat ovat vielä ”auki” tätä pakettia kirjoitettaessa, tilinpäätäjän on syytä tarkistaa lopulliset maksutiedot ennen vuoden 2019 vakuutusmaksujen käsittelyä.</p> <p><b>Vuokrat ja yhtiövastikkeet</b></p> <p>Vuokramenot on jaksotettava sen verovuoden kuluksi, jolta ne suoritetaan. Vähäiset vuokramenot voidaan jättää jaksottamatta. <a href="#">EVL 23, KPL 3:4</a></p> <p><b>Vakuutusmaksut</b></p> <p>Vakuutusmaksut on jaksotettava sen verovuoden kuluksi, jolta ne suoritetaan. Vähäiset vakuutusmenot voidaan jättää jaksottamatta. <a href="#">EVL 23, KPL 3:4</a></p> <p><b>Osingot ja merkintäoikeudet</b></p> <p><b>Osingot</b></p> <p>Tilinpäätöksessä tarkistetaan, onko yrityksen omistamista osakkeista tulevat osingot nostettu ja kirjattu sekä onko merkintäoikeudet käytetty tai myyty.</p> <p><b>Merkintäoikeudet</b></p> <p>Myyntivoiton tai -tappion laskemista varten osake-erän hankintahinnasta erotetaan osa merkintäoikeuden hankintahinnaksi.</p> <p>Merkintäoikeuden osuus osakkeen hankintamena</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 hankintamena  H = osakkeen hankintameno  L = merkintäoikeuden luovutushinta  A = osakkeen käypä hinta ilman merkintäoikeutta</p>	<p><b>Eläkevakuutusmaksu 2018</b></p> <p>Sosiaali- ja terveysministeriö on vahvistanut 2018 työeläkemaksut seuraaviksi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• työnantaja 18,95 %</li> <li>• työntekijä (53-62 v) 7,85 %</li> <li>• työntekijä (muut ikäryhmät) 6,35 %</li> </ul> <p>Vuoden 2019 keskimääräisiä TyEL-maksuja ei ole myöskään vielä vahvistettu. EK:n ennakoarvio 15.8.2018 olisi seuraava:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• työnantaja 17,35 %</li> <li>• työntekijä (53-62 v.): 8,25 %</li> <li>• työntekijä (muut ikäryhmät): 6,75 %</li> </ul> <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 hankintamena lisäystä.</p> <p>Verovelvollisella oli oikeus vähentää yrittäjäeläke-vakuutusmaksut sen verovuoden kuluna, jolta ne suoritettiin (vaikka maksu tapahtui jälkikäteen). <a href="#">KHO 1989/288</a></p> <p>Arvopaperikauppiaan (samoin kuin rakennusliikkeen) vaihto-omaisuusosakkeista saamat osingot ovat yrityksen liikevaihtoon kuuluvaa veronalaista tuloa.</p> <p>Muut osinkotuotot esitetään tuloslaskelmassa rahoitustuotoissa omana eränä.</p> <p>Arvopaperikauppiaan vaihto-omaisuusosakkeiden merkintäoikeuksien myynti on liikevaihtoon kuuluvaa veronalaista tuloa.</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 -kulujen ryhmään” eriin ”Muut rahoitustuotot” tai ”Muut rahoituskulut”.</p> <p>(Huomioi TVL:n piirissä olevien yksityishenkilöiden hankintamena erilainen käsittely rahastoantien yhteydessä ennen vuotta 2005 tapahtuneiden rahastoantien osalta).</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Korot</b></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 hankintamenoon.</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>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.</p> <p>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 hankintamenoon luetaan myös kirjanpidossa hankintamenoon luetut korkomenot.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
5	<p data-bbox="199 224 746 260"><b>TILINPÄÄTÖS JA TOIMINTAKERTOMUS</b></p> <p data-bbox="108 340 738 394">5.1 <b>TILINPÄÄTÖKSEN JA TOIMINTAKERTOMUKSEN SISÄLTÖ</b></p> <p data-bbox="199 448 810 556">KPL:n mukainen tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja niiden liitteinä olevat tiedot. Kustakin taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta.</p> <p data-bbox="199 584 719 638">Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt.</p> <p data-bbox="199 666 772 821">Konsernin emoyhtiönä toimivan kirjanpitovelvollisen, osakeyhtiön, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö tai avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö tai osuuskunta, on sisällytettävä tilinpäätöksensä myös konsernitilinpäätös KPL 6:1 §:n edellyttämissä tilanteissa.</p> <p data-bbox="199 849 810 957">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 data-bbox="199 985 791 1039">Muut konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoitteen poikkeukset: ks. <a href="#">KPL 6:1</a></p> <p data-bbox="199 1067 807 1274">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 data-bbox="199 1280 807 1356"><a href="#">KPL 3:1,3,13, 2:9,10, 6:1, KPA 2:1, OYL 8:3,5-9, Laki OYL voimaannpanosta 625/2006 14 §, AsOyl 10:3,5-7 §, AKYL 9:3, OKL 8:3,5-12, SäätiöL 5, KILA 1815/8.4.2008.</a></p>	<p data-bbox="863 448 1469 638">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 data-bbox="863 666 1469 855">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. Yleisohje rahoituslaskelman laatimisesta 1.2</p> <p data-bbox="863 881 1453 957">Tilinpäätäjän tietopakettissa ei pääsääntöisesti käsitellä konsernitilinpäätöstä koskevia seikkoja. Ne on rajattu paketin ulkopuolelle valitusta pk-yhtiö -näkökulmasta johtuen.</p> <p data-bbox="863 985 1461 1093">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 data-bbox="863 1121 1445 1250"><a href="#">KPL:n</a> säännösten estämättä on kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen julkaisemisesta voimassa, mitä niistä on erikseen muualla laissa säädetty tai mitä asianomainen viranomaislain muun lain nojalla on määrännyt. <a href="#">KPL 8:5</a></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Tilinpäätös ja toimintakertomuksen sisältö</b></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 esittämisenjärjestyksen, mutta järjestys voisi olla esim. seuraava (ensisijaisesti osakeyhtiö, mutta käy soveltuvin muillekin kirjanpitovelvollisille):</p> <p>Toimintakertomus  Konserni  Tase  Tuloslaskelma  Rahoituslaskelma  Emoyhtiö  Tase  Tuloslaskelma  Rahoituslaskelma  Tilinpäätöksen liitetiedot  Kirjanpito- ja tositelajit ja säilyttämistapa  Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen allekirjoitukset  Tilintarkastajien tilinpäätösmerkintä  Tilinpäätöserittelyt  Tase, tuloslaskelma ja liitetiedot esitetään vertailutietoineen edelliseltä tilikaudelta.  <u>KPL 3:1</u></p> <p>Tase-erittelyt eivät kuulu julkistettavaan aineistoon.</p> <p><b>Päiväys ja allekirjoitus</b></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.  <u>KPL 3:7, KILA 1899/2012</u></p> <p>Osakeyhtiön tilinpäätöksessä liitetietojen jälkeen kirjoitettuna oleva päiväys ja allekirjoitus kattaa koko edellä olevan tilinpäätöksen.</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> <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 vastuita. Muut erittelyt voivat olla esimerkiksi luetteloita vakuus-, vuokra- ynnä muista sopimuksista. Liitetietotositteisiin on hyvä liittää myös pankkien saldobahvistukset, 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 aikarajasääntösten sisällä.</p> <p>KPL 2:6:n vaatimus dokumentoinnin aloittamisesta myös viranomaisilmoitteisiin merkitsee sitä, että veroilmoitusten jättöaikavaatimukset voivat käytännössä lyhentää tilinpäätöksen laatimisaikaa. <u>ks. kohta 1.2.</u></p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Lainsäädäntö ei vaadi tilinpäätöksien 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.</p> <p>KPL:n 2:7a ja 3:7a pykälistä johtuen on suositeltavaa, että myös yrityksen vastuuhenkilö (toimitusjohtaja) allekirjoittaa ne.</p> <p><u>KPL 3:13</u></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.</p> <p><u>KILA 1899/2012. Laki vahvasta sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisistä allekirjoituksista 617/2009.</u></p> <p>Tase-erittelyt päivätään todelliselle allekirjoituspäivälle, joka tavallisesti ajoittuu tilinpäätöksen allekirjoituspäivää varhaisemmalle päivälle.</p> <p>Tase-erittelyjen jokainen sivu tai jokainen tase-eräluettelo on hyvä erikseen päivätä ja allekirjoittaa.</p>
5.2	<p><b>TOIMINTAKERTOMUS</b></p>	
5.2.1	<p><b><i>Toimintakertomuksen laatimisvelvollisuus</i></b></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 osakeyhtiölain 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>Kirjanpitolaian säännökset hyvän kirjanpitotavan noudattamisesta sekä oikeasta ja riittävästä kuvasta koskevat myös toimintakertomusta.</p> <p>Muiden kuin pakollisten tietojen tulee olla sellaisia olennaisia tietoja, jotka ovat tarpeen yhtiön taloudellisen tilanteen ja toiminnan tuloksen arvioinnin kannalta. Toimintakertomuksen antaman kuvan yrityksestä tulee olla yhdenmukainen tuloslaskelman, taseen ja niiden liitetietojen antaman kuvan kanssa.</p> <p>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><b><i>Esimerkkejä:</i></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– asiakaskunnan epävarmat näkymät</li> <li>– tilauskannan lasku</li> <li>– yhtiön rahoituksellinen asema</li> <li>– hinnoittelu</li> <li>– luottotappio</li> <li>– kilpailijoiden toimenpiteet</li> <li>– riippuvuus johdon asiantuntemuksesta</li> <li>– epätavalliset kilpailuolosuhteet.</li> </ul> <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

Kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta kuvaavia tietoja voivat olla esimerkiksi:

- 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 käyttömaisyshankinnat ja päätetyt investoinnit
- suuret käyttömaisyshankinnat 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.

KPL 3:1a

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.

OYL 8:8, OKL 8:8

Osakeyhtiölain mukaisessa toimintakertomuksessa on oltava hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta.

Lisäksi osakeyhtiölain mukaisessa toimintakertomuksessa on ilmoitettava

- 1) yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset sekä
- 2) pääomailmoituksesta pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko sekä
- 3) yhtiön ulkomaiset sivuliikkeet.

Toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta.

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.

## Lisätietoja, esimerkkejä

## Nro

**Esimerkkejä**

- 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 avattua 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 annettava seuraavat tiedot tilikauden aikana yhtiölle tulleista, pantiksi otetuista, luovutetuista ja mitätöidyistä omista ja emoyhtiön osakkeista:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) miten osakkeet ovat tulleet yhtiölle tai miten ne on luovutettu</li> <li>2) osakkeiden lukumäärä ja suhteellinen osuus kaikista osakkeista sekä</li> <li>3) maksettu vastike.</li> </ol> <p>Hallussa ja panttina olevat osakkeet on ilmoitettava erikseen. Jos osakkeita on tullut yhtiön lähipiiriin kuulavalta tai niitä on luovutettu lähipiiriin kuulvalle, lähipiiriin kuuluva on mainittava nimeltä.</p> <p>Tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.  <a href="#">KPL 3:1.1a, OYL 8:3,5-8, Laki OYL voimaanpanosta 625/2006 14 §, AsOYL 10:5-7, OKL 8:5-8, SäätöL 5:2-3, PMA 3:13, KILA 12.9.2006</a></p>	<p>Osakeyhtiölain mukaisessa toimintakertomuksessa on lisäksi annettava selostus:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) jos yhtiöstä on tullut emoyhtiö, se on ollut vastaanottavana yhtiönä sulautumisessa tai jakautumisessa taikka se on jakautunut</li> <li>2) 9. luvun 5 tai 17 §:ssä tarkoitetun osakeantipäätöksen pääasiallisesta sisällöstä</li> <li>3) 10. luvun 3 §:ssä tarkoitetun optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevan päätöksen pääasiallisesta sisällöstä</li> <li>4) yhtiön aikaisemmin antamiin optio-oikeuksiin ja muihin osakkeisiin oikeuttaviin erityisiin oikeuksiin perustuvan osakemerkinnän pääasiallisista ehdoista sekä</li> <li>5) hallituksen voimassa olevista osakeantia sekä optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevista valtuutuksista.</li> </ol>
5.2.2	<p><b>Tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen</b></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><b>Arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä</b></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><b>Esimerkkejä</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alkaneena vuonna yhtiön liikevaihdon arvioidaan pysyvän edellisvuoden tasolla taloudellisesta taantumasta huolimatta tehostettujen markkinointiponnistelujen ja suoritettujen rationalisointitoimenpiteiden johdosta.</li> <li>• Tilauskannan pysyessä normaalilla tasolla ennakoitaan vuoden 2019 tuotannon ja myynnin pysyvän vuoden 2018 tasolla.</li> <li>• Alkaneena vuonna yhtiön toiminta jatkuu aikaisempien vuosien tapaan ja toiminnan kannattavuuden ennakoitaan pysyvän ennallaan.</li> <li>• Ympäristölainsäädännöstä ja -määräyksistä saattaa aiheutua yhtiölle huomattavia kustannuksia, jotka vaikuttavat katteisiin ja tuloskehitykseen.</li> </ul>
5.2.4	<p><b>Tutkimus- ja kehitystoiminta</b></p> <p>Toimintakertomuksessa annettavassa selvityksessä ei kirjanpitovelvollisen ole tarpeen erotella tutkimusta ja kehitystoimintaa toisistaan. KILAn yleisohjeessa kirjanpitolausakunta katsoo, että selvityksessä tulee antaa tieto tutkimus- ja kehitystoiminnan menojen määrästä ja niiden suhteellisesta osuudesta liiketoiminnan kaikista menoista. Kehityssuunnan kuvaamiseksi selvitys tehdään päättyneen 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 kehityshankkeita sekä niiden merkitystä kirjanpitovelvollisen toiminnalle ja tulevaa kehitystä koskeville odotuksille. Myös merkittävien tuoteparannusten ja kokonaan uusien tuotteiden tulo tuotantoon on aihetta mainita.</p>	<p><b>Esimerkkejä</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yhtiön tuotekehitystoiminnan menot ovat viime vuosina olleet 10 000 euroa ja 2 prosenttia kaikista menoista. Päättyneen vuoden aikana on keskitytty erityisesti epäkeskovaaputtimen kehittämiseen.</li> <li>• Tutkimus- ja tuotekehitysmenot olivat vuonna 20x5 8 000 euroa / 1,5 %, vuonna 20x6 11 500 euroa / 2 % ja vuonna 20x7 15 000 euroa / 3,5 % kaikista menoista ja siten selvästi suuremmat kuin edellisinä vuosina. Kehityshankkeissa oli keskeisimpänä tuotannon ohjaukseen liittyvän tietojärjestelmän uudistaminen.</li> <li>• Tutkimus- ja tuotekehitys painoutuivat päättyneen vuoden aikana erityisesti tuotteiden pakkausmateriaalin ja -tavan kehittämiseen.</li> </ul>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Konsernisuhteet ja fuusiot</b></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><b>Esimerkkejä</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yhtiö kuuluu tytäryhtiönä konserniin, jonka emoyhtiö on Kuukkelin Oy.</li> <li>• Markkinointiyhtiö M-myynti Oy:n edellisenä vuonna aloitettu sulautuminen emoyhtiöön saatettiin tilikauden aikana päätökseen.</li> <li>• 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.</li> </ul>	5.2.5
<p><b>Osakepääoman korotus</b></p> <p>Osakepääoman korotus on yleensä sellainen olennainen tapahtuma, joka on toimintakertomuksessa mainittava jo 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"> <li>• annettavien osakkeiden lukumäärä tai enimmäismäärä osakelajeittain ja se, annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia osakkeita</li> <li>• 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</li> <li>• osakkeesta maksettava määrä (merkintähinta) ja perustelut sen määrittämiselle sekä</li> <li>• osakkeen maksuaika.</li> </ul>	<p><b>Esimerkkejä</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yhtiön osakepääomaa korotettiin tilivuoden aikana 20 182 eurolla Kointähti Oy:n fuusioituttua yhtiöön. Osakepääoma on tämän jälkeen 37 001 euroa.</li> <li>• Yhtiökokous päätti 13.11.20x7 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 30.11.20x7. Korotus on merkitty kaupparekisteriin vasta alkaneen tilivuoden puolella 14.2.20x8.</li> </ul> <p>Maksuton osakeanti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• annettavien osakkeiden lukumäärä osakelajeittain ja se, annetaanko uusia vai yhtiön hallussa olevia osakkeita sekä</li> <li>• 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.</li> </ul> <p><u>OYL 9:5–20</u></p>	5.2.6
<p><b>Yhtiön ja tytäryhteisöjen hallussa olevat yhtiön ja emoyhtiön osakkeet</b></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 kuulavalta tai niitä on luovutettu lähipiiriin kuulvalle, lähipiiriin kuuluva on mainittava nimeltä.</p> <p><u>OYL 8:8</u></p>	<p>Ristiinomistuksen purkamisesta verotuksessa ei ole katsottu syntyvän tytäryhtiölle veronalaista elinkeinotuloa, eikä emoyhtiön katsota jakavan peiteltyä osinkoa.</p> <p><u>Verotiedote 1/1998</u></p>	5.2.7

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä										
5.2.8	<p><b>Esitys voitonjako tai tappion kattamiseksi</b></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 tarkoitettulla tavalla hankkimalla tai lunastamalla omia osakkeita sekä 4) OYL 20. luvussa tarkoitettulla 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 kehityksenä merkitty taseeseen kpl:n mukaisesti. <u>OYL 13:5</u></p> <p>Varojen jakamisesta päätetään yhtiökokouksessa. <u>OYL 13:1–10, Laki OYL voimaannpanosta 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><b>Ehdotus tappion kattamiseksi</b></p> <p>Tilikauden tappio katetaan ensisijaisesti vapaasta omasta pääomasta.</p>	<p><b>Esimerkkejä: Voitonjako</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Hallitus esittää, että osinkoa ei jaeta, vaan tilivuoden voitto 1 439,75 euroa kirjataan tilille ”Edellisten tilikausien voitto/tappio”.</li> <li>Tilinpäätös osoittaa 15 922,36 euron voittoa tilivuodelta. Hallitus esittää, ettei osinkoa jaeta, vaan tilikauden voitto siirretään käyttörahastoon.</li> </ul> <p>Hallitus esittää, että voittovarot käytetään seuraavasti:</p> <table border="1"> <tr> <td>Osakkeille 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><b>Yhteensä</b></td> <td><b>43 644,90</b></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 täyttää tilikautta.</p> <p>Varoja ei saa jakaa, jos jaosta päätettäessä tiedetään tai pitäisi tietää yhtiön olevan maksukyvytön tai jaon aiheuttavan maksukyvyttömyyden.</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 voimaannpanosta 625/2006 13.2 §</u></p> <p>Yhtiökokous voi päättää osakepääoman alentamisesta sellaisen tappion välittömään kattamiseen, johon vapaa oma pääoma ei riitä.</p>	Osakkeille jaetaan osinkona	33 600,00	0,84 euroa/osake		Taiteen Ystävät ry:lle lahjoitetaan*	2 691,01	Voittovarojen tilille jätetään	7 353,89	<b>Yhteensä</b>	<b>43 644,90</b>
Osakkeille jaetaan osinkona	33 600,00											
0,84 euroa/osake												
Taiteen Ystävät ry:lle lahjoitetaan*	2 691,01											
Voittovarojen tilille jätetään	7 353,89											
<b>Yhteensä</b>	<b>43 644,90</b>											

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Rahoituslaskelma</b></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:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– suora rahoituslaskelma</li> <li>– epäsuora rahoituslaskelma.</li> </ul> <p>Koska rahoituslaskelma on osa virallista tilinpäätöstä, on tilintarkastajien se myös aina tarkastettava.</p>	5.2.9
<p><b>TASE JA TASE-ERÄT</b></p> <p><b>Taseen rakenne</b></p> <p>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 esittämistapaa 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>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>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</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 5.3.1
<p><b>Pysyvät vastaavat</b></p> <p><b>Aineettomat hyödykkeet</b></p> <p><b>Perustamismenot</b></p> <p>Perustamismenot ovat yrityksen perustamiseen liittyvät menot, kuten asiantuntijapalkkiot yhtiöjärjestyksen laatimiseksi ja kaupparekisteri-ilmoitusmaksu. Perustamismenot kirjataan tilikauden kuluksi. <u>KPL 5:7</u></p>	<p><b>Aineelliset hyödykkeet</b></p> <p><b>Maa- ja vesialueet</b></p> <p>Maa- tai vesialueeseen tai arvopaperiin voidaan tietyn edellytyksin tehdä arvonorotus, joka merkitään arvonorotusrahastoon. Arvonorotus on peruutettava, mikäli se osoittautuu aiheettomaksi. <u>KPL 5:17</u></p>	5.3.2

