

- Tilinpäätössiirrot:
 - Poistoero
 - Verotusperusteiset varaukset
- Vastaiset menot ja menetykset:
 - Vastaiset menot
 - Pakolliset varaukset

KIRJANPITO 22C00100

Luento 8: Tilinpäätössiirrot ja
vastaiset menot

TILINPÄÄTÖSSIIRROT JA VASTAISET MENOT

- Tilikauden tulosta laskettaessa tuotoista vähennetään lähtökohtaisesti vain toteutuneet menot; KPL 5:1 § :
 - *Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset.*
- Poikkeuksia:
 - Tilinpäätössiirrot, eli poistoero ja verotusperusteiset varaukset
 - Vastaiset menot ja menetykset sekä pakolliset varaukset.

TILINPÄÄTÖSSIIRROT JA VASTAISET MENOT

- Tilinpäätössiirrot tuloslaskelmassa (KPA 1:1-2§):

VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖS- SIIRTOJA JA VEROJA				0,00
Tilinpäätössiirrot				
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	+/-	0,00		
Verotusperusteisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)	+/-	0,00		
Konserniavustus	+/-	0,00	-/+	0,00
Tuloverot			-	0,00

TILINPÄÄTÖSSIIRROT JA VASTAISET MENOT

- Tilinpäätössiirrot ja pakolliset varaukset taseessa (KPA 1:6§):

TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

Poistoero	0,00	
Verotusperusteiset varaukset	<u>0,00</u>	0,00

PAKOLLISET VARAUKSET

Eläkevaraukset	0,00	
Verovaraukset	0,00	
Muut pakolliset varaukset	<u>0,00</u>	0,00

POISTOERO

- Poistoero syntyy, kun kirjanpidossa tehdään suunnitelman mukaiset poistot ylittäviä poistoja.
- Poistoero on kirjanpidossa tehtyjen kokonaispoistojen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotus:

$$\textit{Kokonaispoistot} = \textit{Suunnitelman mukaiset poistot} + \textit{Poistoero}$$

$$\textit{Kokonaispoistot} - \textit{Suunnitelman mukaiset poistot} = \textit{Poistoero}$$

SUUNNITELMAN YLITTÄVÄT POISTOT

- Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on verotusperusteinen syy (KPL 5:12§):
 - EVL 54§ : verotuksen poistot on sidottu kirjanpitoon.
- Suunnitelman ylittävät poistot esitetään:
 - Tuloslaskelmassa poistoeron muutoksena
 - Taseen vastattavissa poistoerona tilinpäätössiirtojen kertymässä.

POISTOERON MUUTOS

- Kertyneen poistoeron vähentäminen:
 - Voidaan tulouttaa myöhempinä tilikausina (*Poistoeron vähennys*)
 - Tuloutettu poistoero ei saa olla suunnitelman mukaisia poistoja suurempi, eli tuloslaskelmassa kokonaispoiston on oltava negatiivinen tai korkeintaan nolla.

$$\text{Kokonaispoisto} = (\text{sumu-poisto} +/ - \text{poistoeron muutos})$$

POISTOT KIRJANPIDOSSA

- Pysyvien vastaavien aineelliset hyödykkeet (KPL 5:5.1 §):
 - *Sellaisen aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (**poisto**). Tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty jäännös hankintamenosta merkitään pysyviin vastaaviin taseessa (**aktivointi**).*

POISTOT KIRJANPIDOSSA

- Pysyvien vastaavien aineettomat hyödykkeet (KPL 5:5a§) :
 - *Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien ja tavaramerkkien sekä muiden vastaavien oikeuksien hankintameno on aktivoitava, jos oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena.*
 - *Jos kirjanpitovelvollinen on itse luonut aineettoman oikeuden, sen hankintameno saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen edellyttäen, että oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena.*
 - *Aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan.*

