

# Konsernilaskenta

Poistoero ja laskennalliset verot



# Edellisen luennon kertaus

---

- ▶ Vähemmistöosuuden laskenta
  - ▶ lasketaan suhteellisen omistuksen mukaan, ei äänivallan.
- ▶ Vähemmistöosuus voi olla:
  - ▶ Välitön
  - ▶ Välillinen
  - ▶ Kertaantuva (harvinaisempi)
- ▶ Välitön omistus = kuinka paljon suoraan omistaa joku muu kuin konserni.
- ▶ Välillinen omistus = omistus kuinka paljon välillisesti joku muu omistaa kuin konserni (s.6 luennon 5 materiaaleista)

# Edellisen luennon kertaus

---

- ▶ Vähemmistöosuus esitetään konsernituloslaskelman viimeisenä eränä ennen tilikauden tulosta. Esitetään konsernitaseessa oman pääoman jälkeen.
- ▶ Erotetaan niin tuloksesta kuin omasta pääomasta
  - ▶ Ei pidä sekoittaa siihen, että koko osakepääoma/hankinta eliminoidaan joka tapauksessa
  - ▶ esim. konsernin omistus/sijoitukset 75 rahaa ja osakepääoma 100 rahaa, josta 75 konsernin ja 25 vähemmistölle eroteltava osuus

# Edellisen luennon kertaus

---

- ▶ Vähemmistöosuus voidaan eliminoida
  - ▶ ennen sisäisten katteiden eliminointia
  - ▶ eliminoinnin jälkeen (tavanomaisempi)
- ▶ Ellei yhtiöjärjestyksestä, yrityksen säännöistä tai muusta tosiasiallisesta syystä muuta johdu, vähemmistö vastaa tytäryrityksen tappiosta vain sijoituksensa määrällä

**Poistoero**



# Lyhyt kertaus poistoerosta

---

- ▶ Poistot verotuksessa:
  - ▶ Elinkeinoverolainsäädännössä on määritelty, kuinka suuret poistot verovelvollinen saa tehdä verotuksessa.
  - ▶ Kirjanpidossa on noudatettava ennalta laadittua taloudelliseen käyttöaikaan perustuvaa poistosuunnitelmaa.
  - ▶ Poistoina ei saa verotuksessa vähentää suurempaa määrää kuin mitä verovelvollinen on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossa vähentänyt (EVL 54 §).
    - ▶ jos suunnitelman mukainen poisto erisuuri kuin EVL-poisto, kirjataan poistoeron muutosta
- ▶ **Kokonaispoistot (EVL) = sumu-poistot + poistoeron muutos**

# Lyhyt kertaus poistoerosta

---

- ▶ Kertynyt poistoero:
  - ▶ Taseen kertynyt poistoero on **tilikauden ja aikaisempien tilikausien kokonais- ja suunnitelmapoistojen kertynyt erotus**. Kertynyt poistoero kertoo, kuinka paljon kokonaispoistot ovat olleet suunnitelmapoistoja suuremmat.
- ▶ Poistoeron muutos:
  - ▶ **Erä muodostuu pääsääntöisesti suunnitelman ylittävistä tai alittavista poistoista sekä myynnin ja romutuksen yhteydessä peruutettavista poistoeroista.** (Myös myyntivoiton/-tappion käsittely koneiden ja kaluston kohdalla.)
  - ▶ Tuloslaskelmaan merkitty poistoeron muutos on yleensä saman suuruinen kuin alkavan ja päättävän taseen poistoerojen erotus. (Poikkeus, jossa edellinen ei pidä paikkaansa ovat esim. fuusiotilanteet.)

# Lyhyt kertaus poistoerosta

---

- ▶ Positiivinen ja negatiivinen poistoero:
  - ▶ **Positiivista** poistoeroa syntyy, kun hyödykkeen hankintamenosta tehtyt **kokonaispoistot (EVL) ovat suunnitelmapoistoja suuremmat** (ylipoisto).
  - ▶ **Negatiivista** poistoeroa (hyllypoisto) syntyy, kun hyödykkeen hankintamenosta tehtyt **kokonaispoistot (EVL) ovat suunnitelmapoistoja pienemmät** (alipoisto).



# Lyhyt kertaus poistoerosta

---

- ▶ **Suunnitelman ylittävät poistot = EVL-poistot > SUMU-poistot:**
  - ▶ Pääperuste suunnitelman ylittävälle poistoille on verolainsäädännön vaatimus, joka edellyttää verotuksessa vähennettäväksi vaadittujen poistojen kirjaamista myös kirjanpidossa.
  - ▶ Toinen syy "ylipoistoille" on varauksen käyttäminen pysyvien vastaavien hyödykkeen hankinnan yhteydessä (jälleenhankintavaraus) → erittäin harvinainen.

