

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2011

Artjom Jepifanov

TULOVEROJEN ESITTÄMINEN IFRS-TILINPÄÄTÖKSESSÄ



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Artjom Jepifanov

TULOVEROJEN ESITTÄMINEN IFRS- TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Kansainvälisen kaupankäynnin kehittyessä sijoittajien mahdollisuudet investoida pääomiaan laajentuivat. He pystyivät sijoittamaan ei pelkästään oman maan rajojen sisällä, mutta myös muihin maihin. Esteenä olivat maiden erilaiset tilinpäätöskäytännöt, jotka tekivät tilinpäätöksistä vertailukelvottomia. Helpottaakseen sijoittajien päätöksentekoa sijoituksissaan muodostettiin normistoja, joiden tarkoituksena oli yhdenmukaistaa tilinpäätöskäytäntöjä – yksi tällaisista normeista on IFRS-standardit.

Suomen pörssiyritykset ovat ottaneet käyttöön IFRS-standardeja vuodesta 2005 alkaen. Tämän normiston paineen alla monet vakiintuneet käytännöt ovat joutuneet muuttumaan, tämä koskee myös yritysten tuloverotusta ja tuloverojen esittämistä tilinpäätöksessä. Suomen vanhanaikaisessa järjestelmässä tilinpäätös oli hyvin vahvasti liittynyt verotukseen, IFRS:ssä laaditaan tilinpäätöstä ensisijaisesti sijoittajien informaatiotarpeita varten.

IFRS-normistossa IAS 12 säätelee tuloverotusta koskevia kysymyksiä. Tämän työn tarkoituksena on selvittää, millaisia muutoksia yritykset joutuvat tekemään tilinpäätöksessään soveltaakseen tuloverotuksensa IAS 12:n kanssa. Opinnäytetyössä tarkastellaan, miten näitä muutoksia arvioidaan, kirjataan ja esitetään tilinpäätöksessä. Tutkitaan myös IFRS:ssä tapahtuvia muutoksia liittyen tuloveroihin.

IAS 12 perustuu laskennalliseen verosaamiseen ja -velkaan, jotka muodostuvat väliaikaisista eroista käyttäen sovittuja tai käytännöllisesti sovittuja verokantoja. Väliaikaiset erot tarkoittavat, että on olemassa ero taseen kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä. Käytännössä tämä tarkoittaa, että tuotot ja kulut syntyvät yhdellä tilikaudella, mutta ne huomioidaan verotuksessa toisella tilikaudella.

ASIASANAT

IFRS, IAS 12, tuloverot, laskennalliset verosaamiset ja -verovelat, väliaikaiset erot.

Artjom Jepifanov

PRESENTATION OF INCOME TAXATION IN IFRS FINANCIAL STATEMENTS

With the development of international trade opportunities of the investors to invest their capital had increased. They could invest not only within the borders of their own country, but also in foreign countries. The countries' different financial statements procedures had arisen as an obstacle to further internationalization, making financial statements incomparable. To help investors in the decision making, how to invest, standardizations were created, the purpose of which is to conform different financial statements procedures – one such standardization is IFRS.

Finland's listed companies had begun using IFRS since the year 2005. Under pressure from IFRS many established conventions had to undergo change that includes income taxation and its presentation in the financial statements. Under Finnish old system financial statements was very interconnected with income taxation, but financial statements according to IFRS are done primarily to serve the informational needs of investors.

In IFRS IAS 12 regulates issues related to income taxation. The purpose of this thesis is to research what kind of changes the presentation of income taxes will undergo if done according to IAS 12. In this thesis I will inspect, how these changes are assessed, recorded and presented in the financial statements. I will also look into changes happening inside IFRS that are related to IAS 12 were studied.

The foundation of IAS 12 is deferred tax assets and liabilities, which are formed from temporary differences using tax rates that are enacted or substantively enacted by the balance sheet date. Temporary difference is a difference between the tax bases of assets and liabilities and their carrying amounts in the financial statements. In essence that means that income and expense are created during one financial term, but is taxed during another financial term.

KEYWORDS

IFRS, IAS 12, income tax, temporary differences, deferred tax assets and liabilities.

SISÄLTÖ

KÄYTETYT LYHENTEET	6
1 JOHDANTO	7
1.1 Katsaus aiheeseen	7
1.2 Opinnäytetyön tavoite ja rakenne	8
2 KIRJANPITONORMISTOJEN YHDENMUKAISTAMINEN	9
2.1 Suomalaisen kirjanpitonormiston kansainvälistyminen	9
2.2 Harmonisoinnin tarve	10
2.3 IFRS-standardit	11
2.4 IFRS-standardien laatijat	15
3 TULOVEROT	17
3.1 Väliaikaiset erot	21
3.2 Veronalaiset väliaikaiset erot	22
3.3 Muut veronalaiset väliaikaiset erot	25
3.4 Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot	28
4 LASKENNALLISTEN VEROJEN ESITTÄMINEN	34
4.1 Laskennallisten verojen verottaminen	34
4.2 Laskennallisten verojen realisointitavat	34
4.3 Laskennallisten verojen kirjaus tulosvaikutteisesti	37
4.4 Laskennallisten verojen kirjaus suoraan omaan pääomaan	38
4.5 Laskennallisten verojen esittäminen tilinpäätöksessä	39
5 TULOVEROJEN ESITTELY LISTATUN YHTIÖN IFRS-TILINPÄÄTÖKSESSÄ	41
5.1 Tuloverojen esittäminen IFRS-tilinpäätöksessä	41
5.2 Laskennallisten verojen merkittävyys eri toimialoilla	45
6 LOPPUPÄÄTELMÄT	52
LÄHTEET	56

KUVAT

Kuva 1. IFRS-tilinpäätösinformaatiosta kiinnostuneet osapuolet.	11
Kuva 2. IFRS-standardien vaikutusalue.	14
Kuva 3. IFRS-standardien laadinnasta vastaavat elimet.	16
Kuva 4. Suomen yhteisöverokannat verrattuna EU:n ja OECD:N keskiarvoon.	17

TAULUKOT

Taulukko 1. Laskennallisen verovelan laskenta.	23
Taulukko 2. Laskennallisen verosaamisen laskenta.	29
Taulukko 3. Laskennallisten verojen realisointitavat.	35
Taulukko 4. Konsernin laaja tuloslaskelma.	42
Taulukko 5. Konsernin rahavirtalaskelma.	43
Taulukko 6. Tuloverokanta.	45

KÄYTETYT LYHENTEET

FAS	Finnish Accounting Standards
FASB	Financial Accounting Standards Board
HTM	Kauppakamarin hyväksymää tilintarkastaja
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SIC	Standing Interpretations Committee
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
YK	Yhdistyneet Kansakunnat

1 JOHDANTO

1.1 Katsaus aiheeseen

Kansainvälisen kaupankäynnin kehittyessä markkinat avautuivat ja maiden tullit alenivat. Tämän mukaan syntyi uusia mahdollisuuksia investoinneille, jotka ulotuivat omien maiden rajojen ulkopuolelle. Esteenä investoinneille olivat maiden erilaiset tilinpäätöskäytännöt. Nykyisessä tilanteessa ei enää riitä turvautuminen vain kansalliseen lainsäädäntöön ja verosopimusten kykyyn luoda asianmukainen ilmapiiri investoinneille.

Investoijat tarvitsevat enemmän vertailtavuutta ja yhdenmukaisuutta eri maiden kansallisten normien mukaan laadittujen tilinpäätösten kesken, jotta he voisivat tehdä informatiivisen päätöksen investoinnista. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi oli otettu monia erilaisia askelia. Euroopan Unionin, jonka jäsenenä Suomi on, kannalta tärkeimpänä oli IAS/IFRS-standardien käyttöönotto. IAS-standardeja oli laatinut IASC, mikä on kansainvälinen laskenta-alan ammattilainen järjestö, mutta vuonna 2001 oli tehty tämän organisaation uudistus. Uudistuksen jälkeen tätä organisaatiota kutsutaan IASB:ksi. Vaikka suuri osa IAS-standardeista ja niiden tulkinnoista on säilynyt voimassa, tästä eteenpäin opinäytetyössä viitataan vain IFRS-standardeihin.

IFRS-standardit on luotu tarjoamaan tilinpäätösinformaatiota ensisijaisesti sijoittajia varten. Ne käsittelevät arvostus- ja jaksotuseriaatteita eri osa-alueissa, joita ovat käyttöomaisuuden arvostus, laskennalliset verovelat ja laskennalliset verosaamiset, työsuhde-etuudet, vuokrasopimukset ja rahoitusinstrumentit. Vuodesta 2005 alkaen kaikkien pörssiyritysten on pakko noudattaa IFRS-standardeja. Välillisesti tai välittömästi ne kaikki vaikuttavat yritysten tuloverojen esittämiseen tilinpäätösinformaatiossa.

1.2 Opinnäytetyön tavoite ja rakenne

Tällä hetkellä Suomessa on sallittua käyttää kahta erilaista tilinpäätösnormistoa, FAS- ja IFRS-normistoja. Uudistusten mukana kaikkia listattuja yhtiöitä on veloitettu käyttämään pelkästään IFRS-normistoa konsernitilinpäätöstä laadittaessa. IFRS-standardit ovat tuoneet suomalaiseseen tilinpäätöskäytäntöön uusia käsitteitä. Keskeisiä niistä ovat laskennalliset verosaamiset ja laskennalliset verovelat sekä väliaikaiset erot, joista ne muodostuvat. Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, mitä nämä käsitteet oikeastaan ovat, miten niitä määritetään ja arvostetaan. Opinnäytetyön tavoitteeseen kuuluu myös selvittää, miten IFRS-normiston käyttöönotto vaikuttaa tuloverojen esittämiseen tilinpäätöksessä.

Lisäksi opinnäytetyössä perehdytään tapahtuviin muutoksiin tuloverotuksessa kansainvälisellä tasolla. IAS 12-standardi vastaa tuloverojen esittämisestä tilinpäätöksestä IFRS-standardien mukaisesti. IAS 12 on tehty vanhanaikaisen IAS-normiston aikana, sitä ei ole vielä uudistettu niin kuin monia muita säädöksiä IFRS-normiston mukaiseksi. Tästä uudistuksesta keskustellaan nyt IFRS:n ja US GAAPin yhdistymisprojektin yhteydessä.

Opinnäytetyön lähteinä ovat alan kirjallisuus, ammattilehdet, internet lähteet ja listattujen yhtiöiden konsernitilinpäätökset. Tärkeimpiä ja luotettavimpia lähteitä ovat IASB:n valmistama IFRS-standardi 2009, sekä KPMG:n asiantuntijoiden tulkintaohjeisto IFRS-standardeista. Aloitan opinnäytetyöni selvittämällä ensin, mitä tarkoitusta varten IFRS-standardit ovat olemassa sekä miten IFRS-standardien mukainen tilinpäätös eroaa FAS-normiston mukaiselta tilinpäätökseltä. Tämän jälkeen siirryn keskeiseen aiheeseen eli tutkin, miten IFRS-standardit vaikuttavat tuloverojen esittämiseen tilinpäätöksessä.

2 KIRJANPITONORMISTOJEN YHDENMUKAISTAMINEN

2.1 Suomalaisen kirjanpitonormiston kansainvälistyminen

Suomen vuoden 1973 kirjanpitolaki perustui kokonaan meno- ja tuloteoriaan. Meno-tulo-teoriaa tarkoittaa, että tulot ja menot jaksotetaan päättyvälle tilikaudelle. Tilinpäätöksen ensimmäinen tarkoitus on selvittää jakokelpoisen voiton määrä (Valtiovarainministeriö 2006, 18). Vuonna 1997 kirjanpitolakia oli uudistettu. Tästä selkeästä teoriasta erkaannuttiin rahoitusmarkkinoiden roolin kasvassa. Suomen lainsäädäntöä alettiin yhtenäistää Euroopan unionissa omaksutun kirjanpitokäytännön mukaiseksi. (Leppiniemi, J. 2003, 21; Valtiovarainministeriö 2006, 19-20.)

Muutoksen syynä oli Euroopan Unionin kirjanpitonormiston vaatimus, johon kaikkien jäsenten oli mukauduttava. Muutoksen pohjaksi oli otettu Euroopan yhteisön 4. ja 7. yhtiöoikeudellinen direktiivi. Nämä kaksi direktiiviä määrittävät tilinpäätösinformaation laajuutta, tilinpäätösten laadintaa ja muotoa. Neljäs direktiivi käsittelee erillistilinpäätöstä ja ja seitsemäs direktiivi käsittelee konsernitiilinpäätöstä. (Haaramo & Rätty 2009, 37.)

Suomen kirjanpidon viimeinen kansainvälistymisvaihe on IFRS-standardien käyttöönotto (International Financial Reporting Standards). IFRS-standardeja on sisälletty suomalaisen lainsäädäntöön hallituksen esityksellä vuonna 2004. Esityksen avulla Suomessa astuivat voimaan IFRS-standardit ja fair value-direktiivi. Fair value-direktiivi tarkoittaa IAS 39-standardin (rahoitusinstrumentti-standardi) soveltamista sekä konserni- että erillistilinpäätöksissä. (Rahoitustarkastus 2003, 2.)

IFRS-standardien soveltaminen on pakollista vain niille yrityksille, joiden arvopaperit ovat julkisen kaupankäynnin kohteena. Kaikkien muiden yritysten osalta

toimii periaate ei estettä, ei pakkoa-periaate. Kaikilla kirjanpitovelvollisilla yrityksillä on oikeus laatia tilinpäätösinformaationsa IFRS-standardien mukaisesti. (Salmi, I. 2006, 91.)

IFRS-tilinpäätöksen laatiminen voi olla pakollista myös siinä tapauksessa, että suomalainen tytäryhtiö kuuluu kansainväliseen konserniin. Kun ulkomainen emoyhtiö ryhtyy tekemään IFRS-tilinpäätöstä, suomalaisen tytäryhtiön on myös tehtävä IFRS-tilinpäätös ennen sen yhdistämistä konsernitilinpäätökseen. (Järvenpää, Pellinen & Virtanen 2007, 98.)

2.2 Harmonisoinnin tarve

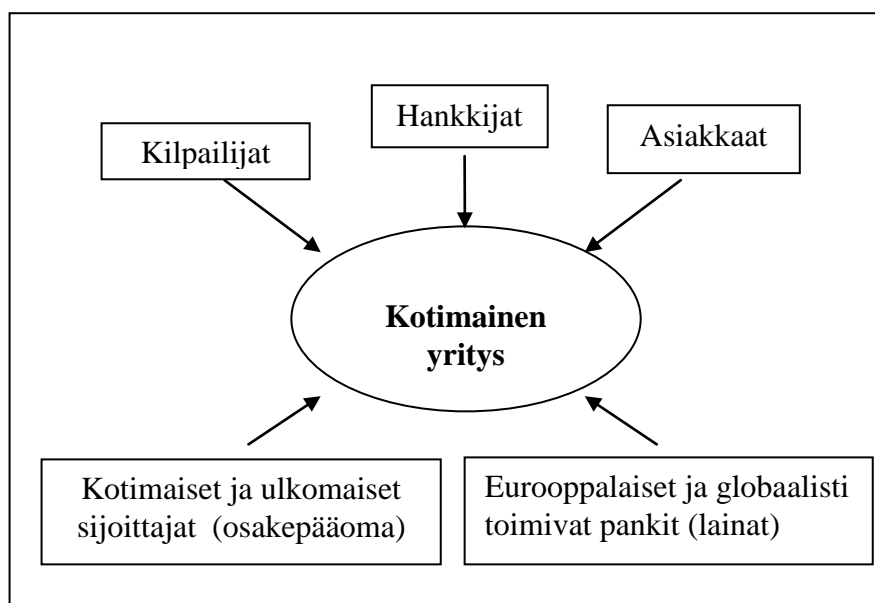
Yritystoiminnan nopea kansainvälistyminen on johtanut tilanteeseen, jossa emoyhtiöillä on tytäryhtiöitä ulkomailla. Tämän lisäksi pankkien ja muiden sijoittajien toiminta on laajentunut, ja ne sijoittavat varoja sekä kotimaisiin että ulkomaisiin yrityksiin. (Haaramo & Rätty 2009, 25.)

