

KLT-valmennus: Teams-koulutus Liikekirjanpito ja Kilan ratkaisut

Mira Merikanto

1 Järjestömme noudattaa kilpailulakia



Kilpailulaki kieltää sellaiset sopimukset, päätökset sekä yhdenmukaistetut menettelytavat, joiden tarkoituksena on merkittävästi estää, rajoittaa tai vääristää kilpailua tai joista seuraa, että kilpailu merkittävästi estyy, rajoittuu tai vääristyy.

Mikäli keskustelu liittyy kiellettyyn teemaan, kaikkien osallistujien tehtävä on lopettaa keskustelu. Emme keskustelee seuraavista teemoista, jotka sisältävät jäsenen luottamuksellista tietoa:

- Yksityiskohtaiset sopimusehdot
- Toimittajat, asiakkaat
- Tarjoukset
- Tuotantomäärät
- Laajentumissuunnitelmat, jotka eivät vielä julkisia
- Muut tulevaisuudensuunnitelmat (esim. T&K-panostukset, tuotantoseisokit)

- Alan yleinen hintataso ja siihen vaikuttaminen
- Hinnoittelukäytännöt ja –mekanismit
- Osto- ja myyntihinnat
- Markkinaosuudet
- Kustannukset
- Kannattavuus
- Yhteiset boikotit



Liikekirjanpito ja Kilan ratkaisut

Mira Merikanto

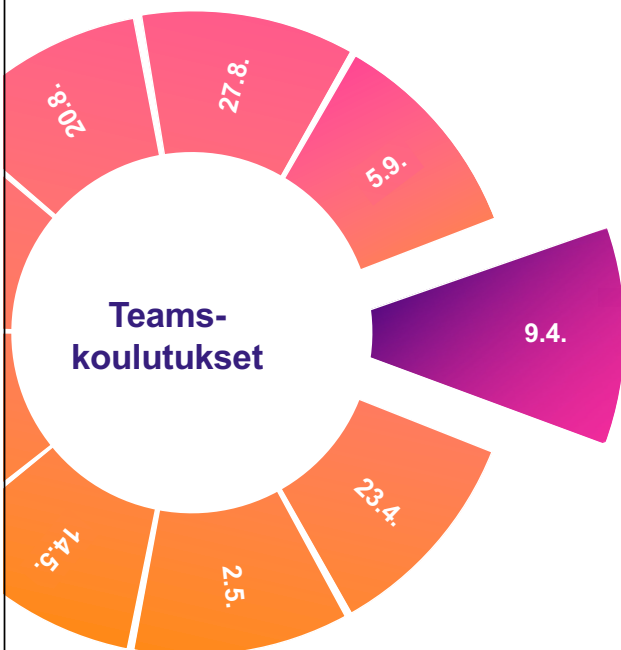
10.4.2024 ©Taloushallinto



Liikekirjanpito ja Kilan ratkaisut

Moduuli 1

10.4.2024 ©Taloushallinto



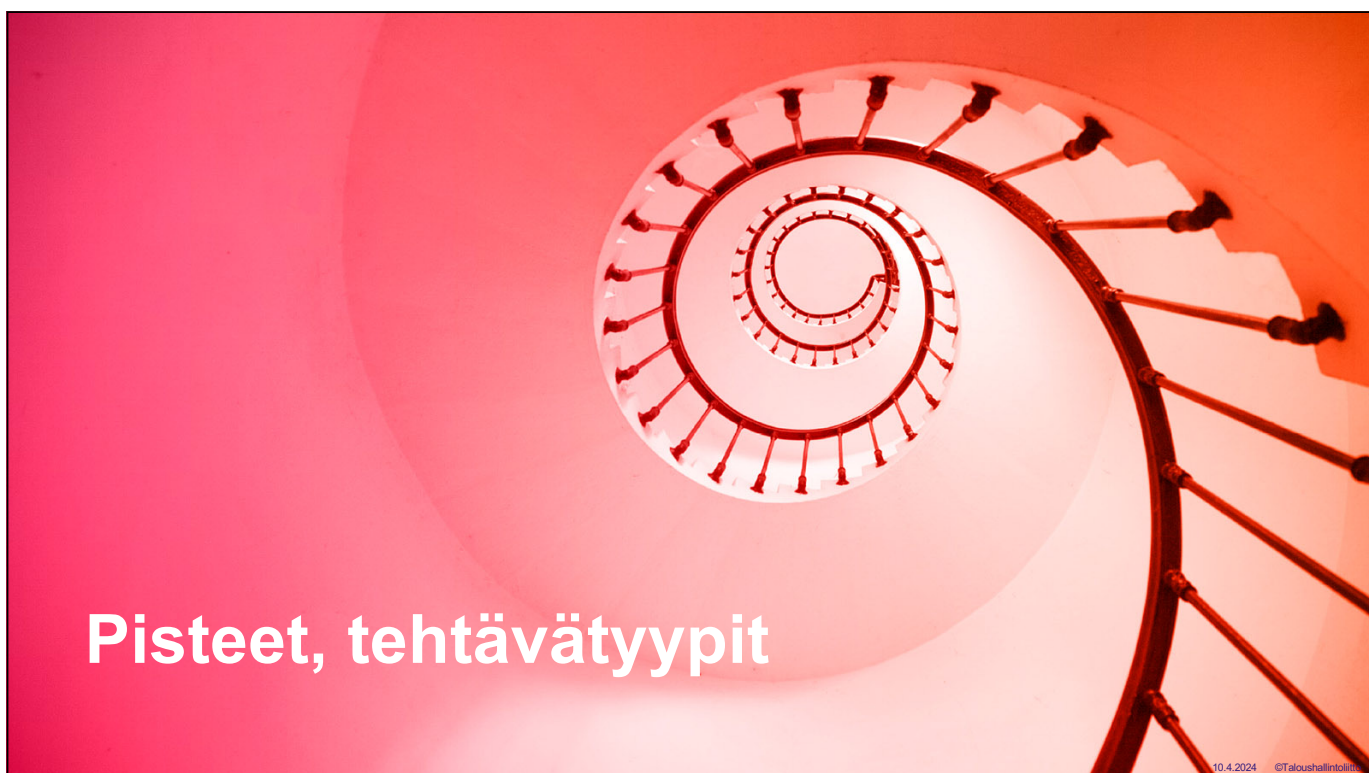
5 **Kurssin sisältö**



Pisteet, tehtävätyypit	Ennakkotehtävien purku yhdessä
Kilan ratkaisut	Normisto
Kirjaukset	Lähetmämme kysymykset

Tenttilukemistona:

- **Liikekirjanpito** Leppiniemi – Kisanlahti – Tikkanen
Alma Talent Päivittyvät hakuteokset
Digiteos
- **KILAn ratkaisut 1998–**
Leppiniemi – Kisanlahti – Tikkanen
Alma Talent Päivittyvät hakuteokset
Digiteos



7 Pisteet ja tehtävätyypit

- Tentissä aihealue otsikoitu
 - Kirjanpiton ajankohtaiskysymykset
 - Kirjanpidon ajankohtaiskysymykset ja normien ymmärtäminen
 - Voi olla myös ilman otsikkoa tai osana kokonaisuutta
- Viimeiset neljä vuotta olleet monivalintakysymyksiä
 - Neljä tai useampi vastausvaihtoehtoa
 - Vastauksista yksi on oikein tai yksi on väärin
-> **lue tehtävänanto aina huolella**
 - 2019 oli vielä avoimia vastauksia