# Lyhyt kertaus poistoerosta

---

- ▶ Esimerkki 1. Ylipoisto
  - ▶ Kyseessä koneet ja kalusto
  - ▶ Tilikauden suunnitelman mukainen poisto 100
  - ▶ EVL-poisto 25 % menojäännöksestä
  - ▶ Tilikauden alussa on kertynyttä poistoeroa 200
  - ▶ Tilikauden alun sumu-menojäännös 1 200
  - ▶ Tilikauden aikana ei lisäyksiä tai vähennyksiä
  - ▶ Selvitetään tilikauden lopun poistoero

# Lyhyt kertaus poistoerosta

## Ratkaisu/ Esimerkki 1. Ylipoisto

	<b>Sumupoisto 15 v. tasapoisto</b>		<b>EVL- poisto 25 %</b>		<b>Poistoero</b>
Sumu mj. 1.1.	1 200	EVL mj. 1.1.	1 000	Poistoero 1.1.	200
Poistopohja	1 200		1 000		
Poistot	100		250		
Sumu mj. 31.12.	1 100	EVL mj. 31.12.	750	Poistoero 31.12.	350

Poistoeron muutos -150

# Lyhyt kertaus poistoerosta

---

- ▶ **Suunnitelman alittavat poistot = EVL-poistot < SUMU-poistot:**
  - ▶ Negatiivista poistoeroa (hyllypoisto) syntyy, kun hyödykkeen hankintamenosta tehdyt kokonaispoistot ovat suunnitelmapoistoja pienemmät.
  - ▶ Taseessa ei saa olla negatiivista poistoeroa eli hyllypoistoa omana eränään.
  - ▶ Saadaan kuitenkin netottaa positiivisen poistoeron kanssa
    - à tällöin puretaan kertynyttä poistoeroa sumu-poistojen ja EVL-poistojen erotuksen verran.

# Lyhyt kertaus poistoerosta

---

- ▶ Esimerkki 2. Alipoisto
  - ▶ Kyseessä koneet ja kalusto
  - ▶ EVL-menojäännös tilikauden alussa on 375
  - ▶ Poistoero tilikauden alussa on 25
  - ▶ Tilikauden suunnitelman mukainen poisto on 100
  - ▶ EVL-poisto 25 % menojäännöksestä
  - ▶ Tilikauden aikana ei lisäyksiä tai vähennyksiä
  - ▶ Selvitetään tilikauden lopun poistoero

# Lyhyt kertaus poistoerosta

## Esimerkki 2: Alipoisto

Sumupoisto 5 v. tasapoisto		EVL -poisto 25 %		Poistoero	
Sumu mj. 1.1.	400	EVL mj. 1.1.	375	Poistoero 1.1.	25
Poistopohja	400		375		
Poistot	100		94		
Sumu mj. 31.12.	300	EVL mj. 31.12.	281	Poistoero 31.12.	19

Negatiivisen poistoeron (hyllypoiston) muutos 6

# Lyhyt kertaus poistoerosta

---

## ▶ Kertynyt poistoero:

- ▶ Aikaisempien tilikausien aikana taseen **vastattaviin** kertynyt poistoerojen yhteissumma.
  - ▶ Koska negatiivista poistoeroa ei voi olla taseessa, poistoeroa voi olla **VAIN vastattavissa**.
  - ▶ Jos poistoerolaskelmat osoittavat kertyneen poistoeron olevan negatiivinen, taseen poistoero on tällöin 0.

## ▶ Poistoeron muutos:

- ▶ Erillisyhtiön tilinpäätökseen tilikaudella tulosvaikutteisesti kirjattu sumu- ja evl-poistojen välinen erotus.

# Poistoero konsernitilinpäätöksessä

---

- ▶ Poistoero konsernitilinpäätöksessä:
  - ▶ Konsernitilinpäätöstä laadittaessa poistoero (niin kertynyt kuin tilikaudenkin) puretaan laskennalliseen verovelkaan ja oman pääoman osuuteen.
- ▶ Purkutavat
  - ▶ Mikäli erillisyhtiö (konsernin emoyhtiö) purkaa poistoeron omaan tilinpäätökseensä, niin kaikkien konserniyhtiöiden tulee menetellä samoin ja purkaa omat mahdolliset poistoeronsa erillistilinpäätökseen.
  - ▶ Toinen (ja käytetyin) menetelmä: Erillisyhtiöt eivät pura poistoerojaan erillistilinpäätöksiin, vaan poistoeron purku tehdään ainoastaan konsernitilinpäätökseen.