Kansainvälistymisen esteenä on ollut se, että jokaisella maalla on oma tilinpäätöskäytäntönsä. Tilinpäätöskäytännöissä voi olla sekä yhtäläisyyksiä että eroja, mikä johtaa yritysten tilinpäätösasiakirjojen vertailukelvottomuuteen ulkomaisten yritysten kanssa. Tämän esteen poistamiseksi syntyi tarve harmonisoida tilinpäätöskäytäntöjä luomalla yhtenäiset standardit kaikkia maita varten. (Haaramo & Rätty 2009, 25.)

Tilinpäätösinformaation vertailukelpoisuuden tarve korostuu erityisesti arvopaperimarkkinoilla, koska sijoittajat haluavat samoihin lähtökohtiin ja periaatteisiin perustuvan informaation tuottamista sijoituspäätöstensä pohjaksi.

Pääomien liikkua ilman rajoituksia maasta toiseen on pystyttävä vertaamaan, miten sijoittajan tunnusluvut osaketta kohden vaihtelevat. Sijoittajia kiinnostaa myös muu tilinpäätösinformaatio, kuten yrityksen taloudellinen asema, sen muutokset ja toiminnan tulos. (Kallunki, Lantto & Sahlström 2008, 15-16; Haaramo & Rätty 2009, 25-26.)

Tilinpäätösinformaation tarpeen kasvaessa korostuu taseen ja rahavirtalaskelman asema tilinpäätöksessä. Luotettavuuden ehtona on, että tunnuslukuja lasketaan samalla tavalla yhtiön sijaintivaltiota riippumatta. Luotettavaa ja vertailukelpoista tilinpäätöstä tarvitsevat myös monet muut tahot. (Kallunki, Lantto & Sahlström 2008, 15-16; Haaramo & Rätty 2009, 25-26.)



Kuva 1. IFRS-tilinpäätösinformaatiosta kiinnostuneet osapuolet. (Haaramo & Rätty 2009, 25).

Kuva 1 havainnollistaa, että sijoittajat eivät ole ainoa taho, joka on kiinnostunut tilinpäätösinformaatiosta IFRS-standardien mukaisessa tilinpäätöksessä. Muita kiinnostuneita osapuolia ovat asiakkaat, kotimaiset ja ulkomaiset sijoittajat, kilpailijat, hankkijat sekä eurooppalaiset ja globaalisti toimivat pankit.

2.3 IFRS-standardit

IFRS-normiston sisältö

IFRS-normisto koostuu kolmesta osasta: tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet, kansainväliset tilinpäätösstandardit (IFRS; aikaisemmin IAS) ja tulkintaohjeet (IFRIC; aikaisemmin SIC). Yleisissä perusteissa

määritetään tilinpäätösinformaation tavoitteet, laadulliset ominaisuudet, jotka määräävät tilinpäätösinformaation hyödyllisyyden, tilinpäätöksen laadinnan perusoletukset, tilinpäätöksen perustekijät, kirjausperiaatteet, arvostusperiaatteet sekä pääoman ja sen säilyttämisen käsitteet. (Haaramo & Rätty 2009, 30.)

IFRS-tilinpäätöksen erot verrattuna suomalaiseen tilinpäätökseen

IFRS-normisto oli tuonut paljon muutoksia suomalaiseen ajattelutapaan ja tekniisiin laskentaratkaisuihin. Suomalainen normisto korostaa

- yleistaloudellisten tavoitteiden näkökulmaa
- velkojan suojaa
- kirjanpitolainsäädännössä yksityiskohtaisia säännöksiä.

Suomalainen ja kansainvälinen tilinpäätösnormisto eroavat suhtautumisessa yritysrahoitukseen. Suomalainen tilinpäätösnormisto perustuu siihen, että suurin osa yrityksistä rahoittaa toimintansa lainoilla rahoituslaitoksilta eli se perustuu pankkikeskeiseen rahoitusjärjestelmään. Tilinpäätösinformaation painopiste Suomessa arvioidaan erityisesti velkojain suojan ja verotuksen näkökulmasta (Kallunki, Lantto & Sahlström 2008, 19-20.) Tämän takia suomalainen tulovero tus nojautuu hankintamenomenetelmään eli se käsittelee poistoja, arvonalennuksia ja hankintamenoon perustuvia kuluja.

IFRS-normisto painottaa yritystaloudellista näkökulmaa, jonka mukaan kansainvälinen tilinpäätösnormisto perustuu osakemarkkinaperusteiseen rahoitusjärjestelmään. Tämä sidonnaisuus osakemarkkinaperusteiseen rahoitusjärjestelmään tekee siitä arvostusperusteiltaan ja monilta tulkinnoiltaan markkinaehtoisen. IFRS-normisto ottaa huomioon eri sidosryhmät, erityisesti sijoittajat – viime kädessä omistajien informaation tarve ratkaisee. (Kallunki, Lantto & Sahlström 2008, 19-20).

Tässä yhteydessä on mainittava, että IFRS-standardit eivät missään nimessä kumoa kansallisia lakeja. IFRS-standardien piiriin kuuluu määräysvaltaa tilin-

päätösinformaation esityksestä konsernitilinpäätöksessä. Vuosia IFRS-standardien käyttöönoton jälkeen kansallisia lakeja ei ole täysin sopeutettu suomalaisen verolainsäädännön kanssa. (Leppiniemi, J. 2004, 19–20; Valtiovarainministeriö 2006, 29.)

Eriytinen ongelmakohta on joidenkin omaisuuserien arvostus käypää arvoa käyttäen. Suomen verotuksen yhteensopimaattomuus IFRS-normistoon aiheuttaa sen, että jotkut erät jäävät verottamatta (Leppiniemi, J. 2004, 21). Tällaisten tilanteiden poistamiseksi verolainsäädäntöä on vuosien aikana vähitellen sopeutettu IFRS-standardeihin, mutta en perehdy siihen enempää. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena ei ole perehtyä IFRS-standardien ja suomalaisen verolainsäädännön yhteensopivuuteen.

IFRS:ssa kirjanpito- ja tilinpäätösnormistot ovat yksityiskohtaisempia kuin Suomen normisto. IFRS on yksityiskohtaisempi seuraavissa laskentakysymyksissä:

- vuokrasopimukset
- arvonalentumiskirjaukset
- käyttöomaisuuden uudelleenarvostaminen
- tutkimus- ja tuotekehitysmenot
- työsuhde-etuudet
- rahoitusinstrumentit
- sijoituskiinteistöt
- laskennalliset verovelat ja –saamiset
- varaukset. (Haaramo & Rätty 2009, 31.)

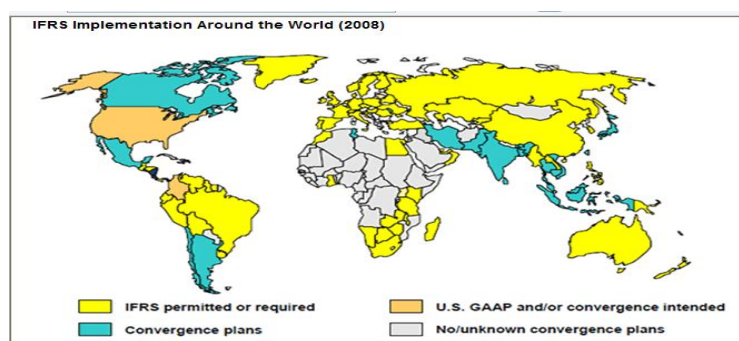
IFRS-standardien käyttöönoton seurauksena taseen rooli on korostunut. Syynä on se että, IFRS-standardit tähtäävät mahdollisimman oikean kuvan antamiseen yrityksen varallisuudesta ja veloista. Tästä seuraa, että suomalaisen käytännön mukainen omaisuuserän arvostusmenetelmä hankintamenon avulla vähitellen korvataan käyväällä arvolla IFRS–standardien mukaisesti. Myös suomalaisesta perinteisestä käytännöstä suunnitelman mukaisista poistoista liikearvo-

ja kohtaan on hylätty, vaan käytetään IFRS-standardien hyväksymä arvon alentumistestejä. (Salmi, I. 2006, 92-93; Yritysneuvottelukunta ry 2006, 6.)

Taseen roolin kasvu ei ole ainoa muutos tilinpäätöksessä. IFRS:n mukaiseen tilinpäätökseen kuuluu tuloslaskelman, taseen ja rahavirtalaskelman lisäksi laskelma omaan pääoman muutoksista. Oman pääoman muutoslaskelmassa käsitellään tase-erien käypien arvojen ja kirjanpitoarvojen eroja, jotka eivät ole vielä toteutuneet tulosvaikutteisesti yhtiön tuloslaskelmassa. (Leppiniemi, J. 2010, 41.)

IFRS-standardien vaikutusalue

IFRS-standardien kannatus kasvaa. IFRS-standardien käyttö on joko pakollista tai sallittavissa 120:ssä maassa. Muut maat yrittävät yhdenmukaistaa omat tilinpäätösstandardinsa IFRS-standardien kanssa tai ne ovat asettaneet aikarajoja liittyäkseen IFRS-standardeihin (IFRS Foundation 2011b, 4.). Kuva 2 näyttää IFRS-standardien omaksumisen tällä hetkellä. Keltaisella alueella kuvatut maat joko käyttävät tai sallivat IFRS-standardien käyttöä. Beige-värisellä alueella kuvataan maita, jotka ovat yhdenmukaistumassa IFRS-standardien kanssa. Sinisellä alueella mailla on suunnitelmissa yhdenmukaistaa tilinpäätösstandardinsa IFRS-standardien kanssa.



Kuva 2. IFRS-standardien vaikutusalue. (KPMG 2009b). Euroopan unionin alueella on noin 7000 rekisteröityä pörssiyritystä. Vuodesta 2007 alkaen myös yhtiöt, jotka laativat konsernitilinpäätöksensä US GAAPin

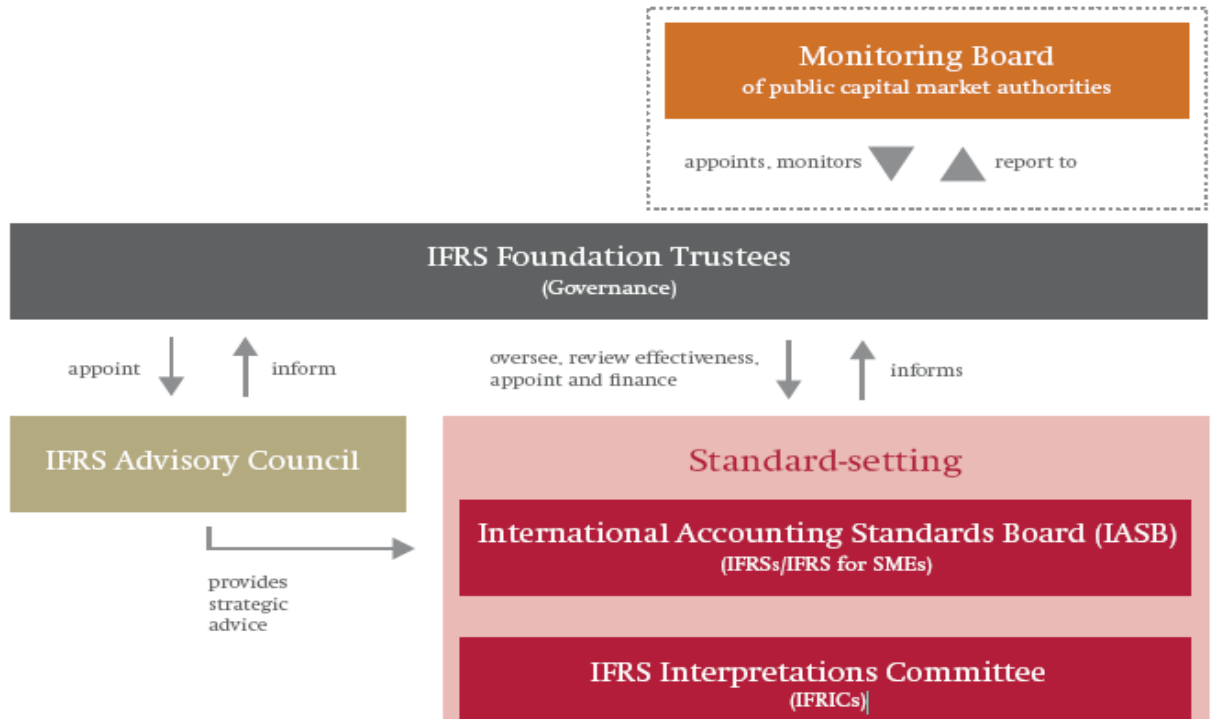
mukaisesti tai ovat laskeneet liikkeelle pörssinoteerattuja joukkolainoja tulevat IFRS-raportoinnin piiriin. (Salmi, I. 2006, 91.)

2.4 IFRS-standardien laatijat

Organisaatio, joka nykyisin tunnetaan nimellä IASB, perustettiin vuonna 1973, jolloin sen nimi oli International Accounting Standards Committee (IASC). Se on kansainvälinen organisaatio, joka on vastuussa tilinpäätösstandardien säätämisestä ja niiden julkistamisesta. Vuonna 2001 organisaatiouudistuksen jälkeen se sai nimekseen IASB. (Leppiniemi, J. 2003, 23-24; Haaramo & Rätty 2009, 28.)

IASB:n tavoitteena on luoda universaalit tilinpäätösstandardit, jotka yhdenmukaistavat kansainvälistä tilinpäätöskäytäntöä, tekevät tilinpäätökset läpinäkyvämmiksi ja vertailukelpoisemmiksi. IASB:n toimeenkuvaan kuuluu myös tilinpäätösstandardien levittäminen muihin maihin. IASB:n jäseninä ovat kirjanpito- ja tilinpäätösalan ammattijärjestöt. IASB:ssä Suomea edustavat KHT-yhdistys ja HTM-tilintarkastajat ry. (Haaramo & Rätty 2009, 29; IFRS Foundation 2011a.)

Kuva 3 havainnollistaa nykyisen organisaation rakennetta. IFRS Foundation vastuulla on IASB:n rahoitus ja hallinnointi. Se nimittää jäseniä sekä IASB:hen että International Financial Reporting Interpretations Committee:an (IFRIC), joka tekee tulkintakannanottoja. Neuvoa-antava IFRS Advisory Council antaa ohjeita hallitukselle sen toimintaa varten sekä informoi hallitusta asiantuntijoiden mielipiteistä tärkeissä standardien antamisprojekteissa. (Haaramo & Rätty 2009, 28–29; IFRS Foundation 2011b.)



Kuva 3. IFRS-standardien laadinnasta vastaavat elimet. (IFRS Foundation 2011b).