ERITYISIÄ JAKSOTTAMIS- SÄÄNNÖKSIÄ

- Erityisiä jaksottamissääntöjä (KPL 5:7-11§):
 - Perustamismenot (tilikauden kuluksi) (5:7§)
 - Tutkimusmenot (tilikauden kuluksi) (5:8§)
 - Kehittämismenot (5:8§)
 - Liikearvo (5:9§)
 - Pääoma-alennus ja lainanliikkeeseenlaskumenot (5:10§)
 - Aktivoidut muut pitkävaikutteiset menot (5:11§)

ERITYISIÄ JAKSOTTAMIS- SÄÄNNÖKSIÄ

- Arvonalennus (KPL 5:13§):
 - *Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.*

POISTOT ILMAN SUUNNITELMAA

- Poistot ilman ennalta laadittua suunnitelmaa (KPL 5:12§):
 - Ammatin-ja liikkeenharjoittajat
 - Kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan
 - Kuitenkin poistettava vaikutusaikana.

- Liitetietona poistoista on ilmoitettava:
 - Tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut jaksotusperiaatteet ja -menetelmät (KPA 2:2a§)
 - Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet ja niiden muutokset (KPA 2:3§)
 - Taseen pysyvien vastaavien määriä, muutoksia ym. koskevat tiedot (KPA 2:4§).

POISTOT VEROTUKSESSA

- Elinkeinotuloverolaki (EVL III osa, 3 luku) määrittelee verotuksessa käytettävät:
 - Poistomenetelmät
 - Suurimmat vähennyskelpoisiksi hyväksyttävät poistomäärät.
- Verotuksen poistojen yhteys kirjanpitoon (EVL 54§):
 - *Poistoina ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä verovuonna ja aikaisemmin on kirjanpidossa vähennetty.*



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

POISTOT VEROTUKSESSA

- **Menojäännöspoisto** lasketaan vuosittain samalla poistoprosentilla jäljellä olevasta poistamattomasta hankintamenosta, poistoista muodostuu vuosittain aleneva poistosarja.
- Menojäännöspoistomenetelmää käytetään:
 - Koneet, kalusto ja muu irtain käyttöomaisuus, poisto yhdestä menojäännöksestä. Poisto enintään 25% menojäännöksestä. (EVL 30 ja 31 §)
 - Rakennukset ja rakennelmat rakennuskohtaisesti, poisto riippuen käyttötarkoituksesta enintään 4, 7 tai 20%. (EVL 34 §)



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

POISTOT VEROTUKSESSA

- **Tasapoistomenetelmän** mukaan kunakin vuonna poistetaan hankintamenoista saman suuruinen osuus, joka saadaan jakamalla alkuperäinen hankintameno arvioituilla käyttövuosilla.
- Tasapoistomenetelmää käytetään mm.:
 - Aineettomat oikeudet, patentit yms., yhtä suurin vuotuisin poistoin enintään 10 vuodessa. (EVL 37§)
 - Muut pitkävaikutteiset menot, yhtä suurina vuotuisina poistoina enintään 10 vuodessa. (EVL 24§)



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

POISTOT VEROTUKSESSA

- **Substanssipoistomenetelmän** mukaan hankintamenosta poistetaan kunakin vuonna käytettyä ainesosamäärä vastaava osa.
- Substanssipoistomenetelmää käytetään:
 - Soran- ja hiekanottoaikat yms. (EVL 38§)

POISTOT VEROTUKSESSA

- **Poisto hankintavuonna (EVL 33§):**
 - **Lyhytikäinen käyttöomaisuus**, todennäköinen taloudellinen käyttöaika enintään 3 vuotta, voidaan poistaa kokonaisuudessa hankintavuonna
 - **Pienhankinta**, hankintameno enintään 850 euroa, verovuonna yhteensä enintään 2.500 euroa.