# Poistoero konsernitilinpäätöksessä

---

- ▶ Poistoero puretaan laskennalliseen verovelkaan voimassa olevan verokannan mukaisesti.
  - ▶ Uuden KPL:n mukaan, jos pienkonserni laatii konsernitilinpäätöksen, niin pitää jatkossa erottaa myös pienkonsernissa poistoero laskennalliseen verovelkaan ja opo-osuuteen. Aiemmin ollut lievennys, että erottelua ei ole tarvinnut tehdä.

# Poistoeron purku konsernitilinpäätökseen

---

- ▶ Kertynyt poistoero (alkava tase)
  - ▶ Puretaan alkavan taseen voittovaroihin ja laskennalliseen verovelkaan.
    - ▶ Käytännössä tarkoittaa sitä, että purku tehdään vain silloin, kun poistoeron jako voittovaroihin ja laskennalliseen verovelkaan tehdään ensimmäisen kerran.
      - ▶ Tämän jälkeen purku tapahtuu tilikauden muutoksen kautta.
    - ▶ Muistettava, kun konsernitilinpäätös laaditaan ensimmäisen kerran.

# Poistoeron purku konsernitilinpäätökseen

---

- ▶ Tilikauden poistoero (tulosvaikutteinen)
  - ▶ Puretaan alkavan tilikauden tulokseen:
    - ▶ Laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen
      - ▶ Kirjaus verovelan muutokseen voimassa olevan verokannan mukaisesti ja loppuosa kirjautuu tuloksen kautta taseen voittovaroihin.
    - ▶ Tehdään tilikausittain

# Poistoeron purku konsernitilinpäätökseen

## Esimerkki 1. Ylipoisto

	<b>Sumupoisto 15 v. tasapoisto</b>		<b>EVL- poisto 25 %</b>		<b>Poistoero</b>
Sumu mj. 1.1.	1 200	EVL mj. 1.1.	1 000	Poistoero 1.1.	200
Poistopohja	1 200		1 000		
Poistot	100		250		
Sumu mj. 31.12.	1 100	EVL mj. 31.12.	750	Poistoero 31.12.	350

## Poistoeron muutos -150

- Muutos peruutetaan konsernitilinpäätöksessä ja jaetaan laskennallisen verovelan muutokseen ( $20\% * 150 = 30$ ) ja loppu muutoksesta jää tulososuudeksi ( $150 - 30 = 120$ )

## Kertynyt poistoero 350

- Avaava saldo 200 jaettu aikaisemmilla tilikausilla laskennallisen verovelan ( $20\% * 200 = 40$ ) ja oman pääoman osuuteen ( $80\% * 200 = 160$ )
- Muutos kirjautuu laskennalliseen verovelkaan ja voittovaroihin tuloskirjauksen myötä

# Laskennalliset verot



# Laskennalliset verot - säännökset

---

## SÄÄDÖKSET SUOMEN KIRJANPITOLAKIA NOUDATTAVIEN OSALTA

- ▶ Kirjanpitolautakunnan yleisohje laskennallisista veroista annettu 12.9.2006
  - ▶ Kilan yleisohjeen mukaisesti laskennallisten verojen kirjanpitolain mukainen käsittely on yhteneväinen IAS 12 kanssa.
  - ▶ Yleisohje antaa erillistilinpäätöksen laatijalle kaksi vaihtoehtoista tapaa esittää laskennalliset verot tilinpäätöksessä.
    1. Omana eränään tuloslaskelmassa ja taseessa
    2. Liitetietona tuloverojen osiossa, jos ne ovat olennaisia, eikä niitä ole merkitty taseeseen
  - ▶ Konsernitilinpäätöksen laatijan tulee esittää laskennalliset verovelat ja –saamiset omina erinänsä tuloslaskelmassa ja taseessa (olennaisuus huomioiden).

# Laskennalliset verot - syyt

---

- ▶ Laskennalliset verot syntyvät siitä, että tapahtuma ja sen verovaikutus eivät ole samalla tilikaudella.
  - ▶ Tulo tuloslaskelmassa eri tilikaudella tuottona kuin se on veronalainen.
    - ▶ Aikaisemmalla tilikaudella = verovelka
    - ▶ Myöhemmällä tilikaudella = verosaaminen
  - ▶ Meno vähennetään verotuksessa eri tilikaudella kuin kirjataan kuluna tuloslaskelmaan.
    - ▶ Aikaisemmalla tilikaudella = verovelka
    - ▶ Myöhemmällä tilikaudella = verosaaminen
- ▶ Laskennallisten verojen kirjaamisen myötä tapahtuma ja sen verovaikutus käsitellään kirjapidossa aina samalla kaudella.