IFRIC:n vastuulla on ottaa kantaa sellaisista kysymyksistä, joihin IFRS-standardit eivät anna selkeitä vastauksia. IFRIC:n tulee

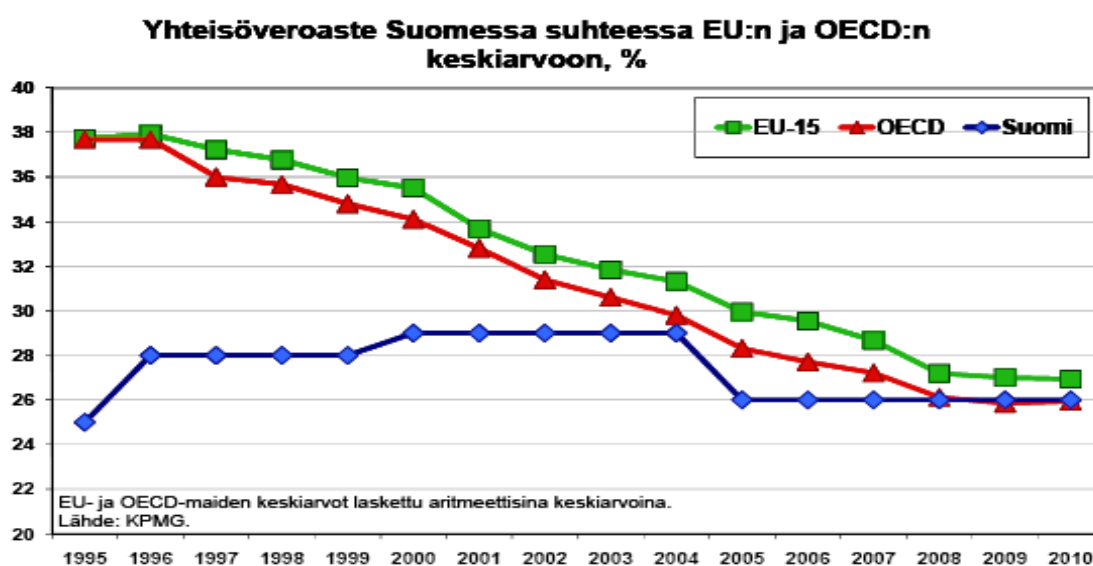
- tulkita IFRS-standardeja IASB:n yleisten perusteiden mukaisesti
- julkaista tulkintojen luonnoksia kommentoitavaksi
- raportoida hallitukselle ja saada hallituksen hyväksyntä tulkinnoille.

IASB on aloittanut kansainvälisen tilinpäätöskäytännön kehittämisen 1970-luvun alkupuolella. Ennen tätä Yhdistyneet Kansakunnat (YK) ja Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) olivat aktiivisia toimijoita yrittäessään harmonisoida kansainvälistä tilinpäätöskäytäntöä myös monikansallisten yritysten raportointikysymyksissä. Viime vuosina YK:n ja OECD:n rooli harmonisointialalla on vähentynyt ja suuntautuu enemmän corporate governance –kysymyksiin. (Haaramo & Rätty 2009, 26–27.)

3 TULOVEROT

Tuloveroja ovat valtion-, kunnallis-, kirkollisverot ja yhteisöverot. Suomessa tuloveroja kerätään luonnollisten henkilöiden palkoista, eläkkeistä ja pääomatuloista. Yhteisöt ovat erillisiä verovelvollisia, niiltä kerätään yhteisöveroja. Yhteisöverotuksen alaisia ovat osakeyhtiöt ja osuuskunnat. Tiettytyjen edellytysten täytyessä yhteisöveroja kerätään myös liikelaitoksilta, julkisyhteisöiltä, yhdistyksistä, laitoksista, säätiöistä ja asunto-osakeyhtiöistä. Tässä opinnäytetyössä kiinnostuksen kohteena on vain yhteisöverotus, koska siihen sovelletaan IFRS-standardeja.

Yhteisöjen voitto ei jakaudu ansiotuloihin tai pääomatuloihin. Yhteisöt maksavat yhteisöveroja määrästä, jonka saadaan veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen erotuksena. Suomen yhteisövero on ollut 26 prosenttia vuoden 2005 alkaen. Yhteisöt, jotka ovat yhteisöveron alaisia, ovat osakeyhtiöt, osuuskunnat, julkisyhteisöt, yhdistykset, säätiöt ja asunto-osakeyhtiöt. (Veronmaksajat 2010a.)



Kuva 4. Suomen yhteisöverokannat verrattuna EU:n ja OECD:N keskiarvoon, % (Veronmaksajat 2010b).

Kuvassa 4 esitetään Suomen yhteisöveroasteen muutokset vuodesta 1995 alkaen verrattuna muiden Euroopan Unionin maiden ja OECD:n jäsenvaltioiden verotuksen. Suomen yhteisöveroaste on ollut tasainen 15 vuoden aikana, se on vaihdellut 25 – 29 prosentin välillä. OECD:n ja EU:n alkuperäisten ja taloudellisesti vahvimpien maiden yhteisöverot olivat 38 prosenttia. EU:n 15 jäsenmaiden yhteisöverot ovat tasaisesti laskeneet 27 prosenttiin asti vuodesta 1995 lähtien, ja OECD:n jäsenet ovat laskenneet yhteisöverojaan 26 prosenttiin. Näiden 15 vuoden aikana EU:n jäsenmaiden yhteisöveroaste on yhdenmukaistunut. Ilmeisesti tämä prosessi tulee jatkumaan tulevaisuudessakin.

IFRS-standardin perusajatuksena on, että kirjanpidon tuloslaskelman tulo ja verotettava tulos ovat eri asioita, jotka on kirjattava erikseen. Tuloveroina pidetään kaikkia kotimaisia ja ulkomaisia verotettavaan tuloon perustuvia veroja sekä laskennallisia veroja. Käsite laskennallisesta veroista on varsin uusi Suomen kirjanpitolainsäädännössä. Se on tullut Suomeen kirjanpituudistuksen mukana vuonna 1997. Uudistukset on tehty neljännen ja seitsemännen yhtiöoikeudellisen direktiivin vaatimusten mukaisesti, joihin oli sisälletty myös laskennallisista veroista johtuvat ajoituserot. (Haaramo & Rätty 2009, 428.)

Laskennallisia veroja voi olla vain kahta tyyppiä: laskennalliset verovelat tai laskennalliset verosaamiset. Laskennallisia veroja lasketaan kirjanpidollisen tuloksen ja verotuksellisen tuloksen välillä syntyvästä erosta. Näitä eroja kutsutaan väliaikaiseksi eroksi. Laskennallisen veron määrä määritetään sillä yhteisöverokannalla, joka kohdistuu siihen tilikauteen, jonka aikana väliaikainen ero on muodostunut.

Laskennallisia verovelkoja syntyy, kun verotuksessa vähennetään menoja, jotka kirjataan kirjanpitoon vasta seuraavalla tilikaudella tai tuloja merkitään kirjanpitoon ennen verotusta. Yritys joutuu vielä maksamaan laskennallisia verovelkoja tulevana tilikausina. Sen sijaan laskennalliset verosaamiset ovat veroja, joita yritys saa hyvityksenä tulevana tilikausina. Ne syntyvät, kun tuloja verotetaan

ennen kuin niitä kirjataan tuloslaskelmaan tai menoja vähennetään kirjanpidossa aikaisemmin kuin ne voidaan vähentää verotuksessa.

Väliaikaiset erot voivat syntyä joko pysyvistä eroista tai jaksotuseroista. Kaikki erot eivät johda laskennallisten verojen syntyyn. Pysyvät erot aiheutuvat verovapaista ja vähennyskelvottomista menoista, niitä ei oteta huomioon laskettaessa verotettavaa tuloa, eikä niistä synny laskennallista verovelkaa ja –saamista. Jaksotuserot syntyvät, koska tuottoja ja kuluja otetaan huomioon kirjanpidossa ja verotuksessa eri tilikausilla (KPMG 2009a, 339). Suurin osa laskennallisista eroista syntyy jaksotuserojen vuoksi, mutta ne eivät ole ainoa tilanteita, joissa syntyy laskennallisia veroja. Muista tilanteista kerron tarkemmin kappaleessa 3.1.

Kirjanpitolain lähestymistapa

Laskennallisten verojen määrittämisessä voidaan käyttää kahta eri menetelmää: lykkäys- ja velkamenetelmä. Menetelmät eroavat toisistaan suhtautumisessa laskennallisten verojen alkuperään. Lykkäysmenetelmä on tuloslaskelmalähtöinen ja velkamenetelmä on taselähtöinen. Kirjanpitolain lähestymistapa oli alun perin tuloslaskelmapainotteinen eli suomalaisen käytännön mukaan laskennallisia veroja lasketaan lykkäysmenetelmän avulla. (KPMG 2009a, 336.)

Lykkäysmenetelmän ominaisuutena on, että huomiota kiinnitetään kirjanpidollisen tulokseen ja verotettavan tulon ajoitukselliseen eroon, joka syntyy yhdellä tilikaudella ja kumoutuu seuraavilla tilikausilla. Toisin sanoen laskennallisia veroja kirjataan silloin, kun kulut ja tuotot ovat tuloslaskelmassa, mutta niiden verotuksellinen vaikutus on vasta seuraavalla tilikaudella. Laskennallisten verojen kirjaamisessa otetaan huomioon pelkästään ne erät, jotka aiheuttavat kirjanpidon tuloksen ja verotettavan tulon eriaikaisuuden. (KPMG 2009a, 336–337.)

Lykkäys- tai velkamenetelmän valinta vaikuttaa siihen, mitä verolakia ja verokantaa sovelletaan väliaikaiseen eroon. Lykkäysmenetelmässä verolakia ja ve-

rokantaa määritellään heti, kun kirjanpidon ja verotuksen välillä syntyy ero. Sovellettava verolakia ja verokantaa ei muutu laskelmissa, vaikka ne tosielämässä muuttuvat myöhemmässä vaiheessa. Tämä johtaa mahdollisiin virheisiin IFRS-tilinpäätöksen verotuinformaatioissa. (KPMG 2009a, 336–337.)

Vuonna 2004 kirjanpitolakia on uudistettu, minkä jälkeen ei enää ole ollut selvää, lasketaanko laskennallisia eroja jaksotuseroista vai myös väliaikaisista eroista. Kirjanpitolautakunta on poistanut tämän sekaannuksen yleisohjeellaan, jonka mukaan kirjanpitolaki ja IAS 12 perustuvat samaan lähestymistapaan. Koska IAS 12–standardin uudistettu versio ei enää hyväksyy lykkäysmenetelmän käyttöä, tämä periaatteessa tarkoittaa, että kaikkien listattujen yhtiöiden on käytettävä taselähtöistä lähestymistapaa eli velkamenetelmää IFRS-tilinpäätöstä laatiessa. (Kirjanpitolautakunta 2006; KPMG 2009a, 338–339.)

”Tuottojen ja niitä vastaavien veronalaisten tulojen samoin kuin kulujen ja niitä vastaavien verotuksessa vähennyskelpoisten menojen jaksotuseroista sekä kirjanpitoarvojen ja verotuksellisten arvojen välisistä väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränään tuloslaskelmaan ja taseeseen.” (Kirjanpitolaki 1304/2004.)

Kirjanpitolautakunnan mukaan kirjanpitovelvollinen voi valita kolmesta eri tavasta määrittää laskennalliset verosaamiset ja –velat:

- tuloslaskelmaan vaikuttavat jaksotuserot ja konsernitilinpäätöksessä otetaan huomioon myös vapaaehtoiset varaukset ja poistoero sekä tulosvaikutteiset yhdistelytoimenpiteet
- IAS 12 periaatteita noudattaen
- noudattaen IAS 12:ta, ottaen huomioon myös kirjanpitolain ja –asetusten säännökset sekä neljännen ja seitsemännen yhtiöoikeudellisen direktiivin vaatimukset. (Leppiniemi, J. 2003, 83-84; Kirjanpitolautakunta 2006.)

Suomalainen FAS-normisto ei ole yhtä yksityiskohtainen joissakin asioissa, mutta se on paljon varovaisempi siinä, milloin laskennallisten verojen kirjaus tilinpäätökseen hyväksytään. Vaikka IFRS-standardit ovat pakollisia listatuille yhtiöille, listatut yhtiöt eivät voi vedota IFRS-standardeihin, jos standardit poik-

keavat kirjanpitolaista tai lain tarkoituksesta. IAS 12:n ja suomalaisen FAS-normiston yhteensovittamattomuuden takia listatut yhtiöt ovat joutuneet ottamaan käyttöön kirjanpitolautakunnan kolmannen vaihtoehdon eli noudattamaan IAS 12:ta, unohtamatta omaa kansallista kirjanpitolakia ja Euroopan komission direktiivejä. (Leppiniemi, J. 2009, 51.)

IAS 12 lähestymistapa

IAS 12 lähestymistapa on taselähtöinen velkamenetelmä. Se perustuu kaikkiin väliaikaisiin eroihin, jotka syntyvät omaisuuserän tai velan verotuksellisen arvon ja sen taseeseen merkityn kirjanpitoarvon välisestä erosta. Väliaikainen ero on laajempi käsite kuin jaksoero. Se on omaisuuserän tai velan verotuksellisen arvon ja sen taseeseen merkityn kirjanpitoarvon välinen ero. IAS 12:n mukaisesti laskennallisia veroja kirjataan, kun nämä kaksi arvoa eroavat toisistaan. Kirjaus tehdään riippumatta siitä, tuleeko tuloslaskelmassa olemaan jaksotusero vai ei. (Haaramo & Rätty 2009, 428–429.)

3.1 Väliaikaiset erot

Väliaikainen ero on omaisuuserän tai velan taseeseen merkityn kirjanpitoarvon ja sen verotuksellisen arvon välinen ero. Verotukselliset arvot muodostuvat sekä omaisuuseristä että veloista. Verotuksellisella arvolla tarkoitetaan sitä määrää, joka on vähennettävissä siitä taloudellisesta hyödyistä, joka kertyy yritykselle ajan kuluessa. Jos määrä ei osoittaudu kirjanpitoarvoa vastaavaksi, syntyy väliaikainen ero. (IASB 2009, 308; KPMG 2009a, 341, 345.)

Väliaikaiset erot syntyvät yhdellä tilikaudella ja purkautuvat myöhemmällä tilikaudella. Väliaikaiset erot syntyvät kaikista jaksotuseroista. Ne voivat syntyä myös tilanteissa, joissa jaksotuseroja ei voi olla olemassa. Tällaisia esimerkkejä voivat olla seuraavat:

- Tytär-, osakkuus- tai yhteisyritykset eivät jaa kaikkia voittojaan emoyritykselle tai sijoittajalle.
- Omaisuudelle tehdään uudelleenarvostus, josta ei tehdä oikaisua verotukseen.
- Sovelletaan hankintamenomenetelmää, jolloin uuden tytäryrityksen osakkeiden hankintameno kohdistuu hankituille yksilöitävissä oleville varoille ja veloille niiden käyvän arvon perusteella, mutta verotuksessa ei tehdä vastaava oikaisua. (Haaramo & Rätty 2009, 428–429.)

Tyypillisiä syitä jaksotuseroihin ovat varaukset, poistot, verotuksessa vahvistettu tappio ja arvonalennukset tai -korotukset sekä konsernitilinpäätöksessä sisäisten katteiden tai sisäisen myyntivoiton eliminointi. Väliaikaisen eron tyyppi määräytyy sen perusteella, mihin suuntaan muutos tapahtuu. Väliaikaisen eron tyypit jakautuvat veronalaiseen ja vähennyskelpoiseen väliaikaiseen eroon. Laskennalliset verovelat syntyvät veronalaisen väliaikaisen eron johdosta ja laskennalliset verosaamiset syntyvät vähennyskelpoisen väliaikaisen eron takia. (Leppiniemi, J. 2011, 162-165.)