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

POISTOT VEROTUKSESSA

- **Lisäpoisto** (EVL 32 ja 40§):
 - Käypään arvoon, jos käypä arvo on menojäännöstä tai poistamatonta hankintamenoa pienempi
 - Poisto palautuu tuloksi, jos käypä arvo on olennaisesti poistamatta olevaa hankintamenoa suurempi. (EVL 5a§)



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

POISTOT VEROTUKSESSA

- **Kulumaton käyttöomaisuus (EVL 12§):**
 - Käyttöomaisuuteen kuuluvat maa-alueet ja arvopaperit
 - Ei poistoja (EVL 42§)
 - Jos muun kulumattoman käyttöomaisuuden kuin osakkeen tai maa-alueen käypä arvo on hankintamenoa olennaisesti alempi, saadaan poistaa käypään arvoon. (EVL 42§)



ESIMERKKI (vrt. L&K s. 92-95)

Konehankinta tilikauden alussa 1.200 euroa, jäännösarvo 200 euroa.

Poistosuunnitelma viiden vuoden tasapoisto, $(1.200 - 200)/5 = 200/v$.

EVL:n enimmäispoisto $25\% * 1.200 = 300$.

Poistoeroa muodostetaan $300 - 200 = 100$.

Koneet ja kalusto		Suunnitelman mukaiset poistot		Poistoeron muutos		Poistoero		Tulostili		Tasetili	
[1.200]											
	200	200		100			100				
1.000		200		100			100			1.000	
	1.000		200		100			200			
						100		100			
											100

KIRJANPIDON POISTOT vs. VEROTUKSEN POISTOT

- Kirjanpidossa vähennettävät suunnitelman mukaiset poistot voivat olla erisuuret kuin verotuksessa vähennettävät poistot:

Suunnitelman mukaiset poistot

- Verotuksen poistot

< 0 ; poistoero

=> tilinpäätössiirto

> 0 ; hyllypoisto

=> ero tasoittuu, kun verotuksen poistot saavuttavat sumu-poistot

VARAUKSET KIRJANPIDOSSA JA VEROTUKSESSA

- Varaukset taseessa (KPA 1:6§):

TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

Poistoero	0,00	
Verotusperusteiset varaukset	<u>0,00</u>	0,00

PAKOLLISET VARAUKSET

Eläkevaraukset	0,00	
Verovaraukset	0,00	
Muut pakolliset varaukset	<u>0,00</u>	0,00

VEROTUSPERUSTEISET VARAUKSET

- Tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- ja muu sellainen **verotusperusteinen** varaus (KPL 5:15§):
 - Verotusperusteinen varaus on:
 - Ennakkokulukirjaus tulevista menoista
 - Verotettavan tuloksen järjestelymahdollisuus
 - Verotusperusteiset varaukset esitetään:
 - Tuloslaskelmassa varausten muutos tilinpäätössiirroissa
 - Taseen vastattavissa varausten määrä omana eränään tilinpäätössiirtojen kertymässä.

VARAUKSET VEROTUKSESSA

- Verotuksessa hyväksytään vähennyskelpoisena varauksena:
 - Toimintavaraus (EVL 46a§)
 - Takuuvaraus (EVL 47§)
 - Hinnanlaskuvaraus (EVL 49§)
 - Jälleenhankintavaraus (EVL 43§).



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

VARAUKSET VEROTUKSESSA

- Toimintavarauksena saadaan vähentää (EVL 46a§):
 - 30% tilikauden päättymistä edeltäneiden 12 kuukauden aikana maksettujen ennakonpidätyksen alaisten palkkojen määrästä (EPL 4§)
 - Yksityiset liikkeen- ja ammatinharjoittajat sekä luonnollisten henkilöiden muodostamat yhtymät
 - KPL: verotusperusteinen varaus.



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

VARAUKSET VEROTUKSESSA

- Takuuvarauksena saadaan vähentää (EVL 47§):
 - Rakennus-, laivanrakennus- ja metalliteollisuusyritykset
 - Verovuonna luovutettujen hyödykkeiden odotettavissa olevat takuukorjausmenot
 - KPL: pakollinen tai verotusperusteinen varaus.