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Tutkimusmenot</b> Tutkimusmenoja ovat esimerkiksi tutkimustoiminnasta johtuvat henkilöstömenot; aineet ja tarvikkeet, ulkopuoliset palvelut; prototyypin, mallien, uusien työkalujen yms. suunnittelu-, valmistus- ja testausmenot. Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi. <a href="#">KPL 5:8, ks. kohta 4.1.1</a></p> <p><b>Kehittämismenot</b> Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. <a href="#">KPL 5:8, ks. kohta 4.1.1</a></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. <a href="#">KILAn yleisohje 16.10.2017 kpl 2.9, IAS36</a></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. <a href="#">KILA 1950/2016, IAS38, HE89/2015</a></p> <p>Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään 10 vuodessa. <a href="#">KPL 5:8, IAS 37,38, EVL 8 k. 6, 25</a></p> <p>Tutkimus- ja kehittämismenot, jotka on ennen tämän lain voimaantuloa aktivoitu taseeseen, saadaan poistaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleiden säännösten mukaisesti. <a href="#">KPL 9:2 k.3</a></p> <p><b>Aineettomat oikeudet</b> Aineettomia oikeuksia ovat esimerkiksi toimitilvat, 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. <a href="#">KPL 5:5a, KILA 24.1.2000, KHO 2003:43, KILA 1905/2013 KILA 1986/2018</a></p>	<p><b>Lisätietoja, esimerkkejä</b></p> <p>KPL 9:2 2. kohdan siirtymäsäännöksen nojalla ennen 31.12.1997 tehtyihin arvonkorotuksiin saadaan soveltaa vanhoja säännöksiä. Liitetiedoissa tulee kuitenkin informoida KPA 2:4 6. kohdan mukaan arvonkorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonmääritysmenetelmät.</p> <p><b>Rakennukset ja rakennelmat</b> 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 tuotantotaksoihin. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai –laskelmien avulla. Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantotaksoilta saadaan lukea hankintameno. Rakennukseen ei saa tehdä arvonkorotusta. <a href="#">KPL 4:5, KILAn yleisohje 31.1.2006, ks. kohta 4.1.2.</a></p> <p><b>Koneet ja kalusto</b> Kirjanpitolain määritelmästä poiketen EVL:ssä puhutaan edelleen esim. käyttöomaisuudesta. <a href="#">KPL 4:3, KPL 5:5, EVL 12</a></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. <a href="#">KILA 1729/2004</a></p> <p>Aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet voidaan merkitä samansuuruisina tilikaudesta toiseen tietyin edellytyksin. <a href="#">KPL 5:5, ks. kohta 4.1.2</a></p> <p><b>Muut aineelliset hyödykkeet</b></p> <p>Muina aineellisina hyödykkeinä käsitellään mm. soran ja savenottopaikat, malmi- ja mineraaliesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot, joiden hankintamenoista tehdään yleensä substanssipointo (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><b>Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat</b> Keskeneräisinä hankintoina käsitellään rakenteilla olevat rakennukset, valmisteilla tai hankittavana olevat koneet ja kalustot ym. meneillään olevat investoinnit. Poistoja ei tehdä.</p> <p><b>Perusparannusmenot</b> Asunto-osakeyhtiössä aktivoitavia perusparannusmenoja ovat sellaiset korjausmenot, joilla asuinrakennuksen laatutasoa 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. <a href="#">KILA 1680/2002</a></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Liikearvo</b> 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 kirja-arvoa korkeampi hinta. Liikearvo voi syntyä myös fuusion tai purun sekä konsernitilinpäätöksen laatimisen yhteydessä.</p> <p>Aktivoitu liikearvo on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on liikearvo poistettava 10 vuodessa.</p> <p>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 aktivoita ja poistaa laina-ajan kulumisen perusteella, kuitenkin vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin. <u>KPL 5:10</u></p> <p><b>Muut pitkävaikutteiset menot</b> Muita pitkävaikutteisia menoja ovat esimerkiksi pitkävaikutteiset mainos-, markkinointi- ja koulutusmenot, vähennyskelpottomat 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><b>Palautuskelpoinen liittymismaksu</b> 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><b>Ennakkomaksut</b> Ennakkomaksut ovat hyödykkeiden toimittajille tilauksen yhteydessä maksettuja rahasuorituksia, jotka ovat osa tilauksen mukaista kauppahintaa.</p>		

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
5.3.3	<p><b>Sijoitukset</b></p> <p><b>Osuudet saman konsernin yrityksissä Saamiset saman konsernin yrityksissä</b></p> <p>Sijoituksiin kirjattavia saamisia ovat muun muassa pääomalainat.</p> <p><b>Osuudet omistusyhteisyhteisöissä Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä</b></p> <p>Omistusyhteisyhteisyhteisö on kirjanpitovelvollisen konserniin kuulumaton yritys, jossa kirjanpitovelvollisella on sellainen omistusosuus, joka luo kirjanpitovelvollisen ja yrityksen välille pysyvän yhteyden on tarkoitettu edistämään kirjanpitovelvollisen ja sen muodostaman konsernin toimintaa. <a href="#">KPL 1:7</a></p> <p><b>Muut osakkeet ja osuudet</b></p> <p>Pitkäaikaisina sijoituksina käsitellään ne osakkeet ja osuudet, joiden omistaminen ei ole tarpeellista kirjanpitovelvollisen oman liiketoiminnan harjoittamisessa, vaikka niitä onkin tarkoitus pitää kauan yrityksen omistuksessa.</p> <p><b>Pitkäaikaisissa sijoituksissa olevat arvopaperit</b></p> <p>Palvelevat verovelvollisen elinkeinotulon hankkimistoimintaa. Esimerkiksi samaan konserniin kuuluvan yhtiön osakkeet ovat emoyhtiön pitkäaikaisista sijoitusta silloinkin, kun yhtiöt toimivat eri toimialoilla. Myös sellaiset osake-erät, jotka eivät perusta konsernisuhdetta, ovat pitkäaikaisista sijoitusta, jos yhtiöiden välillä vallitsee toiminnallinen yhteys, eikä osakkeita ole hankittu sijoitusmielessä. Pitkäaikaisista sijoitusten arvostus kirjanpitolainsäädännön tarkoittamassa mielessä perustuu toisaalta sekä KPL 5:5,1 §:ään että KPL 5:13 §:ään. <a href="#">Ks. kohta 4.1.3.</a></p> <p><b>Muut saamiset</b></p> <p>Muita saamisia ovat saamiset, joiden pääoman arvon oletetaan säilyvän.</p> <p><b>Omat osakkeet ja osuudet</b></p> <p>Osakeyhtiö voi merkitä hallussaan olevat omat osakkeensa taseeseen, jos ne ovat AML 1:3:ssä tarkoitetun julkisen kaupankäynnin kohteena olevia osakkeita. Tällöin hankintamenoa vastaava määrä merkitään taseeseen jakokelvottomaksi eräksi vapaaseen omaan pääomaan ennen 30.12.2004 voimassa olleiden osakeyhtiölain säännösten mukaan. <a href="#">KILA 1613/2000, Verotiedote 1/1998</a></p>	<p>Kommandiittiyhtiön yhtiöosuus kirjataan vastuunalaisen yhtiömiehen taseessa mahdolliseen hankintamenoonsa lisättyinä yhtiöön tehtyjen pääoman sijoitusten ja pääoman palautusten välisellä erotuksella. Vastuunalaisen yhtiömiehen tekemä yksityisotto, jota ei voida katsoa pääoman palautukseksi, lainanotoksi tai annetun lainan takaisinmaksuksi, tulee tulouttaa yhtiömiehen tuloslaskelmassa luonteensa mukaisesti joko rahoitustuotona tai liiketoiminnan muina tuottoina. <a href="#">KILA 1678/2002</a></p> <p>Yritystä pidetään omistusyhteisyhteisönä, jos kirjanpitovelvollisella on vähintään viidesosa yrityksen osakepääomasta tai vastaavasta pääomasta.</p> <p>Osakkuusyhteisyhteisyhteisö on omistusyhteisyhteisyhteisö, jossa kirjanpitovelvollisella on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, mutta joka ei kuulu kirjanpitovelvollisen konserniin. <a href="#">KPL 1:8</a></p> <p>Tytäryhtiölle annetut tavanomaiset lyhennysaikataululliset lainat kirjataan vaihtuvien vastaavien lainasaamisiin eriteltynä lyhyt- ja pitkäaikaisiin lainasaamisiin.</p> <p>Listamaton osakeyhtiö ei voi missään tilanteessa aktivoida omia osakkeita taseeseen.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Vaihtuvat vastaavat</b></p> <p><b>Vaihto-omaisuus</b></p> <p><b>Aineet ja tarvikkeet</b></p> <p>Vaihto-omaisuutta ovat sellaisenaan tai jalostettuna luovutettavaksi tai kulutettavaksi tarkoitetut hyödykkeet.</p> <p>Vaihto-omaisuuden hankintamenoon luetaan hyödykkeiden hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. <u>KPL 4:5</u></p> <p>Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten 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 hankintamenoon luetut, hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. <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. <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. <u>KPL 5:6</u></p> <p><b>Vaihto-omaisuudessa olevat arvopaperit</b></p> <p>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>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>Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantojaksoon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla.</p> <p>Kirjanpitolainsäädännössä on määritelmä luovutettujen hyödykkeiden käyttöjärjestyksestä.</p> <p>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.</p> <p>Myös muut johdonmukaiset menetelmät, jotka johtavat hankintameno määrittämisessä olennaisuuden periaate huomioiden riittävän 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><b>Saamiset</b></p> <p><b>Myyntisaamiset</b></p> <p>Saamiset merkitään nimellisarvoonsa tai nimellisarvoa alempaan todennäköiseen arvoonsa. <u>KPL 5:2, KILA 1712/2003, 1827/2008</u></p> <p>Vahvistetuista tai vahvistettavista tappioista syntyvä laskennallinen verosaaminen saadaan varovaisuutta noudattaen merkitä omalla eräänä tuloslaskelmaan ja taseeseen. <u>KPL 5:18, KILA 1671/2002, KILA 12.9.2006</u></p> <p>Ulkomaan rahan määräiset saamiset muutetaan Suomen rahaksi Euroopan yhteisön yhteisvaluutta-alueella tilinpäätöspäivän voimassa olevaan kurssiin. <u>KPL 5:3, PMA 3:1.6, 4:4, KILAn yleisohje 13.12.2005</u></p>	<p>Jako lyhyt- ja pitkäaikaisen saamisen välillä tehdään erääntymisen perusteella: jos maksu on yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua, kyseessä on pitkäaikainen saaminen. <u>KPL 4:7</u></p> <p>Jos saamiset on sopimuksin tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Saamiset saman konsernin yrityksiltä</b> <b>Saamiset omistusyhteisyhteisyyksiltä</b></p> <p><b>Lainasaamiset</b></p> <p>Osakeyhtiön lähipiirille annetut lainat ja vakuudet. Osakeyhtiön lähipiirille annetut rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot ilmoitetaan toimintakertomuksessa, jos rahalainojen, vastuuiden 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). <u>OYL 13:10, KILA 1749/2005, KILA 1762/2005</u></p> <p>Lainaa tai vakuutta ei saa antaa ennen yhtiön rekisteröimistä. <u>OYL 13:1</u></p> <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). Lähipiirille annettujen lainojen osalta voidaan useimmissa tapauksissa esittää kysymys, täyttääkö lainananto toiminnan tarkoitukseen tähtäävät kriteerit. <u>OYL 1:5</u></p>	<p>Yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua. Johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuus koskee vahinkoa, joka on aiheutunut osakeyhtiön antamasta rahalainasta lähipiirilleen. <u>OYL 1:8, 22:1</u></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 lähipiirilaina voi aiheuttaa vahingonkorvausvelvollisuuden. 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 menelleensä huolellisesti. <u>OYL 1:8, OYL 22:1.3, OYL 22:2.2</u></p> <p>Osakeyhtiön lähipiiriin kuuluvat:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Samaan konserniin kuuluvat yritykset sekä se, jolla on yhtiössä määräysvalta tai joka on yhtiössä määräysvaltaa käyttävän määräysvallassa.</li> <li>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.</li> <li>3) Yhtiön toimitusjohtaja, hallituksen jäsen, hallintoneuvoston jäsen, tilintarkastaja.</li> <li>4) Kohdissa 1–3 mainittujen henkilöiden avio- ja avopuolisot ja sukulaiset.</li> <li>5) Yhteisö ja säätiö, jossa edellä kohdissa 2–4 tarkoitetuilla henkilöillä yksin tai toisen kanssa on KPL:n 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta.</li> </ol> <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>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Maksamattomat osakkeet/osuudet</b></p> <p>Maksamaton pääoma kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemista osakkeista ja osuuksista merkitään erikseen taseeseen.</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. Osakaslainan takaisinmaksu vähennetään tulonhankkimismenona pääomatuloista, jos maksu suoritetaan viimeistään viidentenä verovuonna lainan nostamisvuoden jälkeen. <u>TVL 53a §, TVL 54c §</u></p> <p>Osakaslainan 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>
5.3.5	<p><b>Rahoitusarvopaperit</b></p> <p>Rahoitusarvopapereihin kuuluvat sellaiset arvopaperit, joihin on tilapäisesti sijoitettu kassalijäämiä. Rahoitusarvopaperit voivat olla myös pitempiaikaisia, jos tarkoituksena on sijoittaa niihin myöhemmin investointien rahoitukseen tarvittavia varoja. <u>KPL 4:4, EVL 17, ks. k 4.1.3 Arvopaperien hankintameno, KILA 1725/2004</u></p> <p><b>Rahoitusomaisuudessa olevat arvopaperit</b></p> <p>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>Rahoitusomaisuuteen kuuluvat myös arvopaperit, jotka on saatu suoritemyynnin tai jonkin saamisen maksuksi ja joista on tarkoitus luopua pian.</p> <p>Tällaisia ovat usein pörssiyhtiöiden 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 arvonorotus tulee tehdä erityistä varovaisuutta noudattaen. <u>KILA 1660/10.9.2001, KILA 1668/3.12.2001</u></p> <p>Rahoitusarvopaperit otetaan taseeseen hankintameno suuruisena tai käypään arvoon. <u>KPL 5:2a</u></p> <p>EVL 17 §:ssä hyväksytään lopullisiksi todetut arvonalentumiset vähennyskelpoisiksi.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Rahat ja pankkisaamiset</b></p> <p>Rahoihin ja pankkisaamisiin kuuluvat käteinen raha ja pankkitileillä olevat varat. <u>KPL 4:4, KILA 1136/1991</u></p> <p><u>KILA 1136/1991</u> 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 creditsaldot 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><u>KILA 1471/1997</u> mukaan kohtuullinen määrä kassavaroja voidaan käytännössä uskoa myös kommandiittiyhtiön johtohenkilöille yhtiön maksuja varten.</p>	5.3.6
<p><b>Oma pääoma</b></p> <p><b>Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma</b></p> <p>Yksityisen osakeyhtiön vähimmäisosakepääoma on 2 500 euroa.</p> <p>Yhtiön taseessa ei jaeta omaa pääomaa sidottuun ja vapaaseen pääomaan väliotsikoin. Sidottu ja vapaa oma pääoma säilyvät edelleen yhtiöoikeudellisenä 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>	5.3.7

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b><i>Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto (SVOP)</i></b>  <u>OYL 8:2, 9:6, 10:3, OKL 8:2</u></p> <p>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"> <li>1) niin sanottu muu oman pääoman sijoitus, jos sitä ei kirjata mihinkään rahastoon</li> <li>2) määrä, jolla osakepääomaa alennetaan ja jota ei käytetä tappion kattamiseen tai varojen jakamiseen</li> <li>3) optio-oikeudesta maksettu merkintähinta</li> <li>4) yrittäjärjestelyjen seurauksena syntynyt oman pääoman lisäys, jota ei merkitä osakepääomaan eikä voittovaroihin (ks. hallituksen esitys nykyisestä OYL:sta 8:2) sekä</li> <li>5) yhtiön hallusta luovutettavasta omasta osakkeesta maksettava määrä, mikäli muuta ei ole päätetty.</li> </ol> <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>Katso sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto (SVOP) verotus tilinpäätäjän tietopaketin kohdasta 6.8.5.</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 viivytystä ja tarvittaessa useammassa erässä.  <u>OYL 9:14, OKL 11:4</u></p> <p>Maksullista osakeantia koskeva päätös on ilmoitettava rekisteröitäväksi ilman aiheetonta viivytystä viimeistään kuukauden kuluessa päätöksestä.  <u>OYL 9:7</u></p> <p><b><i>Arvonkorotusrahasto</i></b></p> <p>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><b><i>Käyvän arvon rahasto sekä uudelleenarvostusrahasto</i></b></p> <p>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).</p> <p>Vaihtoehto, jossa merkintähinta kirjattaisiin vieraaseen pääomaan, koskee hallituksen esityksen mukaan lähinnä sellaisia IFRS-tilinpäätöksen laatijoita, joilla on lunastusehtoisia osakkeita.</p> <p>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>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Vara- ja ylikurssirahasto</b></p> <p>Näiden vanhojen rahastojen alentamismenettelystä säädetään OYL:n voimaantulolaissa. <u>OYL:n voimaantulolaki 625/2006, 13 §</u></p> <p><b>Pääomalaina</b></p> <p>OYL 12. luku sisältää pääomalainasopimuksen vähimmäissisällön.</p> <p>a) Pääoma ja korko maksetaan kaikkia muita velkoja huonommalla etuoikeudella.</p> <p>b) Pääomaa saadaan palauttaa ja korkoa maksaa vain siltä osin kuin yhtiön vapaan oman pääoman ja kaikkien pääomallainojen määrä maksuhetkellä ylittää yhtiön viimeksi päättäneeltä tilikaudelta vahvistettavan tai sitä uudempaan tilinpäätökseen sisältyvän tappion määrän.</p> <p>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 muuttaa vastaamaan IAS-vaatimuksia, jotta lainaa voitaisiin esittää osana omaa pääomaa myös taseessa eikä vain OYL 20:23 §:n mukaisessa varojen riittävyyttä koskevassa erillislaskelmassa.</p> <p>Em. pääomalainan kirjaaminen vieraan pääoman ryhmään ei estä pitämistä pääomalainana taloudelliselta omaan pääomaan rinnasteisena, kun arvioidaan oman pääoman riittävyyttä kaupparekisteri-ilmoituksen tekovelvoitteen (OYL 20:23) tai muutenkaan arvioitaessa yhtiön taloudellista tilannetta.</p> <p>Pääomalainan pääoman ja koron maksuedellytyksiä ei arvioida konsernitilinpäätöksen perusteella.</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. Pääomallainoja käytetään tavanomaisesti yhtiön riskirahoituksessa sekä yhtiön oman pääoman saattamisessa osakeyhtiölain edellyttämälle tasolla. <u>OYL 12. luku, OYL:n voimaantulolaki 625/2006, 16 §</u> Jos sopimus vanhan OYL:n mukaisesta pääomallainasta on tehty ennen 1.9.2006, laina katsotaan pääomallainaksi 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 pääomallaina rinnastetaan yhä omaan pääomaan.</p> <p>Pääomallaina on siis lähes aina taloudelliselta luonteeltaan velkaa ja merkitään siten osaksi yhtiön vierasta pääomaa.</p> <p>Pääomallaina merkitään aina omaksi erilliseksi eräksi taseessa (erittely liitetiedoissa ei täytä lain vaatimusta).</p> <p>IAS-asetuksen kautta lainsäätäjä viittaa ns. hybridi-ehtoiseen pääomallainaan, 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 pääomallaina on sisällytettävissä tase-esittämisen suhteen erään oma pääoma.</p> <p>Pääomallaina, joka IFRS-perusteisesti saadaan merkitä omaksi pääomaksi, esitetään taseen oman pääoman ryhmässä viimeisenä, omalla erillisenä kohtanaan. <u>KILA 1950/15.3.2016</u></p> <p>Maksuedellytyksien tarkastelu tehdään ainoastaan erillisyyhtiötasolla.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>OYL:ssa pääomalainan 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 pääomalainan maksutilanteessa voidaan noudattaa velkakirjaehdoissa tyyppillistä maksujärjestystä: ensin maksetaan korot ja sitten lyhennetään pääomaa.</p> <p>Vakuudenantokieltä ei koske enää muita konserniyhtiöitä kuin yhtiötä itseään ja yhtiön omia tytäryhtiöitä.</p> <p>Velkojan suostumuksella pääomalainaa voidaan käyttää osakepääoman korotuksen maksuksi, muuntaa sijoitetuksi vapaaksi omaksi pääomaksi tai käyttää yhtiön tappion kattamiseen.</p> <p><b><i>Osakeyhtiön oman pääoman vähentyminen</i></b></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>Pääomalaina luetaan tätä rekisteröintivelvoitetta ja sen poistamista koskevassa laskelmassa omaksi pääomaksi.</p> <p>Oman pääoman negatiivisuutta laskettaessa omaan pääomaan lasketetaan pääomalainan lisäksi myös muita erii noudattaen kuitenkin erityistä varovaisuutta lisäerien arvonmäärityksessä. Lisäeristä tulee antaa toimintakertomuksessa tai liitetiedoissa perusteltu selvitys.</p>	<p>Pääomalainan 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. + pääomalainat maksuhetkellä = maksuun käytettävissä oleva varat.</p> <p>OYL:n säännös ei estä yhtiötä ja velkojaa sopimasta, että korkoa voidaan maksaa ainoastaan jakokelpoisista varoista.</p> <p>Pääomalainan koron ja/tai lyhennyksen maksuedellytyksiin ei sisälly samanlaista maksukykytestiä kuin osingonjaon kohdalla.</p> <p>Esimerkiksi emoyhtiön sisaryhtiö voi antaa vakuuden pääomalainasta vakuudenantosäännöksen lievennettyä.</p> <p>Täten vanhasta OYL:sta poiketen pääomalaina 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 tietopakettissa 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 pääomalaina, 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 pääomalainasta edellä.</p> <p>Oikaistu oma pääomalaskelma esitetään tyyppillisesti taseen liitetiedoissa.</p>

## Asia, viitteet

## Lisätietoja, esimerkkejä

## Nro

***Osakeyhtiöstä jaettavissa olevat varat***

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 kehityksenä merkitty taseeseen KPL:n mukaan.

OYL 13:5

Varoja ei saa jakaa, jos jaosta päätettäessä tiedetään tai pitäisi tietää yhtiön olevan maksukyvyttömyyden tai jaon aiheuttavan maksukyvyttömyyden.