8 Pisteet ja tehtävätyypit

- 2023 ja 2022 omana kokonaisuutenaan, yht. 26 pistettä
 - 2 pistettä / tehtävä, väärästä vastauksesta -0,5 pistettä (alin pistemäärä kuitenkin nolla)
- 2021 osana monivalintatehtäväkokonaisuutta, jossa maksimipistemäärä 54
 - 2 pistettä / tehtävä, väärästä vastauksesta -0,5 pistettä (alin pistemäärä kuitenkin nolla)
- 2020 omana kokonaisuutena, yht. 26 pistettä
 - 1-2 pistettä / tehtävä, väärästä vastauksesta -0,25 - 0,5 pistettä (alin pistemäärä kuitenkin nolla)
- 2019 omana kokonaisuutena ilman otsikkoa, yht. 25 pistettä
 - 2,5 pistettä / tehtävä



¹⁰ **2022, ennakkotehtävä**



4.) GH Oy hankkii omia osakkeitaan. Mikä seuraavista väitteistä pitää paikkansa?

- a) Omien osakkeiden hankintaa ei voi tulkita voitonjaoksi.
- b) GH Oy:n omien osakkeiden hankinnan yhteydessä maksettava varainsiirtovero merkitään kuluksi tuloslaskelmaan.
- c) GH Oy:n voittovarot (vapaa oma pääoma) pienentyvät sillä rahamäärällä, jonka se on omien osakkeiden hankintaan käyttänyt mukaan lukien omien osakkeiden hankintaan sisältyvä varainsiirtovero.
- d) GH Oy:n voittovarot (vapaa oma pääoma) pienentyvät sillä rahamäärällä, jonka se on omien osakkeiden hankintaan käyttänyt pois lukien omien osakkeiden hankintaan sisältyvä varainsiirtovero.

11 **2022**

c.) GH Oy:n voittovarot (vapaa oma pääoma) pienentyvät sillä rahamäärällä, jonka se on omien osakkeiden hankintaan käyttänyt mukaan lukien omien osakkeiden hankintaan sisältyvän varainsiirtoveron.

Perustelu: Oikean vastauksen perusteena on KILA 2022/2021 (Omien osakkeiden hankinnan yhteydessä maksettavan varainsiirtoveron kirjanpitokäsittelystä), jonka keskeinen sisältö on väite c. Lausunnossa todetaan, että ”Tällaisessa hankintatilanteessa jakajayhtiön voittovarot (vapaa oma pääoma) pienentyvät sillä rahamäärällä, joka omien osakkeiden hankintaan on käytetty.”

10.4.2024 ©Taloushallinto

12 **2022**

Muut vaihtoehdot:

a) ”Omien osakkeiden hankintaa ei voi tulkita voitonjaoksi”:

Väärin. Ks. KILA 2022/2021

b) GH Oy:n omien osakkeiden hankinnan yhteydessä maksettava varainsiirtovero merkitään kuluksi tuloslaskelmaan”:

Väärin. Varainsiirtovero merkitään pienentämään voittovaroja. Ks. KILA 2022/2021.

d) ”GH Oy:n voittovarot (vapaa oma pääoma) pienentyvät sillä rahamäärällä, jonka se on omien osakkeiden hankintaan käyttänyt pois lukien omien osakkeiden hankintaan sisältyvä varainsiirtovero”:

Väärin. Vaihtoehdossa väitetään, että varainsiirtovero ei pienennä voittovaroja.

10.4.2024 ©Taloushallinto

13 **2022, ennakkotehtävä****7.) Mikä seuraavista kirjanpidon menetelmiä koskevista väitteistä pitää paikkansa?**

- a) Tietojärjestelmä muodostaa osakirjanpidon, jos siitä siirretään tietoja varsinaiseen kirjanpitojärjestelmään yhdistelmäkirjauksena eli yhteissummina.
- b) Palkkakirjanpito, josta tiedot siirretään yhteissummina pääkirjanpitoon, ei muodosta osakirjanpitoa.
- c) Tosite ei voi muodostua useammasta asiakirjasta, tiedostosta, raportista tai muusta osasta, vaan aina yhdestä tiedostosta, raportista tai muusta osasta.
- d) Jos kirjanpitovelvollinen liittyy ulkopuolisen tahon laatimaan tositteeseen sen käsittelyn yhteydessä omia merkintöjään, audit trail -vaatimuksen täyttämiseksi ei ole tarpeen erotella kirjanpitovelvollisen merkintöjä, jos kyseessä on sähköinen tosite.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

14 **2022**

- a) Tietojärjestelmä muodostaa osakirjanpidon, jos siitä siirretään tietoja varsinaiseen kirjanpitojärjestelmään yhdistelmäkirjauksena eli yhteissummina.

Perustelu: Kirjanpito normiston eri kohdissa käytetään käsitettä osakirjanpito. **Esimerkiksi KPL 2:2.3 §:n mukaan ”kirjanpitoja ovat pääkirjanpito, jonka kirjauksista johdetaan tilinpäätös, sekä mahdolliset osakirjanpidot, joista viedään tiedot pääkirjanpitoon yhdistelmäkirjauksina.”** Muun muassa siksi on tärkeää ymmärtää, mitä osakirjanpidolla tarkoitetaan. Vastaukset tämän kysymyksen vaihtoehtoihin löytyvät Kirjanpitolautakunnan yleisohjeesta kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 20.4.2021.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeesta kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 20.4.2021 todetaan: **”Tietojärjestelmä muodostaa osakirjanpidon, jos siitä siirretään tietoja varsinaiseen kirjanpitojärjestelmään yhdistelmäkirjauksena eli yhteissummina.**

Esimerkiksi palkkakirjanpito, josta tiedot siirretään yhteissummina pääkirjanpitoon, on osakirjanpito.”

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

15 **2022**

Muut vaihtoehdot:

b) ”Palkkakirjanpito, josta tiedot siirretään yhteissummina pääkirjanpitoon, ei muodosta osakirjanpitoa”:
Väärin. Vaihtoehto on päinvastainen verrattuna oikeaan vaihtoehtoon.

c) ”Tosite ei voi muodostua useammasta asiakirjasta, tiedostosta, raportista tai muusta osasta, vaan aina yhdestä tiedostosta, raportista tai muusta osasta”
Väärin. Tämä perustuu mm. kohtaan ”Tosite voidaan laatia ja säilyttää useamman toteutustavan yhdistelmänä. Esimerkiksi valmistettaessa hyödyke omaan käyttöön liiketapahtuman todentavana tositteena voi toimia tekstinkäsittelyjärjestelmässä tuotettu tekstitiedosto sekä työaikajärjestelmästä tuotettava raportti, jossa eritellään valmistukseen kuluneet työtunnit.” (Lähde: Kirjanpitolautakunnan yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 20.4.2021)

d) ”Jos kirjanpitovelvollinen liittää ulkopuolisen tahon laatimaan tositteeseen sen käsittelyn yhteydessä omia merkintöjään, audit trail -vaatimuksen täyttämiseksi ei ole tarpeen erotella kirjanpitovelvollisen merkintöjä, jos kyseessä on sähköinen tosite”:
Väärin. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeesta kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 20.4.2021 todetaan, että kirjanpitovelvollisen omat merkinnät tulee erotella selkeästi.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