# Käsitteitä

---





# Kirjaaminen

---



# Laskennalliset verot - syyt

---

- ▶ Konsernitilinpäätöksen laskennalliset verot johtuvat
  1. jaksotuseroista,
  2. arvostuseroista,
  3. yhdistelytoimenpiteistä johtuvista eroista.

# Laskennalliset verot – esittäminen tilinpäätöksessä

---

- ▶ Yksittäinen kirjanpitovelvollinen sekä konserni saavat merkitä laskennalliset verot tuloslaskelmaan ja taseeseen varovaisuutta noudattaen (KPL 5:18 §).
  - ▶ Jos eriä ei merkitä tuloslaskelmaan ja taseeseen, tulee ne esittää liitetiedoissa (olennaisimmilta osin).
- ▶ Konsernitilinpäätöksessä syntyy laskennallisia veroja myös yhdistelytoimenpiteistä.
  - ▶ Huomaa yhdistelytoimiin rinnastettavien 1) poistoeron ja 2) vapaaehtoisten varausten purkamisesta aiheutuvat laskennalliset verot.
- ▶ Kirjanpidon ja verotuksen välillä on myös pysyviä eroja, jotka kirjataan kirjanpitoon, mutta ne eivät vaikuta verotukseen (tai päinvastoin).
  - ▶ Pysyvistä eroista ei lasketa laskennallisia veroja!
    - ▶ Esim. edustusmenot (50 %) ja verovapaat tulot (esim. fuusiovoitto ja konsernin sisäiset osingot)

# Laskennalliset verot - kirjaaminen

---

- ▶ Laskennallinen verosaaminen kirjataan kaikista verotuksessa vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista siihen määrään asti, kuin on todennäköisesti käytössä verotettavaa tuloa, jota vastaan vähennyskelpoinen väliaikainen ero voidaan käyttää.
- ▶ Laskennallinen verovelka kirjataan kaikista veronalaisista väliaikaisista eroista.
- ▶ Laskennallista verovelkaa/-saamista ei kirjata
  - ▶ Liikearvosta eikä
  - ▶ Omaisuus- tai velkaerän merkitsemisestä kirjanpitoon, jos kyseinen liiketoimi
    - ▶ ei ole yritysten yhteenliittymä,
    - ▶ eikä vaikuta kirjanpidon tulokseen eikä verotettavaan tuloon (tai verotukselliseen tappioon) liiketoimen toteutumisaikana.

# Laskennalliset verot

---

Verotuksen ja kirjanpidon erojen väliaikaiset erot jaetaan:

- ▶ Jaksotuseroihin = kirjanpidon tuloksen ja verotettavan tulon väliset ajoitukselliset erot, jotka syntyvät yhdellä tilikaudella ja kumoutuvat seuraavalla tai seuraavilla tilikausilla.
- ▶ Arvostuseroihin = ero tase-erien kirjanpidollisen jäännösarvon ja verotuksellisen jäännösarvon välillä.

# Laskennalliset verot - esimerkit

---

- ▶ Veronalaiset väliaikaiset erot:
  - ▶ Johtavat verotettavan erän syntymiseen verotettavaa tuloa määritettäessä tulevilla tilikausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan.
    - ▶ Esimerkit: poistoero, jälleenhankintavaraus, arvonkorotus, kohdistettu osa konserniaktiivasta, tytär- ja osakkuusyhtiöiden jakamattomat voitot sekä positiivinen muuntoero.
- ▶ Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot:
  - ▶ Johtavat verotettavaa tuloa määritettäessä vähennettävissä olevan erän syntymiseen tulevilla tilikausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan.
  - ▶ Esimerkit: hyllypoistot, pakolliset varaukset, vahvistetut tappiot, konsernitilinpäätöksessä eliminoidut sisäiset katteet, kohdistettu osuus konsernireservistä, negatiivinen muuntoero sekä tytär- ja osakkuusyhtiöiden tappiot.

# Laskennalliset verot - esimerkit

---

- ▶ Jaksottamisesta johtuvat väliaikaiset erot (josta voi syntyä laskennallinen verosaaminen tai verovelka)
  - ▶ Myynti tuloutetaan suoriteperusteella, mutta verotus suoritetaan maksuperusteella (laskennallinen verovelka)
  - ▶ Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset (laskennallinen verovelka)
  - ▶ Vahvistetut tappiot (laskennallinen verosaaminen)
    - ▶ Saamiset: Korostettu kirjanpidollinen varovaisuus
  - ▶ Konsernitilinpäätöksessä eliminoitu sisäinen kate tai myyntivoitto (laskennallinen verosaaminen)
  - ▶ Verotuksessa vähentämätön arvopapereiden arvonalennuskirjaus (laskennallinen verosaaminen)

# Laskennalliset verot konsernitilinpäätöksessä

---

- ▶ Kertauksena: konsernitilinpäätökseen laskennallisia veroja muodostuu:
  1. erillistilinpäätöksiin sisällyvistä laskennallisista verovelosta ja –saamisista.
  2. eristä, jotka syntyvät erillistilinpäätösten muuttamisesta konsernin laskentaperiaatteiden mukaisiksi.
  3. poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista.
  4. yhdistelytoimenpiteistä aiheutuvista eristä.