OYL 13:2

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.

OYL 13:1.3

Suomalainen erityispiirre konsernitaseeseen perustuvasta muodollisesta voitonjakorajoituksesta on poistunut jo aiemmin.

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.

OYL 13. luku sekä OYL:n voimaantulolaki 625/2006, 17 §

***Henkilöyhtiöt***

Henkilöyhtiöiden oma pääoma

Avoimen yhtiön oma pääoma muodostuu yhtiömiesten pääomista ja tilikauden tuloksesta sekä KPL:n mukaisesta arvonkorotusrahastosta.

Kommandiittiyhtiön oma pääoma muodostuu äänettömien yhtiömiesten pääomista ja KPL:n mukaisesta arvonkorotusrahastosta sekä vastuunalaisten yhtiömiesten pääomapanoksista ja tilikauden tuloksesta.

***Yhtiöpanosten kirjaaminen henkilöyhtiön tilinpäätöksessä***

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 eräänymättömiä yhtiöpanoksia merkitään taseeseen saamisina yhtiömiehiltä.

KILA 1681/28.5.2002, KILA 1717/9.12.2003

Varojen jakaminen perustuu vahvistettuun tilintarkastettuun tilinpäätökseen ja jaosta päätettäessä on otettava huomioon tilinpäätöksen jälkeiset olennaiset tapahtumat.

OYL 13:3

Maksukyvyn 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.

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.

KILA 1815/2008

Henkilöyhtiöiden oma pääoma voi muodostua negatiiviseksi tappioiden ja yksityisottojen johdosta. Negatiivisen oman pääoman vaikutuksista verotukseen: ks. kohta 6.8.2.

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.

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 suuruinen hyvitys pääomapanoksille ja sen jälkeen tasajako vastuunalaisten yhtiömiesten kesken.

AKYL 2:9, 7:4

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b><i>Henkilöyhtiön rahaliikenteen hoitaminen yhtiömiesten henkilökohtaisten pankkitilien kautta</i></b></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. <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 eriteltyinä lyhyt- ja pitkäaikaisiin. Osakaslainasta ei ole kysymys, jos lainasta ei ole esittää takaisinmaksusuunnitelmaa eikä siitä peritä korkoa.</p>	<p><b><i>Yhtiömuodon muutos henkilöyhtiöstä osakeyhtiöksi</i></b></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). <u>AKYL 8:3</u></p> <p>Muutoksen rekisteröintiin tarvittava, riippumattomana asiantuntijana toimivan hyväksytyt tilintarkastajan (KHT/HT) todistus voidaan antaa, mikäli yhtiön varallisuuskokonaisuus käyvin arvoon 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 lisäsjoiutukset yhtiöön. <u>HE 103/2007</u></p>
5.3.8	<p><b><i>Poistoero</i></b></p> <p>Poistoeroa voidaan kirjata taseeseen silloin, kun tehdään suunnitelmapoistot ylittäviä verotuspoistoja.</p> <p><b><i>Varaukset</i></b></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. <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>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Pakolliset varaukset</b></p> <p>Pakollisia varauksia ovat KPL:n 5:14 §:ssä säädettyistä 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 toteutumisajankohdasta ja määrästä. Jollei näin ole, vastainen meno ja menetyksen on merkittävä taseeseen siirtovelkoihin. <a href="#">KPL 5:14</a>, <a href="#">KILA 1666/19.11.2001</a>, <a href="#">KILA 1681/2002</a></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><b>Verovaraukset</b></p> <p>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 selventämiseksi 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><b>Vieras pääoma</b></p> <p>KPL:n mukaan pitkäaikainen on velka tai se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi pitemmän ajan kuin yhden vuoden kuluttua. <a href="#">KPL 4:7</a></p> <p><b>Pitkäaikaiset velat</b></p> <p>Joukkovelkakirjalainoja ovat muun muassa obligatio- ja debentuurilainat.</p> <p><b>Pääomalaina</b></p> <p>Yhtiö voi ottaa lainan, jonka</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) pääoma ja korko saadaan maksaa yhtiön selvitystilassa ja konkurssissa vain kaikkia muita velkoja huonommalla etuoikeudella</li> <li>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</li> <li>3) pääoman tai koron maksamisesta yhtiö tai sen tytäryhteisö ei saa antaa vakuutta. <a href="#">OYL 12:1</a></li> </ol> <p>Sopimus pääomalainasta on tehtävä kirjallisesti. Lainahtojen 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 velkojen kesken sovittu. Pääomalaina merkitään lähtökohtaisesti taseen vieraaseen pääomaan. <a href="#">OYL 12:2</a>, <a href="#">Laki OYL voimaantulosta 625/2006 16 §</a></p>	<p>Vieraan pääoman osalta velkakirjaus tulee tehdä vasta silloin kun velka tosiasiallisesti nostetaan. Pääomalaina merkitään lähtökohtaisesti vieraaseen pääomaan. <a href="#">KILA 1787/2006</a></p> <p><b>Lyhytaikaiset velat</b></p> <p>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 myydyn suorituksen luovuttamista saatuja ennakkomaksuja. Ne esitetään pitkäaikaisina, jos suorituksen 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. <a href="#">KILA 1723/2004</a></p> <p><b>Ostovelat</b></p> <p>Taseen ostoveloissa esitetään sellaiset velat, jotka johtuvat tuotannon tekijähankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella. Ostovelkoihin luetaan yleensä kaikki käyttö- ja vaihtomaisuuden sekä ulkopuolisten palveluiden hankkimiseen liittyvät velat. <a href="#">KILA 1664/2001</a></p>	5.3.9

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Vaihtovelkakirjalaina</b> 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><b>Lainat rahoituslaitoksilta</b> Rahoituslaitoksiksi katsotaan mm. talletuspankit, rahoitusyhtiöt, kiinnitysluottopankit, kehitysyritykset, erityislaitokset, vakuutusyhtiöt ja -laitokset sekä Suomen Pankki. Shekkitililuottoa ei tule kirjanpidossa käsitellä bruttomuotoisena.</p> <p><b>Eläkelainoilla</b> tarkoitetaan eläkelaitoksille ja -säätiöille suoritettujen varojen takaisinlainauksesta syntyneitä velkoja. Muut lainat eläkelaitoksilta ja eläkesäätiöiltä käsitellään taseessa lainoina rahoituslaitoksilta.</p> <p><b>Muissa pitkäaikaisissa veloissa esitetään pitkäaikaiset lainat mm.</b> omistajilta, konserniyrityksiltä, asiakkailta, hankkijoilta, julkiselta taloudelta ja järjestöiltä.</p>	<p><b>Muut velat</b> Muina velkoina esitetään maksettujen palkkojen ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilittävät sosiaaliturvaan liittyvät erät ja vahvistettuun verotukseen tai ennakkoverolippuun perustuva maksamaton tulovero sekä arvonnäköverovelka <u>KILA 1561 /1999</u></p> <p><b>Siirtovelat</b> Siirtovelkoina esitetään tilikaudella maksamattomat palkat ja lomapalkkavelka niihin liittyvine henkilösvukuluineen, kaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösvukulut, 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>
5.3.10	<p><b>Omaisuuslaji- ja tulolähdesiirrot, yksityiskäyttö</b></p> <p><b>Omaisuuslajisiirrot</b></p> <p>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-menojäynnöksen mukaiseen arvoon. Poistamattoman hankintamenon 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 arvonnäkökorotus, ei arvonnäkökorotus 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><b>Tulolähdesiirrot</b></p> <p>Verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulolähteestä toiseen tulolähteeseen siirtämä rahoitus- ja vaihto-omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Käyttöomaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa.</p> <p>Verovelvollisen toisesta tulolähteestä elinkeinotoimintaansa siirtämän omaisuuden hankintamenoksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Hyödykkeen otto yksityistalouteen</b></p> <p>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>Muun yhtymästä otetun omaisuuden, palvelun tai etuuden luovutushinnaksi katsotaan edelleen alkuperäinen hankintameno tai sitä aiempi todennäköinen luovutushinta. Yhtymän osakkaan verotuksessa katsotaan hankintamenoksi 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>Verovelvollisen siirtäessä yksityistaloudesta hyödykkeitä elinkeinotoimintaansa vähennyskelpoiseksi hankintamenoiksi katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä aiempi todennäköinen luovutushinta. <u>EVL 2, 51 a, 53</u></p> <p>Osakeyhtiöistä osakkaan ostama omaisuus arvostetaan käypään arvoon. Sen alittaminen saattaa johtaa peitellyn osingonjaon muodossa veroseuraamuksiin. <u>VML 29</u></p>	
<p><b>TULOSLASKELMA JA TULOSLASKELMAERÄT</b></p> <p><b>Tuloslaskelman rakenne</b></p> <p>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>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>5.4</p> <p>5.4.1</p>

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Liiketoiminnan tuloslaskelmakaavat</b></p> <p>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. <a href="#">PMA 2:1, 4:1</a></p> <p>Käytännön kirjanpitytyössä on kuitenkin yksinkertaisinta käyttää kirjanpitoasetuksen peruskaavaa tuloslaskelman esittämisessä, koska sitä kautta muutoin liitetietoina esitettävien tietojen määrä vähenee. <a href="#">KILAn yleisohje tuloslaskelmien ja taseiden esittämisestä 21.11.2006</a></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>Tuloslaskelma voidaan esittää myös lyhennettynä.</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. <a href="#">KPA 3–4, PMA 2:1-3, 4:1</a></p>
5.4.2	<p><b>Liikevaihto ja liiketoiminnan muut tuotot</b></p> <p><b>Liikevaihto</b></p> <p>Liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen voitolliseksi tarkoitettua, tuotteiden myynnistä ja palvelusten tarjonnasta saadut vastikkeet vähennettynä myynnin arvonlisäverolla, valmisteveroilla ja muilla myynnin perusteella määrättyillä välillisillä veroilla sekä myyntiin välittömästi liittyvillä vuosi-, käteis- ynnä muilla alennuksilla.</p> <p>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. <a href="#">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, KILA 1988/2018</a></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 määrättyvät osuudet myyntituloista. <a href="#">KILA 1306/1994</a></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>Läpikulkueriä, jotka kirjanpitovelvollinen sellaisenaan samoin perustein ja samalla hinnalla laskuttaa edelleen, ei sisällytetä liikevaihtoon, vaan kirjataan menonsiirtona ao. menotilille. <a href="#">KILA 282/1978</a></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. esim. <a href="#">KILA 1812/12.2.2008, IAS18, IFRS15</a></p> <p>Tilinpäätöksessä on otettava huomioon kirjanpitolautakunnan lausunnot liikevaihdon laskemisesta (ja vaihto-omaisuuden sisällöstä) eri toimialoilla, esimerkiksi autokauppa, rakennustoiminta, matkatoimistot, arvopaperikauppiat ja välitystoiminta. esim. <a href="#">KILA 347/1979, 374/1979, 903/1987, 1036/1989, 1267/1994, 1950/2016</a></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Valmisteverastojen muutos</b></p> <p>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><b>Valmistus omaan käyttöön</b></p> <p>Hyvän kirjanpitotavan mukaista on esittää valmistus omaan käyttöön tuloslaskelmakaavan mukaisesti omana eränään, jos se tilikauden tuloksen muodostumisen selventämiseksi on tarpeen.</p> <p><b>Liiketoiminnan muut tuotot</b></p> <p>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>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. menotilejä hyvittäen. Tällöin niistä ei tule mitään merkintää tuloslaskelmaan. Valmistus omaan käyttöön – erää voidaan käyttää myös kehittämismenojen aktiivoinnissa. <u>KILA 1962/2016</u></p> <p>Muita liiketoiminnan tuottoja ovat esimerkiksi tuotanto- ja konttoritiloista saadut vuokratuotot, käyttöomaisuuden tavanomaiset myyntivoitot, julkiset avustukset, matalapalkkatuki (ellei niitä ole kirjattu liikevaihdoksi tai menonoikaisuiksi), henkilökunnalta perityt käyttökorvaukset (ellei niitä ole kirjattu menonoikaisuiksi), keskeytysvakuutuskorvaus tai muu vakuutuskorvaus (ellei sitä ole kirjattu menonoikaisuiksi), ravintolayrityksen palkkiot Raha-automaattiyhdistys ry:ltä, autoliikkeen saamat vakuutusasiamiespalkkiot.</p>	
<p><b>Materiaalit ja palvelut</b></p> <p><b>Aineet, tarvikkeet ja tavarat</b></p> <p>Tilikauden aikana suoritettavat ostot ilmoitetaan ostojen oikaisu- 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><b>Ulkopuoliset palvelut</b></p> <p>Ulkopuolisissa palveluissa esitetään muuttuvan kulun luonteiset, yrityksen ulkopuolelta hankitut työsuoritukset (ns. rahtityöt), esimerkiksi hionta, karkaisu, rakennepiirustusten kopiointi, valmistusprosessin koneiden korjaus ja huolto ym. sekä aliurakoitsijoille maksetut erät, jotka sisällytetään myytävän suoritteen 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><b>Varastojen muutos</b></p> <p>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>Kiinteäluontoiset ulkopuoliset palvelut esimerkiksi kirjanpitotoimistojen, 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>	5.4.3

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
5.4.4	<p><b>Henkilöstökulut</b></p> <p>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 ennakonpidätys- ja st-maksusäännösten alaisia. Siten esimerkiksi tilintarkastus-, asianajotoimisto-, kirjanpitotoimisto- ja mainostoimistopalkkiot kirjataan liiketoiminnan muihin kuluihin.</p> <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 vuosi-ilmoitus.</p>	<p>Tuloslaskelman henkilöstökuluina esitetään tilikauden henkilöstömenojen suoriteperusteinen summa. Siltä osin kuin tilikauden henkilöstömenoja on aktivoitu vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenoon, 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 luontoisetuja kuitenkin halutaan seurata myös pääkirjanpidon tileiltä, näitä tilejä ei päätetä tilinpäätöksessä tuloslaskelmaan. <u>KILA 1586/1999</u></p> <p>Kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaan yrityksen henkilöstörahostolleen maksamat voittopalkkioerät ovat korvausta työsuorituksesta ja näin ollen kohtaan ”Palkat ja palkkiot” merkittäviä eriä. <u>KILA 1564/1999</u></p> <p>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>Optioedun käyttämisestä syntyvää etua ei oteta huomioon TyEl-palkassa ja myöskään työttömyysvakuutusmaksua ei tästä palkan osasta peritä. <u>Verohallinnon ohje 1614/20.6.2002</u></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Poistot ja arvonalentumiset</b></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>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. Pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvat mm. muut osakkeet ja osuudet.</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 syntynyt 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”. <a href="#">KILAn yleisohje 16.10.2007</a></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> <p><b>Esimerkki</b></p> <p>Yrityksellä on kaksi rakennusta A ja B. Tilinpäätöksessä 2017 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 eliminointiin 47 092,62 euroa. Kertynyttä poistoeroa jää siten jäljelle tilinpäätökseen 6 727,52 euroa.</p> <p>12.1.2018 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>	5.4.5

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
5.4.6	<p><b>Avustuksella tai varauksella katettu hankintameno</b></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. <u>KILA 6.5.2003/1701, ks. kohta 4.1.2</u></p>
5.4.7	<p><b>Liiketoiminnan muut kulut</b></p> <p>Liiketoiminnan muut kulut tulee ymmärtää laajasti.</p> <p>Käytännössä erään sisältyvät vanhan tuloslaskelmakaavan mukaiset muut muuttuvat ja muut kiinteät kulut. 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. <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>
5.4.8	<p><b>Rahoitustuotot ja -kulut</b></p> <p>Rahoitustuotot ja -kulut jakautuvat tuloslaskelmakaavassa seitsemään eri kohtaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tuotot osuiksista saman konsernin yrityksistä</li> <li>• tuotot osuiksista omistusyhteyksyrityksistä</li> <li>• tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista</li> <li>• muut korko- ja rahoitustuotot</li> <li>• arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista</li> <li>• arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista</li> <li>• korkokulut ja muut rahoituskulut.</li> </ul> <p>Myös henkilöyhtiöistä ja osuuskunnista saadut voitto-osuudet ja osuuspääoman korot esitetään luonteensa mukaisesti joko tuottoina osuiksista saman konsernin yrityksistä tai tuottoina osuiksista omistusyhteyksyrityksistä. <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.</p> <p>Sen sijaan konserniyhtiöltä saadut osinko-, rahoitus- ja korkotuotot sekä niille suoritettua vieraan pääoman kulut merkitään tuloslaskelmassa rahoitustuottojen ja -kulojen ryhmään. <u>KILA 1577/199</u></p>
5.4.9	<p><b>Tilinpäätössiirrot</b></p> <p><b>Poistoeron muutos</b></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 eränä tilinpäätössiirtojen ryhmässä.</p>	<p><b>Verotusperusteisten varausten muutos</b></p> <p>Verotusperusteiset varaukset ovat käytännössä verolainsäädäntöön perustuvia varauksia. Eri tilikausina kertyneet varaukset kirjataan taseen vastattavaa-puolelle.</p> <p>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>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro																								
<p><b>Välittömät verot</b></p> <p>Välittömät verot esitetään tuloslaskelmassa suoriteperustella 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 jakotuseroista johtuvia verovelkoja ja -saamia myöskään liitetietona. <u>KILA 12.9.2006</u></p>	<p><b>Esimerkki</b></p> <p>Välittömät verot</p> <table border="0"> <tr> <td>Edellisiltä tilikausilta</td> <td>1 463 eur</td> </tr> <tr> <td>Tilikaudelta 20x8</td> <td>16 583 eur</td> </tr> </table> <p>Yritys voi verovarauksella varautua esim. verotarkastuksesta seuraaviin jälkiveroihin. Pakollinen varaus tulee kysymykseen silloin, kun yritys ei ole maksanut verotarkastuksessa esitettyä riidanalaista, mahdollisesti jossakin oikeusasteessa käsittelyn alla olevaa veroehdotusta.</p>	Edellisiltä tilikausilta	1 463 eur	Tilikaudelta 20x8	16 583 eur	5.4.10																				
Edellisiltä tilikausilta	1 463 eur																									
Tilikaudelta 20x8	16 583 eur																									
<p><b>LIITETIEDOT</b></p> <p><b>Yleistä liitetiedoista</b></p> <p><b>Pk-yrityksen näkökulma Tilinpäätäjän tietopakettissa</b> 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. <u>PMA 1753/2015</u>.</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 tietopakettin liitetieto-osuuden lopussa.</p> <p>Liitetiedon tulee perustua sen sisällön todentavaan tositteseen, mikäli tiedon perusta ei ole muuten ilmeinen, <u>KPL 2:5b.</u></p> <p>Liitetietojen säätelyä koskeva muutokset ovat osa vuonna 2016 voimaan tulleita pienyrityksen normistoa koskevaa uudistusta. Ks. Tilinpäätäjän tietopaketti 2016, luku 3 (pienyrityksen helpotukset).</p>	5.5 5.5.1																								
<p><b>Mikroyritys</b></p> <p>Mikroyrityksen kokorajat ovat ohessa.</p> <p>Määritelmän täyttäviltä yrityksiltä vaadittujen liitetietojen määrä on vain hieman pienempi kuin pienyhtiöillä. <u>Ks. Tilinpäätäjän tietopakettin kappale 5.5.5.</u></p> <p>Kirjanpitovelvollisen kokoa koskeva määrittely on pysynyt ennallaan edellisestä Tilinpäätäjän Tietopakettista. <u>KPL 1:4a-c.</u></p>	<p><b>Yritysten luokittelu KPL:n näkökulmasta:</b></p> <table border="0"> <thead> <tr> <th></th> <th>Ammattinharj. /liikkeenharj.</th> <th>Mikro- yritys</th> <th>Pieni yritys</th> <th>Pieni konserni</th> <th>Suur- yritys</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Tase</td> <td>0,10 M€</td> <td>0,35 M€</td> <td>6 M€</td> <td>6 M€</td> <td>20 M€</td> </tr> <tr> <td>Liikevaihto</td> <td>0,20 M€</td> <td>0,70 M€</td> <td>12 M€</td> <td>12 M€</td> <td>40 M€</td> </tr> <tr> <td>Henkilöstö keskim. tilikauden aikana</td> <td>3</td> <td>10</td> <td>50</td> <td>50</td> <td>250</td> </tr> </tbody> </table>		Ammattinharj. /liikkeenharj.	Mikro- yritys	Pieni yritys	Pieni konserni	Suur- yritys	Tase	0,10 M€	0,35 M€	6 M€	6 M€	20 M€	Liikevaihto	0,20 M€	0,70 M€	12 M€	12 M€	40 M€	Henkilöstö keskim. tilikauden aikana	3	10	50	50	250	5.5.2
	Ammattinharj. /liikkeenharj.	Mikro- yritys	Pieni yritys	Pieni konserni	Suur- yritys																					
Tase	0,10 M€	0,35 M€	6 M€	6 M€	20 M€																					
Liikevaihto	0,20 M€	0,70 M€	12 M€	12 M€	40 M€																					
Henkilöstö keskim. tilikauden aikana	3	10	50	50	250																					
<p><b>Yleistä pien- ja mikroyrityksen liitetiedoista (PMA 1 luku)</b></p> <p>Jollei se ilmene liitetiedoista tai muualta tilinpäätöksestä, on allekirjoitusten yhteydessä:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) annettava tieto siitä että tilinpäätös on laadittu tämän asetuksen pien- tai mikroyrityssäännösten mukaisesti; ja</li> <li>2) ilmoitettava oman pääoman muutokset sekä hallituksen ehdotus jakokelpoisen vapaan oman pääoman käytöstä, jos pienyritys on osakeyhtiö tai osuuskunta.</li> </ol> <p>PMA-asetuksen tilinpäätösvaatimukset kokoavasta säätelystä huolimatta pienyrityksen tulee edelleen noudattaa myös verolainsäädännön sekä seuraavia yhtiömuotoja koskevia lainsäädännön lisävaatimuksia: <u>OKL, AKYL, YhdistysL, SäätöL, PMA 1:2.</u></p>	<p>Tilinpäätöksen liitetiedoista tulee näkyä, minkä asetuksen mukaisesti tilinpäätös on laadittu. <u>PMA 1:1.</u></p> <p>Osakeyhtiön tulee edelleen esittää oman pääoman muutokset sekä hallituksen osingonjakoehdotus osana tilinpäätösinformaatiota.</p> <p>Henkilöyhtiön omaa pääomaa koskevista vaatimuksista on esimerkki myöhemmin tässä alakappaleessa.</p>	5.5.3																								

