

13.9.2007

LASKENNALLISET VEROVELAT JA –SAAMISET

Kirjanpitolautakunta (KILA) antoi 12.9.2006 yleisohjeen laskennallisista verovelosta ja -saamisista. Ohje korvaa aiemman, 11.1.1999 annetun, yleisohjeen samasta asiasta. Uudessa yleisohjeessa otetaan huomioon vuodenvaihteessa 2004-2005 muutetut kirjanpitolain ja kirjanpitoasetuksen säännökset. Tähän esitykseen on tiivistetty uuden yleisohjeen olennaisimpia kohtia.

Veroerien syntyminen ja käsittely tilinpäätöksessä

Tuloslaskelman osoittaman kirjanpidon tuloksen ja verotettavan tulon väliset erot ovat joko pysyviä tai väliaikaisia. Väliaikaiset erot johtuvat jaksottamisesta ja arvostamisesta. Pysyvät erot johtuvat verovapaista tuloista ja vähennyskeltottomista menoista. Laskennalliset verovelat ja -saamiset syntyvät vain väliaikaisista eroista.

Ennen kirjanpitolain muutosta kirjanpitovelvollisen piti käsitellä tilinpäätöksessään vain jaksottamisesta johtuvat väliaikaiset erot. Uudessa yleisohjeessaan KILA katsoo kirjanpitolain muutosten merkitsevän, että vastaisuudessa sekä jaksottamisesta että arvostamisesta johtuvat väliaikaiset erot on käsiteltävä tilinpäätöksessä.

Arvostamisesta voi syntyä väliaikaisia eroja esimerkiksi silloin, kun kirjanpitovelvollinen soveltaa kirjanpitolain 5:2a §:n mahdollistamaa rahoitusvälineiden käypään arvoon arvostamista tai tekee kirjanpitolain 5:17 §:n perusteella arvonkorotuksen sellaiseen arvopaperiin, joka ei ole kirjanpitolain 5:2a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline. KILA katsoo, että arvonkorotuksista on hyvän kirjanpitoavan mukaista aina merkitä taseeseen laskennallinen verovelka. Arvonkorotuksesta johtuvaa laskennallisen verovelan muutosta ei viedä tuloslaskelmaan.

Käsittely erillistilinpäätöksessä

Käytännössä erillistilinpäätöksen laatijalla on kaksi vaihtoehtoa käsitellä väliaikaiset erot tilinpäätöksessä. Ne saadaan erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä tuloslaskelmaan tai taseeseen tai vaihtoehtoisesti väliaikaiset erot saadaan esittää tuloveroja koskevissa liitetiedoissa, mikäli ne ovat olennaisia.

Jos olennaisia verovelkoja tai -saamisia ei ole, niitä ei tarvitse esittää tuloslaskelmassa ja taseessa eikä liitetiedoissa.

YRITYSTUTKIMUSNEUVOTTELUKUNTA RY

Analyysityöryhmä

13.9.2007

Pienet kirjanpitovelvolliset (kirjanpitolaki 3:9.2 §) on vapautettu laskennallisten verovelkojen ja -saamisten esittämisestä. Säännöksessä määritellyt rajat ovat:

1. liikevaihto 7 300 000 euroa;
2. taseen loppusumma 3 650 000 euroa;
3. palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Säännöksessä määritellyt ehdot täyttävän kirjanpitovelvollisen ei ole pakko merkitä laskennallisia verovelkoja tai -saamia taseeseensa eikä esittää niitä liitetietona.

Käsittely konsernitilinpäätöksessä

Konsernituloslaskelmaan tai -taseeseen kirjataan kaikki laskennalliset verot, joita ovat:

- erillistilinpäätöksiin sisältyvät laskennalliset verovelat ja -saamiset
- erät, jotka syntyvät erillistilinpäätösten muuttamisesta konsernin laskentaperiaatteiden mukaisiksi
- poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset (jakamisesta vapautettu, jos kirjanpitolain mukaan ei velvollisuutta laatia konsernitilinpäätöstä)
- yhdistelytoimenpiteistä aiheutuvat verovelat ja -saamiset (jos vastaiset veroaikutukset ilmeisiä)

Yleisohjeessa korostetaan erityisesti, että konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan ja taseeseen lisätään myös ne konserniyhtiöiden erillistilinpäätöksistä johdettavat laskennalliset verovelat ja -saamiset, joita ei ole esitetty asianomaisen konserniyhtiön tuloslaskelmassa ja taseessa, vaikka ne olisivatkin olleet erillistilinpäätöksissä esitettävissä.

Edellytykset taseeseen merkitsemiselle

Laskennalliset verovelat

Yleisohjeessa katsotaan, että jos laskennallinen verovelka on yleisohjeessa mainituilla perusteilla syntynyt, se tulisi lähtökohtaisesti merkitä taseeseen. Tilanteet, joissa verovelan toteutuminen on niin epätodennäköistä, ettei velkaa tulisi merkitä taseeseen, ovat varsin harvinaisia.

Laskennalliset verosaamiset

Laskennallisia verosaamisten kohdalla arvioidaan aina, pystytäänkö laskennallinen verohyöty todennäköisesti käyttämään hyväksi. Pääsääntöisesti laskennalliset verosaamiset saadaan merkitä taseeseen vain, kun seuraavat ehdot täyttyvät:

- niiden toteutuessa toteutuu vastaava määrä laskennallisia verovelkoja tai

YRITYSTUTKIMUSNEUVOTTELUKUNTA RY

Analyysityöryhmä

13.9.2007

- on todennäköistä, että kyseisinä tilikausina syntyy riittävä määrä verotettavaa tuloa tai yritys pystyy verosuunnittelukeinoja käyttäen järjestämään riittävän määrän verotettavaa tuloa.

Vaikka ehdot täyttyisivät, ei verosaamista saa merkitä taseeseen, jos muusta syystä, esim. mahdollisesti toteutuvan verosäännösten muutoksen vuoksi, verohyötyä ei pystytä käyttämään.

Konsernitilinpäätöksessä laskennalliset verosaamiset voidaan merkitä taseeseen silloin, kun niistä saatava verohyöty pystytään todennäköisesti käyttämään konsernissa. Verotettavan tulon riittävyttä arvioidaan verotuskohteenä olevan kokonaisuuden kannalta.

Vahvistetuista tappioista syntyvän laskennallisen verosaamisen merkitsemiselle taseeseen on tiukemmat ehdot kuin muille laskennallisille verosaamisille. Vahvistetuista tappioista syntyvä laskennallinen verosaaminen saadaan merkitä taseeseen vain, jos yrityksellä on riittävästi veronalaisia väliaikaisia eroja tai sillä on muutoin vahvaa näyttöä siitä, että tulevaisuudessa syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, josta vahvistetut tappiot saadaan vähentää. KILA pitää riittävänä näyttönä esimerkiksi hyvin perusteltuja ja realistisia budjetteja tai muita laskelmia, jotka osoittavat tarpeeksi suuren verotettavan tulon syntymistä lähitulevaisuudessa.

Yleisohje Kirjanpitolautakunnan sivuilla:

<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/C17575794AD931DDC22571EE002724C3>