16 **2020, ennakkotehtävä**

7.) Konepaja Oy on jo vuosien ajan saanut keskimääräisellä 40 henkilön henkilöstöllään noin viiden miljoonan euron vuosittaisen liikevaihdon. Edellä mainittu liikevaihto ja keskimääräinen henkilöstön lukumäärä toteutuivat myös vuonna 201X ja sitä edeltävänä vuonna. Konepaja Oy on aina käyttänyt hyödykekohtaista poistosuunnitelmaa. Konepaja Oy myi tilikauden 201X alussa pysyviin vastaaviinsa kuuluvan tuotantokoneen hinnalla, joka ylitti sen poistamattoman hankintameno 100 000 eurolla. Muiden pysyvien vastaavien poistamaton hankintameno vuoden 201X tilinpäätöksessä oli yhteensä noin kaksi miljoonaa euroa.

Mikä seuraavista pitää paikkansa?

- a.) Konepaja Oy:llä on pakko pienentää muiden pysyvien vastaavien hankintamenoa edellä mainitulla 100 000 eurolla.
- b.) Konepaja Oy:n voi niin halutessaan (mutta ei ole pakkoa) merkitä edellä mainittu 100 000 euroa tuloslaskelmaansa liiketoiminnan muiksi tuotoiksi.
- c.) Konepaja Oy:n tulee merkitä edellä mainittu 100 000 euroa tuloslaskelmaansa liiketoiminnan muiksi tuotoiksi.
- d.) Konepaja Oy:llä on mahdollisuus pienentää tilikauden poistojaan edellä mainitulla 100 000 eurolla perustuen pienten kirjanpitovelvollisten tilinpäätösraportoinnin helpotuksiin

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

17 **2020**

7.c) Konepaja Oy:n tulee merkitä edellä mainittu 100 000 euroa tuloslaskelmaansa liiketoiminnan muiksi tuotoiksi.

Ks. KILA 2008/1823; Kirjanpitolausuntokunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista. Konepaja Oy on pienyritys. Kirjanpitolausuntokunnan poistoyleisohjeen 11 luvussa käsitellään pienten kirjanpitovelvollisten poistoja. **Poistoyleisohjeen mukaan kirjanpitovelvollinen on yritysmuodosta ja koosta riippumatta velvollinen tekemään suunnitelman mukaiset poistot.** Pienten kirjanpitovelvollisten tulee soveltaa KPL 3:3.1 §:n mukaisia yleisiä tilinpäätösperiaatteita, joita ovat mm. johdonmukaisuus laatusperiaatteiden ja menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen, tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus, olennaisuus sekä kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus. Pieniä kirjanpitovelvollisia koskevat samat säännökset kuin muitakin kirjanpitovelvollisia esimerkiksi poistopohjan määrittämisen, poistosuunnitelman, arvonalentumisten ja myyntitilanteiden osalta. **Kun kirjanpitovelvollinen soveltaa hyödykekohtaista poistosuunnitelmaa, käsitellään hyödykkeen myyntihinta kirjanpidossa siten, että hyödykkeen poistamaton hankintameno kirjataan poistoksi ja sen mahdollisesti ylittävä osa myyntihinnasta kirjataan tuotoksi ja esitetään tuloslaskelmassa erässä "Liiketoiminnan muut tuotot".**

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto



**Kilan uusiin lausuntoihin
pohjautuvat kysymykset**

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

19 **2022, ryhmätehtävä**

2.) CD Oy omistaa rinnetontin ja sen päällä olevan rakennuksen. Sama rinne jatkuu alaspäin CD Oy:stä ulkopuolisen yksityishenkilön omistamalle tontille. Voimakkaiden sateiden vuoksi sekä CD Oy:n että yksityishenkilön omistamat tontit ovat osittain sortuneet edellisellä tilikaudella. Yksityishenkilöllä ei ole halunnut investoida omaan tonttiinsa. CD Oy on suorittanut yksityishenkilön omistamaan tonttiin huomattavan määrän kunnostustoimenpiteitä, josta on aiheutunut olennaisia kustannuksia. Tavoitteena CD Oy:llä on ollut varmistaa, ettei omaan tonttiin kohdistuisi tulevaisuudessa uusia sortumia.

Mikä seuraavista väitteistä pitää paikkansa?

- a) CD Oy:n kunnostustoimen menot tulee aktivoida CD Oy:n maa-alueisiin.
- b) CD Oy:n kunnostustoimen menot tulee aktivoida CD Oy:n pysyvien vastaavien muissa aineellisissa hyödykkeissä.
- c) CD Oy voi itse valita poistetaanko kunnostustoimen menot suunnitelman mukaisina poistoina vai jätetäänkö suunnitelman mukaiset poistot tekemättä, koska kyseessä on maa-alueeseen liittyvä meno.
- d) CD Oy:n kunnostustoimen menot tulee aktivoida CD Oy:n pysyviin vastaaviin käyttöoikeusomaisuudeksi.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

20 **2022**

b) CD Oy:n kunnostustoimen menot tulee aktivoida CD Oy:n pysyvien vastaavien muissa aineellisissa hyödykkeissä.

Perustelu: Tämä käy ilmi KILA 2022/2022 lausunnosta ”Asunto-osaakeyhtiön vahinkotapahtuman kirjanpitokäsittelystä”. **Toisen tahon omistamalle maa-alueelle tehtävän kunnostustoimen menoja ei voida aktivoida kirjanpitovelvollisen maa-alueisiin**, vaan ne käsitellään taseessa nimikkeessä pysyvien vastaavien muut aineelliset hyödykkeet, vastaavalla tavalla kuin aiemmassa ratkaisussa KILA 1764/2005. Hankintameno poistetaan KPL 5:5 §:n mukaisesti merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana.

Muut vaihtoehdot:

”CD Oy:n kunnostustoimen menot tulee aktivoida CD Oy:n pysyviin vastaaviin käyttöoikeusomaisuudeksi”: Väärin. Kohdassa on käytetty ilmaisua käyttöoikeusomaisuus, jota käytetään IFRS 16 standardin virallisessa suomennoksessa taseeseen aktivoiduista leasing-hyödykkeistä. Sellaisesta tässä ei ole kyse, koska minkäänlaisia leasing-(ts. vuokra-)maksuja ei ole suoritettu.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

21 **2022**

5.) KL Oy:n suoritteisiin kuuluu ohjelmistolisenssejä, huoltoa, ohjelmistojen ylläpitoa, pilvipalveluja ja konsultointitöitä.

Mikä seuraavista väitteistä pitää paikkansa?

- a) Jos KL Oy:n suoritteet muodostavat palvelukokonaisuuden, voi se silti tulouttaa ohjelmistolisenssiensä myynnin huomioimatta muut kokonaisuuden suoritteet.
- b) Jos KL Oy:n suoritteet muodostavat palvelukokonaisuuden, siitä saadut myyntitulot tulee suoriteperiaatteen mukaisesti tilinpäätöksessä jaksottaa sopimusajalle.
- c) KL Oy:n ohjelmistolisenssin luovuttamiseen liittyvän suoritevelvoitteen täyttymisen kannalta ei ole merkitystä, liittykö luovutettuun lisenssiin myöhempitä velvoitteita.
- d) KL Oy:n myynnin kirjausten kannalta ei ole merkitystä sillä, muodostavatko suoritteet palvelukokonaisuuden vai ei.