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																																																																																																														
	<p><b><i>Erittely oman pääoman muutoksista</i></b> <u>PMA 1:1</u></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 omalla eräänä erittelyssä.</p> <p><b><i>Käypään arvoon arvostetut rahoitusvälineet</i></b> <u>KPL 5:2 a, KTMA 1315/2004:n 8 §</u></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><b><i>Henkilöyhtiöt</i></b></p> <p>Viereisessä esimerkissä on oman pääoman muutokset esitely tarkasti yhtiömiehitään.</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 yhtiömiehitä vain siltä osin, kuin se on yhtiösopimuksessa annetun sitoumuksen perusteella</p>	<p><b><i>Esimerkkejä: Oman pääoman muutokset</i></b></p> <p>OSAKEYHTIÖ</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <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> <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 yhtiömiehit</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 yhtiömiehit</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> </tbody> </table>		20X1	20X0	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	Äänettömät yhtiömiehit			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 yhtiömiehit			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
	20X1	20X0																																																																																																														
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																																																																																																														
Äänettömät yhtiömiehit																																																																																																																
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 yhtiömiehit																																																																																																																
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																																																																																																														

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro																					
<p>perintäkelpoinen ja erääntynyt maksettavaksi viimeistään tilinpäätöksen laatimishetkeen mennessä. <a href="#">KILA 1681/2002.</a></p>	<table border="0"> <tr> <td>Pääoma 31.12.</td> <td>0</td> <td>-2 000</td> </tr> </table>	Pääoma 31.12.	0	-2 000																			
Pääoma 31.12.	0	-2 000																					
<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>	<table border="0"> <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> </table>	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	
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																					
<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. <a href="#">KILA 1622/2000</a></p>	<p>YKSITYINEN ELINKEINONHARJOITAJA</p> <table border="0"> <tr> <td></td> <td>20X1</td> <td>20X0</td> </tr> <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> </table>		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																					
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																					
<p><b>Yksityinen elinkeinonharjoittaja</b> Elinkeinonharjoittajan oman pääoman erien muutosten laskelma voidaan merkitä suoraan taseen oman pääoman kohtaan.</p>	<p>Liitetietojen riittävyttä pohdittaessa on syytä arvioida erityisesti sellaisten liitetietojen sisältöä, joiden puutteilla voisi aiheutua vahingonkorvausvelvollisuus. Merkittäviä liitetietoalueita ovat muun muassa lähipiirilainat, pääomalinat, 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><b>Oikea ja riittävä kuva, PMA 1:3</b></p>	<p>Toimintakertomusta vastaavina liitetietoina voidaan antaa tietoja esimerkiksi olennaisista tapahtumista tilikauden aikana ja sen jälkeen (kuten merkittävistä investoinneista, tulipalosta, oikeusriidoista tms).</p>																						
<p>Pienyrityksen on esitettävä liitetietona myös muut seikat, jotka ovat tarpeen tarkoitettujen oikean ja riittävän kuvan aikaansaamiseksi. Oikealla ja riittävällä kuvalla viitataan tässä kohdin KPL 3:2 mukaiseen lisätietovaatimukseen.</p>	<p>Tilinpäätäjän tietopaketin 2017 kappaleessa 1.1.1 on kuvattu tarkemmin kirjanpitolaian vuoden 2017 täsmennystä siihen, miten oikean ja riittävän kuvan vaatimusta sovelletaan.</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>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>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>																							

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
5.5.4	<p><b>Pienyrityksen liitetiedot</b> (PMA 3 luku)</p> <p><b>Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet</b> PMA 3:1</p> <p>Arvostus- ja jaksotusperiaatteet esitetään pienyrityksessä ainoastaan kun periaatteet poikkeavat tavanomaisesti noudatetuista tai mikäli ne ovat yritykselle valinnaisia.</p> <p>Olettamperiaatteita 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 hankintamenoon 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><b>Poikkeukselliset erät</b>, 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><b>Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat</b>, 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>Rajoista: ks. paketin kohta 5.5.2</p> <p>Erikseen on säädetty, ettei pienyrityksen tarvitse antaa liitetietoa seuraavista (oletuspohjaisista) tilinpäätöksen laatimisperiaateista; <b>PMA3:1</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) vaihto-omaisuudesta, jos hyödykkeiden käyttöjärjestys on FIFO;</li> <li>2) aktivoitusta aineettomasta oikeudesta, jos sen hankintameno kirjataan kuluksi 10 vuodessa;</li> <li>3) kehittämismenosta, liikearvosta tai muusta pitkävaikutteisesta menosta, jos sitä ei ole aktivoitu KPL:n hyväksymällä tavalla (säännöskohta viittaa vuosikuluksi kirjattuihin menoihin);</li> <li>4) pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta, jos siitä syntyvä tulo kirjataan suoriteperusteen mukaisesti (eikä KPL 5:4 mukaisesti valmistusasteen perusteella);</li> <li>5) rahoitusvälineistä ja sijoituskiinteistöistä, jos ne arvostetaan hankintamenoon tai sitä alempana todennäköiseen markkinahintaan, <b>KPL 5:2</b>;</li> <li>6) perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jos on käytetty tilinpäätöspäivän kurssia.</li> </ol> <p>Lisäksi pienyrityksen ei tarvitse ilmoittaa noudatettua arvostusperiaatetta ja -menetelmää useana tilikautena tuloa tuottavasta aineellisesta omaisuudesta, jos</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) hyödykkeiden hankintameno on luettu vain hankinnasta ja valmistuksesta johtuvat välittömät menot;</li> <li>2) koneiden ja kaluston, rakennusten ja rakennelmien sekä muiden aineellisten hyödykkeiden suunnitelmapoistot vastaavat verotuksessa hyväksyttäviä enimmäispoistoja;</li> <li>3) arvonkorotuksia ei ole tehty, <b>KPL 5:17</b></li> <li>4) saadut avustukset on kirjattu hankintameno vähennykseksi;</li> <li>5) vähäarvoisten hyödykkeiden sekä sellaisten hyödykkeiden, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, hankintameno kirjataan kokonaisuudessaan hankintatilikauden kuluksi;</li> <li>6) yritys ei ole kirjannut taseeseensa rahoitusleasingilla hankittua omaisuutta tai velkaa; <b>KPL 5:5b</b></li> </ol> <p>Edelleen pienyrityksen ei tarvitse yksilöidä noudattamaansa tilinpäätössäännöstöä, ellei pienyritys noudata kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, KPL 7a luku.</p> <p><b>Esimerkki:</b></p> <p>Tuloslaskelman liiketoiminnan muihin tuottoihin sisältyy 250 000 euron myyntivoitto yhtiön käytössä olleen kiinteistön myynnistä.</p> <p><b>Esimerkki:</b></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 kuluvaiikutuksen.</p>

## Asia, viitteet

**Arvonkorotusrahasto, PMA 3:4**

Jos pienyritys on korottanut kirjanpitolain 5 luvun 17 §:ssä säädetyllä tavalla pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen poistamatonta hankintamenoa, liitetietona on esitettävä:

- 1) arvonkorotusrahaston muutokset tilikauden aikana;
- 2) selvitys arvonkorotusrahaston muutoksiin liittyvistä verovaikutuksista; sekä
- 3) arvonkorotuksen kohteiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo ennen arvonkorotusta.

**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) arvonmäärittämissä ja -menettelyjen keskeiset oletukset;
- 2) kustakin rahoitusväline- tai muusta omaisuuslajista yhteenlaskettu käypä arvo;
- 3) edellä 2 kohdassa tarkoitettujen lajien arvonmuutoksesta 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.

## Lisätietoja, esimerkkejä

## Nro

**Esimerkki:**

Arvonkorotusrahasto	31.12.20X1
Alkusaldo 1.1.	0
Kauden lisäys	150 000
Kauden vähennys	0
Loppusaldo 31.12.	150 000

Arvonkorotukseen 30 000  
kohdistuva laskennallinen verovelka

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 päätyneiden tilikausien tuloverotukseen. Laskennallinen verovelka kuvaa mahdollista tulevaa verovaikutusta ja se on laskettu käyttäen voimassaolevaa yhteisöverokantaa.

Arvonmäärittämiseen liittyvää tulkintaa voidaan hakea kansainvälisestä IFRS-säätelystä.

**Esimerkki:**

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

Käypä arvo yhteensä	Eur	Käyvän arvon muutos
- Rahoitusarvopaperit	352 750	Tuloslaskelmaan
- Valuuttajohdannaiset	-1 255	Tuloslaskelmaan (siirtoveltoissa)
- 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

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä												
	<p>Jos rahoitusjohdannaisia 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.</p> <p>Käyvän arvon määrittäminen tulee perustaa markkina-arvoon niiden rahoitusjohdannaisten osalta, joille on vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat.</p> <p>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.</p> <p><b>Pitkäaikaiset lainat, PMA 3:6</b></p> <p>Liitetietona on esitettävä yhteenlaskettu määrä sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua.</p> <p><b>Annetut vakuudet ja taseen ulkopuoliset sitoumukset ja järjestelyt sekä eläkevastuut, PMA 3:7</b></p> <p>Liitetietona on esitettävä:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) esineoikeudelliset vakuudet, jotka pienyritys on antanut omaisuudestaan, eriteltyinä käteispanntien, ajoneuvokiinnitysten, yritysikiinnitysten, kiinteistökiinnitysten ja muun mahdollisen esinevakuuslajin mukaisiin määriin;</li> <li>2) taseen ulkopuolisten taloudellisten sitoumusten yhteismäärä;</li> <li>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</li> <li>4) pienyritystä koskeva eläkevastuu, jota ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi.</li> </ol>	<p>Käyvän arvon muutoksien esitysapaikkojen perustelut:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Rahoitusarvopaperit muodostuvat kaupankäyntitarkoituksessa pidetyistä, julkisesti noteeratuista pörssiosakkeista ja -rahastoista.</li> <li>- Hankittuihin johdannaisiin ei käytetä ns. suojauslaskenta-menettelyä, joten niitä käsitellään tulosvaikutteisesti.</li> <li>- Johdannaissopimuksien käyttö on yhtiössä epäsäännöllistä ja yhtiön liiketoiminnan kokoon nähden vähäistä.</li> <li>- Muut osakkeet sisältävät pitkäaikaisen, aktiivisen kaupankäynnin ulkopuolisen, vähemmistösjoiituksen yhteen listaamattomaan yhtiöön.</li> </ul> <p>Käytetyt arvonmääritysmenetelmät:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Rahoitusarvopaperien käypä arvo perustuu NASDAQ OMX Helsingin pörssin julkisiin noteerauksiin tilinpäätöspäivänä.</li> <li>- Johdannaissopimuksien käypä arvo perustuu vastapuolena olevan rahoituslaitoksen laskelmaan sopimuksen markkina-arvosta. Arvonmäärittämisessä käytetään markkinoilta saatavia laskentaparametreja. Tilinpäätöshetkellä avoimena olevien johdannaisten voimassaoloaika päättyy 30.5.X2. Johdannaiset ovat USD-pohjaisia valuuttaoptioita.</li> <li>- Noteeraamattomien osakkeiden arvonmäärittäminen perustuu kohdeyhtiön järjestämässä osakeannissa 20X1 käytettyyn hintatasoon, joka on ylittää ko. osakkeiden hankintamenon 19 500 euroa.</li> </ul> <p><b>Esimerkki:</b></p> <p>Yli 5 vuoden päästä erääntyvät velat ovat yhteensä 500 000 euroa.</p> <p><b>Esimerkkejä:</b></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><b>Yhteensä</b></td> <td><b>672 000 eur</b></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>	- Käteispannit	5 000 eur	- Ajoneuvokiinnitykset	15 000 eur	- Yritysikiinnitykset	150 000 eur	- Kiinteistökiinnitykset	500 000 eur	- Muut esinevakuudet	2 000 eur	<b>Yhteensä</b>	<b>672 000 eur</b>
- Käteispannit	5 000 eur													
- Ajoneuvokiinnitykset	15 000 eur													
- Yritysikiinnitykset	150 000 eur													
- Kiinteistökiinnitykset	500 000 eur													
- Muut esinevakuudet	2 000 eur													
<b>Yhteensä</b>	<b>672 000 eur</b>													

## Asia, viitteet

Yllä olevan listan 1 kohdassa tarkoitetuista vakuuksista on eriteltävä ne, jotka pienyritys on antanut:

- 1) sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta;
- ja 2) osakkuusyrittystensä puolesta.

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.

Vakuuden arvostamisessa tulee noudattaa mitä KPL 5:2:ssa säädetään velkojen merkitsemisestä taseeseen tai muuta vakuuden luonteen mukaista perusteltua menettelyä.

**Tiedot emoyrityksestä, PMA 3:8**

Liitetietona on esitettävä emoyrityksen nimi ja kotipaikka siitä konsernitilinpäätöksen kohteena olevasta konsernista, johon pienyritys välittömimmin kuuluu.

**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.

## Lisätietoja, esimerkkejä

## Nro

Taseen ulkopuoliset taloudelliset sitoumukset per 31.12.20X1:

- 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

Taseen ulkopuolisten järjestelyjen luonne ja liiketoiminnallinen tarkoitus

- Vuokravastuu kohdistuu yhtiön ulkopuoliselta kiinteistösijoittajalta vuokraaman toimitilan jäljellä olevaan vuokrakautteen.
- 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 arvonlisäverovähennyksiä enintään ALV-vastuuna esitetyn määrän verran vuoden 20X0 kiinteistöinvestoinnin tarkistuskausien aikana, mikäli kiinteistön arvonlisäverollinen käyttö tänä aikana vähenisi tai poistuisi. Tehdyn investoinnin viimeinen tarkistusvuosi on 201X.

Eläkevastuu, jota ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi:

Tällaisia vastuuta ei ole, sillä yhtiön henkilöstön työeläkkeet ovat lakisääteisiä ja hoidettavana työeläkeyhtiössä eikä yhtiössä ole mitään lisäeläketurvajärjestelyjä.

**Esimerkki:**

Yritys X kuuluu AA-konserniin. Konsernin emoyhtiö on AA Oy, jonka kotipaikka on Oulu.

**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.

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Liiketoimet intressitahojen kanssa, PMA 3:10</b></p> <p>Liitetietona on esitettävä tiedot pienyrityksen ja tämän intressitahoihin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- olennaisia</li> <li>- eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin.</li> </ul> <p>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.</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>Intressitahoon liittyvästä toimesta esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) kuvaus liiketoimesta;</li> <li>2) liiketoimen arvo;</li> <li>3) intressisuhteen luonne; sekä</li> <li>4) muut pienyrityksen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.</li> </ol> <p><b>Henkilöstö, PMA 3:11</b></p> <p>Liitetietona on esitettävä henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana.</p> <p><b>Omien osakkeiden ja osuuksien hankinnat ja luovutukset, PMA 3:12</b></p> <p>Liitetietona on esitettävä:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) tilikauden aikana tehtyjen omien osakkeiden tai osakkeita vastaavien oman pääoman ehtoisten osuuksien hankintojen perusteet</li> <li>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</li> <li>3) vastikkeellisissa hankinnoissa tai luovutuksissa omista osakkeista tai osuuksista suoritettu vastike sekä</li> <li>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.</li> </ol>	<p>Intressitahoilla tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa oikeushenkilöä, joka on pienyrityksen kanssa joko</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) määräysvaltasuhteessa tai</li> <li>2) osakkuusyhteyssuhteessa.</li> </ol> <p>Intressitahoihin luetaan lisäksi</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>•toimitusjohtaja, hallituksen jäsen ja varajäsen sekä sellaiset henkilöt, jotka kuuluvat yllä mainittujen oikeushenkilöiden vastaaviin toimielimiin.</li> <li>• vastaaviin toimielimiin kuuluvat henkilöt.</li> </ul> <p><b>Esimerkki oikean kuvan antamisesta</b> (liiketoimessa tavanomaiset ehdot):</p> <p>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.</p> <p><b>Esimerkki</b> (liiketoimessa epätavanomaiset ehdot):</p> <p>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.</p> <p><b>Esimerkki:</b></p> <p>Henkilöstön keskimääräinen lukumäärä päättyneellä tilikaudella oli 8 (edellisellä kaudella 6).</p> <p><b>Esimerkki:</b></p> <p>Tilikauden aikana tehtyjä omien osakkeiden hankintoja ja luovutuksia koskevat tiedot:</p> <p>Hankinnat:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Osakkeet on hankittu vähemmistöosakkaalta hänen jäädessä pois yhtiön toiminnasta.</li> <li>- Osakkeita hankittiin yhteensä 100 kappaletta (kirjanpidollinen vasta-arvo 100 eur/osake), jotka muodostavat 2 % rekisteröidystä osakepääomasta. Maksettu vastike oli yhteensä 60 000 euroa.</li> </ul> <p>Luovutukset:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Aiemmin hankittuja osakkeita luovutettiin 75 kappaletta (kirjanpidollinen vasta-arvo 100 eur/osake).</li> <li>-Luovutettujen osakkeiden edustavat 1,5 % rekisteröidystä osakepääomasta. Saatu vastike oli yhteensä 45 000 euroa.</li> </ul> <p>Kaikkia yhtiön hankkimia ja sen hallussa tilikauden lopussa oleva omia osakkeita koskevat tiedot:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-osakkeita on yhteensä 25 kappaletta, jotka edustavat 0,5 % rekisteröidystä osakepääomasta.</li> <li>-osakekohtainen kirjanpidollinen vasta-arvo on 100 eur/osake</li> </ul>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Toimintakertomusta vastaavat tiedot</b>, 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.</p>	<p>Oikealla ja riittävällä kuvalla viitataan tässä kohdin KPL 3:2,2 mukaiseen lisätietovaatimukseen. <u>Ks. tietopakettin kappale 5.53</u></p> <p>Tämä ns. oikean ja riittävän kuvan antamista täydentävä lisätietovaatimus ei kuitenkaan koske ns. mikroyrityksiä.</p> <p>Toimintakertomustietoina annetaan tietoja mm:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- toiminnan kehityksestä ja tuloksellisuudesta</li> <li>- taloudellisesta tilanteesta ja sen olennaisista muutoksista</li> <li>- merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä</li> <li>- olennaiset tapahtumat tilikauden päättymisen jälkeen</li> <li>- olennaisista muutoksista kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä</li> </ul>	
<p><b>Mikroyrityksen liitetiedot</b> (PMA 4 luku)</p> <p>Mitä edellä Tilinpäätäjän tietopakettin luvussa 5.5.4 on mainittu pienyrityksen liitetiedoista, sovelletaan myös mikroyritykseen liitetietoihin seuraavaa poikkeusta lukuunottamatta:</p> <p>Mikroyrityksen liitetietovaatimukseen 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 kappale 3.</u></p> <p>Jos mikroyritys soveltaa mikroyritystä koskevia PMA:n säännöksiä, sijoituskiinteistöjen käyvän arvon mallia ei ole sovellettavissa arvostusmenetelmänä, <u>KPL 2b.</u></p>	5.5.6
<p><b>Pienyrityksen kokorajat ylittävien yritysten liitetiedot</b> (KPA)</p> <p>Seuraavassa kuvataan liitetietovaatimuksia yhtiöille, joihin ei sovellu tai jotka vapaaehtoisesti jättävät soveltamatta pien- ja mikroyrityksille suunnatut huojennukset liitetietovaatimuksissa.</p> <p><b>Esittämistapaa koskevat liitetiedot</b> <u>KPA 2:2</u></p> <p>Liitetietona on esitettävä seuraavat tiedot:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Perustelu, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu, sekä muutoksen vaikutukset.</li> <li>2) Oikaisut, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin.</li> <li>3) Selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa.</li> <li>4) Aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos e eivät ole merkitykseltään vähäisiä.</li> <li>5) Bruttomäärät tuloslaskelmassa ja taseessa yhdistellyistä eristä, jos tämä tieto on olennainen, KPL 1:10</li> <li>6) Tiedot tuloslaskelmassa ja taseessa yhdistellyistä eristä, jos tämä tieto on olennainen, KPL 1:11</li> <li>7) Sellaiset yksittäiseen tase-erään sisältyvät osat, jotka koskevat useaa tase-erää, jos tämä tieto on olennainen.</li> </ol>	<p>Kokorajoista: ks. paketin kappale 3.</p> <p>Nämä yhtiöt eivät laadi liitetietoja uutteen PMA-asetukseen nojautuen, vaan soveltavat liitetietojen laadintaa aikampien vuosien tapaan KPA:n vaatimuksia.</p> <p>Normistovalinnasta ja yhtiöiden kokorajoista mm. <u>Tilinpäätäjän tietopakettin kohta 3 ja kohta 5.5.1.</u></p> <p><b>Esimerkki: Esittämistavan muutos</b></p> <p>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</p> <p>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 pienenemiseen. Konepajatoiminnan liikevaihto oli 2 340 342 euroa</p>	5.5.6.1

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																											
	<p><b>Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet</b> 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: 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, <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.</p> <p>Tilinpäätössäännöstöä ei ole tarpeen yksilöidä, mikäli yhtiö noudattaa Suomen kirjanpitolakia ja -asetusta.</p>	<p>Kuvauksessa on syytä keskittyä periaatteisiin, jotka poikkeavat tavanomaisista (kirjauskäytäntö, arvostusperiaatteet tms. osalta)</p> <p>Huojennukset ovat samoja oletettavia jotka on lueteltu myös pienyrityksen liitetietovaatimuksissa, <u>PMA 3:1</u>.</p> <p>Pienyrityksien kohdalla olettamaperiaatteisiin liittyvä liitetietohuojennus on kuitenkin aineellisen käyttöomaisuuden osalta laajempi kuin näiden suurempien yhtiöiden huojennuslistaus.</p> <p><b>Esimerkkejä: Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet</b></p> <p><b>Aineellisten ja aineettomien käyttöomaisuushyödykkeiden hankintameno sisältö ja arvostus</b></p> <p>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><b>Kehittämismenot</b></p> <p>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> <p><b>Myynnin tuloutus</b></p> <p>Yhtiön liikevaihto perustuu pitkäaikaishankkeisiin (yli 12 kk), joten suoritteiden luovutushinta tuloutetaan projektien valmistusasteen mukaisena osuutena projektin kokonaishinnasta</p>																											
5.5.6.2	<p><b>Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot</b> KPA 2:3</p> <p>Liitetietona on esitettävä: 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><b>Esimerkki:</b></p> <table border="1" data-bbox="858 1483 1374 1785"> <thead> <tr> <th>Liikevaihdon jakauma, TEUR</th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <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> </tbody> </table> <p><b>Esimerkki:</b></p> <p>Päättäneen tilikauden liiketoiminnan muihin kuluihin sisältyy kertaluonteinen myyntitappio 750.400 eur, joka syntyi yhtiön luovuttua kattopeltien valmistukseen keskittyneestä liiketoiminnastaan.</p>	Liikevaihdon jakauma, TEUR	20X1	20X0	Toimialoittain			Metalli	3000	2000	Muovi	2400	2500	Yht.	5400	4500	Maantieteellisesti			Kotimaa	3900	3800	P-Amerikka	1500	700	Yht.	5400	4500
Liikevaihdon jakauma, TEUR	20X1	20X0																											
Toimialoittain																													
Metalli	3000	2000																											
Muovi	2400	2500																											
Yht.	5400	4500																											
Maantieteellisesti																													
Kotimaa	3900	3800																											
P-Amerikka	1500	700																											
Yht.	5400	4500																											

## Asia, viitteet

## 3) Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet.

Liitetiedoissa on esitettävä selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja perusteiden muutoksista.