3.2 Veronalaiset väliaikaiset erot

Kirjanpitolain säännökset

Suomessa laskennallisia verovelkoja ei synny kovin usein, koska Suomen kirjanpitolaissa ja EVL 54 §:ssa tehdään hyvin vahva sidos kirjanpidon ja verotuksen välillä. Kirjanpidossa ei siis synny niin paljon jaksotuseroja kuin muissa maissa. Suomen kirjanpitolaissa on huolehdittu, että tilanteet, joissa jaksotuserot syntyvät, esimerkiksi poistot, indeksitappiot, kurssitappiot, vaihtomaisuuden hankintameno, sijoitusomaisuuden hankintameno ja varaukset voidaan sisällyttää kirjanpitoon saman verovuoden aikana. Siinä tapauksessa niistä tulee vähennyskelpoisia, eivätkä ne aiheuta jaksotuseroja. Jaksotuserojen

puuttuessa ei synny laskennallia veroja, koska muutokset kirjataan tuotoksi tai kuluksi saman tilikauden aikana tilinpäätössiirroissa. (KPMG 2009a, 340-341.)

IAS 12 –standardin säännökset

Väliaikainen ero muodostuu, kun omaisuuserän kirjanpitoarvo kasvaa suuremaksi kuin sen verotuksellinen arvo. Tulevilla tilikausilla syntyy velvollisuus maksaa tuloveroja väliaikaisesta erosta eli taseeseen kirjataan laskennallista verovelkaa (IASB 2009, 310). IAS 12 –standardin mukaan kaikista väliaikaisista eroista on laskettava laskennallinen verovelka, ja tehtävä siitä kirjaus taseeseen, ellei siitä ole säädetty poikkeusta (KPMG 2009a, 341).

Taulukossa 1 havainnollistetaan laskennallisen verovelan laskentaa. IAS 12 ei hyväksy poistoeroja, sen mukaan ne muodostavat eroja omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä eli väliaikaisen eron.

Taulukko 1. Laskennallisen verovelan laskenta. (IASB 2009, 311).

Omaisuuserän hankintameno on 150 ja kirjanpitoarvo 100. Verotuksessa tehdyt kertyneet poistot ovat 90 ja verokanta 25 %.	
Hankintameno	150
Kertyneet poistoerot	-90
Verotuksellinen arvo	60
Kirjanpitoarvo	100
Verotuksellinen arvo	-60
Väliaikainen ero	40
Laskennallinen verovelka 25 %	10
25 % on oletettu tuloverokanta	

Taulukossa 1 lasketaan laskennallisen verovelan määrä. Ensimmäinen työvaihe on selvittää väliaikaisen eron määrä. Väliaikainen ero muodostuu kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon erotuksena. Verotuksellinen arvo saadaan, kun

vähennetään kertyneitä poistoja 90 omaisuuserän hankintamenosta 150. Näiden arvojen erotus on verotuksellinen arvo 60. Tämä tarkoittaa, että taseessa omaisuuserän suuruudeksi on merkitty 150, mutta vain 60 on verotuksen alaisista. Seuraava työvaihe on vähentää verotuksellinen arvo (60) kirjanpitoarvosta 100. Tuloksena on väliaikainen ero 40. Väliaikaisesta erosta (40) lasketaan laskennallisen verovelan määrä käyttäen kulloinkin voimassa olevaa verokantaa (oletettu tuloverokanta 25 %). Laskennallisen verovelan määrä on 10.

Jaksotuserot

Väliaikaisia eroja voi syntyä, kun tuotot ja kulut otetaan huomioon yhden tilikauden tuloksessa, mutta verotuksessa ne otetaan huomioon vasta toisella tilikaudella. Tällaisia väliaikaisia eroja kutsutaan jaksotuseroiksi. Tavallisia jaksotuserojen aiheuttajia ovat esimerkiksi korkotulot, poistot ja varaukset sekä kehittämismenot. (IASB 2009, 311.)

Suomi kuuluu siihen listaan maista, joissa korkotuloja luetaan verotettavaan tuloon maksuperusteisesti, joten korkotulo ei vaikuta verotettavaan tuloon ennen kuin maksu on saatu. Tämän johdosta syntyy väliaikainen ero, josta lasketaan laskennallista verovelkaa. (IASB 2009, 311.)

Poistoista ja varauksista ei yleensä aiheudu väliaikaista eroa, koska ylipoistot ja alipoistot sekä varausten muutokset on kirjattu kuluina tai tuottoina samaan tilikauteen, jonka kohdalla ne vähennetään verotuksessa. Tosin IAS 12-standardia sovellettaessa vertailukohdaksi otetaan suunnitelman mukaista poistamatonta hankintameno, mikä synnyttää väliaikaista eroa verotuksen poistamattoman hankintamenon välillä. Tästä erosta (ja vapaaehtoisista varauksista) on laskettava laskennallista verovelkaa. (IASB 2009, 311.)

Kehittämismenoja voidaan aktivoida ja kirjata kuluiksi tulevilla tilikausilla, mutta ne voidaan vähentää verotettavasta tuloksesta sillä tilikaudella, jolla ne syntyvät. Tällöin niiden verotuksellinen arvo on nolla, koska ne on jo vähennetty ve-

rotettavasta tuloksesta. Kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välinen erotus on väliaikainen ero. (IASB 2009, 311.)

Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.

Kehittämismenot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena. (Kirjanpitolaki 2004/1304.)

3.3 Muut veronalaiset väliaikaiset erot

Liiketoimintojen yhdistäminen

Liiketoimintojen yhdistämisessä hankitut varat ja velat kirjataan käypiin arvoihin. Väliaikainen ero syntyy, kun yhdistämisen johdosta ei tapahdu muutosta verotuksellisessa arvossa. Väliaikainen ero muodostuu myös, jos liiketoimintojen yhdistämisestä aiheutuvat muutokset ovat erilaisia kuin kirjanpidossa. Tällainen tilanne voi johtua esimerkiksi siitä, että omaisuuserä merkitään taseeseen käypään arvoon, mutta sen verotuksellinen arvo on säilynyt samansuuruisena kuin edellisen omistajan hankintameno. Syntyneestä väliaikaisesta erosta on laskettava laskennallinen verovelka. (Haaramo & Rätty 2009, 430; IASB 2009, 312.)

Omaisuuserän uudelleenarvostus

IFRS-standardi säättää, että tiettyjä omaisuuseriä on merkittävä taseeseen käypään arvoon tai omaisuuseriä tulee vuosittain arvostaa uudelleen. IFRS-standardi sallii kaksi eri menetelmää, jolla voi tehdä uudelleenarvostuksen. Toinen tapa on muuttaa omaisuuserän arvo käypää arvoa vastaavaksi, mikä vaikuttaa verotettavaan tuloon. Samalla omaisuuserän verotuksellinen arvo muuttuu, eikä väliaikaista eroa synny. (Yritysneuvottelukunta ry 2006, 7-8.)

Omaisuuserän muunto käypään arvoon -menetelmän käyttö vaikeutuu, koska yhteisöillä on vaikeuksia määrittää, mikä on oikea käypä arvo omaisuuserälle.

Tämän lisäksi omaisuuserän käypä arvo on vaihteleva, uudelleenarvostus on tehtävä kolmen ja viiden vuoden välein. Jos vaihtelut ovat suuria, uudelleenarvostus on tehtävä jopa vuosittain. (IASB 2009, 312.)

Toinen mahdollisuus on, jättää tekemättä muutoksia verotettavassa tulossa kyseisen tilikauden aikana, eikä tapahdu muutosta verotuksellisessa arvossa. Tosin tulevina tilikausina omaisuuserän veronalainen taloudellinen hyöty tulee kasvamaan, kun omaisuuserän kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä on ero, josta aiheutuu väliaikaista eroa. (Yritysneuvottelukunta ry 2006; IASB 2009, 312.)

Toista vaihtoehtoa käytetään, jos yhteisö ei luovu kyseisestä omaisuuserästä. Tällöin omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään vuosien aikana. Määrä, joka ylittää vähennyskelpoisten poistojen määrän, luetaan verotettavaan tuloon tai luovutusvoitoista maksetaan veroja vasta omaisuuserien myynnin tai käytön jälkeen, jos luovutustuloja käytetään vastaavanlaisten omaisuuserien hankintaan. (IASB 2009, 312.)

Liikearvo

Liikearvo syntyy liiketoimintojen yhdistämisen yhteydessä, kun hankkijaosapuoli maksaa toisen yrityksen hankinnasta enemmän kuin yrityksen omaisuusarvo on merkitty taseessa. Taseen omaisuusarvoa ylittävä osa eli liikearvo voi muodostua, koska hankitulla yrityksellä on asiakas- ja alihankkijasuhteet, tuote-edustukset, työsuhteet osaavan henkilöstön kanssa ja yhtiön brändi. (Leskelä, M. 2011.)

Suomessa liikearvo poistetaan yleensä viiden vuoden kuluessa FAS-tilinpäätösjärjestelmän mukaisesti. FAS:a noudattaa enemmistö rekisteröidyistä yhtiöistä. IFRS-standardi ei salli tehdä poistoja, vaan liikearvosta tehdään säännöllisiä testejä, joiden avulla tarkistetaan, onko sen arvo alentunut vai ei. Jos testeissä ilmenee, että liikearvo on alentunut, siitä vähennetään arvonalentumisen suuruinen määrä. (Leskelä, M. 2011.)

IAS 12–standardin mukaan liikearvo voi olla sekä vähennyskelvotonta että vähennyskelpoista liikearvoa verotuksessa. Vähennyskelvotonta liikearvoa voi syntyä konserniliikearvosta ja fuusiotappiosta (KPMG 2009a, 342–343), sekä kun tytäryhtiö purkaa liiketoimensa, johon liikearvo liittyy. Näin muodostuu väliaikainen ero liikearvon kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä. Periaatteessa tästä erosta pitäisi muodostua laskennallista verovelkaa, mutta IAS 12–standardi ei hyväksy sitä, koska laskennallinen verovelka kasvattaisi liikearvon kirjanpitoarvoa. (Haaramo & Rätty 2009, 431.)

Omaisuserän tai velan alkuperäinen kirjaaminen

Väliaikainen ero voi muodostua omaisuserän tai velan alkuperäisestä kirjaamisesta. Jos omaisuserän hankintameno on osittain tai kokonaan vähennyskelvoton verotuksessa, siitä voi muodostua väliaikainen ero. Väliaikaisen eron käsittely kirjanpidossa määräytyy sen liiketoimen luonteen mukaan, joka johti omaisuserän kirjaamiseen:

- Liiketoimintojen yhdistyminen on johtanut laskennallisen verovelan tai –saamisen muodostumiseen, mikä vaikuttaa liikearvon määrään.
- Liiketoimi vaikuttaa kirjanpidon tai verotettavan tuloon, minkä takia laskennallinen verovelka tai –saaminen kirjataan tuloslaskelmaan.
- Kyseessä ei ole liiketoimintojen yhdistyminen tai liiketoiminnalla ei ole vaikutusta kirjanpidon tai verotettavan tuloon.

Jos kyseessä ei ole liiketoimintojen yhdistäminen tai kyseisellä liiketoiminnalla ei ole vaikutusta tulokseen, yhteisö voisi kirjata laskennallisen verovelan tai –saamisen ja tehdä oikaisun omaisuserän tai velan kirjanpidossa samalla määrällä. Tämä oikaisu tekisi tilinpäätöstietoja vähemmän läpinäkyviksi. Tämän vuoksi IAS 12–standardin mukaan sellaisissa tilanteissa ei voi kirjata laskennallista verovelkaa tai saamista. (IASB 2009, 314.)

3.4 Verotuksessa vähennyskelpoiset väliaikaiset erot

Kirjanpitolain säännökset

Vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista syntyy laskennallinen verosaaminen. Jaksotuseroista laskennallinen verosaaminen syntyy, kun verotetaan tuloja, joita kirjataan tuotoksi vasta myöhemmällä tilikaudella, tai kun menoja vähennetään tuloslaskelmassa ennen kuin ne ovat vähennyskelpoisia verotuksessa. Jaksotuserona pidetään myös verotuksessa vahvistettavia tai vahvistettuja tappioita. Tappiot muodostavat laskennallisen verosaamisen, koska ne ovat vähennettyjä kuluja kirjanpidossa, mutta niitä ei ole vielä huomioitu verotuksessa. Tappioista muodostunutta jaksotuseroa voidaan käyttää yhteisön hyväksi tulevina tilikausina, jos yhteisöllä kertyy riittävästi verotettavaa tuloa. (Kirjanpitolautakunta 2006.)

IAS 12 –standardin säännökset

Laskennallista verosaamista kirjataan kaikista vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista siihen asti, kunnes riittää verotettavaa tuloa, jota vastaan väliaikaista eroa hyödynnetään. Poikkeuksina ovat tilanteet, joissa laskennallinen verosaaminen syntyy omaisuuserän tai velan alkuperäisestä kirjauksesta, kun liiketoimi ei ole liiketoimintojen yhdistäminen, ja kirjaus ei vaikuta kirjanpitoon eikä verotettavaan tulokseen liiketoimen ajankohtana. (PricewaterhouseCoopers 2010, 30.)

Velan maksuun kulutetaan voimavaroja, jotka voivat olla joko osaksi tai kokonaan vähennyskelpoisia verotettavasta tulosta tulevilla tilikausilla, kuin velka on kirjattu tuloslaskelmaan. Tällöin velan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välille muodostuu väliaikainen ero, josta lasketaan laskennallinen verosaaminen. Kun kyseinen osaa velasta tulee olemaan vähennyskelpoista verotuksessa, väliaikainen ero purkautuu ja laskennallista verosaamista vähennetään tuloveroista. (IASB 2009, 315.)

Jos omaisuuserän kirjanpitoarvo pienenee sen verotuksellisen arvon verrattuna, muodostuu väliaikainen ero, mikä johtaa laskennallisten verosaamisten synty-miseen. Laskennallisia verosaamisia pystytään käyttämään tulevina tilikausina yhteisön hyväksi. Taulukossa 2 kuvataan laskennallisen verosaamisen lasken-taa. Taulukossa 2 väliaikainen ero syntyy, koska yhteisö on kirjannut menoja ennenaikaisesti eli kirjanpitoarvo on alempi kuin verotuksellinen arvo.

Taulukko 2. Laskennallisen verosaamisen laskenta. (IASB 2009, 315).

Yhteisö kirjaa myöhemmin toteutuvia tuotetakuumenoja koskevan velan 100. Verotuksessa tuotetakuumenot eivät ole vähennettävissä ennen kuin yhteisö maksaa korvauksia. Verokanta 25 %.	
Kirjanpitoarvo	100
Verotuksellinen arvo	0
Väliaikainen ero	100
Laskennallinen verosaaminen 25 % (25 % oletettu tuloverokanta)	25

Taulukossa 2 tuotetakuumenoja on vähennetty kirjanpidossa ennen kuin niitä on hyväksytty verotuksessa. Tuotetakuumenojen kirjanpitoarvo on 100 ja vero-tuksellinen arvo on nolla. Näiden arvojen erotus muodostaa väliaikaisen eron (100), josta lasketaan laskennallinen verosaaminen ennalta säädettyä verokan-taa (oletettu tuloverokanta 25 %) käyttäen. Tulevina tilikausina yhteisö voi käyt-tää laskennallisen verosaamisensa (25) verojensa oikaisuna.