10.4.2024 ©Taloushallintoliitto

22 **2022**

- b) Jos KL Oy:n suoritteet muodostavat palvelukokonaisuuden, siitä saadut myyntitulot tulee suoriteperiaatteen mukaisesti tilinpäätöksessä jaksottaa sopimusajalle.

Perustelu: Tämä väite pitää paikkansa perustuen Kirjanpitolautakunnan lausuntoon KILA 2021/2016 "Lisenssitulojen jaksottamisesta ohjelmistoliiketoiminnassa".

Kirjanpitolautakunnan aiemmassa lausunnossa KILA 2008/1812 on käsitelty ohjelmiston myyntiä todeten, ettei kyse ollut kertalisenssin myynnistä vaan jaksotettavasta erästä; asiakkaalle toimitettavat suoritteet oli "paketoitu" yhteen. Nyt lausunnon kohteena ollut menettely poikkesi edellä sanotusta: **Yritys oli täyttänyt lisenssiin liittyvän suoritevelvoitteensa lisenssin luovuttamisella, koska yrityksellä ei ole luovuttamaansa lisenssiin perustuen mitään myöhempitä velvoitteita.** Tämän perusteella lautakunta katsoi, että lisenssi oli suoritteena luovutettu ja siitä saatavat myyntitulot tuli tulouttaa luovutuksen myötä kokonaisuudessaan.

Edellisen perusteella muut vaihtoehdot ovat väärä.

10.4.2024 ©Taloushallintoliitto

23 **2021, bonus**

6.) Osakekannustinjärjestelyn toteutus ja merkitseminen kirjanpitoon, kun ulkopuolinen taho hankkii markkinoilta järjestelyyn kuuluvat osakkeet (alla ”osakekannustinjärjestely”): mikä seuraavista väittämistä pitää paikkansa?

- a.) Osakekannustinjärjestely ei ole luonteeltaan henkilöstökuluun rinnastuva erä.
- b.) Osakekannustinjärjestelyjen kirjanpitokäsittelylle merkityksellistä ei ole se, luovuttaako yhtiö itse osakkeet työntekijöille vai hankkiiko jokin ulkopuolinen kolmas taho osakkeet markkinoilta ja luovuttaa ne työntekijöille tämän tahon ja yhtiön tekemän sopimuksen perusteella.
- c.) Osakekannustinjärjestelyn toteuttaja voi rahoittaa ulkopuolista järjestelyyn osallistuvaa yhtiötä määrällä, joka aiheuttaa osakekannustinjärjestelyn toteuttajan maksukyvyttömyyden.
- d.) Osakekannustinjärjestelyyn liittyvä kulukirjaus merkitään kirjanpitoon, kun työntekijälle on syntynyt oikeus osakkeiden saamiseen.

10.4.2024 ©Taloushallintoliitto

24 **2021, bonus**

d) Ks. KILA 2020/2009

Muut väitteet:

a: Muokattu Leppiniemi & Kisanlahti: Liikekirjanpito ja KILAn ratkaisut 1998– -teoksen lauseesta: ”Osakekannustinjärjestely on luonteeltaan henkilöstökuluun rinnastuva erä.”

b: Muokattu Leppiniemi & Kisanlahti: Liikekirjanpito ja KILAn ratkaisut 1998– -teoksen lauseesta: ”Osakekannustinjärjestelyjen kirjanpitokäsittelylle merkityksellistä on se, luovuttaako yhtiö itse osakkeet työntekijöille vai hankkiiko jokin ulkopuolinen kolmas taho osakkeet markkinoilta ja luovuttaa ne työntekijöille tämän tahon ja yhtiön tekemän sopimuksen perusteella.” Ks. KILA 2020/1998 ja KILA 2020/2009.

10.4.2024 ©Taloushallintoliitto

25 **2022, bonus**

3.) Pörssilistautuneen EF Oyj:n emoyhtiön johtajistolle maksetaan EF Oyj:n kurssikehityksen perusteella maksettavia raha- ja muita palkkioita. Pörssilistautuneen ja valtio-omisteisen EF Oyj:n emoyhtiön johtajistolle maksetaan kannustinpalkkiona EF Oyj:n kurssikehityksen perusteella parittomina vuosina rahapalkkioita ja parillisina vuosina Finnair Oyj:n osakkeita.

Mikä seuraavista väitteistä pitää paikkansa?

- a) EF Oyj:n kurssikehityksen perusteella määräytyviä, rahana maksettavia kannustinpalkkioita ei voida käsitellä henkilöstökuluina.
- b) EF Oyj:n kurssikehityksen perusteella määräytyviä Finnairin osakkeina maksettavia kannustinpalkkioita ei voida käsitellä henkilöstökuluina.
- c) Kannustinpalkkiot, joissa käytetään EF Oyj:n omia osakkeita, rinnastuvat joissain tilanteissa henkilöstökuluihin.
- d) Kannustinpalkkiot, joissa käytetään EF Oyj:n omia osakkeita, rinnastuvat aina henkilöstökuluihin.

10.4.2024 ©Taloushallinto Liitto

26 **2022, bonus**

c) Kannustinpalkkiot, joissa käytetään EF Oyj:n omia osakkeita, rinnastuvat joissain tilanteissa henkilöstökuluihin.

Perustelu: Kirjanpitolautakunta on antanut kaksi lausuntoa osakekannustinjärjestelystä, jossa käytetään palkkiona yhtiön omia osakkeita: (i) yhtiö hankkii itse osakkeet, joita käytetään järjestelyssä (KILA 2020/1998) ja kolmas taho hankkii yhtiön osakkeet, joita käytetään järjestelyssä (KILA 2020/2009). Kun hankkijana on kolmas taho, emoyhtiön osakkeiden käyttö järjestelyssä on luonteeltaan henkilöstökuluun rinnastuva erä.

Tällöinkin osakekannustinjärjestelyssä edellytetään, että yhtiö ei saa rahoittaa kolmatta tahoja osana järjestelyä.

10.4.2024 ©Taloushallinto Liitto

27 **2022, bonus****Muut vaihtoehdot:**

a ja b) ”EF Oyj:n kurssikehityksen perusteella määräytyviä, rahana maksettavia kannustinpalkkioita ei voida käsitellä henkilöstökuluina” ja ”EF Oyj:n kurssikehityksen perusteella määräytyviä Finnairin osakkeina maksettavia kannustinpalkkioita ei voida käsitellä henkilöstökuluina”:

Väärin. Vaikka johtajiston rahapalkkion perustana olisi emoyhtiön kurssikehitys (jollaista voidaan käyttää motivoimaan johtoa hyviin päätöksiin ja siten osaltaan vaikuttamaan positiivisesti emoyhtiön kurssikehitykseen), kyseessä on tavanomainen palkanmaksu, kun näissä vaihtoehdoissa maksetaan joko rahapalkkaa tai rahapalkan sijasta palkkana toisen yhtiön osakkeita. Tilanne on erilainen, jos kannustinpalkkiot sidotaan oman yhtiön osakkeisiin.

d) ”Kannustinpalkkiot, joissa käytetään EF Oyj:n omia osakkeita, rinnastuvat aina henkilöstökuluihin”:

Väärin. Vaihtoehto väittää, että omien osakkeiden käyttö rinnastuisi aina henkilöstökuluihin. KILA 2020/1998 mukaan suorite on katsottava yhtäältä luovutetuksi ja toisaalta vastaanotetuksi asianomaisessa yhtiössä vasta kannustinkauden lopussa, jolloin työntekijälle on syntynyt peruuttamaton oikeus järjestelyn tarkoitamiin osakkeisiin.