Poistoperusteilla tarkoitetaan poistoaikaa, poistoprosentteja ja poistomenetelmää. Poistoperusteet ja niiden muutokset tulee selvittää tase-eräkohtaisesti. Muutokset tulisi myös perustella, mikäli ne poikkeavat tavanomaisista.

Tiedot voidaan antaa ryhmäkohtaisesti myös sellaisista hyödykkeistä, joiden poistosuunnitelma on laadittu hyödykekohtaisesti. KILAn yleisohjeen mukaan ko. tiedot poistoperusteista voidaan esittää myös tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden (ks. 5.5.2) yhteydessä. [KILAn yleisohje 16.10.2007](#)

Käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenot tulee poistaa vaikutusajana, jolla tarkoitetaan hyödykkeen varovaisuusperiaatteen mukaan määriteltyä taloudellista pitoaikaa. Taloudellinen pitoaika on usein lyhyempi kuin hyödykkeen tekninen käyttöikä.

Tulonodotusten olennainen pienentyminen aiheuttaa kertaluonteisen poiston tulonodotusten heikkenemisen toteamisvuonna. Vastaavasti tulonodotusten olennainen paraneminen voi edellyttää vanhan suunnitelman mukaan poistamatta olevan hankintamenon uudelleenjakotusta uudelle, pidennetylle poistoajalle. [KILAn yleisohje 16.10.2007, KILA 1795/2007](#)

EVL 33 §:n perusteella irtaimen kuluva käyttöomaisuuden hankintameno voidaan poistaa kokonaisuudessaan omaisuuden käyttöönottovuonna, jos käyttöomaisuuden todennäköinen taloudellinen käyttöikä on enintään kolme vuotta.

## 4) Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen arvonalennus, jota ei ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan.

## 5) Pakollisten varausten muutokset, jolleivät muutokset ole epäolennaisia.

Olennaisten erien osalta selvityksestä tulisi ilmetä euromäärän lisäksi muutoksen kohteena olevan varauksen sisältö, jotta tilinpäätöksen lukija ymmärtäisi varauksen luonnetta.

## 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.

## Lisätietoja, esimerkkejä

## Nro

**Esimerkkejä poistoperusteiden esittämisestä****Esimerkki 1**

Kuluva käyttöomaisuuden ja aktivoitujen muiden pitkävaikutteisten menojen suunnitelman mukaiset poistot on laskettu hankintamenoista arvioitun taloudellisen vaikutusajan mukaisin tasapoistoin. Arvioituiden 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 %.

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.

**Esimerkki 2**

Kuluva käyttöomaisuuden ja aktivoitujen muiden pitkävaikutteisten menojen poistot on tehty ennalta laaditun suunnitelman mukaan. Pienet käyttöomaisuushankinnat, joiden hankintameno on alle 850 euroa, on kirjattu vuosikuluiksi. Poistosuunnitelmat ovat seuraavat:  
Rakennus 7 % menojäännöksestä  
Koneet ja kalusto 25 % menojäännöksestä  
Kehittämismenot viisi vuotta tasapoistona  
Tietokoneohjelmat viisi vuotta tasapoistona

Mahdollinen poistosuunnitelman muutos saa koskea vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien poistoja.

Liitetiedoissa tulee ilmoittaa poistosuunnitelman muutoksen aiheuttaman kertapoiston suuruus.

Vuosikuluna käsittely on mahdollista tuloverotuksessa myös ns. pienhankintatilanteessa, jossa hankintameno on enintään 850 euroa ja pienhankintoina vähennetään verovuonna enintään 2 500 euroa.

Tämä voidaan esittää myös ns. käyttöomaisuuspoistoja koskevan taulukon sisällä. [KPL 5:13](#)

**Esimerkki:**

Pakollisiin varauksiin ja liiketoiminnan muihin kuluihin on tilikaudella kirjattu tuotantolinjan arvioituiden lopettamiskulut 50 000 euroa.

Liitetietovaade koskee KPL 5:13 mukaisia arvonalennuksia.

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b><i>Osatuloutus</i></b>  <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"> <li>• pitkäaikaishankkeisiin sovellettu tuloutustapa ja valintakriteerit</li> <li>• pitkäaikaishankkeen valmistusasteen määrittämistapa</li> <li>• valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjattun liikevaihdon määrä tilikauden koko liikevaihdosta</li> <li>• tuotoksi kirjattujen, mutta luovuttamattomien pitkäaikaishankkeiden tuotoksi tilikaudella ja aikaisempina tilikausina kirjattu määrä</li> <li>• pitkäaikaishankkeiden tuotoksi kirjaamatta oleva määrä (tilauskanta) eriteltyinä luovutuksen mukaan ja valmistusasteen mukaan tuloutettaviin hankkeisiin, mikäli molempia kirjausperiaatteita sovelletaan.</li> </ul> <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 perustuvalla tuloutusmenettelylle. Mikäli yhtiö noudattaa perinteistä, luovutushetken perustuvaa 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>
5.5.6.3	<p><b><i>Taseen vastaavia koskevat liitetiedot</i></b>  <u>KPA 2:4</u></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>Aktivoituja kehittämismenoja on tyypillisesti kehittämisprojekteihin kohdistettavissa oleva osuus</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• henkilöstömenoista</li> <li>• ainekäytöstä ja ulkopuolisista palveluista</li> <li>• käyttöomaisuuden sumupoistoista</li> <li>• yleismenoista (ei hallinnon tai myynnin menoista).</li> </ul> <p>Kehitysmenojen kirjanpitoarvo taseessa rajoittaa osakeyhtiössä voitonjakomahdollisuuksia.</p> <p><b><i>Esimerkki</i></b></p> <p>Aktivoidut kehittämismenot poistetaan 8 vuodessa tasapoistoin. Poistoaika vastaa hankkeen aikana kehitettyjen uusien tuotantomenetelmien odotettavissa olevaa taloudellista minimivaikutusaikaa.</p> <p><b><i>Esimerkki</i></b></p> <p>Liikearvo poistetaan 5 vuoden tasapoistoin</p> <p>Liitetiedoista tulee täten erikseen näkyä tällaisten pitkävaikutteisten menojen jäljellä oleva kirjanpitoarvo, mikä rasittaa kirjanpitovelvollisen tulosta myöhemmin tilikausina.</p> <p>Liitetieto viittaa seuraaviin aktivointeihin:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vastikkeellisesti hankitut aineettomat oikeudet (luvat, patentit, liensessit ym), <u>KPL 5:5a</u></li> <li>- Muut pitkävaikutteiset menot <u>KPL 5:11</u></li> </ul> <p><b><i>Esimerkkejä:</i></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aineettomien oikeuksien kirjanpitoarvo sisältää poistamattoman osuuden vastikkeellisesti hankittujen ohjelmalienssien välittömästä hankintamenosta. Oikeudet poistetaan 5 vuoden tasapoistoin.</li> </ul>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro																																																																																										
<p>5) Arvonkorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonmääritysmenetelmät.</p>	<p>- Muut pitkävaikutteiset menot sisältävät aktivoituja vuokrakiinteistön perusparannusmenoja perustuen vuokratilan kunnostuksesta aiheutuneisiin välittömiin menoihin. Poistoaika on 5 vuotta ja menetelmänä käytetään tasapoistoa.</p> <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>6) Tieto pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen vielä poistamatta olevasta osasta.</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><b>Esimerkki:</b></p> <p>Tuotannon koneiden ja laitteiden osuus koneiden ja kaluston kirjanpitoarvosta on 97 000 euroa.</p>																																																																																											
<p>7) Siirtosaamisiin sisältävät olennaiset erät.</p>	<p>Olennaisuus määritellään aina tapauskohtaisesti. Olennaisuudesta ks. <a href="#">KILA 1920/2014</a> ja <a href="#">KILA 1921/2014</a>, <a href="#">KPL 3:2a</a></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) arvonalentumiset ja niiden palautukset</p> <p>g) tilikauden aikana hankintamenoon luettujen korkojen määrä, KPL 4:5,3 perusteella</p>	<p>Esimerkki:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><b>Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet</b></td> <td></td> <td></td> </tr> <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><b>Muut pitkävaikutteiset menot</b></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><b>Rakennukset ja rakennelmat</b></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><b>Koneet ja kalusto</b></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>Hankintamenoon ei ole luettu korkokuluja KPL 54:5,3 perusteella.</p>		20X1	20X0	<b>Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet</b>			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	<b>Muut pitkävaikutteiset menot</b>			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	<b>Rakennukset ja rakennelmat</b>			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	<b>Koneet ja kalusto</b>			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																																																																																										
<b>Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet</b>																																																																																												
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																																																																																										
<b>Muut pitkävaikutteiset menot</b>																																																																																												
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																																																																																										
<b>Rakennukset ja rakennelmat</b>																																																																																												
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																																																																																										
<b>Koneet ja kalusto</b>																																																																																												
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																																																																																										

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																														
	<p>9) Saamiset saman konsernin yrityksiltä eriteltynä seuraavasti:</p> <p>a) myyntisaamiset b) muut saamiset c) siirtosaamiset</p> <p>10) Saamiset omistusyhteisyrittäjäryhmittä eriteltynä seuraavasti:</p> <p>a) myyntisaamiset b) muut saamiset c) siirtosaamiset</p> <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><b>Esimerkki: Saamiset saman konsernin yrityksiltä</b></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><b>Yhteensä</b></td> <td><b>210 050,00</b></td> <td><b>105 670,00</b></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><b>Yhteensä</b></td> <td><b>100 000,00</b></td> <td><b>105 000,00</b></td> </tr> </tbody> </table> <p><b>Esimerkki:</b></p> <p>Pysyvien vastaavien sijoituksiin sisältyvä vähemmistöosastoista 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.</p> <p>Erotuksesta 100.000 euroa ei ole kirjattu arvonalennusta, koska yhtiön johto arvioi ettei arvonalentuminen ole pysyvä yhtiön ollessa vielä toimintansa kehitysvaiheessa.</p> <p>Kohdeyhtiö on lisäksi saanut tilikauden 20X1 päättymisen jälkeen tuotekehityksensä valmiiksi ja merkittävän tilauksen, joka on kohentanut yhtiön näkymiä ja tuotto-odotuksia.</p>		20X1	20X0	Lyhytaikaiset			Myyntisaamiset	150 000,00	50 000,00	Lainasaamiset	30 000,00	30 000,00	Siirtosaamiset	30 050,00	25 670,00	<b>Yhteensä</b>	<b>210 050,00</b>	<b>105 670,00</b>	Pitkäaikaiset			Lainasaamiset	30 000,00	25 000,00	Muut saamiset	70 000,00	80 000,00	<b>Yhteensä</b>	<b>100 000,00</b>	<b>105 000,00</b>
	20X1	20X0																														
Lyhytaikaiset																																
Myyntisaamiset	150 000,00	50 000,00																														
Lainasaamiset	30 000,00	30 000,00																														
Siirtosaamiset	30 050,00	25 670,00																														
<b>Yhteensä</b>	<b>210 050,00</b>	<b>105 670,00</b>																														
Pitkäaikaiset																																
Lainasaamiset	30 000,00	25 000,00																														
Muut saamiset	70 000,00	80 000,00																														
<b>Yhteensä</b>	<b>100 000,00</b>	<b>105 000,00</b>																														
5.5.6.4	<p><b>Taseen vastattavia koskevat liitetiedot</b> <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 säädetyllä tavalla aktivoitujen kehittämismenojen määrä.</p> <p>4) Se osuus 1b kohdan mukaisesta määrästä, johon kirjanpitolain 5 luvun 5 c §:ssä tarkoitettujen pääomalainojen haltijat ovat oikeutettuja (30.12.2015/1752).</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.</p> <p>Esimerkki: ks. tietopaketti kohta 5.5.3. (pienyrittäjän liitetietojen oma pääoma-kohdassa oleva erillinen rivi).</p> <p>Aktivoitujen kehittämismenojen jakokelpoista vapaata vähentävä vaikutus omaan pääomaan tulee näkyä liitetiedoista. Esimerkki: ks. <u>Tietopaketti kohta 5.5.3.</u> (pienyrittäjän liitetietojen oma pääoma-kohta).</p> <p>Laissa viitataan tässä pääomalainoihin, jotka esitetään ehdoista riippuen joko omassa tai vieraassa pääomassa. Liitetietojen jakokelpoista vapaata omaa pääomaa koskevassa laskelmassa tulisi näkyä erillään pääomalainojen haltijoille kuuluva, vielä kuluksi kirjaamaton osuus.</p> <p><b>Esimerkki:</b></p> <table border="1"> <tbody> <tr> <td>Taseen vapaa pääoma</td> <td>+10 000 eur</td> </tr> <tr> <td>Kirjaamaton, kumul. pääomalainan korko</td> <td>-7 500 eur</td> </tr> <tr> <td>Jakokelpoinen vapaa oma pääoma</td> <td>2 500 eur</td> </tr> </tbody> </table>	Taseen vapaa pääoma	+10 000 eur	Kirjaamaton, kumul. pääomalainan korko	-7 500 eur	Jakokelpoinen vapaa oma pääoma	2 500 eur																								
Taseen vapaa pääoma	+10 000 eur																															
Kirjaamaton, kumul. pääomalainan korko	-7 500 eur																															
Jakokelpoinen vapaa oma pääoma	2 500 eur																															

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro																																										
<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>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 selvittämiseksi.</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 omistusyhteisyrityksille eriteltynä seuraavasti: a) saadut ennakot b) ostovelat c) rahoitusvekselit d) muut velat e) siirtovelat</p>	<p><b>Esimerkki:</b> Yli 5 vuoden kuluttua erääntyvät velat</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Rahalaitoslainat</td> <td>200 000</td> <td>225 000</td> </tr> </tbody> </table> <p><b>Esimerkki:</b> 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> <p><b>Esimerkki:</b> JVK-lainoja on laskettu liikkeelle yhteensä 750 000 euron nimellisarvosta. Niiden eräpäivä on 31.12.20X8 ja kuponkikorko 7,5 %. Lainat maksetaan takaisin kerralla eräpäivänä.</p> <p>Olennaisuus määritellään aina tapauskohtaisesti. Olennaisuudesta ks. <a href="#">KILA 1920/2014 ja KILA 1921/2014 ja KPL 3:2a</a></p> <p><b>Esimerkki:</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Pakolliset varaukset</td> <td></td> <td></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> </tbody> </table> <p><b>Esimerkki:</b> Velat saman konsernin yrityksille</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>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> </tbody> </table> <p>Vaatimukset ovat myös pienyrityksillä samat.</p>		20X1	20X0	Rahalaitoslainat	200 000	225 000		20X1	20X0	Pakolliset varaukset			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	
	20X1	20X0																																										
Rahalaitoslainat	200 000	225 000																																										
	20X1	20X0																																										
Pakolliset varaukset																																												
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><b>Liitetiedot käypään arvoon merkitsemisestä</b> <a href="#">KPA 2:5a</a></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> <p>1) arvonmäärittymallien ja -menettelyjen keskeiset oletukset 2) kustakin rahoitusväline- tai muusta omaisuuslajista yhteenlaskettu käypä arvo 3) edellä 2 kohdassa tarkoitetun lajin arvonmuutoksesta tuloslaskelmaan ja käyvän arvon rahastoon merkitty määrä 4) kustakin johdannaissopimuslajista tieto niiden käytön laajuudesta 5) edellä 4 kohdassa tarkoitetun lajin luonne sekä sellaiset olennaiset ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen 6) käyvän arvon rahaston muutokset tilikauden aikana.</p>	<p><b>Esimerkki</b></p> <p>KPL 5:2a § mukaisesti käyvän arvon menetelmällä arvostettujen rahoitusvälineiden omaisuuslajikohtainen käypä arvo tilikauden lopussa:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Käypä arvo yhteensä</th> <th>Eur</th> <th>Käyvän arvon muutos</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>- Rahoitusarvopaperit</td> <td>352 750</td> <td>Tuloslaskelmaan</td> </tr> <tr> <td>- Valuuttajohdannaiset</td> <td>-1 255</td> <td>Tuloslaskelmaan (siirtoveloissa)</td> </tr> <tr> <td>- Muut osakkeet ja osuudet</td> <td>60 000</td> <td>Käyvän arvon rahastoon</td> </tr> </tbody> </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>	Käypä arvo yhteensä	Eur	Käyvän arvon muutos	- Rahoitusarvopaperit	352 750	Tuloslaskelmaan	- Valuuttajohdannaiset	-1 255	Tuloslaskelmaan (siirtoveloissa)	- Muut osakkeet ja osuudet	60 000	Käyvän arvon rahastoon																															
Käypä arvo yhteensä	Eur	Käyvän arvon muutos																																										
- Rahoitusarvopaperit	352 750	Tuloslaskelmaan																																										
- Valuuttajohdannaiset	-1 255	Tuloslaskelmaan (siirtoveloissa)																																										
- Muut osakkeet ja osuudet	60 000	Käyvän arvon rahastoon																																										

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																																				
	<p>Jos rahoitusjohdannaisia ei ole arvostettu käypään arvoon, kunkin johdannaislajin osalta on liitetietona esitettävä johdannaisten käypä arvo, jos tämä voidaan luotettavasti määritellä, sekä tiedot niiden käytön laajuudesta ja luonteesta.</p> <p>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 samankaltaisen johdannaisten markkina-arvo on määriteltävissä, käypä arvo voidaan johtaa sen osien tai samankaltaisten johdannaisten markkina-arvosta.</p> <p><b>Tuloveroja koskevat liitetiedot</b> 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>Käyvän arvon muutoksien esityspaikkojen perustelut:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Rahoitusarvopaperit muodostuvat kaupankäyntitarkoituksessa pidetyistä, julkisesti noteeratuista pörssiosakkeista ja –rahastoista.</li> <li>- Hankittuihin johdannaisiin ei käytetä ns. suojauslaskenta-menettelyä, joten niitä käsitellään tulosvaikutteisesti. Johdannaissopimuksien käyttö on yhtiössä epäsäännöllistä ja yhtiön liiketoiminnan kokoon nähden vähäistä.</li> <li>- Muut osakkeet sisältävät pitkäaikaisen, aktiivisen kaupankäynnin ulkopuolisen, vähemmistösjoiituksen yhteen listaamattomaan yhtiöön.</li> </ul> <p>Käytetyt arvonmäärittämenetelmät:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Rahoitusarvopaperien käypä arvo perustuu NASDAQ OMX Helsingin pörssin julkisiin noteerauksiin tilinpäätöspäivänä.</li> <li>- Johdannaissopimuksien käypä arvo perustuu vastapuolena olevan rahoituslaitoksen laskelmaan sopimuksen markkina-arvosta. Arvonmäärittämisessä käytetään markkinoilta saatavia laskentaparametreja. Tilinpäätöshetkellä avoimena olevien johdannaisten voimassaoloaika päättyy 30.5.X2. Johdannaisten ovat USD-pohjaisia valuuttaoptioita.</li> <li>- Noteeraamattomien osakkeiden arvonmäärittäminen perustuu kohdeyhtiön järjestämässä osakeannissa 20X1 käytettyyn hintatasoon, joka on ylittää ko. osakkeiden hankintamenon 19 500 euroa.</li> </ul> <p><b>Esimerkki: Tuloverot</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Laskennalliset verosaamiset</td> <td></td> <td></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> </tbody> </table>		20X1	20X0	Laskennalliset verosaamiset			Jaksotuseroista	80 500	80 200	Yhdistelytoimista	70 800	60 750	Yhteensä	151 300	140 950	Laskennalliset verovelat			Poistoero	65.000	65.000															
	20X1	20X0																																				
Laskennalliset verosaamiset																																						
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><b>Vakuudet, vastuusitoumukset ja taseen ulkopuoliset järjestelyt</b> 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: <a href="#">KILA 1864/2010</a></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><b>Esimerkki: Annetut vakuudet</b></p> <p>Omat velat, joiden vakuutena on kiinteistökiinnitys</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <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> </tbody> </table> <p>Omat velat, joiden vakuutena on osakkeita</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <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> </tbody> </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		20X1	20X0	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
	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																																				
	20X1	20X0																																				
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																																				