Laskennallisen verosaamisen syntyminen

Laskennallinen verosaaminen tarkoittaa yhteisön hyväksi tulevilla kausilla luettavia veroja. Laskennallinen verosaaminen lasketaan vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista, joiden aiheuttajia ovat esimerkiksi eläkemenot, tutkimusmenot, liiketoiminnan yhdistäminen ja tietyt omaisuuserät, joita merkitään taseeseen käypään arvoon tai uudelleenarvostetaan. (IASB 2009, 316.)

Eläkemenoja vähennetään kirjanpidon tuloksesta, mutta verotuksessa ne vähennetään vain, kun yhteisö on itse maksanut eläkkeistä tai tehnyt suorituksen eläkerahastoon. Koska suoritus saapuu seuraavan tilikauden alkupuolella, syntyvän väliaikaisen eron verotuksellinen arvo on yleensä nolla. Tällöin yritys saa taloudellista hyötyä laskennallisten verosaamisten muodossa, kun se maksaa eläkemenoja. (IASB 2009, 316.)

Tutkimusmenoja kirjataan kirjanpitoon sillä tilikaudella, jolla ne syntyvät, mutta ne ovat mahdollisesti vähennyskelpoisia verotuksessa vasta myöhemmällä tilikaudella. Verotuksellinen arvo on nolla, joka johtaa laskennallisen verosaamiseen syntymiseen. (IASB 2009, 316.)

Liiketoiminnan yhdistämisessä hankitut varat ja velat kirjataan käypään arvoon tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Velka kirjataan taseeseen, mutta siihen liittyvät menot vähennetään verotuksessa vasta myöhemmällä tilikaudella. Syntyvä vähennyskelpoinen väliaikainen ero johtaa laskennallisen verosaamisen muodostumiseen. Kun omaisuuserän käypä arvo on pienempi kuin sen verotuksellinen arvo, seurauksena on laskennallisen verosaamiseen syntyminen. (IASB 2009, 316.)

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, aineettomat hyödykkeet ja rahoitusinstrumentit voidaan merkitä taseeseen käypään arvoon tai niistä voidaan tehdä uudelleenarvostus ilman oikaisua verotuksessa. Tämän seurauksena verotuksellinen arvo on suurempi kuin kirjanpitoarvo, mikä johtaa laskennallisen verosaamisen muodostamiseen. (IASB 2009, 316.)

Jos liikearvon kirjanpitoarvo on pienempi kuin sen verotuksellinen arvo, syntyy väliaikaista eroa, josta aiheutuu laskennallinen verosaaminen. Se osa laskennallisesta verosaamisesta, joka muodostuu liikearvon alkuperäisestä kirjaamisesta, on kirjattava osana liiketoimintojen yhdistämisen kirjanpitokäsittelyä, jos on todennäköistä, että väliaikaista eroa voidaan käyttää verotettavaa tuloa vastaan. (IASB 2009, 317.)

Kun tulevina tilikausina vähennyskelpoiset väliaikaiset erot purkautuvat, siihen liittyviä laskennallisia verosaamisia voidaan käyttää verotettavan tulon vähennykseen. Yritys voi hyötyä purkautumisesta vain, jos sillä on riittävästi tuloja, joita vastaan vähennyksiä käytetään. Tämän vuoksi laskennallista verosaamista kirjataan vasta silloin, kun on todennäköistä, että yrityksellä tulee olemaan riittävästi verotettava tuloa, jota vastaan väliaikaista eroa voidaan käyttää. (IASB 2009, 316.)

Todisteeksi todennäköisyydestä siitä, että yrityksellä on riittävästi verotettava tuloa, jota vastaan käytetään vähennyskelpoista väliaikaista eroa, katsotaan olevan riittävästi väliaikaista eroa, joka purkautuu samalla tilikaudella kuin verotuksessa odotetaan vähennyskelpoisen väliaikaisen eron purkautumista. Todisteeksi hyväksytään myös tilanne, jossa käytetään laskennalliseen verosaamiseen liittyvä verotuksellista tappiota verotettava tuloa vastaan. Molemmissa tapauksissa laskennallista verosaamista kirjataan sillä tilikaudella, jolla väliaikaiset erot syntyivät. (IASB 2009, 316.)

Jos samaan veronsaajan ja samaan verovelvollisen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja ei ole riittävästi, siinä tapauksessa laskennallisen verosaamisen kirjaamiseksi voimaan astuvat toiset kriteerit. Näitä kriteerejä hyödynnetään siihen määrää asti kuin on todennäköistä, että yritys saa riittävästi verotettava tuloa samana tilikautena, jolla vähennyskelpoinen väliaikainen ero purkautuu tai tulevilla tilikausilla on riittävästi verotettava tuloa, jota vastaan voidaan käyttää verotuksellista tappiota. Verotettavan tulon riittävyttä määrittäessä ei oteta huomioon ennakoitavissa olevia vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja. Se johtuu

siitä, että niitä joka tapauksessa käytetään verotettava tuloa vastaan. Yritys voi myös hyödyntää verosuunnittelukeinottelua. (IASB 2009, 317; KPMG 2009a, 345-346.)

Laskennallisen verosaamisen kirjaaminen tappiosta ja hyvityksestä

Vahvistetut tappiot ovat yksi tyypillisistä syistä laskennallisten verosaamiseen syntyyn. Vahvistetut tappiot tarkoittavat, että yrityksen kärsimä tappio vähentää yrityksen kirjanpitoarvoa, mikä ei ole huomioitu verotuksessa. Syntyvä ero kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä johtaa vähennyskelpoiseen väliaikaiseen eroon. Siitä syntyvä laskennallinen verosaaminen hyödynnetään tuloveroja vastaan tulevissa tilikausissa edellyttäen, että yrityksellä tulee olemaan riittävästi verotettava tuloa tappiotasausajan kuluessa. Tappiotasausaikakausi kestää yleisesti kymmenen vuotta, ellei ole riittävästi syitä sitä pidentää. (Engblom, A. 2009, 28-29; Leppiniemi, J. 2011, 162-163.)

Koska on olemassa mahdollisuus, ettei yritys tule tuottamaan riittävästi verotettava tuloa tappiotasauskaikauden aikana, laskennallista verosaamista kirjataan vain siihen asti, kun on riittävästi veronalaista väliaikaista eroa tai on todennäköistä, että syntyy verotettavaa tuloa. (Leppiniemi, J. 2011, 163.)

Ennen kuin yritys voi kirjata laskennallisen verosaamisen, joka johtuu tappioista tai hyvityksistä, sen on arvioitava verotettavan tulon todennäköisyys. Arviossa käytetään neljää erilaista kriteeriä, joista yrityksen on täytettävä ainakin yksi:

- Yrityksellä on riittävästi väliaikaisia eroja, joita vastaan voi käyttää verotuksellisia tappioita tai verotukseen liittyviä hyvityksiä ennen niiden vanhentumista.
- On oltava todennäköisyys, että verotettava tulo syntyy ennen kuin verotukselliset tappiot tai verotuksen liittyvät hyvitykset vanhentuvat.

- Verotukselliset tappiot johtuvat ennen näkemättömistä syistä, joiden uusiutuminen on epätodennäköistä.
- Yritys hyödyntää verosuunnittelukeinoja, jotta verotettavaa tuloa syntyisi sille tilikaudelle, jolla verotuksellista tappiota tai verotukseen liittyviä hyvityksiä voisi käyttää sitä vastaan.

Jos yksikään kriteeri ei yrityksessä täyty, laskennallista verosaamista ei kirjata. IAS 12 mahdollistaa laskennallisen verosaamisen kirjaamisen vain siinä tapauksessa, että sitä todennäköisesti käytetään. (Haaramo & Rätty 2009, 434-435; KPMG 2009a, 348–349.)

Merkitsemättömät laskennalliset verosaamiset

Jos joitakin laskennallisia verosaamisia ei voida kirjata, koska ei ole riittävästi vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja, se ei tarkoita, että ne katoavat. Yritys tekee uudelleenarvioinnin kaikista taseeseen merkitsemättömistä laskennallisista verosaamisista jokaisen tilikauden päättymispäivänä. (IASB 2009, 319.)

Jos uudelleenarvioinnin johdosta ilmenee, että on olemassa mahdollisuus lisätä taseeseen ennen merkitsemättömiä laskennallisia verosaamisia, se tehdään siihen määrän asti kuin on todennäköistä, että verotettava tuloa riittää. Tappiot ja hyvitykset sekä laskennallisia verosaamisia uudelleenarvioidaan liiketoimintojen yhdistämisestä toteutumispäivänä tai sen jälkeen. (IASB 2009, 319.)

4 LASKENNALLISTEN VEROJEN ESITTÄMINEN

4.1 Laskennallisten verojen verottaminen

Tilikauden verotettavan tuloon perustuvat verosaamiset ja –velat määritetään yleensä ennalta säädettyjen verokantojen mukaan. Toisissa tapauksissa voi olla, että julkinen valta ilmoittaa verokantoja etukäteen. Tämä tapaa on yhtä tehokasta kuin verokantojen säätäminen. Sama periaate toimii laskennallisia veroja kohtaan. Ainoa ero on, että verokanta määräytyy siinä tilikaudessa, jossa velka maksetaan tai saamisesta saadaan suoritusta. Realisoitumisajankohdan ollessa epäselvä käytetään voimassa olevaa verokantaa tai seuraavan tilikauden verokantaa. (IASB 2009, 321; KPMG 2009a, 363 - 364.)

Mikäli verokanta nousee progressiivisesti riippuen verotettavan tulon suuruudesta, laskennalliset verot määräytyvät keskimääräistä verokantaa käyttäen. Keskimääräinen verokanta sovelletaan niinä tilikausina, jolloin väliaikaiset erot purkautuvat. (IASB 2009, 321; KPMG 2009a, 364.)

4.2 Laskennallisten verojen realisointitavat

Laskennalliset verot määritetään siten, että ne kuvaavat verovaikutuksia, jotka syntyvät yritykseen käyttöön otetuista toimenpiteistä, joiden avulla yritys aikoo kerryttää varojansa kirjanpitoarvoa vastaavan määrän tai suorittaa velkojensa kirjanpitoa vastaavan määrän. Laskennallisten verojen määrittämistapa on merkittävä, koska riippuen siitä millainen realisointitapa on valittu, verokannassa voi tapahtua muutoksia. (IASB 2009, 321; KPMG 2009a, 364-365; PricewaterhouseCoopers 2010, 31.)

Muutokset verokantaan, jota sovelletaan kirjanpitoarvoa vastaava määrä, tai verotukselliseen arvoon, johtuvat siitä, että omaisuuserästä, josta tehdään poistoja, maksetaan veroja. Omaisuuserä, joka on myyty, ei aina tuota veroja, myyntivoitot voivat olla verovapaita. (IASB 2009, 321; KPMG 2009a, 364-365; PricewaterhouseCoopers 2010, 31.) Taulukko 3 kertoo, miten eri realisointitapojen valinta voi vaikuttaa esittävien tuloverojen määrään.

Taulukko 3. Laskennallisten verojen realisointitavat. (IASB 2009, 322).

Omaisuuserä, jonka hankintameno on 100 ja kirjanpitoarvo 80, arvostetaan uudelleen määrään 150. Vastaavaa oikaisua ei tehdä verotuksessa. Omaisuuserän kertyneet poistot verotuksessa ovat 30, ja verokanta on 30 %. Mikäli omaisuuserä myydään hankintamenon ylittävään hintaan, verotuksessa tehdyt kertyneet poistot 30 sisällytetään verotettavaan tuloon, mutta hankintamenon ylittävä myyntitulo ei ole veronalainen.			
Realisointitapa 1. Taloudellisen hyödyn kerryttäminen kirjanpitoarvoa vastaavaksi.			
Hankintameno			100
Kertyneet poistot			30
Verotuksellinen arvo			70
Kirjanpitoarvo			150
Verotuksellinen arvo			70
Väliaikainen ero			80
Laskennallinen verovelka 30 %			24
Realisointitapa 2. Omaisuuserän myynti.			
	Veronalainen	Verokanta	Laskennallinen
	väliaikainen ero		verovelka
Kertyneet poistot verotuksessa	30	30 %	9
Hankintamenon ylittävä myyntitulo	<u>50</u>	nolla	<u>-</u>
Yhteensä	<u>80</u>		<u>9</u>

Esimerkissä omaisuuserä on uudelleenarvioitu, minkä mukaan sen määrä on noussut ($HM\ 100 + 50 = 150$). Yhteisön päätöksenä on jättää oikaisu taseeseen tekemättä. Uudelleenarvostuksen johdosta omaisuuserän kirjanpitoarvo on kasvanut yli verotuksellisen arvon, tästä erotuksesta muodostuu veronalainen väliaikainen ero, josta tulevana tilikautena syntyy laskennallista verovelkaa. Yhteisön on kerrytettävä verotettavaa tuloa kirjanpitoarvoa vastaavaksi joko hyödyntämällä tai myymällä omaisuuserää.

Jos yhteisö päättää hyödyntää omaisuuserää, ensiksi on saatava selville väliaikaisen eron määrä. Väliaikainen ero saadaan kirjanpitoarvon (150) ja verotuksellisen arvon erotuksena. Verotuksellinen arvo saadaan vähentämällä hankintamenosta kertyneet poistot ($100 - 30 = 70$). Väliaikaisen eron määräksi saadaan $150 - 70 = 80$, laskennallisen verovelan osuus siitä on 30 prosenttia eli 24.

Jos yhteisö päättää kerryttää verotettavaa tuloa kirjanpitoarvoa vastaavaksi myymällä omaisuuserää, laskennallisia veroja maksetaan vain kertyneiden poistojen (30) johdosta muodostuneesta väliaikaisesta erosta. Väliaikainen ero on 30, laskennallisen verovelan osuus siitä on 30 prosenttia eli 9.

Mikäli realisointitapa on tehnyt vaikutuksensa joko verokantaan tai verotukselliseen arvoon, käytetään ennakoitua kerryttämistä tai suorittamistavan kanssa yhdenmukaista verokantaa ja verotuksellista arvoa laskennallisen veron määrittämiseksi. (IASB 2009, 321.)

Laskennallisten verojen arvostuksessa on erittäin tärkeää muistaa, ettei IAS 12-standardi salli laskennallisia verojen diskonttausta. Diskonttauksen teko vaatisi, että jokaisesta väliaikaisen eron purkautumisajankohdasta tehdään yksityiskohtainen selvitys. Isoissa yrityksissä tällaisia kohtia voi olla paljon, mikä johtaisi liian suuriin hankaluuksiin ja kustannuksiin. Tilanne, jossa toiset tekevät diskonttauksia ja toiset eivät, johtaa vertailukelpoisuuden vääristymiseen. Siksi diskonttausta ei sallita ollenkaan. (IASB 2009, 324.)

Viimeksi laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvoa arvostetaan uudelleen jokaisen tilikauden loppupäivänä. Laskennallisen verosaamisen kirjanpitoarvoa on vähennettävä osittain tai kokonaan, jos osoittautuu että ei ole riittävästi verotettavaa tuloa, jota vastaan sitä käytetään. Tehty vähennys on oikaistava osittain tai kokonaan, jos verotettavan tulon syntyminen tulee todennäköiseksi. (IASB 2009, 324.)