10.4.2024 ©Taloushallinto Liitto



Kilan uusimpia lausuntoja

10.4.2024 ©Taloushallinto Liitto

29 Kilan uusimmat lausunnot (tallenteen teon jälkeen julkaistut)



- 2024/2061 Tulon jaksottamisesta
- 2024/2060 Lausunto tilinpäätöksen laatimisaajan pidentämistä koskevasta poikkeuslupahakemuksesta
- 2024/2059 Tase-erän tai omaa pääomaa koskevan liitetiedon varustamisesta negatiivisella etumerkillä kirjanpito-ohjelman teknisen ominaisuuden vuoksi
- 2024/2057 Poikkeuslupahakemus konsernitilinpäätöksen laatimisaajan pidentämiselle
- 2024/2056 Maksamattomien ennakoiden eliminoinnista myyntisaamisista ja saaduista ennakoista
- 2024/2055 Myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua erääntyvien velkojen esittämisestä liitetietona
- 2024/2054 Poikkeuslupahakemus tilinpäätöksen laatimisaajan pidentämiselle
- 2023/2053 Käyttöomaisuusosakkeiden - taseen pysyvissä vastaavissa esitettävien rahoitusvälineiden - käypään arvoon arvostamista koskeva kysymys

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

30 2024/2061 Tulon jaksottamisesta



- Hakija on suomalainen järjestö, joka on solminut kansainvälisen kattojärjestön kanssa kymmenvuotisen mediaoikeuksia käsittävän sopimuksen.
 - Sopimuksella kattojärjestö on ostanut yksinomaiset mediaoikeudet hakijan tuottamista Suomessa järjestettävistä tapahtumista niihin, jotka asianomainen kansainvälinen kattojärjestö määrittelee kullekin kaudelle etukäteen.
 - Kustakin kaudesta maksetaan kolmessa erässä etukäteiskorvaus. Sopimuksessa on määritelty ehdot, minkä perusteella etukäteiskorvaus sekä sitä tarvittaessa oikaisevat palautusarvot määrittyvät.
- Hakija on käsitellyt sopimusta yleissopimuksena kokonaisuudelle ja pohtii, voisiko sopimuksen mukaan maksetut etukäteiskorvaukset tulouttaa lineaarisesti kullekin kuukaudelle jyvitetynä.
- Kirjanpitolautakunta katsoo lausunnossaan, että laadittu sopimus ei anna perustetta poiketa tuloutuksessa Kirjanpitolain mukaisesta suoriteperiaatteesta.
 - Tulon kirjaamisperusteena on suoritteen luovuttaminen riippumatta sitä koskevan maksun saamispäivästä. Mikäli etukäteismaksua vastaavaa suoritetta ei ole luovutettu tilikauden loppuun mennessä, kirjautuu se taseeseen ennakkomaksuvelaksi.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

31 **2024/2061 Tulon jaksottamisesta**

- Lausunto on hyvä muistutus suoriteperiaatteen määrittelyn perusteista
- Luovutushetki voi toki olla toisinaan haastava määriteltävä ja kirjanpitovelvollisen kauppakumppanien tekemät sopimusehdot voivat olla ratkaisevassa asemassa kirjauskypsyden määrittelyssä.
 - Kirjanpitäjän tulee aina tutustua sopimukseen huolella.
 - Poikkeuksena luovutuksen mukaiseen tuloutukseen on KPL 5:4 §:ssä kuvattu tulon kirjaaminen valmistusasteen perusteella, joka soveltuu kuitenkin vain pitkän valmistusajan vaativiin suoritteisiin.

32 **2024/2056 Maksamattomien ennakoiden eliminoinnista myyntisaamisista ja saaduista ennakoista**

- Hakija pyytää lausuntoa SaaS-yhtiöiden (software as a service) kirjanpidollisista kysymyksistä ennakkomaksujen osalta.
 - Hakija taustoittaa, että ko. yhtiöt tekevät asiakkaidensa kanssa eri pituisia sopimuksia, joista muodostuvat myyntituotot jaksotetaan kuukausittain liikevaihtoon suoriteperiaatteen mukaisesti.
 - Laskutuksen yhteydessä kirjataan Per myyntisaamiset An saadut ennakot.
 - Saatuja ennakoita puretaan kuukausittain tasaisesti liikevaihtoon.
- Lausuntopyynnössä hakija tiedustele muun muassa siirtovelkojen luonnetta ja voisiko ennakkomaksun kirjata siirtovelkoihin saatujen ennakoiden sijaan, mikäli tilinpäätöksen laatimisperiaateissa kerrotaan valittu kirjanpitokäytäntö.
 - Lisäksi hakija tiedustele, tuleeko myyntisaamisissa esittää vain se osuus maksamattomista laskuista, joista suorite on luovutettu.

33 2024/2056 Maksamattomien ennakoiden eliminoinnista myyntisaamisista ja saaduista enakoista



- Kila viittaa lausunnossaan KPL 2:3:1 §:n mukaiseen pääsääntöiseen suoriteperusteisuuteen: **tulon kirjaamisperusteena on suoritteen luovuttaminen**. Näin ollen myyntisaaminen syntyy, kun kirjanpitovelvollinen luovuttaa varsinaisen toimintansa suoritteen asiakkaalle velaksi.
 - Tilinpäätöshetkellä voidaan huomioida myyntisaamisina ainoastaan se osuus maksamattomista laskuista, joista suorite on luovutettu ennen tilikauden päättymistä
- Merkitseminen saaduksi enakkomaksuksi puolestaan edellyttää, että asiakas on maksanut enakkomaksun eikä sitä vastaan toimitettavaa tuotetta tai palvelua ole vielä luovutettu asiakkaalle.
- Siirtovelkojen määrittelyssä Kila viittaa KPL 4:6.2 §:een: ”*Siirtovelkoja ovat - - tilikaudella tai aikaisemalla tilikaudella saadut maksut sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, jollei niitä ole merkittävä enakkomaksuihin - -.*”
 - Säännöksestä ilmenee, siirtovelaksi merkitseminen on lähtökohtaisesti toissijainen enakkomaksuun nähden.
 - Näin ollen menettelyä, jossa enakkomaksun luonteisia erää nimettäisiin siirtovelkoiksi sillä perusteella, että asiasta kerrotaisiin liitetietona, Kila ei pidä hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

34 2024/2055 Myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua erääntyvien velkojen esittämisestä liitetietona