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro												
<p>4) saman konsernin yritysten puolesta annettujen vakuuksien yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä.</p>	<p>Samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta annetut vakuudet Kiinnitetyt panttivelkakirjat</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>100 000</td> <td>100 000</td> </tr> </tbody> </table>		20X1	20X0		100 000	100 000							
	20X1	20X0												
	100 000	100 000												
<p>5) yhteenlaskettu arvo kirjanpitovelvollisen antamista muista kuin 1–4 kohdassa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltynä.</p>	<p>Saman konsernin yrityksillä tarkoitetaan emoyritystä, tytäryrityksiä ja sisaryrityksiä.</p>													
<p>Lisäksi taseeseen sisällyttämättömistä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona:</p>	<p><b>Esimerkki: Taseeseen sisällyttämättömät vuokravastuut</b></p>													
<p>1) eläkevastuut, joita ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi</p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>20X1</th> <th>20X0</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Alkaneelta tilikaudelta 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>		20X1	20X0	Alkaneelta tilikaudelta maksettavat	22 000	22 000	Myöhemmin maksettavat	35 000	50 000	Yhteensä	57 000	72 000	
	20X1	20X0												
Alkaneelta tilikaudelta maksettavat	22 000	22 000												
Myöhemmin maksettavat	35 000	50 000												
Yhteensä	57 000	72 000												
<p>2) vuokravastuut</p>														
<p>3) annetut vastuusitoumukset kirjanpitovelvollisen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta</p>	<p>Vuokrasopimukset ovat 5 vuoden sopimuksia, joihin ei sisälly lunastusehtoja.</p>													
<p>Seuraavalle tilikaudelle kohdistuvasta taseen ulkopuolisesta vastuusitoumuksesta tai vastuusta on esitettävä yhteismäärä.</p>	<p><b>Esimerkki: Muut annetut vastuusitoumukset</b></p>													
<p>4) annetut muut 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>		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												
Takaukset samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta	250 000	100 000												
Takaukset muiden puolesta	80 000	80 000												
Yhteensä	330 000	180 000												
<p>5) muut kirjanpitovelvollisen vastuut</p>														
<p>6) muut kirjanpitovelvollista koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt.</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>		20X1	20X0	Muut velat	75 000	125 000	Vakuutena olevan omaisuuden kirjanpitoarvo	400 000	450 000				
	20X1	20X0												
Muut velat	75 000	125 000												
Vakuutena olevan omaisuuden kirjanpitoarvo	400 000	450 000												
<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>Osamaksusitoumukset yhtiön omista veloista</p>													
<p>1) liiketoiminnallinen tarkoitus</p>	<p>Muut velat</p>													
<p>2) arvio taloudellisesta vaikutuksesta kirjanpitovelvolliseen.</p>	<p>Vakuutena olevan omaisuuden kirjanpitoarvo</p>													
<p>Jos kirjanpitovelvolliselle on kiinteistöinvestointien arvonalisäveron tarkistusmenettelystä johtuva muu kuin vähäinen vastuu, tämä vastuu tulisi esittää liitetietona.</p>	<p>Osamaksusitoumukset yhtiön omista veloista</p>													
<p><u>KILAn yleisohje ALV:n kirjaamisesta 30.10.2017</u></p>	<p><b>Esimerkki: Kiinteistöinvestoinnit</b></p>													
<p>Liitetietona esitettävistä vakuuksista ja vastuusitoumuksista on ylläpidettävä erillistä liitetietojen erittelyä, josta esitettävät yhteissummat ovat johdettavissa.</p>	<p>Yhtiö on velvollinen tarkistamaan v. 2011 valmistuneesta kiinteistöinvestoinnista tekemiään ALV-vähennyksiä, jos kiinteistön arvonalisävelvollinen käyttö vähenee tarkistuskauden aikana. Viimeinen tarkistusvuosi on 2020. Vastuun enimmäismäärä on 54 120 euroa.</p>													
<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</p>													
<p><u>KILA 1557/1999</u></p>	<p><u>KILA 1557/1999</u></p>													

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																																				
	<p><b>Henkilöyhtiöt</b></p> <p>Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön on liitetiedoissaan annettava KPL:n säätämien tietojen lisäksi seuraavat tiedot:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yhtiön saamisten ja velkojen yhteismäärä avoimen yhtiön yhtiömiehiltä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisilta yhtiömiehiltä. Saamiaisia tai velkoja kommandiittiyhtiön äänettömiltä yhtiömiehiltä ei tarvitse ilmoittaa.</li> <li>• Pantit, muut vakuudet ja vastuusitoumukset avoimen yhtiön yhtiömiehille ja kommandiittiyhtiön vastuunalaisille yhtiömiehille. Ilmoitetaan yhteisumma jaoteltuna vastuulajeittain (pantit, takaukset jne).</li> <li>• 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.</li> </ul> <p><u>AKYL 9:3</u></p>	<p><b>Esimerkki: Ky:n liitetiedot</b></p> <table border="0"> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">20X1</td> <td style="text-align: right;">20X0</td> </tr> <tr> <td>Saamiset yhtiömiehiltä</td> <td style="text-align: right;">38 500</td> <td style="text-align: right;">0</td> </tr> <tr> <td>Velat vastuunalaisille yhtiömiehille</td> <td style="text-align: right;">15 600</td> <td style="text-align: right;">18 400</td> </tr> <tr> <td colspan="3"><b>Yhtiöpanokset</b></td> </tr> <tr> <td>Äänetön yhtiömiestä</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Sovittu panos</td> <td style="text-align: right;">50 000</td> <td style="text-align: right;">50 000</td> </tr> <tr> <td>Yhtiölle suoritettu</td> <td style="text-align: right;">50 000</td> <td style="text-align: right;">50 000</td> </tr> <tr> <td>Jäljellä tilikauden lopussa</td> <td style="text-align: right;">50 000</td> <td style="text-align: right;">50 000</td> </tr> <tr> <td colspan="3"><b>Vastuunalainen yhtiömiestä Kille Kolo</b></td> </tr> <tr> <td>Sovittu panos</td> <td style="text-align: right;">150 000</td> <td style="text-align: right;">150 000</td> </tr> <tr> <td>Yhtiölle suoritettu</td> <td style="text-align: right;">150 000</td> <td style="text-align: right;">150 000</td> </tr> <tr> <td>Jäljellä tilikauden lopussa</td> <td style="text-align: right;">-89 790</td> <td style="text-align: right;">-132 450</td> </tr> </table>		20X1	20X0	Saamiset yhtiömiehiltä	38 500	0	Velat vastuunalaisille yhtiömiehille	15 600	18 400	<b>Yhtiöpanokset</b>			Äänetön yhtiömiestä			Sovittu panos	50 000	50 000	Yhtiölle suoritettu	50 000	50 000	Jäljellä tilikauden lopussa	50 000	50 000	<b>Vastuunalainen yhtiömiestä Kille Kolo</b>			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																																				
<b>Yhtiöpanokset</b>																																						
Äänetön yhtiömiestä																																						
Sovittu panos	50 000	50 000																																				
Yhtiölle suoritettu	50 000	50 000																																				
Jäljellä tilikauden lopussa	50 000	50 000																																				
<b>Vastuunalainen yhtiömiestä Kille Kolo</b>																																						
Sovittu panos	150 000	150 000																																				
Yhtiölle suoritettu	150 000	150 000																																				
Jäljellä tilikauden lopussa	-89 790	-132 450																																				
	<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.</p> <p><u>KILA 1622/2000</u></p>	<p>Yhtiösopimuksen mukaiset, mutta tilinpäätöksen laatimishetken jälkeen erääntyvät yhtiöpanokset tulee ilmoittaa yhtiömiesten tilinpäätöksissä taseen ulkopuolisina vastuina nimikkeellä sijoitussitoumukset.</p> <p><u>KILA 1681/2002</u></p> <p>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><b>Liitetiedot tilintarkastajan palkkioista, KPA 2:7a</b></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"> <li>1) tilintarkastus</li> <li>2) kirjalliset lausunnot viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön TTL 1 § 1 mom. 2 kohdassa tarkoitettuna lausuntona</li> <li>3) veroneuvonta</li> <li>4) muut palvelut.</li> </ol>																																					

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Lähipiiriliiketoimet</b> <u>KPA 2:7b</u></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>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><b>Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä</b> <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 toimitusjohtajasta:</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 toimitusjohtajasta ryhmiteltynä.</p>	<p>Esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) kuvaus liiketoimesta</li> <li>2) liiketoimen arvo</li> <li>3) lähipiirisuhteen luonne</li> <li>4) muut kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.</li> </ol> <p>Lähipiirin määritelmä on erittäin laaja. IAS24-standardin lähipiirimääritelmä kuvaa tahoja, jotka kuuluvat raportoivan yhtiön lähipiiriin:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Määräysvallan, yhteisen määräysvallan tai huomattavan vaikutusvallan omaavat henkilöt ja yritykset</li> <li>- Avainhenkilöt ja heidän määräysvallassaan olevat yritykset</li> <li>- Em. henkilöiden läheiset perheenjäsenet ja heidän määräysvallassaan olevat yritykset</li> <li>- Samaan konserniin kuuluvat yritykset</li> <li>- Osakkuus- ja yhteisytykset sekä sisarytykset</li> </ul> <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>Erittelyä ei vaadita henkilöstöryhmittäin.</p> <p>Tässä annettavat tiedot ovat suoriteperusteisia.</p> <p>Henkilösivukulujen esittämisen yhteydessä tulisi ilmoittaa, koskeeko tieto vain lakisääteisiä henkilösivukuluja.</p> <p>Listattomassa 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 toimitusjohtajalla ryhmitellyllä tarkoitetaan tässä yhteydessä kolmijakoa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• toimitusjohtaja ja hänen varamiehensä</li> <li>• hallituksen jäsenet ja varajäsenet</li> <li>• hallintoneuvoston jäsenet ja varajäsenet.</li> </ul> <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><b>Esimerkki. Yritysjohdolle annetut lainat</b>  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><b>Esimerkki. Johdon eläkesitoumukset</b>  Konserniin kuuluvien yhtiöiden toimitusjohtajien eläkeiäksi on sovittu 58 vuotta.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä						
5.5.6.6	<p><b>Liitetiedot omistuksista muissa yrityksissä</b> <u>KPA 2:9</u></p> <p>Annettavat liitetiedot ovat</p> <p>1) Jos omistusosuus on vähintään 20 % eli kyseessä konserni-, osakkuus- tai omistusyhteyseritys, on mainittava</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nimi</li> <li>• kotipaikka</li> <li>• omistusosuus</li> <li>• viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukainen oma pääoma ja tilikauden tulos.</li> </ul> <p>Omaa pääomaa ja tilikauden tulosta koskevia tietoja ei ole pakko esittää, jos</p> <p>a) omistettava yritys yhdistellään tytä- tai osakkuusyrityksenä kirjanpitovelvollisen tai sen emoyrityksen konserni-tilinpäätökseen 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"> <li>• yllä 1. kohdassa tarkoitettut tiedot sekä</li> <li>• tieto yritysmuodosta.</li> </ul> <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><b>Esimerkki: Omistukset muissa yrityksissä</b></p> <table border="1" data-bbox="863 470 1469 556"> <thead> <tr> <th></th> <th>Konsernin omistusosuus</th> <th>Emoyhtiön omistusosuus</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Pekan Auto Oy, Kiiminki</td> <td>80 %</td> <td>65 %</td> </tr> </tbody> </table> <p>Tilinpäätöksen rekisteröintivelvollisuus koskee mm. kaikkia osakeyhtiöitä sekä henkilöyhtiöitä, joissa vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö. <u>KPL 3:9</u>.</p> <p>Esimerkki: Emoyhtiöllä on lisäksi vastuunalaisena yhtiömiehenä rajoittamaton vastuu Pekan Pyörä Ky:ssä.</p> <p>Näitä tilanteita, joissa liitetietovaatimuksesta voidaan poiketa, ovat KPA 2:9,3:n mukaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kirjanpitovelvolliselle tai omistuksen kohteena olevalle yritykselle aiheutuisi merkittävää haittaa tiedon esittämisestä, ja poikkeaman perusteet esitetään</li> </ul>		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><b>Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot</b> <u>KPA 2:10 §</u></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><b>VEROTUS</b></p> <p><b>VEROTUKSEN JA KIRJANPIDON KESKINÄINEN SIDONNAISUUS</b></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"> <li>- Vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintamenot (ja muun muassa hinnanlaskuvähennys)</li> <li>- Varausten muodostaminen (toiminta-, takuuvaraus)</li> <li>- Poistojen tekeminen</li> <li>- EVL 20 §:n mukaisen tuloeran (ennakkoon saadut korot, vuokrat ja muut tuloerat, joiden suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella) jakaminen usealle vuodelle</li> <li>- EVL 25 §:n mukaisen liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimusmenon vähentäminen</li> <li>- EVL 26 §:n mukaisen velkojen ja saamisten indeksi- ja kurssitappion vähentäminen</li> <li>- Sijoitusomaisuuden hankintamenosta tehtävät kulukirjaukset (hinnanlaskuvähennys)</li> <li>+ Elinkeinotoiminnan verovuoden tulos</li> <li>- Aikaisemmilta vuosilta vahvistettu tappio</li> </ul> <p>= Elinkeinotoiminnan verotettava tulo</p>	<p>Kirjanpidollisesta tuloksesta voidaan lähestyä verotettavaa tulosta seuraavasti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Kirjanpidon osoittama voitto</li> <li>+ Kirjanpidon mukaiset tuloverot</li> <li>+ Veronalaiset tulot, jotka eivät ole kirjanpidossa mukana (muun muassa alihintaiset luovutukset, joskus peitelty osinko)</li> <li>+ Vähennyskelvottomat menot, jotka ovat kirjanpidossa (muun muassa edustusmenot, sakot ja muut rangaistusluontoiset maksut EVL 16.5, vähennyskelvottomat lahjoitukset, vero arvonimestä, tulosta rasittavat yksityistalouden menot)</li> <li>+ Verovapaan tulon hankkimisesta aiheutuneet menot</li> <li>+ Vähennyskelvottomat menetykset ja arvonalennukset</li> <li>+ Hyllypoistot</li> <li>+ Tulo-osuus henkilöyhtiöstä</li> <li>- Vähennyskelpoiset menot, jotka eivät ole kirjanpidossa (muun muassa yrittäjän päivärahat ja kilometrikorvaukset jotka eivät ole kirjanpidossa, työhuonevähennykset, kirjanpidon ulkopuolinen koulutusvähennys)</li> <li>- Verovapaat tulot, jotka ovat kirjanpidon tuloissa (muun muassa EVL 6 b §:n mukaiset verovapaat luovutusvoitot, yhteisön toiselta yhteisöltä saamat osinkotulot)</li> <li>- Henkilöyhtiöstä saatu voitto-osuus</li> <li>- Hyllyltä otettavat poistot</li> </ul> <p>= Veronalainen tulos</p>	<p>6</p> <p>6.1</p>
<p><b>KIRJANPIDON JA VEROTUKSEN AJOITUSEROISTA</b></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. Suoriteperiaatteessa ajallinen kohdistaminen kytkeytyy suoritteen luovutushetkeen ja tuotannon tekijän vastaanottohetkeen. Ajoituserot syntyvät edellä mainitun pääsäännön ohittavasta tai sitä tarkentavasta erityissäätelystä, säännöstöihin sisältyvien vaihtoehtoisten menettelyjen noudattamisesta sekä ajoittain myös erilaisesta oikeuskäytännöstä kirjanpidon ja tuloverotuksen välillä. Tulon ja menon yleisistä jaksottamissäännöistä: <a href="#">KPL 2:3, 3:4 ja EVL 19–27 §</a></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. <a href="#">TVL 116 §</a></p> <p>Kirjanpidon ratkaisuilla on vaikutus myös tuloverokohteluun jaksottamiskysymyksen ratkaisussa. Menoa, jota ei ole kirjattu kuluksi kirjanpidossa, ei harvoja poikkeuksia lukuun ottamatta voida vähentää myöskään tuloverotuksessa kuluna. Myös tulo kohdalla on voimassa sama periaate. <a href="#">EVL 54 §</a></p>	<p><i>Esimerkki:</i> Yhtiö kirjaa 1 000 € laskennallisen arvonalentumisen rahoitusarvopapereista pörssikurssien alenemisen takia tilikaudella 20x1.</p> <p>Seuraavalla tilikaudella 20x2 pörssikurssi palautuu ja kirjanpidossa arvonalentuminen perutaan. Syntynyt kulu ei ole verovähennyskelpoinen arvonalentumisen tekovuonna, eikä arvonalentumisen peruutusta seuraavana vuonna ole pidettävä veronalaisena tulona.</p> <p>Vähintään kolmen vuoden ajan tuloa kerryttävä pitkävaikutteinen meno vähennetään tasapoistoin vaikutusaikanaan (enintään kymmenessä vuodessa). <a href="#">EVL 24</a></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 päätyneelle tilikaudelle kirjattuja tuloja ja menoja, vaan myös sitä aikaisempia kausia.</p> <p>Verotuksen nettovarallisuuslaskelmassa käytetään tuloverotuksessa hyväksytyjen ratkaisujen jälkeisiä poistamattomia hankintamenoja (ei siis kirjanpitosäätelystä johtuvia).</p> <p>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 tapahtui kohdistamalla tulo palvelun luovuttamisvuosiin, eikä saadun ennakkomaksun saantivuodelle. KHO 2000/1696. Toimisto- ja tietokoneiden huoltoa koskevan ennakon osalta kuitenkin KVL 1981/1467. 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>
<p>6.3</p>	<p><b>VEROTUKSELLISIA KONFLIKTITILANTEITA</b></p> <p>Kun käyttöomaisuusosakkeiden 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. Julkisuudessakin on ollut esille lainsäädäntöhanke, minkä myötä tulolähdejako pyritään poistamaan.</p>	<p>Verohallinto on julkaissut ohjeen 22.8.2016 (A54/200/2016) jossa käydään läpi mm. verovapaan käyttöomaisuusosakkeen tunnusmerkkejä. Ohjeessa todetaan mm., että pelkkien talous-, hallinto- ja erilaisten konsulttipalvelujen tuottamista saman konsernin yhtiöille ei ole pidetty riittävänä toiminnallisena yhteytenä em. käyttöomaisuusstatuksen 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>Tulolähdejaon poistamisesta ei ole annettuna hallituksen esitystä vielä tilinpäätäjän tietopaketin 2018 kirjoittamisen aikaan.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<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>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 suoritetuista menoista.</p> <p>Tällaiset suoritukset eivät ole antajansa vähennyskelpoista menoja.</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</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>Muun muassa julkisesti noteeratun yhtiön jakama osinko on kokonaan veronalaista tuloa, jos omistusosuus on osinkoa jaettaessa välittömästi alle kymmenen prosenttia.</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 käyttöomaisuusluonnetta 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>Toisaalta EVL 5a §:n mukaan aiemmin hyväksytyt poisto palautuu tuloon, kun osakkeen arvo uudelleen nousee alkuperäisen hankintatamennon tasolle tai sen yli (ja viimeistään osakkeen luovutuksen yhteydessä).</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 kirjallisesti.</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 <a href="#">KHO:2014:33</a>.</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.4	<b>VARAUKSET</b>	
6.4.1	<p><b>Toimintavaraus</b></p> <p>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 yhtiö 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. Yhtiö 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 aktivoidut) summa. Tilikauden poikkeaminen 12 kuukaudesta ei vaikuta varauksen enimmäismäärään. Se osa toimintavarauksesta, 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 yhtiömiehenä oli vain luonnollisia henkilöitä. <u>KHO 2003/93</u></p>
6.4.2	<p><b>Jälleenhankintavaraus</b></p> <p>Jälleenhankintavarausta sovelletaan kuluvaan irtaimen käyttöomaisuuteen, rakennuksiin sekä toimitilojen hallintaan oikeuttaviin osakkeisiin. <u>EVL 43 §</u></p> <p><b>Kuluva käyttöomaisuus</b></p> <p>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-menojäännöksen. 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><b>Toimitila</b></p> <p>Pääasiallisesti verovelvollisen elinkeinotoiminnan välittömässä toimitilakäytössä olevasta rakennuksesta ja toimitilojen hallintaan oikeuttavista osakkeista saadusta veronalaisesta luovutusvoitosta (= myyntihinta, vakuutuskorvaus tai muu vastike vähennettynä EVL-menojäännöksellä) 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, myöhästämiskorotukset 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 jälleenhankintavarauksen. 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 käyttöönotetun kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenosta tai toimitilojen hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenosta tai käyttöomaisuuden ja toimitilojen kuntoon saattamisesta aiheutuneista menoista. Verohallinto voi hakemuksesta erityisistä syistä pidentää määräaikaa enintään kolmella vuodella.</p> <p>Sen omaisuuden, jonka hankintamenoa jälleenhankintavarauksella 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 määräaikaa on pidennetty.</p>	<p>Jälleenhankintavarauksen 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 jälleenhankintavarauksia, 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 jälleenhankintavarauksella.</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 jälleenhankintavarauksen käyttömahdollisuudesta.</p> <p>Kun toimitilaosakkeet myöhemmin luovutetaan, tuloutuu niiden hankintamenoon liittyvä jälleenhankintavarauksen luovutusvoitosta voidaan tällöin jälleen muodostaa toimitilan jälleenhankintavarauksen, mikäli kaikki varauksen muodostamisen edellytykset ovat olemassa.</p> <p>Toimitilat on myös otettava käyttöön ennen jälleenhankintavarauksen käyttöajan päättymistä. <u>KHO 2009/1735</u></p>	
<p><b>Takuuvaraus</b></p> <p>Verotuksessa vähennyskelpoiseksi hyväksyttävän takuuvarauksen voi tehdä vain rakennus-, laivanrakennus- tai metalliteollisuusliikettä harjoittava yritys, joka on takuusitoumuksen tai muun velvoitteen 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 takuu-aika päättyy. <u>EVL 47 §, KPL 5:14</u></p> <p>Ammatinharjoittaja ei voi tehdä elinkeinoverolain mukaista takuuvarauksia.</p>	<p>Kirjanpitolain mukaan myös muut takuuelvoitteiden rasittamat kuin elinkeinoverolaissa 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 takuu-aikana suoritetaan takuukorjauksia, kirjataan niistä aiheutuvat menot takuuvarauksille. Jos varaus on väärin mitoitettu, puretaan varausta tarpeen mukaan ja viimeistään takuuajan päättyessä menonoikaisuna ao. menotileille.</p> <p>Myöskään rakennusalan ja metallialan aliarakoitsijoilla ei oikeuskäytännön mukaan ole katsottu olevan oikeutta elinkeinoverolain mukaisen takuuvarauksen tekemiseen.</p>	6.4.3