4.3 Laskennallisten verojen kirjaus tulosvaikutteisesti

Tuloveroja ja laskennallisia veroja kirjataan joko tuottona tai kuluna tuloslaskelmaan, poikkeuksina ovat ne verot, jotka syntyvät sellaisesta liiketoimesta, joka on merkitty suoraan omaan pääomaan tai liiketoimintojen yhdistämisestä. Suurin osa laskennallisista veroista syntyy tilikauden aikana muodostuneista jaksotuseroista tai verotuksellisesta tappiosta, jotka muodostuvat yhdellä tilikaudella ja purkautuvat toisella. Jaksotuseroista johtuvat laskennalliset verot kirjataan tuloslaskelmaan. Esimerkkeinä muodostuvista jaksotuseroista tilikauden aikana voivat olla

- korot
- rojalti
- osinko
- aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen aktivoituminen.

Korot, rojaltit ja osingot aiheuttavat väliaikaisia eroja, koska ne kirjataan tuloina tai kuluina tuloslaskelmaan suoriteperusteisesti, mutta niiden verotus tapahtuu maksuperusteisesti. Aineettomien hyödykkeiden hankintamenot aiheuttavat väliaikaisia eroja, koska niitä kirjataan poistoina, mutta verotuksessa tapahtuu vähennys heti kirjauksen jälkeen. (IASB 2009, 325.)

On muitakin vaikutustekijöitä laskennallisiin veroihin. Muutokset laskennallisten verojen kirjanpitoarvossa voivat tapahtua ilman muutoksia väliaikaisen eron määrässä. Muutoksia kirjanpitoarvossa voivat aiheuttaa verokantojen tai verolakien muuttuminen tai laskennallisten verosaamisten määrän muuttuminen uu-

delleenarvioinnin jälkeen, ja muuttuvat tavat verotettavan tulon kerryttämisessä kirjanpitoarvoa vastaavaksi. (IASB 2009, 325; KPMG 2009a, 366; PricewaterhouseCoopers 2010, 31.)

4.4 Laskennallisten verojen kirjaus suoraan omaan pääomaan

Tuloveroja ja laskennallisia veroja on kirjattava taseeseen, jos verot liittyvät eriin, joita on kirjattu laajan tuloslaskelmaan ja/tai suoraan omaan pääomaan hyvityksenä tai veloituksena. Laajaan tuloslaskelmaan tehdään kirjaus, jos ai-neellisen käyttöomaisuuden uudelleenarvonta johtaa kirjanpitoarvon muutokseen. Suoraan omaan pääomaan tehdään kirjauksia, kun tehdään korjauksia tai tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa tapahtuvat muutokset liittyen voittovarojen alkusaldon oikaisuun. (Haaramo & Rätty 2009, 433; IASB 2009, 325–326.)

On olemassa tilanteita, jossa on äärettömän vaikeaa määrittää, mitkä tuloverot ja laskennalliset verot on kirjattava taseeseen. Tällaisia tapauksia ovat esimerkiksi

- tuloveroasteikon porrastus
- muutos verokannassa tai verolaissa
- laskennallinen verosaaminen, joka on aiemmin kirjattu muuten kuin tulosvaikutteisesti.

Tuloveroasteikon porrastuksen takia ei enää tiedetä, mitä verokantaa kohdistetaan tiettyyn verotettavan tuloon osaan. Muutokset verokannassa tai verolaissa vaikuttavat laskennallisiin veroihin, jotka on ennen kirjattu osittain tai kokonaan taseeseen. Yhteisö päättää kirjata tai jättää kirjaamatta laskennallista verosaamista taseeseen täysmääräisenä eränä, joka on aiemmin kirjattu taseeseen. Kun tällaiset poikkeukset sattuvat tuloverojen ja laskennallisten verojen määrittämiseksi, tuloveroja ja laskennallisia veroja jaetaan tasasuhteisesti tai muulla laskentatavalla, jonka avulla selkeytetään tilannetta. (IASB 2009, 326.)

4.5 Laskennallisten verojen esittäminen tilinpäätöksessä

IAS 12:n perustana on, että kirjanpidon tuloslaskennan ja verotettavan tulon laskennat pidetään erillisinä. IAS 12-standardin mukaan tuloverot koostuvat tilikauden veroista, jotka perustuvat tilikauden tuloon, ja laskennallisista veroista. Vanhoina aikoina kirjanpitolainsäädännön mukaan tilikauden verot pohjautuivat verotettavaan tuloon, mutta uudistusten mukaan (1366/1997) ja etenkin IAS 12-standardin jälkeen veroja lasketaan kirjanpidon tuloksesta eikä verotettavasta tulosta. (Räty, P. 2002; Leppiniemi, J. 2010, 35.)

Verosaamiset ja –velat esitetään taseessa erillisinä erinä sekä laskennallisia verosaamisia ja –velkoja erotetaan verosaamisista ja –veloista ja esitetään erillisinä erinä. Laskennallisia veroja esitetään aina pitkäaikaisena eränä taseessa. Periaatteena on, että yritys ei voi vähentää laskennallisia verosaamisia ja –velkoja toisistaan, mutta on tilanteita, jossa hyväksytään poikkeuksia. (KPMG 2009a, 367; Leppiniemi, J. 2010, 35-36.)

Kyseiset poikkeukset ovat olemassa, koska muuten yrityksillä kertyisi kohtuuton työtaakka laatia yksityiskohtaisia suunnitelmia jokaista tilikautta varten yksittäisten väliaikaisten erojen purkautumisajankohdista. Laskennallisten verojen vähennyksiä toisistaan voi tehdä vain, jos ne kuuluvat saman verosaajan tuloveroihin, ja yhteisöllä on laillinen oikeus kuitata verotettavaan tuloon perustuvia verosaamisia ja –velkoja toisistaan. (Haaramo & Räty 2009, 435–436; IASB 2009, 329.)

Tilinpäätöksessä verotettavaan tuloon perustuvia verosaamisia ja –velkoja sekä laskennallisia veroja esitetään verokulun tai –tuoton avulla. Verokululla (-tuotolla) tarkoitetaan tuloveron ja laskennallisen veron yhteismäärää, sen avulla määräytyy tilikauden voitto tai tappio. Yleisesti verokulua kirjataan tuloslaskelmaan, poikkeuksina ovat ne erät, joita kirjataan suoraan omaan pääomaan tai laajaan tuloslaskelmaan. Verokulua ei merkitä laajassa tuloslaskelmassa yhte-

nä eränä. Sillä on monia osatekijöitä, jotka on esitettävä erikseen. (IASB 2009, 330; Sampo 2009, 98.)

Verokulun yleisimpinä osatekijöinä ovat tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verokulu, oikaisut tuloveroissa, väliaikaisten erojen liittyvät verokulut tai –tuotot. Siihen sisällytetään myös verokantojen muutoksesta johtuvat verokulut tai –tuotot, sekä verotettavasta tappiosta ja väliaikaisesta erosta johtuva hyöty, jota käytetään vähentämään verokuluja laskennallisen verosaamisen vähentymisestä tai peruuntumisesta johtuva verokulu. (IASB 2009, 330; Sampo 2009, 98.)

5 TULOVEROJEN ESITTELY LISTATUN YHTIÖN IFRS-TILINPÄÄTÖKSESSÄ

5.1 Tuloverojen esittäminen IFRS-tilinpäätöksessä

Perehdyttyäni teoriaan laskennallisten verosaamisten ja –velkojen kirjauksesta ja esittämisestä tilinpäätöksessä päätin täydentää kokemusta käytännöllisellä esimerkillä. Tähän tarkoitukseen valitsin Fortum-konsernin tilinpäätöksen vuodesta 2010.

Fortum valmistaa kaksi erillistä tilinpäätöstä: konsernitilinpäätöksen ja erillistilinpäätöksen, joka sisältää emoyhtiönsä informaation. Kokonaista konsernia käsittelevät tiedot esitetään IFRS-standardien mukaisella tavalla, ja emoyhtiön tilinpäätös esitetään suomalaisella FAS-standardien avulla. Konsernitilinpäätös sisältää konsernin tuloslaskelman, laajan tuloslaskelman, taseen, laskelman konsernin oman pääoman muutoksista, rahavirtalaskelman ja liitetietoja. Emoyhtiön tilinpäätös koostuu tuloslaskelmasta, taseesta, rahoituslaskelmasta ja liitteistä.

Parantaakseen vertailukelpoisuutta edellisten kausien kanssa Fortumin tuloslaskelmassa erikseen eritellään omana eränä vertailukelpoisuuteen vaikuttavat erät. Tähän erään on annettu liite, jossa määritetään, että se on muodostunut myyntivoitoista, johdannaisten käypien arvojen muutoksesta ja oikaisuksista. Taseessa pelkästään informoidaan laskennallisten verojen määrästä, ja viitataan liitteisiin.

Yhtiöt voivat valita kaksi erilaista tapaa esittää tiedot, jotka esiintyvät laajassa tuloslaskelmassa. Ensiksi voidaan esittää kaikki kulut ja tuotot, myös ne jotka eivät ole vielä realisoituneet yhdessä laajassa tuloslaskelmassa. Toiseksi voidaan jakaa laaja tuloslaskelma kahteen osaan, ensimmäinen osa laaditaan kuin

tavallinen tuloslaskelma, ja toisessa osassa – muun laajan tuloksen erässä esitetään realisoitumattomat kulut ja tuotot. (Haaramo, V. 2010, 42.)

Taulukko 4 esittää Fortumin laajan tuloslaskelman. Fortum on valinnut ensimmäisen vaihtoehdon, ensimmäisessä osassa esitetään kaikki tiedot, jotka ilmesyivät tavallisessakin tuloslaskelmassa. Vain toinen osaa kiinnostaa meitä nyt. Yleisellä tasolla muut laajan tuloksen erään kuuluvat kaikki realisoitumattomat erät, voitot tai tappiot, kuten kurssierot, työsuhde-etuukset ja käyttöomaisuushyödykkeiden uudelleenarvostusrahaston muutokset. (Haaramo, V. 2010, 42.)

Fortumin tilinpäätöksessä kyse on realisoitumattomista eristä, kuten voitot ja tappiot kassavirtasuojauksissa käytettävien rahoitusinstrumenttien arvostamisesta käypään arvoon ja muuntoerät eli kurssierot. Laskelmassa eritellään tuottoja ja kuluja, joita ei kirjata tulosvaikutteisesti, vaan ne kirjataan suoraan omaan pääomaan. Ne kaikki ovat väliaikaisia eroja, jotka eivät synny jakotuserojen johdosta, joten niistä lasketaan laskennalliset verot ja esitetään tase pitkäaikaisissa varoissa ja veloissa. (Fortum 2010, 63.)

Taulukko 4. Konsernin laaja tuloslaskelma. (Fortum 2010, 63).

Konsernin laaja tuloslaskelma		
milj. euroa	2010	2009
Tilikauden voitto	1 354	1 351
Muut laajan tuloksen erät		
Kassavirran suojaukset		
Käyvän arvon muutokset	-583	-195
Siirrot tuloslaskelmaan	1	-218
Siirrot vaihto-omaisuuteen/aineellisiin hyödykkeisiin	-16	-4
Verot	151	108
Nettosijoitusten suojaus		
Käyvän arvon muutokset	-1	-25
Verot	0	6
Myytavissä olevat rahoitusvarat		
Käyvän arvon muutokset	0	0
Muuntoerot	344	21
Osuus osakkuusyritysten muista laajan tuloksen eristä	-69	-37
Muut muutokset	-16	1
Muut laajan tuloksen erät, verojen jälkeen	-189	-343
Laaja tulos yhteensä	1 165	1 008
Laajan tuloksen jakautuminen		
Emoyhtiön omistajille	1 064	971
Määräysvallattomille omistajille	101	37
	1 165	1 008

Laskelma konsernin oman pääoman muutoksista sisältää saman informaation kuin laajan tuloslaskelman erä – muut laajan tuloksen erät. Se on vain paljon yksityiskohtaisempi, siinä eritellään emoyhtiölle ja määräysvallattomille kuuluvat kokonaismäärät. Rahavirtalaskelmassa löytyy erä nimeltään muut tuotot ja kulut joihin ei liity maksua. Pääasiassa tämä erä koostuu johdannaisista realisoitumattomista käyvän arvon muutoksista, ydinvoimaan liittyvistä eristä (IFRS:n mukaan lasketaan sallittu varauksen määrä) sekä varausten muutoksista. (Fortum 2010, 65-66.)

Taulukko 5. Konsernin rahavirtalaskelma. (Fortum 2010, 66).

Konsernin rahavirtalaskelma				
milj. euroa	Liite	2010	2009	
Liiketoiminnan rahavirta				
Kauden voitto		1 354	1 351	
Oikaisuerät				
Verot		261	285	
Rahoitustuotot- ja kulut		155	167	Muut tuotot ja kulut, joihin ei liity maksua sisältää pääasiassa johdannaisien realisoitumattomat käyvän arvon muutokset, ydinvoimaan liittyvät erät sekä varausten muutokset.
Osuus osakkuus- ja yhteisyritysten voitosta		-62	-21	
Poistot ja arvonalentumiset		563	510	
Liikevoitto ennen poistoja (käyttökate)		2 271	2 292	Lisäksi erä sisältää käyttökatteeseen kirjattujen myyntivoittojen ja -tappioiden oikaisut. Luovutustulot käyttöomaisuuden ja osakkeiden myynneistä, 154 miljoona euroa (2009: 62)
Muut tuotot ja kulut joihin ei liity maksua		124	46	
Saadut korot		66	106	
Maksetut korot		-234	-291	
Saadut osingot		62	33	Sisältää -535 miljoona euroa toteutuneita valuuttakurssivoittoja ja -tappioita (2009: 298), jotka aiheutuvat taseen valuuttaposiitiota suojaavista valuuttatermiineistä, jotka liittyvät pääasiassa Fortumin ruotsalaisten tytäryritysten Ruotsin kruunumääräiseen rahoitukseen sekä siihen, että konsernin pääasiallinen ulkoinen rahoitus on euroissa. Suurin osa näistä termiineistä erääntyy 12 kuukauden sisällä.
Muut rahoituserät ja toteutuneet kurssierot		-535	298	
Maksetut välittömät verot		-355	-239	
Rahavirta ennen käyttöpääoman muutosta		1 399	2 245	
Käyttöpääoman muutos	40	38	19	
Liiketoiminnan rahavirta yhteensä		1 437	2 264	
Investointien rahavirta				
Investoinnit käyttöomaisuuteen	5, 21 22, 40	-1 134	-845	← Maksamattomat investoinnit eivät sisälly käyttöomaisuusinvestointeihin. Aktivoidut vieraan pääoman kulut sisältyvät maksettuihin korkokuluihin.
Hankitut osakkeet	40	-28	-87	
Käyttöomaisuuden myynnit		7	48	
Myytyt osakkeet	40	147	14	

(jatkuu)

Taulukko 5. (jatkuu)

Muiden sijoitusten muutos	-94	-104		
Investointien rahavirta yhteensä	-1 102	-974		
Rahavirta ennen rahoitusta	335	1 290		
Rahoituksen rahavirta				
Pitkäaikaisten velkojen nostot	924	2 168		
Pitkäaikaisten velkojen lyhennykset	-912	-2 711		
Lyhytaikaisten velkojen muutos	191	-215		
Osakepääoman korotus liittyen optioiden kä	29	-	2	
Osingonjako emoyhtiön omistajille	18	-888	-888	
Muut rahoituserät	-25	-27		
Rahoituksen rahavirta yhteensä	-710	-1 671		
Laskelman mukainen likvidien varojen muutos	-375	-381		
Likvidit varat 1.1.	890	1 321		
Likvidien varojen kurssimuutokset	41	-50		
Likvidit varat 31.12.	28 556	890		

Nettovelan muutokset		
milj. euroa	2010	2009
Nettovelka kauden alussa	5 969	6 179
Muuntoerot	244	144
Käyttökate	2 271	2 292
Muut tuotot ja kulut, joihin ei liity maksua, sekä maksetut rahoituskulut ja ve	-872	-47
Käyttöpääoman muutos	38	19
Käyttöomaisuusinvestoinnit	-1 134	-845
Yrityshankinnat	-28	-87
Yritys- ja käyttöomaisuusmyynnit	154	62
Muutos korollisissa saamisissa	-94	-104
Osingot	-888	-888
Muut rahoitustoiminnot	-25	-25
Nettorahavirta (- nettovelan kasvu)	-578	377
Joukkovelkakirjojen käypien arvojen muutos ja arvostus jaksotettuun hankintamenoor	35	23
Nettovelka kauden lopussa	6 826	5 969

Sivulla 46 sijaitsevassa taulukossa 6 on laskelma tuloverokantojen määräytymisestä. Informaatio konsernin liitetiedoissa liittyen tuloveroihin on varsin yksinkertainen laskelma. Aluksi se erittelee konsernin tulot ennen veroja kolmeen kategoriaan – suomalaiset, ruotsalaiset ja muut yhtiöt. Tämän jälkeen jatkuu tuloverojen erittely, tuloveroja kohdistetaan jokaiseen kategoriaan erikseen. Liitetiedoissa selostetaan, miten tuloveroja lasketaan, kun tulot kuuluvat tytäryhtiöihin muissa maissa.