# 1. Erillistilinpäätökset

---

- ▶ Hyvän kirjanpitoavan mukaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa erillistilinpäätöksiin sisältyvät laskennalliset verot otetaan huomioon osana erillistilinpäätöksiä.
- ▶ Sisällytetään sellaisenaan, jollei laskettu olennaisesti poikkeavin perustein.
- ▶ Jos emoyritys merkitsee laskennalliset verot taseeseensa, niin samaa periaatetta on yleensä noudatettava myös kaikissa muissa konserniyhtiöissä.
  - ▶ Esimerkiksi poistoero purettaisiin kaikissa konserniyrityksissä laskennalliseen veroon ja tulososuuteen.

## 2. Laskentaperiaatteiden yhtenäistäminen

---

- ▶ Laskennallisia veroja syntyy konserniyhtiöiden laskentaperiaatteiden harmonisoinnista konsernitilinpäätöksen laadintaa varten.
- ▶ Tyypillisiä muutoksia
  - ▶ Vaihto-omaisuuden arvostus
  - ▶ Käyttöomaisuuden poistoajat ja -menetelmät
  - ▶ T&K-menojen käsittely ja jaksotus
  - ▶ Rahoitusinstrumenttien arvostaminen
- ▶ Veroja oikaistaan, jos muutoksessa syntyy jaksotuseroja konsernitilinpäätöksen ja ko. yrityksen erillistilinpäätöksen välille.
  - ▶ Lisäksi tulevien verovaikutusten tulee olla ilmeisiä.

# 3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

---

- ▶ Poistoeron ja vapaaehtoisen varauksen (esim. jälleenhankintavaraus) muodostaminen edellyttää, että kirjanpidon ja verotuksen kulukirjaukset ovat käytännössä yhtä suuret.
  - ▶ Teknisesti ei siis ole kyseessä kirjanpidon ja verotuksen välinen ero, josta olisi laskettava laskennalliset verot.
- ▶ Jaettava
  - ▶ Oman pääoman osuuteen (voittovaroihin) ja laskennalliseen verovelkaan,
  - ▶ Tilikauden laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen.
- ▶ Uuden KPL:n mukaan, jos pienkonserni laatii konsernitilinpäätöksen, niin pitää jatkossa erottaa myös pienkonsernissa poistoero laskennalliseen verovelkaan ja oman pääoman osuuteen.
  - ▶ Aiemmin ollut lievennys, että erottelua ei ole tarvinnut tehdä.

## 4. Yhdistelytoimenpiteet

---

- ▶ Sisäisten myyntivoittojen ja tappioiden eliminointi
- ▶ Konsernitasolla tehtävät kirjaukset
- ▶ Konserniaktiivan tai -passiivan kohdistaminen
  - ▶ Huom. Konserniliikearvon hankintameno ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen, joten konserniliikearvon verotuksellinen käsittely on nolla (0).
    - ▶ Näin ollen kohdistamattomalle osalle (konserniliikearvo/-reservi) ei lasketa laskennallista verovelkaa/-saamista.
- ▶ Tytär- ja osakkuusyhtiöiden voitot ja tappiot
- ▶ Muuntoerot
  - ▶ Luonteeltaan taseen omaan pääomaan liittyvä väliaikainen ero

## 4. Yhdistelytoimenpiteet

---

- ▶ Sisäisten myyntivoittojen ja tappioiden eliminointi
  - ▶ Kysymys on maksetun veron jaksottamisesta.
  - ▶ Laskennalliset verot määritetään siten, että ne heijastavat verovaikutuksia, jotka seuraisivat siitä tavasta, jolla yritys odottaa kerryttävänsä varojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittavansa velkojensa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän.
  - ▶ Verovaikutus on ilmeinen, jos hyödyke on tarkoitus luovuttaa *konsernin ulkopuolelle*; jos ei ko. tarkoitusta → arvioidaan tulevan verovaikutuksen todennäköisyyttä. Verovaikutus realisoituu yleensä silloin, kun hyödyke käytetään suoritetuotannossa.
  - ▶ Jos omaisuuserästä ei tehdä poistoja, verovaikutukset arvioidaan realisoituvan myyntinä → laskennallinen verosaaminen jätetään yleensä kirjaamatta taseeseen.
  - ▶ Verokannat poikkeavat luovuttavan ja hankkivan yrityksen välillä.