- Lausunnossa hakija kysyi täsmennystä PMA 3:6 § tulkinnasta asunto-osakeyhtiön osalta. Mainittu säännös kuuluu seuraavasti: *Liitetietona on esitettävä yhteenlaskettu määrä sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua.*
- Hakijan mukaan asunto-osakeyhtiöissä on tyypillistä, että tilinpäätöshetkellä tiedossa olevan pitkäaikaisen velan määrä muuttuu matkan varrella osakkaiden tekemien lainaosuuksien lyhennyksien myötä.
 - Osakkaat saattavat maksaa oman osuutensa lainasta kokonaan tai osittain pois, jolloin asunto-osakeyhtiön velkavastuun määrä vastaavasti pienenee.
- Kila pitäytyi säännökseen sanamuodon mukaisessa tulkinnassa.
 - Velka on esitettävä täysimääräisenä, vaikka olisikin ennakoitavissa velkasaldon pienentyminen osakkaiden ylimääräisten lainanlyhennyserojen myötä.
 - Kila toteaa kuitenkin, että kyseinen arvio tulevasta ylimääräisistä lainanlyhennyksistä saattaa olla hyödyllinen tieto tilinpäätöksen lukijalle.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

35 **2024/2055 Myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua erääntyvien velkojen esittämisestä liitetietona**



Tärkeää huomioida kyseisestä lausunnosta:

1) Varovaisuuden periaatteen mukainen tilinpäätöksen lukijan ”suojaaminen” – vaikka olisi ennakoitavissa ylimääräisiä lainanlyhennyksiä, nämä eivät kuitenkaan ole täysin varmoja ja siksi niitä ei voida netottaa liitetiedoissa esitettävää velkavastuuta vasten.

- Muuten lukija saattaa saada liian ruusuisen kuvan tilinpäätöksestä.

2) Pakollisia liitetietoja voidaan kirjanpitovelvollisen halutessa täydentää myös positiivisella informaatiolla.

- Tässä tapauksessa velan täysimääräisen esittämisen lisäksi voidaan esittää kirjanpitovelvollisen arvio ylimääräisistä lainanlyhennyksistä, kunhan arvio on luotettava ja huomioidaan varovaisuuden periaate!
- Tilinpäätöksen lukijaa ei saa johtaa harhaan eli oikea ja riittävä kuva tulee toteutua myös näiden ns. ylimääräisten liitetietojen myötä.

10.4.2024 ©Taloushallintoliitto

36 **2023/2053 Käyttöomaisuusosakkeiden - taseen pysyvissä vastaavissa esitettävien rahoitusvälineiden - käypään arvoon arvostamista koskeva kysymys**



- Lausunnossa hakija kysyy, voiko yritys kirjanpitolain perusteella tilinpäätöstä laatiessaan merkitä käypään arvoon taseen pysyviin vastaaviin kuuluvat arvopaperit ja muut sijoitukset, joilla on markkinanoteeraus.
- KILA vastasi tähän myöntävästi.
 - Kirjanpitolain 5:2a § säädetään kirjanpitovelvollisen mahdollisuudesta arvostaa rahoitusväline käypään arvoonsa KLP 5:2 § yleissäännöksen sijaan.



10.4.2024 ©Taloushallintoliitto

37 **2023/2053 Käyttöomaisuusosakkeiden - taseen pysyvissä vastaavissa esitettävien rahoitusvälineiden - käypään arvoon arvostamista koskeva kysymys**



- Rahoitusväline terminä voi helposti mennä sekaisin rahoitusomaisuuden kanssa.
 - Rahoitusomaisuus on vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien rinnalla taseen erä, joista luonteensa mukaisesti sopivimpaan rahoitusväline kirjataan.
 - Rahoitusväline terminä puolestaan on määritelty sijoituspalvelulain 1:14 §:ssä.
 - Muun muassa markkinanoteeratut arvopaperit ovat rahoitusvälineitä
 - Ne voidaan arvostaa käypään arvoonsa KLP 5:2 a § mukaisesti, oli ne kirjattu taseessa pysyviin vastaaviin, vaihto-omaisuuteen tai rahoitusomaisuuteen
- Menettelyä tulee soveltaa tällöin yhtäläisesti kaikkiin vastaavanlaisiin kirjanpitovelvollisen taseeseen merkittyihin arvopapereihin – ei voi ns. poimia rusinoita pullasta.
 - Samaten menettelyn tulee olla johdonmukaisesti sama tilikaudesta toiseen.
- On myös muistettava, että KILA 2022/2031 mukaan käypään arvoon arvostamista ei voida soveltaa kapitalisaatiosopimukseen, koska kapitalisaatiosopimuksella itsellään ei voi käydä kauppaa.
 - Se on vain kuori kaupankäynnin kohteena oleville arvopapereille.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto



KPL ja PMA –aiheiset kysymykset (normisto)

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

39 **2021****10.) Mikä seuraavista entiteettiperiaatetta koskevista väittämistä ei pidä paikkaansa?**

- a.) Erilläänpitotehtävä on osa kirjanpidon perusoletuksiin kuuluvaa entiteettiperiaatetta.
- b.) Entiteettiperiaate merkitsee, että kirjanpitovelvollinen talousyksikkö muodostaa muista talousyksiköistä erillisen kokonaisuuden.
- c.) Entiteettiperiaatteen mukaisesti säätiö voi laatia kolmannessa maassa rekisteröidyn itsenäisen oikeushenkilön – joka toteuttaa säätiön tarkoitusta – kanssa yhteisen tilinpäätöksen, jos tällä oikeushenkilöllä ei ole omaa tilinpäätöstä.
- d.) Entiteettiperiaatteen mukaisesti kirjanpitovelvollisen yksittäisestä toiminnosta ei voida KPL:n tarkoittamassa tilinpäätöksessä erottaa omaa pääomaa erikseen, vaan oma pääoma ilmoitetaan asianomaisesta kirjanpitovelvollisesta yhteisöstä kokonaisuudessaan.

10.4.2024 ©TaloushallintoLiitto

40 **2021**

10: vastaus c.

Ks. KILA 2014/1909 Säätiön velvollisuudesta laatia erillistilinpäätös

Muut väitteet:

d: ks. KILA 2015/1946 Osakeyhtiö- ja osuuskuntamuotoisen vesihuoltolaitoksen vesihuollon ja huleveden viemäröinnin eriyttämisestä sekä toimintakertomuksen laatimisesta

10.4.2024 ©TaloushallintoLiitto

41 **2021****11.) Mikä seuraavista sisältöpainotteisuuden (asia ennen muotoa) periaatteeseen liittyvistä väittämistä ei pidä paikkaansa?**

- a.) Tuloslaskelman erien sisällön tulee antaa tosiasioita vastaava tieto. Näin ollen, jos kirjanpitovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää ostolaskun sisältävän menoja, joita ei voida lukea hyödykkeen hankintamenoon, menot on kirjattava niiden tosiasiallisen luonteen mukaisesti.
- b.) Hyväksyttävä syy oikeudellisesta muodosta poikkeamiseen voi olla oikeudellisen muodon ja tosiasiallisen sisällön välillä vallitseva ilmeinen ristiriita esimerkiksi silloin, kun on kysymyksessä valeoikeustoimi tai liiketapahtumaa kuvaava asiakirja on muuten tosiasioita vastaamaton.
- c.) Kun laitevuokrasopimuksen perusteella teknisen laitteiston omistusoikeus siirtyy sopijapuolelle sopimuksen tarkoittamien maksuerien tultua maksetuiksi, sopimuksen tarkoittamat korvaukset tulee kirjata kokonaisuudessaan vuokratuottoihin.
- d.) Repo-sopimuksia käsitellään tavanomaisen arvopaperikaupan tavoin myös silloin, kun kaupan toinen osapuoli A on myynyt eri kuukausien lopulla velaksi sijoitustodistuksia B:lle ja ostanut ne sitten seuraavan kuukauden alkupäivinä takaisin siten, että velka on kuittaantunut. Sijoitustodistusten myyntiä ja takaisinostoa koskevat kauppakirjat on allekirjoitettu samalla kertaa.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

42 **2021**

Kysymys 11: d.