Tuloslaskelman yhteinen verokanta on 16,2 prosenttia. Tämä verokanta muodostuu huomioiden suomalainen verokanta (26 %), vieraiden maiden verokannat, verovapaat tulot ja myyntivoitot, vähennyskelvottomat kulut, verovaraukset ja monia muita eriä.

Taulukko 6. Tuloverokanta. (Fortum 2010, 103).

16.3 Tuloverokanta

Vero konsernin tuloksesta ennen veroja eroaa Suomen nimellisen verokannan mukaan lasketusta verosta seuraavasti:

milj. euroa	2010	%	2009	%
Tulos ennen veroja	1615			
Vero laskettuna Suomen nimellisellä verokannalla	-420	26	-425	26
Suomen ja ulkomaisten verokantojen ja -säännösten ero	113	-7	126	-7,7
Verovapaat tuloerät	5	-0,3	16	-1
Verovapaat myyntivoitot	20	-1,2	1	-0,1
Verotuksessa vähennyskelvottomat kulut	-5	0,3	-5	0,4
Osuus osakkuus- ja yhteisyritysten voitoista	16	-1	5	-0,4
Osingonjakoon liittyvät verot	-1	0,1	-3	0,2
Verotappiot, joista ei ole kirjattu laskennallista veroa	-1	0,1	-6	0,4
Aikaisemmin käyttämättömät verotappiot	1	-0,1	-	-
Muutokset verovarauksissa	11	-0,7	-1	0,1
Edellisiin tilikausiin perustuva verojen korjaus	0	0	7	-0,5
Tuloverot tuloslaskelmassa	-261	16,2	-285	17,4

Verrattaessa konsernin tilinpäätöstä, joka on valmistettu IFRS-standardien mukaisesti, ja emoyhtiön tilinpäätöstä (FASin mukaisesti) huomaa, minkä eron IAS 12 tekee. Vaikka emoyhtiön voitot ennen veroja ovat melkein 73 prosenttia konsernin voitoista ennen veroja, laskennallisten verojen määrä emoyhtiön taseessa on mitätön verrattuna sen määrän edessä, joka on kirjattu konsernin taseeseen. Emoyhtiön laskennalliset verosaamiset ovat kolme miljoona euroa, kun vastaava erä konsernissa on 141 miljoona euroa. Laskennallinen verovelka puuttuu kokonaan emoyhtiön taseesta, kun taas konsernin taseessa sen määrä on 1 725 miljoona euroa. (Fortum 2010, 64 & 136.)

5.2 Laskennallisten verojen merkittävyys eri toimialoilla

Kappaleessa 5.1 olen esittänyt, miten listattu yhtiö esittää tuloveroja IFRS-tilinpäätöksessä. Päätin selvittää kappaleessa 5.2, minkälainen vaikutus laskennallisilla veroilla on eri toimialueilla. On myös mielenkiintoista nähdä, millaiset erät muodostavat suurimman osan laskennallisista veroista kussakin toimialassa. Tätä tarkoitusta varten olen valinnut kolme toimialaa: teollisuustuotteet ja -palvelut (Kone), rahoitus (Sampo) ja yhdyskuntapalvelut (Fortum).

Jatkuvissa alaotsikoissa: Fortum, Kone ja Sampo tulee esiintymään käsite – eläkevelvoitteet. Eläkevelvoite on etuuspohjainen vapaaehtoinen eläkejärjestely yhtiön työntekijöille. Eläkevelvoitteiden kulut ovat vähäisiä, eivät vaikuta paljon tuloslaskelman tulokseen tai omaan pääomaan, mutta niiden laskentatapa luo

mahdollisuuksia väliaikaisten erojen muodostumiseen eli laskennallisten verojen syntymiseen.

Fortum

Aletaan tutkia, mitkä erät ovat yleisin syy laskennallisten verojen muodostumiseen Fortumissa. Materiaalina käytän Fortumin vuosikertomusta vuodelta 2010. Vuoden 2010 loppuun mennessä laskennallisia verosaamisia on kertynyt kaikkiaan 421 miljoona euroa. Tämä summa koostuu rakennuksista, koneista ja kalustoista (3,8 %), varauksista (12,4 %), vahvistetuista tappioista (18,8 %), johdannaisinstrumenteista (56,5 %) ja muista eristä (8,5 %). Fortumissa löytyy eriä, jotka kuuluvat samalle tuloverosaajalle, niistä syntyvät laskennalliset verosaamiset ja –velkat kuitataan toisistaan. Kuitauksen määrä on 280 miljoona euroa, loppusumma on 141 miljoona euroa, joka merkitään taseeseen. (Fortum 2010, 117.)

Vuoden 2010 loppuun mennessä laskennallisia verovelkoja oli kertynyt 2 005 miljoona euroa. Laskennallisten verovelkojen osuus muodostuu rakennuksista, koneista ja kalustoista (97,2 %), pitkäaikaisista veloista ja lyhytaikaisista varoista (+/- = 0), ja muista eristä (2,8 %). Rakennukset, koneet ja kalusto erässä tapahtuvat suurimmat vaihtelut, se on myös suurin vaikuttaja laskennallisten verovelkojen syntyyn Fortumin liiketoiminnassa. Laskennallisten verojen kuitauksen (280 milj.) jälkeen, taseeseen merkitään 1 725 miljoona euroa laskennallista verovelkaa. (Fortum 2010, 117.)

Rakennukset, koneet, kalusto ja johdannaisinstrumentit aiheuttavat suurimman osan Fortumin laskennallisista veroista. Rakennuksista, koneista ja kalustosta syntyvät laskennalliset verot, koska IFRS-standardit säätelevät, että pysyvästä omaisuudesta on kirjattava käyvän arvon muutokset. Kertyneet poistoerot aiheuttavat myös laskennallisia veroja. Suojautukseen liiketoimintansa rahoitus- ja markkinariskeiltä ja sähkön hintariskeiltä Fortum käyttää johdannaisinstrumentteja.

Käytössä olevat instrumentit ovat kassavirransuojaus, käyvän arvon suojaus ja ulkomaisiin yksikköihin tehtyjen nettosijoitusten suojaus. Kassavirtasuojauksella suojaa yritystä todennäköisesti ennakoituilta riskeiltä liiketoiminnassa, erityisesti huomiota herättää sähkö- ja lämmön tuotannon kustannuksen hinnan hyppäykset. Esimerkkinä voi olla öljyn ja kaasun hinnan korotukset ja pudotukset 2008 – 2010 vuosien välillä, jotka synnyttivät laskennallisia veroja.

Vuonna 2010 Fortumin kauden verotettavaan tuloon perustuva vero oli 390 miljoonaa euroa. Verosta vähennetään laskennalliset verosaamiset 129 miljoonaa euroa eli lopullinen summa on 261 miljoonaa euroa, mikä tekee 33 prosentin suuruisen vähennyksen veroista. Voitto ennen veroja oli 1 615 eli laskennallisten verojen vähennys on säästänyt 8 prosenttia yrityksen voitoista. Se on suurin tuloverojen vähennys tähän mennessä. (Fortum 2010, 102.)

Saatavissa olevat tunnusluvut tilinpäätöksistä 2006 – 2010 esittävät, että laskennalliset verot eivät tällä hetkellä tee suurta vaikutusta Fortumin toimintaan (Fortum 2007, 76-77; Fortum 2010, 117). Kun vähennyskelpoiset väliaikaiset erot purkautuvat tilikauden aikana, laskennallinen verosaaminen tuottaa tuntuvan veropalautuksen. Tosin laskennallisen verosaamisen muodostuminen on harvinaista ja satunnaista, se voi johtua esimerkiksi rakennusten tai kaluston käyvän arvon muutoksista, uudesta hankinnasta tai kurssieroista.

Laskennalliset verovelat muodostaisivat vakavan verovelvoitteen yritykselle, mutta ne ovat niin pitkäjänteisiä, että väliaikaisten erojen purkautus tapahtuu harvoin. Tilinpäätösten 2006 – 2010 tietojen perusteella vain tilinpäätöksessä 2007 tapahtui verolisäys arvoltaan 18 miljoonaa euroa. (Fortum 2007, 76-77; Fortum 2010, 117.)

Kone

Seuraavaksi käsitellään laskennallisten verojen vaikutusta teollisuusalalla käyttäen Koneen tilinpäätöstä vuodelta 2010. Kone Oyj:ssä laskennalliset verosaamiset syntyvät etuusperusteisista eläkejärjestelyistä (11,6 %), varauksista (55,6 %), sisäisestä varastokatteesta (12,2 %), poistoeroista (1,5 %) ja vahvistetuista tappioista (7,5 %) sekä muuista väliaikaisista eroista (11,6 %). IFRS-standardien käyttöönotosta alkaen (vuosi 2005) laskennallisia verosaamia on kertynyt 176,5 miljoonaa euroa tilikauti 31.12.2010 mennessä. Vuodesta 2009 laskennalliset verosaamiset ovat kasvaneet 23,7 miljoonalla eurolla. (Kone 2010, 30.)

Suurin osa laskennallisista verosaamisista tulee varauksista. Kone Oyj:ssä varaukset on useita tyyppiä: takuuvaraukset, toiminnan uudelleenjärjestys-varaus, tappiollisista projekteja varten tehdyt varaukset ja muut varaukset. Koneen varauksista muodostuneet laskennalliset verosaamiset ovat kasvamassa vuosittain. Tämä on ymmärrettävä, koska Koneen liikevaihdon kasvaessa on myös tehtävä varauksia uusista projekteista. Tilikauti 2007 varauksista johtuvat laskennalliset verosaamiset olivat vain 48,4 miljoonaa euroa, ja tilikauti 2010 se oli jo 98,1 miljoonaa euroa eli sen määrä kasvoi 49,7 miljoonalla eurolla kolmen vuoden kuluessa. Voimme olettaa, että tämä periaate koskee kaikkia yhtiöitä teollisuustuotteiden ja -palveluiden toimialalla. (Kone 2008, 29; Kone 2010, 30.)

Laskennalliset verovelat sen sijaan esiintyvät poistoerojen (8,4 %), liikearvon (50,8 %) ja muiden väliaikaisten erojen johdosta (40,8 %). Vuoden 2010 loppuun mennessä laskennallisia verovelkoja on 60,8 miljoonaa euroa, ne kasvoivat 18,4 miljoonalla eurolla vuoden 2009 verrattuna. Laskennallisten verovelkojen määrä on myös kasvussa. Laskennalliset verovelat ovat kasvussa yleisimmin liikearvojen muutoksista muodostuneista väliaikaisista eroista, tämä trendi pysyy muuttumattomana tilikausien vaihtuessa. (Kone 2010, 30.)

Tilikauti 2010 tuloverojen tuloveroperusteinen vero olisi ollut 179,9 miljoonaa euroa, mutta laskennallisten verojen muutoksen (1,9 miljoonaa euroa) ja veroista edellisiltä tilikausilta (-3,3 miljoonaa euroa) vaikutuksen alaisena maksettava vero

oli 178,5 miljoona euroa. Tilikausi 2010:ssa laskennallisten verojen osuus tuloveroista oli vaivainen yksi prosentti. Tällainen tulos ei ole säännönmukainen, tilikausina 2007 ja 2008 laskennallisten verojen osuus tuloveroista oli 3,7 ja 7,1 prosenttia, samalla verojen vähennys edellisiltä tilikausilta ovat neutraloineet lisäkustannuksia laskennallisista verovelvoista. (Kone 2010, 23.)

Koneessa suurin osa laskennallisista verovelvoista johtuu poistoeroista ja liikearvon muutoksista, joten ne ovat hyvin ennustavissa, kustannukset eivät ylitä edes kymmentä prosenttia. Laskennallisten verosaamisten määrä aina ylittää laskennallisia verovelkoja, joten väliaikaisten erojen purkautuessa Kone saa ison veropalautuksen. Esimerkiksi Kone sai veropalautuksen tilikautena 2009, joka oli 27,2 miljoona euroa eli 17,9 prosenttia sen vuoden tuloveroista. Jos Kone on edustava esimerkki omasta toimialasta, laskennalliset verot eivät rasita Koneen tilikauden tulosta.

Sampo

Kaksi edellistä toimialaa olivat yhteydessä tuotannon, koneiden ja laitteiden kanssa. Nämä toimialat tarvitsevat suuria toimitiloja harjoittakseen liiketoimintansa. Se ei ole yllättävä, että suurin osa laskennallisista veroista johtuu väliaikaisista eroista, jotka muodostuvat varauksista ja johdannaisinstrumenteista. Kolmas toimialaa pankki- ja vakuutustoimintaa, jonka Sampo Oyj tulee edustamaan tässä opinnäytetyössä.

Sampo Oyj:n laskennalliset verosaamiset vuonna 2010 loppuun mennessä koostuvat vahvistetuista tappioista (21,1 %), eläkevelvoitteista (40 %), käyvän arvon muutoksista (0 %) ja muuista vähennyskelpoisista tilapäisistä eroista (38,9 %). Laskennallisia verosaamisia on kertynyt 95 miljoona euroa 31.12.2010 mennessä, ja laskennallisten verojen kuitauksen jälkeen (28 milj.) taseeseen kirjataan 68 miljoona euroa. Vahvistetuista tappioista johtuvat laskennalliset verosaamiset ilmestyvät kaikissa kolmessa toimialassa. Laskennalliset verosaamiset kirjataan vain siihen määrän asti kuin on todennäköistä, että

kertyy riittävästi verotettava tuloa, jota vastaan laskennallisia verosaamisia voidaan käyttää. (Sampo 2010, 233.)

Fortum tai Kone kerryttävät laskennallisia verosaamisia vahvistetuista tappioista, ja pystyvät realisoimaan ne vain pienillä määrillä. Sampo eroaa näistä kahdesta yhtiöstä. Sampo kerryttää vahvistettuja tappioita, ja heti seuraavalla tilikaudella pystyy realisoimaan vahvistetuista tappioista syntyviä laskennallisia verosaamisia. Esimerkkinä vuoden 2007 alkusaldona oli 17 miljoona euroa laskennallisia verosaamisia, jotka syntyvät vahvistetuista tappioista (Sampo 2007, 108). Samana vuotena väliaikainen ero purkautui, ja Sampo realisoisi saamisensa kokonaan.