## 4. Yhdistelytoimenpiteet

---

- ▶ Konsernitasolla tehtävät kirjaukset
  - ▶ Konsernitason kulukirjaus (esim. pakollinen varaus)
  - ▶ Rahoitusleasing
- ▶ Kirjattu esim. kulu, joka tullaan vähentämään myöhemmin jonkin yrityksen omassa tilinpäätöksessä ja verotuksessa
  - à jaksotusero, jonka verovaikutus on ilmeinen ja siksi konsernitilinpäätökseen on kirjattava laskennallinen vero.

# 4. Yhdistelytoimenpiteet

---

- ▶ **Konserniaktiivan tai passiivan kohdistaminen**
  - ▶ Laskennalliset verot on otettava huomioon kaikista konserniaktiivan ja –passiivan kohdistamistoimenpiteistä (kts. edelliset luennot).
  - ▶ Laskennallista veroa ei kuitenkaan oteta huomioon kohdistamattomasta konserniaktiivasta ja -passiivasta, eli konserniliikearvosta tai –reservistä.
    - ▶ Kohdistamisesta aiheutuva verovelka vaikuttaa konserniliikearvon/-reservin määrään.
    - ▶ Konserniaktiivan kohdistetulle osalle laskettu laskennallinen verovelka kasvattaa konserniliikearvoa vastaavalla määrällä.
    - ▶ Konserniliikearvolle tai -reserville ei lasketa laskennallista veroa.

# 4. Yhdistelytoimenpiteet

---

- ▶ Tytär- ja osakkuusyhtiöiden voitot/tappiot
  - ▶ Jakamattomat voitot eivät aiheuta väliaikaisia eroja, sillä ne sisältyvät sekä konsernitilinpäätökseen että erillistilinpäätöksiin samansuuruisina.
    - ▶ On kuitenkin huomioitava, että tytäryhtiön voitonjaon yhteydessä on mahdollisesti maksettava lähde- tms. veroa.
    - ▶ Toisaalta osakkeita luovutettaessa emoyhtiölle voi syntyä erisuuruinen myyntitulo kuin konsernille.
  - à Laskennallinen verovelka
  - ▶ Laskennallista verovelkaa ei kirjata, jos
    - ▶ emoyhtiö kontrolloi sitä, milloin jaksotusero menee verolle ja
    - ▶ jaksotusero ei todennäköisesti realisoidu lähitulevaisuudessa.
  - ▶ Verona on otettava huomioon esimerkiksi mahdollinen täydennysvero, lähdevero ja/tai luovutusvoittovero.



# 4. Yhdistelytoimenpiteet

---

- ▶ Tytär- ja osakkuusyhtiöiden voitot/tappiot
  - ▶ Tappioista johtuva laskennallinen verosaaminen saadaan kirjata taseeseen vain silloin, kun on todennäköistä, että ero realisoituu lähitulevaisuudessa ja että tulevaisuudessa syntyy riittävä määrä verotettavaa tuloa.
  - ▶ Muistettava, että verovapaat tuotot eivät aiheuta laskennallista verovelkaa, eivätkä vähennyskelvottomat menot laskennallista verosaamista.

# 4. Yhdistelytoimenpiteet

---

- ▶ Muuntoerot
  - ▶ Sovelletaan samoja sääntöjä kuin tytär- ja osakkuusyhtiöiden voittoihin ja tappioihin.
  - ▶ Hankintahetken omasta pääomasta johtuva muuntoero realisoituu käytännössä silloin, kun tytäryhtiöstä luovutaan.
  - ▶ Kertyneistä voittovaroista johtuva muuntoero voi realisoitua tytäryhtiön voitonjaon yhteydessä tai tytäryhtiöstä luovuttaessa.
  - ▶ Muuntoeroa ei kirjata tulosvaikutteisesti, joten siitä johtuvaa laskennallisen verovelan tai –saamisen muutosta ei myöskään kirjata tulosvaikutteisesti.

# Esimerkit käytännöstä - erillisyhtiö



# Käytännön lähestymistapa laskennallisten verojen käsittelyyn (erillisyyhtiö)

---

## Vaihe 1

Määritellään verotettavan tulon ja kirjanpidon tuloksen väliset erot ja niiden kertymät sekä muut kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon erot.