KILA 1377/1996:n mukaan sopimuksia tulee em. tapauksessa käsitellä rahan lainaksi antona. Lausunnon mukaan tapauksen oikeudellinen ja taloudellinen luonne eivät vastanneet toisiaan, koska sopimuksen kohteena olevien arvopaperien hintariski pysyi myyjällä.

Muut väitteet:

a: ks. KILA 2009/1840

c: ks. KILA 2009/1845

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

43 **2022****12.) Mikä seuraavista liitetietoja koskevista väittämistä pitää paikkansa?**

- a) Liitetiedoissa ei voi antaa sellaisia selvityksiä tilinpäätöksen laatimisesta, tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, joita ei verbaalisen luonteensa vuoksi olisi mahdollista merkitä taseeseen tai tuloslaskelmaan.
- b) Liitetietojen antaminen ei voi liittyä siihen, että perusteellaan poikkeamista yleisistä tilinpäätösperiaatteista.
- c) Liitetietojen avulla voidaan lyhentää yrityksen tasetta ja tuloslaskelmaa.
- d) Liitetiedot eivät liity tilinpäätösnormiin, jonka mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

10.4.2024 ©Taloushallinto

44 **2022**

- c) Liitetietojen avulla voidaan lyhentää tasetta ja tuloslaskelmaa.

Perustelu: Liitetietojen avulla voidaan selventää ja eritellä taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman eriä. Niiden avulla voidaan myös lyhentää tasetta ja tuloslaskelmaa (ks. KPA 1:10.3).

Muut vaihtoehdot:

- a. Väärin. Ks. Leppiniemi-Kaisanlahti: ” Liitetiedoissa voidaan antaa myös sellaisia selvityksiä tilinpäätöksen laatimisesta, tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, joita ei verbaalisen luonteensa vuoksi olisi edes mahdollista merkitä taseeseen tai tuloslaskelmaan.”
- b. Väärin, sillä liitetiedoissa nimenomaisesti esitetään perustelut mahdollisiin poikkeamiin yleisistä tilinpäätösperiaatteista. Ks. KPL 3:3.3.
- d. Väärin, sillä tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tätä varten tulee tarvittaessa antaa liitetietoja (ks. KPL 3:2.2).

10.4.2024 ©Taloushallinto

45 **2020, bonus****1.) Mikä seuraavista väitteistä on virheellinen?**

- a.) Bruttotuloksen esittämismahdollisuus suojaa pien- ja mikroyrityksen liikesalaisuuksia erityisesti hinnoittelun osalta.
- b.) Bruttotuloksen saa esittää vain toiminimiyrittäjä ja henkilöyhtiö.
- c.) Pienyritys saa esittää kululajipohjaisen tuloslaskelman lyhennettynä siten, että tuloslaskelma alkaa bruttotuloksesta.
- d.) Mikroyritys saa esittää kululajipohjaisen tuloslaskelman lyhennettynä siten, että tuloslaskelma alkaa bruttotuloksesta.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

46 **2020, bonus****Vastaus: b. Bruttotuloksen saa esittää vain toiminimiyrittäjä ja henkilöyhtiö.**

Tehtävässä kysyttiin virheellistä väittämää. Bruttotuloksen saa esittää muikin juridinen yhtiömuoto kuin toiminimiyrittäjä ja henkilöyhtiö, sillä myös osakeyhtiömuotoinen pienyritys (KPL 1:4a) saa esittää tuloslaskelmansa – niin kululaji- kuin toimintokohtaisen – lyhennettynä (PMA 2:1.2).

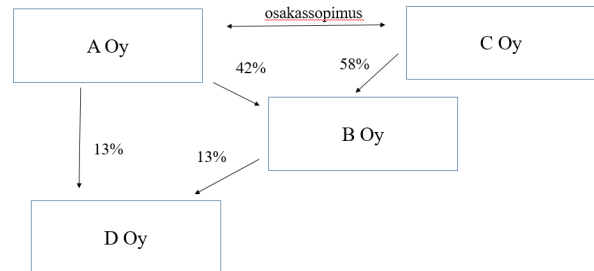
Pienyritys:

Liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 12 milj. euroa
taseen loppusumma 6 milj. euroa
palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

47 **2020, bonus**

5.) A Oy omistaa 42% B Oy:stä. C Oy omistaa loppuosan (58%) B Oy:stä. A Oy ja B Oy omistavat molemmat 13% D Oy:stä. A Oy:n ja C Oy:n välillä on ns. osakassopimus, jonka mukaan B Oy jakaa joka vuosi osinkoja vähintään 70% edellisen tilikauden tuloksesta (jos tulos on ollut voitollinen). Saman osakassopimuksen mukaan C Oy saa nimittää puolet B Oy:n hallituksen jäsenistä. A Oy nimittää loput B Oy:n hallituksen jäsenet ja hallituksen puheenjohtajan. Osakassopimusta ei voi muuttaa, vaikka A:n ja C:n keskinäiset omistussuhteet B:stä muuttuisivat. C Oy:llä on optio ostaa 10%-yksikköä B Oy:n osakkeista A Oy:ltä. (%-osuudet tarkoittavat sekä osakkeita että äänivaltaa)



Mikä seuraavista pitää paikkansa?

- Kummallakaan yhtiöistä A Oy tai C Oy ei ole määräysvaltaa B Oy:stä.
- C Oy:llä on määräysvalta B Oy:stä.
- A Oy:llä on määräysvalta B Oy:stä.
- B Oy on A Oy:n osakkuusyritys.
- B Oy on A Oy:n omistusyhteisyrittäjä.

10.4.2024 ©Taloushallintoliitto

48 **2020, bonus**

5 c) A Oy:llä on määräysvalta B Oy:stä.

Koska A Oy:llä on kaikissa tilanteissa oikeus nimetä puolet B Oy:n hallituksen jäsenistä sekä hallituksen puheenjohtaja, sillä on määräysvalta B Oy:stä.