Vuoden 2008 tilikauden alkusaldo oli nolla, ja loppusaldossa oli jo 63 miljoona euroa laskennallisia verosaamisia vahvistetuista tappioista. Vuoden 2009 kuluessa Sampo on pystynyt realisoimaan 58 miljoona euroa. Muissa suhteissa laskennallisten verosaamisten realisoituminen Sampon toimiala ei paljon eroa Fortumin ja Konen toimialoista. (Sampo 2009, 136.)

Vuonna 2010 Sampon laskennallisten verovelkojen erät ovat varaukset ja tilinpäätössiirrot (56,5 %), käyvän arvon muutokset (37,4 %) ja muut veronalaiset tilapäiset erot (6,1 %). Tilikaudessa 2010 loppuun mennessä laskennallisia verovelkoja on 640 miljoona euroa laskennallisten verojen kuitauksen (28 milj.) jälkeen. Kuitaus tehdään aina, kun laskennalliset verot kuuluvat saman veronsaajan perimiin tuloveroihin. Yli 90 prosenttia laskennallisista verovelkoista muodostuu varausten ja käyvän arvon muutoksiin liittyvistä väliaikaisista eroista. (Sampo 2010, 233.)

Varaukset koostuvat kahdesta osasta: vakuutus- ja sijoitussopimuksista. Sampo on alansa parhaita riskianalyytikkoja Suomessa, ja pyrkii turvamaan itseään vahinko-, henkivakuutustoiminnan vakuutusriskeiltä, markkinariskeiltä ja muilta vakuutusriskeiltä. Kaikkia riskejä ei pysty määrittämään sentin täsmällisyydellä,

mikä johtaa laskennallisten verovelkojen syntyyn. Varausten johdosta syntyvät laskennalliset verovelat kasvavat vuosi vuodelta, ja purkautuvat määrillä, jotka eivät rasita tilikauden voittoja.

6 LOPPUPÄÄTELMÄT

Opinnäytetyössä tutkittiin, miten IFRS-standardit vaikuttavat yrityksen tuloverojen esittämiseen tilinpäätöksessä, miten näitä muutoksia määritetään, arvostetaan, kirjataan ja esitetään tilinpäätöksessä. IFRS-standardeista IAS 12 oli yksi löity tutkimuksen kohteeksi, koska juuri se käsittelee tuloveroihin liittyviä kysymyksiä. Lisäksi opinnäytetyössä tutkittiin, mistä eristä laskennalliset verot syntyvät, ja minkälainen on niiden vaikutus tuloverojen esittämiseen tilinpäätösinformaatiossa.

Toisena tutkimuskohteena oli selvittää, millaisia muutoksia kohdistuu IAS 12-standardiin tulevaisuudessa. Valmistaako IASB uudistuksia IAS 12:aan? Millaisia muutoksia IAS 12:aan tehdään liittyen IASB:n ja FASB:n yhteistyöprojektiin kansainvälistä kirjanpitonormistoa edelleen? Koska tämä yhteistyö jatkuu vielä, ei ollut riittävästi lähdemateriaalia saatavilla. Tarjolla on vain työryhmän keskenäisiä tuloksia, joista kerron seuraavalla sivulla.

Opinnäytetyössä todettiin, että IFRS-standardeissa kirjanpito ja verotus eivät ole yhtä tiukasti yhteenkytkettyjä kuin suomalaisen FAS-normiston mukaan. IFRS-standardeissa on tavoitteena antaa tilinpäätösinformaatiota, joka vastaa erityisesti sijoittajien tarpeita, eikä ensisijaisesti velkojien tai verottajan tarpeita.

Opinnäytetyössä selvisi, että keskeisenä vaikuttajana tuloverojen esittämiseen tulevat olemaan laskennalliset verosaamiset ja –velat, joita lasketaan voimassa olevan tuloverokannan mukaan väliaikaisista eroista. Väliaikainen ero muodostuu eroista, jotka syntyvät taseessa olevan kirjanpitoarvon ja omaisuuserän tai velan verotuksellisen arvon välillä. Erot voivat olla sekä veronalaisia että vähennyskelpoisia. Veronalaisista väliaikaisista eroista lasketaan laskennallisia verovelkoja ja vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista saadaan laskennallisia verosaamisia.

Väliaikainen ero on käsite, joka on hyvin läheinen jaksotuseron kanssa. Tulot tai menot muodostuvat yhdellä kaudella, mutta ne huomioidaan verotuksessa myöhemmillä kausilla. Tarkkaan sanoen kaikki jaksotuserot johtavat väliaikaisien erojen syntyyn. Jaksotuserojen lisäksi väliaikaisia eroja syntyy myös muissakin tilanteissa, kuten tytäryhtiöiden voitonjaon tai omaisuuden uudelleenarvostuksen yhteydessä. Pelkästään väliaikaiset erot eivät vaikuta laskennallisten verojen määrään, vaan erojen muutokset voivat aiheutua muutoksista verokannoissa tai verolaisissa. Erot voivat muuttua myös laskennallisten verosaamisten uudelleenarvioinnista, jota tehdään tilikauden päättöpäivänä.

Laskennallisia veroja kirjataan joko tuloslaskelmaan tai taseeseen. Kirjaus tehdään tuloslaskelmaan, jos väliaikaisen eron syynä on jaksotusero, mikä on yleisin syy väliaikaiseen eroon. Taseeseen tehdään kirjaukset niissä tapauksissa, joissa verot liittyvät eriin, joita kirjataan suoraan omaan pääomaan eli tehdään oikaisuja käyttöomaisuuden arvoon.

Teoreettisen selvityksen kirjoittaminen ei ole riittävä näyte tuloverojen esityksestä tilinpäätöksessä. Tämän takia valitsin esimerkiksi Fortum-konsernin tilinpäätöksen vuodelta 2010. Tein havaintoja siitä, mitä Fortum katsoo olevan tärkeää tilinpäätösinformaatiota tuloveroista sijoittajia varten.

Tuloverojen esityksen ohella IFRS-tilinpäätöksessä, tavoitteena oli tutkia IASB:n ja FASB:n yhteistyön tuloksia. Informaation puutteen johdosta tästä tavoitteesta oli ainakin osittain luovuttava, mutta tarjoan työryhmien keskeneräiset tulokset tässä. Laajentaakseen kansainvälistä taloushallintoa IASB ja FASB ovat aloittaneet yhteistyötä yhtenäistääkseen tilinpäätösstandardejansa alkaen vuodesta 2002. Opinnäytetyön tutkimuksen alaisina olivat pelkästään IAS 12:n ja FAS 109:n kanssa tapahtuvat muutokset. Alkuun päin kahdella normistolla on monia yhteenkohtia. Tärkeintä on, että molemmat osapuolet yhtyvät siihen, että laskennallisia veroja lasketaan väliaikaisista eroista.

Yhtenäisyyden edistämiseksi molemmat puolet tekevät jonkinlaisia myönnytyksiä toisilleen, ja poistavat olevia poikkeuksia laskennallisten verojen kirjaamisessa, sovellettavassa verokannassa, laskennallisen verosaamisen kirjaamiskriteereissä ja veron kohdistamisessa tulokseen tai muuten kuin tulosvaikutteisesti.

IAS 12:ssa on säädetty jättää kirjaamatta laskennallisia veroja, jos kyseessä on liikearvon alkuperäinen kirjaaminen. Lisäksi omaisuuserän tai velan alkuperäinen kirjaaminen, kun kyseessä ei ole liiketoimintojen yhdistäminen tai ei tapahdu muutosta tulokseen toteutumisaikana. FAS 109 ei tunnusta näitä poikkeuksia, joten IASB on päättänyt sopeuttaa IAS 12:sta ja poistaa niitä.

IFRS:ssa sovelletaan sitä verokantaa, joka on säädetty tai käytännössä hyväksytty sille kaudelle, jolloin omaisuuserä realisoituu. FAS 109 hyväksyy vain säädetyn verokannan, tässä tapauksessa näyttää, että ainoana muutoksena IAS 12:ssa tulee olemaan viittaus, että käytännössä hyväksytyn verokannalla tarkoitetaan olevan tilannetta, jossa verokanta ei enää muuttuu.

IASB on myös päättänyt muuttaa laskennallisten verosaamisten kirjaamisedellytyksiä FAS 109:n hyväksi. IAS 12:n mukaan laskennallisia verosaamia on kirjattava kaikista vähennyskelpoisista väliaikaisista eroista siihen määrään asti kuin sen käyttö on todennäköistä. FAS 109:ssa laskennallisen kirjaamisedellytykselle hyväksytään käsitettä kuin todennäköisempää kuin epätodennäköisempää. Tämän muutoksen mukaan yritykset tulevat kirjaamaan laskennallisia verosaamia aikaisemmin kuin se oli mahdollista vanhanaikaisen IAS 12:n mukaan.

Näiden muutosten täytyessä voimaan tulee uusi IFRS-standardi, jonka tullaan soveltamaan ei pelkästään uusiin väliaikaisiin eroihin, vaan jo olemassa oleviin väliaikaisiin eroihin myös. Koska uusi standardi tulee muuttamaan jo voimassa olevia laskennallisia veroja, nettomuutos tullaan kirjaamaan kertyneiden voittovarojen oikaisuksi.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää vain tuloverojen esitys konsernitilinpäätöksessä. Jatkotutkimuksena voi tehdä analyysin, miten hyvin IFRS-standardin käsitys tuloveroista soveltuu suomalaisen verolainsäädäntöön kanssa. Hankkia toimeksiantajaksi listattu yhtiö, ja tehdä case-tutkimus siitä, miten syvät erot ovat IAS 12:n ja suomalaisen verotuksen välillä.

Koska IFRS-standardien käyttöönoton takana on sijoittajien houkuttaminen investoimaan, case-tutkimuksen kohteena voisi olla, selvittää paraniko yhtiön taloudellinen tila IFRS-standardien käyttöönoton jälkeen tai ei. Lähitulevaisuudessa, kun IASB- ja FASB-yhteistyöstä saadaan tuloksia, voi tehdä tutkimuksen siitä, miten niiden jälkeen tuloverojen esitys muuttuu.

LÄHTEET

Engblom, A. 2009. Tappiontasaus verotuksessa. Tilintarkastus 5/2009, 28-30

Fortum 2007. Vuosikertomus 2007. Viitattu 25.5.2011. http://tools.euroland.com/arinhtml/sf-fum/2007/AR_FIN_2007_2/index.htm

Fortum 2010. Vuosikertomus 2010. Viitattu 25.5.2011. http://tools.euroland.com/arinhtml/sf-fum/2010/ar_fin_2010/

Haaramo, V.; Rätty, P. 2009. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö: IFRS-raportointi. 3., uudistettu painos. Helsinki: WSOYpro

Haaramo, V. 2010. IFRS:n laaja tuloslaskelma. Tilisanomat 2/2010, 42

IASB 2009. IFRS-standardit 2009. IASCF

IFRS Foundation 2011a. About the IFRS Foundation and IASB. Viitattu 1.11.2011. <http://www.ifrs.org/The+organisation/IASCF+and+IASB.htm>

IFRS Foundation 2011b. Who are we and what do we do. Viitattu 1.11.2011. <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/F9EC8205-E883-4A53-9972-AD95BD28E0B5/0/WhoWeAreEnglishMay2011.pdf>

Järvenpää, M.; Pellinen, J. & Virtanen, A. 2007. Kansainvälisen yrityksen talous. Helsinki: WSOYpro

Kallunki, J.; Lantto, A.; & Sahlström, P. 2008. Tilinpäätösanalyysi IFRS-maailmassa. Helsinki: Talentum

Kirjanpitolaki 30.12.2004/1304

Kirjanpitolautakunta 2006. Yleisohje laskennallisista verovelvoista ja –saamisista. Viitattu 1.5.2011. <http://www.edilex.fi/virallistieto/kilaohje/laskenna2?search=1>

Kone 2008. Vuosikertomus 2008. Viitattu 22.5.2011. www.kone.fi > sijoittajat > raportit ja esitykset > vuosikertomukset

Kone 2010. Vuosikertomus 2010. Viitattu 22.5.2011. www.kone.fi > sijoittajat > raportit ja esitykset > vuosikertomukset

KPMG 2009a. IFRS käytännön käsikirja. 2., uudistettu painos. Helsinki: Edita

KPMG 2009b. Overview and Impact of IFRS: Part 1. Viitattu 2.11.2011. http://us.kpmg.com/jnet/English/Archives/2009/Issue1/Index_Print.asp

Leppiniemi, J. 2003. IFRS – Johdon käsikirja. Helsinki: WSOY

Leppiniemi, J. 2004. IAS/IFRS-tilinpäätös ja verotus. Tilisanomat 2/2004, 19-21

Leppiniemi, J. 2009. IFRS-standardien vaikutus kirjanpitolain tulkintaan. Tilisanomat 3/2009, 51

Leppiniemi, J. 2010. Verot tilinpäätöksessä. Tilisanomat 1/2010, 35-36

Leppiniemi, J. 2011. Tilinpäätäjän käsikirja. Helsinki: WSOYpro

Leskelä, M. 2011. Onko yrityskaupassa syntyvä liikevaihto haitallista? Viitattu 29.1.2011. <http://www.talouselama.fi/yrityskaupat/asiantuntijalta/hyvakysymys/article555240.ece>

PricewaterhouseCoopers 2010. IFRS-taskuopas 2010. Viitattu 21.5.2011. http://www.pwc.com/fi/fi/ifrs-julkaisut/tiedostot/IFRS-taskuopas_2010.pdf

Rahoitustarkastus 2003. Rahoitustarkastuksen lausunto VM:n vero-osastolle: Hallituksen esitys laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta. Viitattu 1.9.2010. www.finanssivalvonta.fi > sääntely > lausuntopyynnöt ja lausunnot > Ratan antamia lausuntoja

Räty, P. 2002. Tuloverojen laskenta- ja esittämisperiaatteet. Viitattu 27.1.2011 <http://www.tilisanomat.fi/lehti/printview.php?catid=14&artid=140>

Salmi, I. 2006. Mitä tilinpäätös kertoo? 4., uudistettu painos. Edita Prima Oy

Sampo 2007. Vuosikertomus 2007. Viitattu 22.5.2011. www.sampo.fi > sijoittajat ja media > vuosikertomukset

Sampo 2009. Vuosikertomus 2009. Viitattu 14.3.2011. www.sampo.fi > sijoittajat ja media > vuosikertomukset

Sampo 2010. Vuosikertomus 2010. Viitattu 22.5.2011. www.sampo.fi > sijoittajat ja media > vuosikertomukset

Yritysneuvottelukunta ry 2006. IFRS-tilinpäätöksen keskeiset periaatteet. Viitattu 28.1.2011. <http://www.yritystutkimusneuvottelukunta.fi/?file=27>

Valtiovarainministeriö 2006. Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus. Viitattu 2.11.2011. http://www.vm.fi/vm/fi/03_tiedotteet_ja_puheet/01_tiedotteet/20060316Yritys/100769.pdf

Veronmaksajat 2010a. Tietoa yhteisöverotuksesta. Viitattu 26.9.2011. www.veronmaksajat.fi > tutkimus ja tilastot > tuloverotus > yhteisöverotus

Veronmaksajat 2010b. Yhteisöverokannat Suomessa ja keskimääri EU:ssa sekä OECD:ssä. Viitattu 26.9.2011. www.veronmaksajat.fi > tutkimus ja tilastot > tuloverotus > yhteisöverotus