## Vaihe 2

Poistetaan näistä määritellyistä eroista ns. pysyvät erot, eli pysyvästi vähennyskelvottomat menot ja verovapaat tulot

à jäljelle jää väliaikaiset erot (jaksotus- ja arvostuserot)

## Vaihe 3

Selvitetään mahdolliset vahvistetut tai vahvistettavat tappiot.

## Vaihe 4

Lasketaan laskennalliset verot, eli kerrotaan (\*) väliaikaiset erot tulevaisuuden oletetulla veroprosentilla.

- ▶ Jos et tiedä, käytä voimassaolevaa veroprosenttia.

# Käytännön lähestymistapa laskennallisten verojen käsittelyyn (erillisyhtiö)

---

## Vaihe 5

Harkitaan, merkitäänkö erä tilinpäätökseen.

- ▶ Laskennalliset verovelat merkitään aina (olennaiset)
- ▶ Saamisten suhteen noudatettava varovaisuutta (erityisesti tappioista muodostuva saaminen).

## Vaihe 6

Päätetään esitystapa ja liitetietoinformaation laajuus.

- ▶ Taseeseen vai pelkät liitetiedot

Laskennalliset verot esitetään aina nimellisarvoisina, eli niitä ei saa diskontata.

# Esimerkit käytännöstä - konserni



# Käytännön lähestymistapa laskennallisten verojen käsittelyyn (konsernitilinpäätös)

---

## Vaihe 1

Selvitetään, onko konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien erillisyhtiöiden omissa tilinpäätöksissä esitettävät laskennalliset verot laskettu ja arvioitu olennaisimmilta osiltaan konsernin noudattamien periaatteiden mukaisesti.

## Vaihe 2

Selvitetään, joudutaanko erillisyhtiöiden tilinpäätöksiä muuttamaan ennen yhdistelyä ja tehdään tarvittaessa muutokset.

## Vaihe 3

Selvitetään ne yhdistelytoimenpiteet, joiden seurauksena konsernin tulos poikkeaa olennaisesti erillisyhtiöiden yhteenlasketusta tuloksesta.

- ▶ Esim. sisäisten katteiden ja myyntivoittojen eliminointi ja konserniaktiivan poisto.

## Vaihe 4

Selvitetään ne yhdistelytoimenpiteet, joiden seurauksena konsernin tase poikkeaa olennaisesti erillisyhtiöiden yhteenlasketusta tuloksesta.

- ▶ Esim. kohdistettu konserniaktiiva, muuntoerot sekä tytär- ja osakkuusyhtiöiden voitot ja tappiot.

# Käytännön lähestymistapa laskennallisten verojen käsittelyyn (konsernitilinpäätös)

---

## Vaihe 5

Poistetaan vaiheiden 3 ja 4 syntyneistä eroista ne, joista laskennallisia veroja ei synny.

- ▶ Esim. konserniliikearvon ja kohdistetun konserniaktiivan poistot

## Vaihe 6

Lasketaan edellä selvitetystä yhdistelytoimenpiteistä johtuvat laskennalliset verot, eli kerrotaan (\*) väliaikaiset erot tulevaisuuden oletetulla veroprosentilla.

- ▶ Jos ei tiedetä, käytetään voimassa olevaa veroprosenttia.

## Vaihe 7

Päätetään esitystapa ja liitetietoinformaation laajuus.

Laskennalliset verot esitetään aina nimellisarvoisina, eli niitä ei saa diskontata.



# Taseeseen merkitseminen

---

- ▶ Kilan mukaan laskennalliset verot merkitään lähtökohtaisesti taseeseen, mikäli yleisohjeen ehdot täyttyvät.
  - ▶ Poikkeuksena kuitenkin tappioista johtuva laskennalliset verosaamiset, joissa tulee noudattaa erityistä varovaisuutta.
- ▶ Kirjataan konsernitilinpäätökseen, jos tulevia verovaikutuksia voidaan pitää ilmeisinä.
  - ▶ Tuloslaskelma: merkitään tuloveroihin ja eritellään liitetiedoissa
  - ▶ Tase: saadaan esittää erillisinä erinä tai yhdistellä erillistilinpäätöksissä olevien erien kanssa. Laskennallisista veroista annettava kuitenkin riittävän yksilöivät liitetiedot.