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.4.4	<p><b>Hinnanlaskuvaraus</b></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 -&gt; 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><b>Asuinalovaraus</b></p> <p>Tuloverolain määritelmän mukainen yhteisö voi vähentää veronalaisesta tulostaan asuinrakennuksensa rakentamisesta, käytöstä, huollosta ja korjausrakentamisesta sekä asuinrakennukseensa liittyvän tontin huollosta ja käytöstä johtuvia verotuksessa vähennyskelpoisia menoja varten muodostetun varauksen. <u>L 846/1986, TVL 3</u></p>	<p>Yhteisö voi vähentää asuinalovarauksen ainoastaan muusta tulosta kuin elinkeinotulosta tai maatalouden tulosta. Sellainen yhteisö, jonka pääasiallinen toiminta perustuu kiinteistön omistamiseen ja hallitsemiseen tai kiinteistön omistukseen perustuvaan vuokraustoimintaan, voi vähentää asuinalovarauksen myös veronalaisesta elinkeinotulostaan, jos yhteisöllä on asuntojen uudisrakentamista, perusparantamista tai hankintaa varten myönnettyä lainaa tai korkotukea asuinalovarauksesta annetussa laissa mainittujen erityislakien nojalla.</p> <p>Varaus tulee käyttää sen käyttötarkoituksensa mukaisesti 10 verovuoden kuluessa sen verovuoden päättymisestä, jolta toimitetussa verotuksessa asuinalovähennys on vähennetty. Muutoin se on tuloutettava sinä verovuonna, jona sen käyttöikä päättyy.</p>
6.5	<p><b>KONSERNIN VEROTUS</b></p>	
6.5.1	<p><b>Konserniavustus</b></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>Konsernisuhde on olemassa konserniavustuslain tarkoittamassa mielessä silloin, kun kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (emoyhteisö) omistaa vähintään 90 % toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan osake- tai osuuspääomasta. Emoyhteisö voi myös yhden tai useamman tytäryhtiönsä kautta omistaa vähintään 90 %. Konsernisuhteen on täytynyt jatkua koko verovuoden. Yhtiön tilikausien 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>

## Asia, viitteet

## Lisätietoja, esimerkkejä

## Nro

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.

Suomalaisen konserniavustuslainsäädännön pitävyyden EY:n perustamissopimusta vasten tulkiten on ollut avoinna 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 spekulatiot konserniavustuslainsäädännön nopeasta muuttamistarpeesta.

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.

Konserniavustus voidaan antaa antajayhteisön oman pääoman puitteissa (sidottuun omaan pääomaan ei voida koskea). Jos konserniavustus ylittää tilikauden tuloksen ennen avustuksen vähentämistä, ei ylimenevää osaa hyväksytä verotuksessa vähennyskelpoiseksi. Konserniavustusta maksamalla ei siten voida saada vahvistetuksi verotuksessa tappiota.

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 hyväksytä verotuksessa. [KHO 1990/1882](#). [KVL 1989/229](#)

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.

Konserniavustuksen vaikutuksesta vähemmistöosinkoon ks. [Itä-Suomen HO 2003:5](#) ja [Helsingin HO 2012:2](#)

Myös keskinäisen kiinteistöyhtiön voi olla EVL:n mukaan verotettava, kun sen hallitsemia tiloja käytettiin emoyhtiön liiketoiminnassa. [KHO 2014/579](#) (vuosikirjassa 36)

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.

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.5.2	<p><b>Konsernituki</b></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 määräysvaltaa vastaava määräysvalta.</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 vähennyskelpottoman 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 kieltö.</p>	<p>Edellä mainitulla konsernimääräyksellä on elinkeinoverotukseen tosiasiallisesti tuotu etupiirijattelua ulottamalla konsernin rajaus läheistahoihin. 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 menetyksen vähennyskelpoisuutta voitu evätä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n 7 kohdan nojalla A:lla molemmissa yhtiöissä olleen määräysvallan perusteella.  Verovuosi 2010. Äänestys 4–1.</p> <p>Määrittely on merkityksellinen kahdessa tilanteessa:  • verovapaan luovutusvoiton määrää pienennetään konsernin sisäisestä luovutuksesta aikaisemmin aiheutuneen, verotuksessa hyväksytyyn luovutustappion määrällä (<a href="#">EVL 6 b. 3 §</a>)  • konsernisaamisten ja -tuen sekä muiden vastaavien tukien ja arvonalennusten vähennyskelpoisuutta rajoitetaan (<a href="#">EVL 16.1.7 §</a>).</p> <p>Verotuskäytännössä on ollut esillä tilanne, jossa liiketoimea on pyritty luonnehtimaan uudelleen VML 31 §:n perusteella. Tilanteeseen saatiin selvitys KHO:n vuonna 2014 antamassa ratkaisussa, jonka mukaan uudelleenluonnehdinta ei ollut mahdollista siirtohinnoitteluoikaisun perusteella. Sen sijaan uudelleenluonnehdinta on mahdollista yleisen veronkiertonormin perusteella.  <a href="#">KHO 2014/119</a></p>
6.5.3	<p><b>Siirtohinnoittelu</b></p> <p>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. <a href="#">KHO 2017:145</a>.</p> <p>Konsernin sisällä veloitettavista palvelumaksuista ja niiltä perittävistä markkinaehtoisesta katteesta, ks. <a href="#">KHO 2017:146</a> ja <a href="#">Verohallinnon uutinen 6.10.2017</a>.</p>

**MUITA VÄHENNYSOIKEUKSIA****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.

EVL 8 § k. 8, VEROH:n ohje Markkinointi- ja edustustilaisuudet arvonlisäverotuksessa A198/200/2013 ja Edustusmenot tuloverotuksessa A188/200/2015

Edustusmenojen osalta ei ole kohtuullisuusharkintaa.

Kirjanpidossa on syytä huolehtia toisaalta siitä, että edustusmenojen tilille ei kirjata hallintomenoja tai henkilökunnan virkistystoiminnan menoja ynnä muita sellaisia, ja toisaalta siitä, että edustusmenoja ei kätkemistarkoituksessa kirjata kokonaan vähennyskelpoisten menojen tileille.

Edustuskäytössä olleen veneen kulut tuli muuttuvien kulujen osalta vähentää todellisen käytön mukaisesti ja kiinteät kulut sekä poistot toteutuneen käytön suhteessa. Veneestä aiheutuneisiin menoihin ei sovelleta peitellyn osingon säännöksiä, jos yksityiskäyttö käsitellään luontoisetuna. Turun hallinto-oikeus 30.8.2016 T:16/0500/3

**Oikeudenkäynti-, asiantuntija- ja muut sellaiset maksut**

Asianajo- ja oikeudenkäyntimenot ovat pääsääntöisesti vähennyskelpoisia verotuksessa silloin, kun ne kohdistuvat veronalaisiin tuloeriin tai vähennyskelpoisiin menoihin.

Myös veroasioiden hoidosta maksettuja palkkioita on pidetty vähennyskelpoisina, vaikka kysymyksessä onkin vähennyskeltoton välitön vero.

Yhtiön osakekannan hankintaan liittyvät listalleottoesitteen laatimisesta aiheutuneet menot olivat ostajayhtiön verotuksessa vähennyskelpoisia vuosikuluja. KHO 2013/1280 (vuosik 68)

Samoin yhtiöllä oli oikeus vähentää osakevaihtotarjouksesta aiheutuneet asiantuntijapalkkiot verotettavasta tulostaan. Niitä ei tällöin pidetty osakkaiden kustannuksina. KHO 2013/550 (vuosik 27)

**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.

Edustusmenot kohdistuvat yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin (asiakkaisiin, liikutettaviin, muihin yrityksen elinkeinotoimintaan vaikuttaviin henkilöihin – varauksellisesti myös virkamiehiin).

Edustusmenoja ovat esimerkiksi edustuslahjat (tavanomaiset mainoslahjat ovat kokonaan vähennyskelpoisia), edustusmatkoista aiheutuvat matkamenot, edustamisesta aiheutuvat ravintolamenot, edustustilaisuutta varten erikseen palkatun tarjoilohenkilökunnan palkat ynnä muut menot, edustustiloista aiheutuneet menot (siivous, lämmitys, kiinteistövero ja poistot).

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.

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.

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.

Verohallinto on julkaissut kesällä 2018 oman ohjeen osakkeiden hankintaan ja luovutukseen liittyvistä asiantuntijapalkkioista tuloverotuksessa VEROH ohje Osakkeiden hankintaan ja luovutukseen liittyvät asiantuntijapalkkiot yrityksen tuloverotuksessa A67/200/2018

Kun osakevaihdon yhteydessä ulkopuolisille maksettujen asiantuntijapalkkioiden ei ollut esitetty olevan muuta kuin osakkeiden hankintamenoa, oli ne luettava osakkeiden hankintamenoon. KHO 2004/93

Jos työnantaja maksaa sakon työntekijän puolesta, pidetään tätä työntekijän saamana palkanluontoisena etuna. Tällöin työnantaja voi vähentää asianomaisen menon omassa verotuksessaan. KHO 1986/1966

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p>Erikseen kannattaa todeta, että esimerkiksi ulosottokulut eivät ole EVL 16.5 §:n mukaisia, erikseen vähennyskelpottomaksi säädettyjä maksuja. Jos ulosottomaksu kohdistuu vähennyskelpottomaan erään, on käytännössä ongelmaksi muodostunut ulosottomaksun vähennyskelpoisuus verotuksessa. EVL 16.5. §:n muutoksen yhteydessä veronkorotuksen vähennyskelpottomuus 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><b>Henkilöstörahasto</b> 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><b>Korkojen vähennysoikeuden rajoittaminen</b> 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>Ks. Tietopaketin kohta 1.1.4 vireillä olevasta lakimuutoksesta</p>	<p>Rikosprosessissa tuomittu vahingonkorvaus on vähennyskelpoinen, jos sillä on riittävä yhteys tulonhankkimistoimintaan. <u>KHO 1971/5296, HE 187/2005</u></p> <p>– Vähennyskelpottomia maksuja ovat esim.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• oheissakko, joka tuomitaan ehdollisen vankeusrangaistuksen ohella</li> <li>• rikesakko</li> <li>• yhteisösakko</li> <li>• seuraamusmaksu (kilpailunrikkomismaksu, viestintämarkkinalain mukainen seuraamusmaksu)</li> <li>• veronkorotukset (myös vähennyskelpoisen veron osalta)</li> <li>• veronlisäykset ja viivekorot.</li> </ul> <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. Vähennyskelpottomien nettokorkomenojen määrä on kuitenkin enintään yhtä suuri kuin etuyhteysyritysten väliset nettokorkomenot.</p>
6.7	<p><b>VEROLASKELMAT JA -KIRJAUKSET</b></p>	
6.7.1	<p><b>Yksityinen elinkeinonharjoittaja</b></p> <p><b>Pääomatulo-osuus</b> 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><b>Nettovarallisuus</b> Nettovarallisuus lasketaan varojen ja velkojen osalta verovuotta edeltäneen verovuoden taseen perusteella.</p> <p>Laskentakaava:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Elinkeinotoiminnan nettovarallisuuslaskelmassa huomioon otettavat varat</li> <li>– Elinkeinotoimintaan kohdistuvat velat</li> <li>+ 30 % verovuoden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen elinkeinotoiminnan ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä</li> <li>= Nettovarallisuus</li> </ul>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<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 verovuosi-kohtainen. 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 käyttömaisuuteen 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.</p> <p>Pääomatulo määritellään vuotuisiksi 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>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 niin vaatiessa. <u>TVL 59</u></p> <p>Velvollisen harjoittaessa yksityisenä elinkeinonharjoittajana kioskiliikeyritystä tai ollessa henkilökohtaisesti vastuunalaisena yhtiömiehenä isännöintiä ja kiinteistöhoitoa harjoittavassa kommandiittiyhtiössä, voitiin kioskiliikeyrityksen tappiot vähentää kommandiittiyhtiöstä hänelle jaetusta tulo-osuudesta. <u>KHO 2005/66</u></p> <p><b><i>Yksityisen elinkeinonharjoittajan saamat osingot</i></b> 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>Verohallinnon kannan mukaan em. palkkoihin voidaan lukea myös lähdeveronalaiset palkat. <u>VEROH A20/200/2016</u></p> <p>Esimerkiksi verovuoden 2018 nettovarallisuuslaskelmassa varat ja velat otetaan verovuoden 2017 tilinpäätöksestä, mutta laskelman palkkasumma vuoden 2018 aikana päättyneellä 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 toimintavaruksen, on edellä mainituissa toimintavuodissa 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 pääasiassa verovelvollisen ja hänen perheensä vakituksena asuntona ja osakkeet eivät osaksikaan kuuluneet EVL 53 §:n säännöksestä ilmenevän periaatteen huomioon ottaen lääkärin ammattitoiminnan käyttömaisuuteen.</p> <p>Varat arvostetaan varojen ArVL:n mukaisia arvostussäännöksiä noudattaen. Käyttömaisuuskiinteistöjen, 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 poistamatonta hankintamenojäännyttä suurempi.</p> <p>Aikaisemmassa verotuskäytännössä ei tuoteprojektin kehittämisestä syntyneitä, aktivoituja menoja hyväksytty nettovarallisuudeksi. Tähän tuli muutos KHO:n päätöksellä 2014:120, jossa taseeseen aktivoidun 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. Sekkilitililuottoa ei tässä yhteydessä käsitellä pitkäaikaisena velkana, vaikka sen luottorajan mukainen summa olisi taseessa käsitelty pitkäaikaisena rahoituslaitosvelkana. Maksuunpanematonta, laskennallista verovelkaa ei oteta huomioon nettovarallisuutta laskettaessa (<u>KHO 1996/3409</u>).</p>	

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Matkakustannusten korvaukset</b> 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. <u>EVL 55 ja VEROHp A235/200/2017</u></p> <p><b>Yrittäjän työterveyshuolto</b> Työterveyslain muutoksella 1.1.2006 alkaen merkitsi muutosta myös yrittäjien työterveyshuoltoon. Lain mukaan yrittäjät voivat järjestää itselleen työterveyshuoltoon kuuluvana palveluna myös sairaanhoitoa ja muita terveydenhoitopalveluja ennaltaehkäisevän työterveyshuollon lisäksi.</p>	<p>Ylimääräinen vähennys kirjanpitoon kirjattujen kulujen ja Verohallinnon matkakulupäätöksen mukaisten enimmäismäärien välillä tehdään veroilmoituksella esittämällä tarvittavat 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. <u>VEROH A239/200/2017</u></p>
6.7.2	<p><b>Henkilöyhtiö</b></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. <u>TVL 4.16</u></p> <p><b>Yhtiömiehen verotus</b> Elinkeino-yhtymien 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>Elinkeino-yhtymästä 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>Elinkeino-yhtymän 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 yrittäjävähennyistä, kun yhtiömiehenä on luonnollinen henkilö tai kuolinpesä. <u>Ks. tietopaketin 2017 kohta 1.1.4, TVL 30 a</u></p>	<p>Elinkeino-yhtymiä 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>Elinkeino-yhtymä ei ole erillinen verovelvollinen. Se on vain laskentasubjekti, jolle lasketaan elinkeinotoiminnan (ja myös maatalouden ja muun toiminnan) verotettava tulos.</p> <p><b>Pääomatulo-osuus</b> 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 elinkeino-yhtymän 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 tuleekin 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>

## Asia, viitteet

Jos yhtiömiehenä on osakeyhtiö, on tälle laskettu tulo-osuus aina yhteisöverokannan mukaan verotettavaa tuloa. Se lisätään yhtiön verotettavaan tuloon.

[KHO 1998/1347 ja KHO 2001/387](#)

**Henkilöyhtiön saamat osingot**

TVL-tulolähteeseen kuuluvat osingot verotetaan samalla tavalla kuin ne olisi verotettu, jos osakkeet olisivat olleet osakkaiden suorassa omistuksessa.

**Nettovarallisuus**

Yhtiöiden nettovarallisuuden laskennassa on erotettava toisistaan kaksi laskentatasoa: yhtiö- ja yhtiömiestaso.

**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).

Palkkaperusteinen 30 prosentin lisäys sekä varojen ja velkojen arvostus koskevat myös henkilöyhtiöitä.

**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.

Laskentakaava:

- + Negatiivinen oma pääoma taseessa
- Verovuoden tappio
- Aikaisempien vuosien tappiot, joita ei ole katettu voitoilla
- + Arvonkorotukset
- + Äänettömien yhtiömiesten pääomapanokset
- = Negatiivinen oma pääoma

Elinkeinotoiminnan koroista jätetään vähentämättä peruskorko lisätynä 1 prosenttiyksiköllä. Enintään jätetään vähentämättä tuloslaskelmassa vähennettyjen korkokulujen määrä.

[EVL 18.2](#)

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.

## Lisätietoja, esimerkkejä

## Nro

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.

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.

Elinkeinoyhtymän taseen varoista ja veloista voi osa kuulua maatalouden tulolähteeseen tai muun toiminnan tulolähteeseen. Niitä ei oteta mukaan elinkeinotoiminnan nettovarallisuutta laskettaessa.

Yhtymän varoina ei nettovarallisuuslaskelmassa pidetä yhtymän saamia yhtiömiehiä.

Negatiivinen oma pääoma otetaan huomioon siten, että sitä vastaava määrä velkoja jätetään varoista vähentämättä. Toimenpide siten kasvattaa nettovarallisuutta.

EVL 18.2 §:n säännöstä sovelletaan, vaikka yhtiömiestä vaihtuisikin ja pääoma olisi muodostunut negatiiviseksi jo edellisen yhtiömiehen aikana.

[KHO 1999/740](#)

Ylimitoitetuista 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.

[KHO 2010/54](#)

Yhtiöosuuden luovutukseksi on rinnastettu myös tilanne, jossa yhtiön oma pääoma oli negatiivinen ja yhtiöön tuli toinen vastuunalainen yhtiömiestä. Vanhan vastuunalaisen yhtiömiehen katsottiin saaneen luovutusvoittoa yhtiöosuuden luovutuksesta.

[KHO 2005/68](#)

Korkojen vähennyskelpoisuutta arvioitaessa ei ole voitu katsoa lainojen voivan kohdistua yritystoiminnan hankintoihin, jos kokonaisuudessaan ottaen yksityisotot ylittävät näytetyn voiton määrän.