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

VARAUKSET VEROTUKSESSA

- Hinnanlaskuvarauksena saadaan vähentää hinnanlasku (EVL 49§):
 - Sitovasti kiinteään hintaan tilattujen vaihto-omaisuus hyödykkeiden
 - Hinta on tilinpäätöspäivänä vähintään 10% sopimuksenmukaista hintaa alempi
 - KPL: verotusperusteinen varaus.



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

VARAUKSET VEROTUKSESSA

- Jälleenhankintavarauksena saadaan vähentää (EVL 43§):
 - Kuluvasta käyttöomaisuudesta vahinkotapahtuman johdosta saatavat korvaukset
 - Toimitilarakennusten ja -osakkeiden luovutusvoitot
 - Kahden seuraavan vuoden aikana käyttöönotettujen vastaavien hyödykkeiden hankintamenoista
 - KPL: verotusperusteinen varaus.



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

VARAUKSET VEROTUKSESSA

- Verotuksen varausten yhteys kirjanpitoon (EVL 54§):
 - *Varaukset voidaan vähentää verotuksessa vain, jos vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa.*
- KILA (1659/2001 ja 1694/2002):
 - *(Vapaaehtoisen) varauksen muodostaminen edellyttää aina verotukseen perustuvaa syytä.*



ESIMERKKI (vrt. L&K s. 103-5):

- 1) Tehdään toimintavaraus 30% palkkasummasta 100.000 euroa, eli 30.000.
- 2) Lisätään toimintavarausta, palkkojen määrä 120.000 euroa, eli lisäys 6.000.
- 3) Puretaan toimintavaraus 36.000.

	Verotusperusteisten varausten muutos		Verotusperusteiset varaukset		Tulostili		Tasetili	
1)	30'			30'				
TP		30'			30'			
TP			30'					30'
<hr/>								
2)	6'			[30']				
TP		6'	36'	6'	6'			36'
<hr/>								
3)				[36']				
TP	36'	36'	36'		36'			

ASUINTALOVARAUS

- Asuintalovaraus (Laki asuintalovarauksesta verotuksessa 846/1986):
 - Asunto-osakeyhtiö
 - Asuinrakennus, vähintään puolet asumiskäytössä
 - Rakentamisesta, käytöstä, huollosta ja korjausrakentamisesta sekä tontin huollosta ja käytöstä johtuvia menoja varten
 - Verovuonna enintään 68 €/m², vähintään 200 m² tai 3.500 €
 - Käytettävä 10 vuodessa
 - KPL: verotusperusteinen (vapaaehtoinen) varaus.

VASTAISET MENOT JA PAKOLLINEN VARAUS

- Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus (KPL 5:14§):
 - *Tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:*
 - 1) *ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;*
 - 2) *niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;*
 - 3) *niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen;*
 - 4) *ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.*

VASTAISET MENOT JA PAKOLLINEN VARAUS

- *Jos edellä tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällinen määrä tai toteutumisaikajankohta tiedetään, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin. Muussa tapauksessa merkitään pakolliseksi varaukseksi.*
- *Vastaiset menot ja pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään.*
- *Pakollista varausta ei saa käyttää omaisuuserän arvon alentamiseen.*

VASTAISET MENOT JA PAKOLLINEN VARAUS

- Pakollinen varaus esitetään:
 - Tuloslaskelmassa luonteensa mukaisissa kuluissa tai tulonoikaisuna
 - Taseen vastattavissa omassa ryhmässään
 - Taseen vastaaviin merkityn erän arvon alenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi, vaan arvonalentuminen on vähennettävä ao. erästä:
 - Esim. myyntisaamisen arvonalentuminen.

VASTAISET MENOT JA PAKOLLINEN VARAUS

- Vastaisia menoja ja pakollisia varauksia voivat olla esim.:
 - Takuukorjaukset
 - Reklamaatiot
 - Vahingonkorvaukset
 - Oikeudenkäyntimenot
 - Liiketoiminnan, tuotantolinjan tai –laitoksen saneeraus- tai lopettamismenot
 - Maisemointimenot tai muut kunnostusmenot
 - Ympäristövastuut
 - Pitkänvalmistusajan vaatiman suoritteiden negatiivinen erilliskate.