# Laskuesimerkki



# Esimerkki laskennallisista veroista (yksittäinen kirjanpitovelvollinen)

---

Tausta:

Tulos ennen veroja:	1 000
50 % edustuskuiluista:	70
Vähennyskelvoton pakollinen varaus:	700
Verotettava tulo:	1 770

josta vero 354 (20 %)

- ▶ Ei aikaisemmilta tilikausilta olevia väliaikaisia eroja, eli kertyneet erot = tilikauden erot
- ▶ Vahvistetut tappiot = 500
- ▶ Tase sisältää arvonorotuksen (maa-alue) = 500

# Esimerkki laskennallisista veroista (yksittäinen kirjanpitovelvollinen)

---

## Vaihe 1:

- ▶ Määritellään verotettavan tulon ja kirjanpidon tuloksen väliset erot ja niiden kertymät sekä muut kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon erot
  - ▶ Todetaan arvonkorotus 500 ja edustuskulut 70 sekä pakollinen varaus 700

## Vaihe 2:

- ▶ Poistetaan em. eroista pysyvät erot, eli edustuskulut (70).

## Vaihe 3:

- ▶ Todetaan vahvistetut tappiot (500)

# Esimerkki laskennallisista veroista (yksittäinen kirjanpitovelvollinen)

---

Vaiheet 1-3 yhteenvetona lukuina:

- ▶ Määritetään laskennallisten verojen laskentapohja
  - ▶ Maa-alueet:
    - ▶  $\text{kp-arvo} - \text{verotusarvo} = \text{verotettava väliaikainen ero}$
    - ▶  $3\,000 - 2\,500 = 500$
  - ▶ Vahvistetut tappiot:
    - ▶  $\text{kp-arvo} - \text{verotusarvo} = \text{vähennyskelpoinen väliaikainen ero}$
    - ▶  $0 - 500 = -500$
  - ▶ Varaus:
    - ▶  $\text{kp-arvo} - \text{verotusarvo} = \text{vähennyskelpoinen väliaikainen ero}$
    - ▶  $-700 - 0 = -700$
  - ▶ Kalusto:
    - ▶  $\text{kp-arvo} - \text{verotusarvo} = \text{verotettava väliaikainen ero}$
    - ▶  $700 - 700 = 0$

# Esimerkki laskennallisista veroista (yksittäinen kirjanpitovelvollinen)

---

Vaihe 4:

- ▶ Suoritetaan laskennallisten verojen laskenta
  - ▶ Maa-alueet:
    - ▶ verotettava väliaikainen ero = 500
      - ▶ josta laskennallinen verovelka (20 %) = 100
  - ▶ Vahvistetut tappiot
    - ▶ vähennyskelpoinen väliaikainen ero = (-)500
      - ▶ josta laskennallinen verosaaminen (20 %) = 100
  - ▶ Varaus:
    - ▶ vähennyskelpoinen väliaikainen ero = (-)700
      - ▶ josta laskennallinen verosaaminen (20 %) = 140

# Esimerkki laskennallisista veroista (yksittäinen kirjanpitovelvollinen)

---

Vaihe 5:

- ▶ Arvioidaan laskennallisten verojen toteutumista.
- ▶ Päätetään esittämistavasta.
- ▶ Kirjataan laskennalliset verot.
  - ▶ Huom. Arvonkorotusta koskeva mahdollinen laskennallisen verovelan muutos merkitään oman pääoman arvonkorotusrahastoon.

## EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### EY lyhyesti

EY on globaali tilintarkastuksen, verotuksen, liikejuridiikan, ja yritysjärjestelyiden asiantuntija ja liikkeenjohdon konsultti. Näkemyksemme ja korkealaatuiset palvelumme vahvistavat luottamusta pääomamarkkinoiden ja talouden toimintaan kaikkialla maailmassa. Kasvatamme huippuosaajia, joiden yhteistyöllä lunastamme lupauksemme ja rakennamme parempaa työ- ja liike-elämää sekä toimivampaa maailmaa asiakkaillemme, omalle henkilöstöllemme ja yhteisöille, joissa toimimme. Lisätietoja löydät internetistä [www.ey.com/fi](http://www.ey.com/fi). Voit myös seurata meitä twitterissä: @EY\_Suomi.

EY viittaa globaaliin organisaatioomme ja saattaa viitata yhteen tai useampaan Ernst & Young Global Limitedin jäsenyhtiöön, joista kukin on erillinen oikeushenkilö. Ernst & Young Global Limited, joka on Yhdistyneen kuningaskunnan lakien mukainen yhtiö (company limited by guarantee), ei tarjoa palveluja asiakkaille. Lisätietoja organisaatiostamme löytyy osoitteesta [ey.com](http://ey.com).

© 2019 Ernst & Young Oy.  
Kaikki oikeudet pidätetään.

Tässä julkaisussa olevat tiedot on tarkoitettu käytettäväksi ainoastaan yleisluonteisena tiedon lähteenä. Mikäli tarvitsette asiantuntijaneuvoja, suosittelemme ottamaan yhteyttä asiantuntijaan, joka voi avustaa yksittäisissä kysymyksissä.  
[ey.com/fi](http://ey.com/fi)