[KHO 2005/2062](#)

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.7.3	<p><b>B.Yhtiömiestaso</b>                      Jos henkilöyhtiön elinkeinotoiminnan varoihin kuuluu asunto (myös vapaa-ajan asunto), jota yhtiömies on käyttänyt omana tai perheensä asuntona, sen arvo vähennetään yhtiömiehen nettovarallisuusosuudesta.                      TVL 41.4 ja 42.2</p>	<p>Avoimen yhtiön yhtiömiehen ja kommandiittiyhtiön 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>
	<p><b>Osakeyhtiö</b></p> <p><b>Verotettavan tulon muodostuksesta</b></p> <p><b>Verovapaat käyttöomaisuusosakkeiden luovutukset</b>                      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><b>Vähennyskeltottomat hankintamenot</b>                      Myyntivoittojen verovapauden vastapainona on luovutustappion vähennyskeltottomuus. 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. Vähentämiselle 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><b>Purkutappiot ja -voitot</b>                      Jos osakkeet olisi voitu luovuttaa EVL 6b §:n mukaisesti verovapaasti, on purkutappio vähennyskeltoton. 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 hankintamenoista 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>Pääomalinasaaminen saatetaan tietyissä olosuhteissa rinnastaa osakesijoitukseen.  <a href="#">KHO 2016/49</a></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 tarkoitetun 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><b>Osakepoistot</b> 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><b>Kiinteistöyhtiö</b> 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><b>Konsernituki</b></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>	6.7.4						
<p><b>Osinkojen verotus</b></p> <p><b>Yksityishenkilö</b> Osakeyhtiöiden jakaman osingon verotus jakaantuu kahteen erilaiseen pääryhmään:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Listattujen yhtiöiden jakamat osingot.</li> <li>• Listaamattomien yhtiöiden osingot.</li> </ul> <p>Listaanattomien yhtiöiden osingoista erotetaan kolme erilaista osinkolajia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Osingosta veronalaista pääomatulua 25 prosenttia, jos osinko ei ole yli 8 prosentin osakkeen matemaattisesta arvosta 150 000 euroon asti.</li> <li>• Jos osinko ei ylitä 8 prosentin rajaa, mutta kyllä 150 000 euron rajan, se on veronalaista pääomatulua 85 prosentin osalta</li> <li>• Ansiotulo-osinko aina 8 prosentin tuottorajan jälkeen ja veronalainen osa on tällöin 75 prosenttia.</li> </ul>	<p>Pörssilistatun yhtiön jakamasta osingosta 85 % on veronalaista pääomatulua. 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. <a href="#">VeroH A148/200/2017</a></p> <p>Listatun yhtiön jakaman osingon kokonaisverokanta muodostuu seuraavasti:</p> <table border="0"> <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>Listaanattoman yhtiön jakaman osingon kokonaisverokanta muodostuu seuraavasti (esimerkki):</p> <p>Listaanattoman osakeyhtiön nettovarallisuus on 2 000 000 €. Osinkoa jaetaan 200 000 euroa</p> <p>Pääomatulo-osingon verotus: 8 % vuotuinen tuotto x 2 000 000 = 160 000 25 %:sti veronalaista 150 000 85 %:sti veronalaista 10 000</p> <p>Veronalaista pääomatulua muodostuu: 25 % x 150 000 = 37 500 85 % x 10 000 = 8 500 Yhteensä veronalaista pääomatulua 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	6.7.5
Voitto	100							
– yhtiö maksaa veroa	20							
nettovoitto	80							

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Osakkeiden hankintavelka</b> 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. <a href="#">TVL 131–134 §</a></p> <p><b>Osakaslaina</b> 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 tulohankkimismenona se osuus tuloksi luetusta osakaslainasta, jonka hän on maksanut takaisin. Edellytyksenä on, että maksu on suoritettu viimeistään viidentenä verovuonna lainan nostamisvuoden jälkeen. <a href="#">TVL 54 c §</a></p> <p><b>YEL-osakkaan käyttämä asunto ja yhtiöltä oleva rahalaina</b> 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><b>Peitelty osinko</b> Luonnollisen henkilön saamista peitelystä osingosta verotetaan 75 prosenttia ansiotulona, josta ei kuitenkaan myönnetä ansiotulovähennystä. Yhteisön saamista peitelystä osingosta 75 prosenttia on veronalaista tuloa.</p> <p><b>Osinkotuloon liittyvät menot</b> Vaikka osingot olisivat kokonaan tai osittain verovapaita, niihin liittyvät tulohankkimismenot ovat vähennyskelpoisia.</p> <p><b>Varojen jako osatilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella</b> OYL mahdollistaa varojen jakamisen osatilikaudelta vahvistetun tilinpäätöksen perusteella.</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 20x5, josta maksettu veroa 6 000 euroa. Laina maksetaan pois vuonna 20x8. 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 asemasta 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 päättäneeltä tilikaudelta vai vielä kulumassa olevalta tilikaudelta. <a href="#">VEROH A148/200/2017</a></p>

## Asia, viitteet

## Lisätietoja, esimerkkejä

## Nro

**Työpanosinko**

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.

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.

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.

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 ennakonpidätyks- ja sosiaaliturvamaksun suorittamisvelvoitteet.

Osingon saa vähentää yhtiön sen verovuoden kuluna, jona osingonjakopäätös on tehty.

[KHO 2012/511](#)

**SVOP:n verotus**

Listamattomien yhtiöiden varojenjakoa SVOP-rahastosta muuttui 1.1.2016 alkaen. Pääsääntönä on, että varojenjakoa SVOP-rahastosta verotetaan osinkona.

Pääsäännöstä on poikkeus TVL 45a §:ssä ja EVL 6c §:ssä. Varojenjakoa SVOP-rahastosta voi tulla käsitellyksi luovutuksena, jos

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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 §](#)

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.

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.

Yritysjärjestelyn vaikutus SVOP-rahaston palauttamiseen tulee tarkistaa tapauskohtaisesti. Esimerkiksi jakautumisessa SVOP-rahastoon kirjattu käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotus ei ollut pääomansijoitus.

[KHO:2017:55](#)

Vaikka SVOP-rahastosta saatua palautusta käsiteltäisiin luovutuksena sijoittajan verotuksessa, ei hankintameno-olettama ole käytettävissä.

[Helsingin HAO 07.08.2017 17/0685/3](#)

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.7.6	<p><b><i>Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksesta</i></b></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 2018 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. <u>TVL 22 §</u></p> <p>Yleishyödyllisellä yhteisöllä voi olla useanlaisia tuloja: elinkeinotuloa, kiinteistötuloa, maatalouden tuloa ja henkilökohtaisen tulolähteen tuloa.</p> <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 verotettavaa olevaa toimintaa, tilinpäätäjän tehtäviin kuuluu erottaa näihin toimintoihin kohdistuvat tulot ja menot toisistaan. Jokaisen tulolähteen tulosta tulee pystyä seuraamaan erikseen veroilmoituksen oikean täyttämisen mahdollistamiseksi.</p>	<p>Rekisteröimätöntä yhdistystä pidetään verotuksessa yhtymänä, jonka tulo verotetaan sen jäsenten tulona.</p> <p>Yleishyödyllisen yhdistyksen tai säätiön kiinteistötulon veroprosentti on muuta tuloa matalampi (verovuonna 2018 veroa maksetaan 6,27 %). Elinkeinotulon veroprosentti on sama kuin muillakin verovelvollisilla eli 20 prosenttia verovuonna 2018. <u>TVL 23 §, 124 §</u></p> <p>Elinkeinotoimintaan viittaa muun muassa se, jos toiminnan kulut katetaan myymällä tuotteita ja palveluita samaan tapaan kuin samoilla markkinoilla toimivat elinkeinotoimintaa harjoittavat yritykset, etenkin jos tuotteet ja palvelut ovat samanlaisia. Elinkeinotoiminnasta 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 mynnistä tai muusta vähäisestä toiminnasta, jonka tarkoitus on yhdistyksen tai säätiön oman toiminnan rahoittaminen. Myyntiä voidaan kuitenkin pitää elinkeinotoimintana, jos se on laajamittaista ja kohdistuu tavanomaisiin kulutustuotteisiin (esimerkiksi keksit, sukat, ilotulitteet ynnä muut sellaiset).</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>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b>Tappiontasaus</b></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 määräaikaana.</p> <p>KHO:n ratkaisun 2010/3091 mukaan elinkeinotoiminnassa syntynyt tappio voitiin vähentää henkilön pääomatuloista jos sinä vuonna, kun hän lopetti elinkeinotoiminnan</p> <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><b>Omaisuu den luovutustappio</b></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>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. Poikkeuslupan 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> <p>Omaisuu den luovutuksesta syntyntä tappiota ei oteta huomioon pääomatulojen alijäämää vahvistettaessa.</p>	6.7.7
<p><b>Veroasteikot</b></p> <p><b>Yhteisöjen tulovero</b></p> <p>Yhteisöjen verotettavaan tuloon kohdistuu verovuodesta 1993 alkaen kiinteä tulovero, jonka tuotto jaetaan eri veronsaajien kesken. <u>TVL 124 ja 130</u></p>	<p><b>Tulo- ja varallisuusverokannat</b></p> <p>Pääomavero on 30 % ja 34 % 30 000 euroa ylittävistä pääomatuloista. Korkotulojen lähdevero on 30 % verovuodesta 2012 alkaen. Yhteisövero on 20 %.</p>	6.7.8

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä																														
	<p><b>Pääomatulot ja ansiotulot</b>                      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. <a href="#">TVL 32</a></p>	<p>Progressiivinen tuloveroasteikko vuonna 2018:</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>6,00</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>3 399</td> <td>21,25</td> </tr> <tr> <td>74 200–</td> <td>10 156</td> <td>31,25</td> </tr> </tbody> </table> <p>Progressiivinen tuloveroasteikko vuonna 2019: (HE 124/2018)</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>17 600–26 400</td> <td>8</td> <td>6,00</td> </tr> <tr> <td>26 400–43 500</td> <td>5 368</td> <td>17,25</td> </tr> <tr> <td>43 500–76 100</td> <td>3 486</td> <td>21,25</td> </tr> <tr> <td>76 100–</td> <td>10 413</td> <td>31,25</td> </tr> </tbody> </table>	Verotettava ansiotulo, €	Vero alarajan kohdalla, €	Vero alarajan ylittävistä tulon osasta, %	17 200–25 700	8	6,00	25 700–42 400	518	17,25	42 400–74 200	3 399	21,25	74 200–	10 156	31,25	Verotettava ansiotulo, €	Vero alarajan kohdalla, €	Vero alarajan ylittävistä tulon osasta, %	17 600–26 400	8	6,00	26 400–43 500	5 368	17,25	43 500–76 100	3 486	21,25	76 100–	10 413	31,25
Verotettava ansiotulo, €	Vero alarajan kohdalla, €	Vero alarajan ylittävistä tulon osasta, %																														
17 200–25 700	8	6,00																														
25 700–42 400	518	17,25																														
42 400–74 200	3 399	21,25																														
74 200–	10 156	31,25																														
Verotettava ansiotulo, €	Vero alarajan kohdalla, €	Vero alarajan ylittävistä tulon osasta, %																														
17 600–26 400	8	6,00																														
26 400–43 500	5 368	17,25																														
43 500–76 100	3 486	21,25																														
76 100–	10 413	31,25																														
6.7.9	<p><b>Verolaskelmat ja -kirjaukset</b></p> <p><b>Verolaskelma</b>                      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. <a href="#">KIILAn yleisohje laskennallisista veroista ja -saamisista 12.9.2006</a></p> <p>Yhteisöjen (osakeyhtiö 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 yhteisetuoksien on laskettava ja kirjattava verovuodelta menevät verot jo senkin tähden, että ne voisivat hakea lisäennakkoa oikean suuruisena oikeaan aikaan ja välttyä siten maksamasta viivästysseuraamuksia.</p>	<p><b>Verojen kirjaukset</b>                      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 2018 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 2018 an Siirtovelat tai viennillä Siirtosaamiset an Verot 2018 riippuen siitä, onko kyseessä odotettavissa oleva jäännösvero vai ennakonpalautus.</p>																														

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<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.</p> <p>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.</p> <p><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>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 2018 an Verovelat. Ennakkojen maksut kirjataan vastaavasti verovelan vähennykseksi. Verovelkatilin saldo esitetään taseen muissa lyhytaikaisissa veloissa.</p> <p>Verojen maksun viivästyminen tai muista laiminlyönneistä aiheutuvat sanktiot (huojennettu viivästyskorko ja viivästyskorko, veronkorotus ja myöhästymismaksut) eivät ole välittömiä veroja, vaan verotuksessa vähennyskeltottomia eriä. Niitä ei siten kirjata verotilille.</p> <p>Myös yksityinen elinkeinonharjoittaja on velvollinen kirjaamaan elinkeinotoimintaa koskevat verot tuloslaskelmaansa.</p> <p><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>	
<p><b>Veroennakoiden hyväksilukeminen</b></p> <p>Ennakoveromenettely muuttui 1.11.2017. 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>Ennakkonpidätys, määrättyt ennakot, lisäennakko sekä toisesta valtiosta Suomeen siirretty ennakko luetaan verovuoden verotuksessa verovelvollisen hyväksi. Toiselle valtiolle siirrettyä veroa ei käytetä verojen suorituksiksi (eikä sitä lasketa mukaan verovelvolliselle kotimaassa maksettavaksi määrättäviin veroihin).</p> <p>Ennakkontäydennysmaksu 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 ennakkonpidätys luetaan yhtiömiesten veron suorituksiksi niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon, ja sen verovuoden hyväksi, jonka aikana ennakkonpidätys on toimitettu. Verotuksessa hyväksi luettavat määrät, joita ei tarvita verovelvollisen verojen suorituksiksi verovuonna, palautetaan ennakonpalautuksena.</p> <p><u>VML 34–36, 50</u></p>	<p>Ennakkonpidätys luetaan sen verovuoden verojen hyväksi, jona ennakkonpidätys on toimitettu.</p> <p>Verovuodelle määrättävän veron suorituksiksi luetaan määrättyt ennakot.</p> <p>Esimerkki: Yhtiöltä ei ole toimitettu ennakkonpidätystä. 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 päättyessä maksettavaksi jäännösvero 500 euroa, koska määrätty ennakot, 12 000 euroa, eivät riitä kattamaan verojen kokonaismäärää, 12 500 euroa. Jäännösverolle määrätään maksettavaksi korkoa.</p> <p>Esimerkki: Yhtiöltä ei ole toimitettu ennakkonpidätystä. 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 jäännösvero 3 000 euroa, koska määrätty 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>Toiselle valtiolle siirrettävää ennakonpalautusta ei kuitenkaan palauteta. Jos hyväksi luettavat määrät eivät riitä verojen suorituksiksi, määrätään verovelvollisen maksettavaksi jäännösvero. Jäännösvero on maksettava, vaikka verotukseen haettaisiin muutosta.</p>	6.7.10

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
6.7.11	<p><b>Verotuksen korot</b></p> <p>1.11.2017 verotuksen korkoja yhdenmukaistettiin ja yhteisökorko, veronlisäys ja viivästyskorko poistettiin. Muutoksia sovelletaan yhteisöjen ja yhteisetuoksien 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 johtuvalle 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>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 2018.</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 2018.</p> <p>Viivästyskoron korkoprosentti on korkolaissa tarkoitettu viitekorko, joka on voimassa kalenterivuotta edeltävän puolen vuoden aikana ja johon lisätään 7 prosenttiyksikköä. Koron määrä on 7 % vuonna 2018. Viivästyskorolla ei ole vähimmäismäärää.</p> <p>Veronpalautukselle lasketaan korkoa verovuoden päättymistä seuraavan toisen kuukauden ensimmäisestä päivästä tai sitä myöhempää maksupäivää seuraavasta päivästä palautuspäivään.</p> <p>Veronpalautukselle laskettavan koron laskenta-aika alkaa siis samasta ajankohdasta kuin mistä verovelvolliselle maksettavaksi määrättävän huojennetun viivästyskoron laskenta-aika alkaa.</p>
6.7.12	<p><b>Ennakkoratkaisu</b></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 nopeammin kuin Verohallinnolta antamista ennakkoratkaisuista.</p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro
<p><b><i>Luottamuksensuoja ja verotusmenettely</i></b></p> <p><b><i>Luottamuksensuoja</i></b> Verotusmenettelylain 26.2 §:n mukainen luottamuksensuoja on ollut voimassa 1.1.1999 lähtien. Luottamuksensuoja voidaan antaa, jos</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä,</li> <li>2. verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä, ja</li> <li>3. verovelvollinen on toiminut joko viranomaisen omaksuman käytännön tai sen antamien ohjeiden mukaisesti.</li> </ol> <p>Verohallinto on antanut erillisen ohjeen Verotuksen toimittamisen periaatteet A28/200/2015.</p> <p>KHO:n kannanotot osoittavat, että luottamuksensuojan saamiseksi on asia pitänyt tutkia verotuksen toimittamisen yhteydessä.</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>Esimerkkejä:</p> <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><a href="#">KHO 2010/2675</a></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>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><a href="#">KHO 2012/2352 (vuosik 74)</a></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><a href="#">KHO 2010/413 II 13</a></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><a href="#">KHO 1289/2013</a></u></p>	6.7.13

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
	<p><b>Muutoksenhaku</b></p> <p>Verovuodesta 2018 alkaen muutoksenhakua täydentää täydentävä verotuspäätös, <a href="#">ks. tarkemmin tietopaketin kohta 1.1.4.</a></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 kolme vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Määräaika 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>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 muutoksenhakuaika koskee seuraavia tilanteita:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yhdellä vuodella jatkettu määräaika, jos asiaa ei Verohallinnosta riippumattomista syistä ehditä riittävästi selvittämään ennen kolmen vuoden määräaika. Vain niiden verustoimien määräaika voidaan jatkaa, jotka ovat kesken yleisen määräajan päättyessä. Verohallinto tekee erillisen päätöksen oikaisuajan jatkamisesta.</li> <li>• Kuuden vuoden pidennetty määräaika, kun oikaisun perusteena on jokin seuraavista:             <ol style="list-style-type: none"> <li>1. siirtohinnoittelu-oikaisu,</li> <li>2. etuyhteydessä olevien osapuolten välinen yritys- tai rahoitusrakenteiden järjestely, tai</li> <li>3. tieto, joka on saatu kansainvälisessä tietojenvaihdossa muutoin kuin automaattisessa tietojenvaihdossa.</li> </ol> </li> </ul> <p>Lisäksi verotusta voidaan oikaista vielä edellä mainittujen määräaikojen jälkeen, jos kyseessä on rikosasia, johon liittyy syyte veropetoksesta.</p>
6.7.14	<p><b>Arvonlisävero</b></p> <p><b>Arvonlisäverokannat</b></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 %.</p> <p><a href="#">AlvL 84.85.85a</a></p>	<p><b>Tilinpäätös</b></p> <p>Päättyneen tilikauden arvonlisävero on maksettava määräaikana, vaikka tilinpäätös ei vielä olisikaan valmis. Tämä merkitsee muun muassa sitä, että esimerkiksi kirjanpitoa käyttävän yrityksen tulee toimittaa tositaiteistonsa viivytyksettä tilikauden päättymisestä toimiston kirjanpitäjän käyttöön kyseessä olevan kuukausi-ilmoitusten tekemistä varten.</p> <p>Tilinpäätöksessä on mahdollisesti maksuperusteella kirjatut arvonlisäveroa koskevat liiketapahtumat muutettava suoriteperusteella mukaisiksi. Ammatinharjoittaja voi kuitenkin myös arvonlisäveron osalta tehdä tilinpäätöksen käyttäen maksuperustetta. Vaatimus menojen ja tulojen saattamisesta suoriteperusteella mukaisiksi koskee myös laskuttamatta olevia ostoja ja myyntejä, joita vastaavien hyödykkeiden vastaanotto tai toimitus on tapahtunut päättyneen tilikauden puolella. Laskuttamatta olevat ostot ja myynnit kirjataan laskujen puuttuessa saapumisilmoitusten, lähetysluetteloiden, kuormakirjojen yms. tositteiden perusteella ostovelloiksi 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).</p> <p><a href="#">Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen arvonlisäveron kirjaamisesta 8.5.2008.</a></p>

Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä	Nro																																		
<p><b>MUITA HUOMIOONOTETTAVIA ASIOITA</b></p> <p><b>VALTIOVARAINMINISTERIÖN JA 1.1.2007 ALKAEN EKP:N VAHVISTAMAT KOROT</b></p> <p>Peruskorko on viime vuosina vaihdellut seuraavasti:</p> <table border="1"> <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> <tr><td>1.1.2018–31.12.2018</td><td>-0,25 %</td></tr> </table>	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 %	1.1.2018–31.12.2018	-0,25 %	<p>Yrityksen talouden hoidossa ja kirjanpidossa peruskoron muutokset vaikuttavat seuraaviin asioihin:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oy:n osakaslainan (jota ei ole käsitelty verotuksessa veronalaisena pääomatulona) kohtuullinen korko on peruskorko. Perimättä jätetty tai liian pienenä peritty korko käsitellään verotuksessa peiteltyä osingonjakona.</li> <li>• AKYL:n 2:9 §:n mukainen yhtiömiesten keskinäisten tulo-osuuksien määrittämisessä kohtuullinen korko on korkolain 3 §:n 2 momentin mukainen korko.</li> <li>• Laskettaessa negatiivisen oman pääoman johdosta vähennyskelvottomia korkoja yksityisliikkeessä ja henkilöyhtiössä, käytetään korkokantaa, joka on peruskorko + 1 prosenttiyksikkö.</li> </ul> <p>VM vahvistaa peruskoron seuraavan kerran joulukuussa 2018 seuraavaksi puoleksi kalenterivuodeksi.</p>	7 7.1
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 %																																			
1.1.2018–31.12.2018	-0,25 %																																			
<p><b>SUOMEN PANKIN JA KORKOLAIN 12 §:SSÄ TARKOITETTUJA VIITEKORKOJA</b></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 lisätyn seitsemällä prosenttiyksiköllä.</p> <p>e) Veronlisäyksestä ja viivekorosta annetun lain 2 §:n mukainen veronlisäys ja 4 §:n mukainen viivekorko on määrältään viitekorko lisätyn seitsemällä prosenttiyksiköllä, kuitenkin vähintään 3 euroa.</p> <p>f) Omaaloitteisen verojen hyvityskorko on kalenterivuotta edeltävänä puolivuotiskautena voimassa ollut viitekorko, josta on vähennetty kaksi prosenttiyksikköä. Hyvityskorko on kuitenkin aina vähintään 0,5 %.</p>	7.2																																		

Nro	Asia, viitteet	Lisätietoja, esimerkkejä
8	<p><b>KÄYTETYT LYHENTEET</b></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            SäätöL Säätölaki            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>	