VASTAISET MENETYKSET

- Vastaisia menetyksiä voivat aiheuttaa esim.:
 - Takaushäviö
 - Tulipalo
 - Kavallus
 - Varkaus.

VASTAISET MENOT VEROTUKSESSA

- Verotuksessa ei ole mahdollisuutta pakollisen varauksen muodostamiseen.
- EVL 22§ :
 - Meno on sen verovuoden kulu, jonka aikana sen suorittamisvelvollisuus on syntynyt
 - Menetys on sen verovuoden kulu, jonka aikana se on todettu.

Esimerkki (L&K s. 102)

- 1) Kiinteään hintaan myydyn projektin arvioidaan muuttuneiden olosuhteiden vuoksi tuottavan tappiota 2.000 e. Projekti valmistuu seuraavan tilikauden aikana.

per Liiketoiminnan muut kulut an Pakolliset
varaukset 2.000 e

Esimerkki (L&K s. 102)

- 2) Projektin myöhästymisen vuoksi sovitaan vahingonkorvaus 4.000 e, korvaus maksetaan seuraavan tilikauden alussa.

per Liiketoiminnan muut kulut an Siirtovelat 4.000 e

Esimerkki (L&K s. 102)

- 3) Myyntisaamisista arvioidaan syntyvän luottotappiota 2.500 e.

per Liiketoiminnan muut kulut an Myyntisaamiset
2.500 e

MENETYSTEN EPÄVARMUUS (KTM 6/1994)

Menetyksen realisoitumisen todennäköisyys	Kirjanpitokäsittely
Perustellusti varma vastainen tapahtuma (95-100%)	Ei vastainen tapahtuma, vähennetään kuluna
Todennäköinen (50–95%)	Vähennetään kuluna, jos määrä voidaan kohtuudella arvioida, muutoin ilmoitetaan liitetietona
Mahdollinen, ei todennäköinen (5–50%)	Riskistä ilmoitetaan liitetietona
Epätodennäköinen (0–5%)	Ei ilmoiteta liitetietona

Tärkeää

- Tilinpäätössiirrot:
 - Poistoero
 - Vapaaehtoiset varaukset
 - Tilinpäätössiirrot verotuksessa.
- Vastaiset menot ja menetykset:
 - Vastaiset menot
 - Pakolliset varaukset
 - Vastaiset menot verotuksessa.

TEHTÄVÄT 9

- TEHTÄVÄ 32., TMI WAISTVEX:
 - *Tilinpäätössiirrot.*
 - Kirjaa tapahtumat vientilausekkeina valitsemillesi tileille ja laske tilikauden voitto kirjausten jälkeen, kun se ennen tilinpäätössiirtoja on 38.000 euroa.
- TEHTÄVÄ 33.:
 - *Poistot kirjanpidossa ja verotuksessa.*
 - Laske ja esitä kirjanpidon ja verotuksen poistot, laske poistojen erotus ja kirjaa kokonaispoisto.

TEHTÄVÄT 9

- TEHTÄVÄ 34.:
 - *Poistot kirjanpidossa ja verotuksessa.*
 - Laske ja esitä kirjanpidon ja verotuksen poistot ja jäljellä olevat poistamattomat hankintamenot sekä mahdollinen poistoero. Vertaa poistojen ja pysyvien vastaavien muutosten vaikutusta kirjanpidon ja verotuksen tulokseen.
- TEHTÄVÄ 37., RISKYSTOCKS OY:
 - *Oman pääoman riittävyys.*
 - Kirjaa tapahtumat vientilausekkeina ja laske tilikauden tulos. Arvioi yhtiön oman pääoman riittävyyttä ottaen huomioon osakeyhtiölain vaatimukset.