Tämä tilanne kuvataan (KPL 1:5.1 2 k): *"Kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksen jäsenistä tai siihen verrattavan toimielimen jäsenistä taikka sellaisen toimielimen jäsenistä, jolla on oikeus edellä mainittuun nimittämiseen tai erottamiseen."*

10.4.2024 ©Taloushallintoliitto

49 **2021, bonus****5.) Mikä seuraavista lainsäädäntöä ja sen tulkintaperiaatteita koskevista väittämistä ei pidä paikkaansa?**

a.) Kirjanpitolaki (1336/1997, KPL), kirjanpitoasetus (1339/1997, KPA) ja asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015, PMA) muodostavat yhdessä kirjanpidon yleisen normiston, jota kaikki kirjanpitovelvolliset – yhteisömuodosta riippumatta – noudattavat.

b.) KPL ja PMA ovat tyhjentävä säännöstö pienosakeyhtiöille ja sellaisille pienhenkilöyhtiöille (avoimille ja kommandiittiyhtiöille), joissa kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä.

c.) Suomalaisen osakeyhtiön on laadittava suomalainen ns. FAS-tilinpäätös (Finnish Accounting Standards), eikä se voi koskaan korvata edellistä kansainvälisten standardien mukaisella IFRS-tilinpäätöksellä.

d.) Osakeyhtiölakiin sisältyy toimintakertomuksesta erityissäännöksiä sellaisille osakeyhtiöille, jotka ovat pienyritystä suurempia.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

50 **2021, bonus**

Vastaus: c.

IFRS-säännöksiä voivat halutessaan noudattaa ne kirjanpitovelvolliset, joissa on suoritettava tilintarkastuslain (1141/2015, Tilintarkastuslaki) mukainen tilintarkastus.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto



Kirjausten kysymykset

10.4.2024 ©Taloushallinto

52 2022, pohtikaa ryhmässä



1.) Yksityisesti omistettu AB Oy hankkii yhdeksän vuoden pituisen käyttöoikeuden (alkaen 1.1.2022) käyttää kunnan omistamaa väestösuojaa. Väestösuoja on valmistunut joulukuussa 2021 ja kunta on päättänyt poistaa väestösuojan rakennuskulut 30 vuoden kuluessa. Kunnan tilintarkastaja on hyväksynyt poistosuunnitelman. AB Oy maksaa väestösuojan käyttöoikeudesta (1.1.2022 alkaen) vuosittain vuokraa 10 000 euroa, yhteensä 90 000 euroa. Tästä oikeudesta käytetään alla nimitystä ”väestösuojan käyttöoikeus”. Mikä seuraavista väitteistä pitää paikkansa?

- a) AB Oy:n on pakko huomioida omassa väestösuojan käyttöoikeutta koskevassa kirjanpitoratkaisussaan kunnan valitsema poistoaika tavoitteenaan pyrkiä kulukirjauksissaan saman tyyppiseen kulujaksotukseen, jollaiseen kunnan väestösuojaa koskevat poistot johtavat ensimmäisinä yhdeksänä vuonna.
- b) AB Oy voi käyttää väestösuojan käyttöoikeutta koskevassa kirjanpitoratkaisussaan kirjaustapaa, johon sisältyy korkokulujen merkitseminen tuloslaskelmaan.
- c) AB Oy:n on pakko kirjata väestösuojan käyttöoikeus kuluksi käyttäen erityistä varovaisuutta.
- d) AB Oy:n on pakko kirjata väestösuojan käyttöoikeus tuloslaskelmaansa vuokratuloksi 1.1.2021 alkavan yhdeksän vuoden jakson aikana.

10.4.2024 ©Taloushallinto

b) AB Oy voi käyttää väestösuojan käyttöoikeutta koskevassa kirjanpitoratkaisussaan kirjaustapaa, johon sisältyy korkokulujen merkitseminen tuloslaskelmaan.

Perustelu: AB Oy voi käyttää väestösuojan käyttöoikeutta vuokrausta koskevassa kirjanpitoratkaisussaan kirjaustapaa, johon sisältyy korkokulujen merkitseminen tuloslaskelmaan. Tällainen tilanne syntyy, kun sovelletaan kirjanpitoratkaisua, jossa väestösuojan käyttöoikeus merkitään omaisuudeksi. Oikeaan ratkaisuun liittyvä kohta on KPL 5:5b, joka löytyy mm. Leppiniemi-Kaisanlahti teoksesta:

Leppiniemi-Kaisanlahti: ”KPL 5:5b sallii vuokrasopimuksen käsittelyn ostettujen ja myytyjen hyödykkeiden tavoin noudattaen IFRS-standardistoa. Jos kirjanpitovelvollinen on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralle ottajalle sopimuskauden alkaessa, vuokralle antaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralle ottaja siten kuin se olisi ostettu. Tällöin vuokralle antaja tulouttaa vastaisten vuokrien nykyarvon myyntinä ja kirjaa sitä vastaavan saamisen. Vastaavasti vuokralainen kirjaa tulevien vuokrien nykyarvon pysyväksi vastaavaksi ja leasingvelaksi. Vuokra merkitään tällöin vuokranantajan kirjanpidossa koroksi ja saamisen osasuorituksiksi, vuokralaisen kirjanpidossa koroksi ja velan osasuorituksiksi. Vuokralaisen tulee tehdä poistot pysyviin vastaaviin merkitystä leasinghyödykkeestä.”

Muut vaihtoehdot:

a) ” AB Oy:n on pakko huomioida omassa väestösuojan käyttöoikeutta koskevassa kirjanpitoratkaisussaan kunnan valitsema poisto-aika tavoitteenaan pyrkiä kulukirjauksissaan saman tyyppiseen kulujaksotukseen, jollaiseen kunnan väestösuojaa koskevat poistot johtavat ensimmäisinä yhdeksänä vuonna”
Väärin. Tällaista kirjausnormia ei ole olemassa.

c) ”AB Oy:n on pakko kirjata väestösuojan käyttöoikeus kuluksi käyttäen erityistä varovaisuutta”
Väärin. Tehtävänkuvauksessa mikään ei viittaa siihen, että erityistä varovaisuutta tulisi soveltaa.

d) ”AB Oy:n on pakko kirjata väestösuojan käyttöoikeus tuloslaskelmaansa vuokrakuluksi 1.1.2021 alkavan yhdeksän vuoden jakson aikana”
Väärin. Kirjanpitolaki sallii vuokrakuluksi kirjaamisen tässä tapauksessa, mutta ei tarjoa myös toisen vaihtoehdon, joka kuvattu yllä oikean väittämän yhteydessä.

55 **KPL 5:5 b § Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen**



*” Jos kirjanpitovelvollinen on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat **riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralleottajalle** sopimuskauden alkaessa, **vuokralleantaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralleottaja siten kuin se olisi ostettu**. Jos kirjanpitovelvollinen ottaa tämän merkintätavan käyttöönsä, sitä tulee soveltaa kaikkiin tässä momentissa tarkoitettuihin sopimuksiin. Merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja.–”*



10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

56 **2021**



1.) Mikä seuraavista arvostus- ja jaksotusratkaisuja koskevista väittämistä ei pidä paikkaansa?

- a.) Arvostus- ja jaksotusratkaisujen tulee perustua myös muuhun kuin vaihdannassa syntyneisiin menoihin.
- b.) Rahoitusvälineet saadaan merkitä tilinpäätöksessä käypään arvoonsa, vaikka tämä arvo ylittäisi asianomaisen rahoitusvälineen hankintamenon.
- c.) Saamiset tulee merkitä nimellisarvoonsa, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoonsa.
- d.) Saamisiin ei liity varovaisuuden velvoitetta.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

57 **2021**



Vastaus: d.

Muut väitteet:

- a) ks. Leppiniemi & Kaisanlahti: Liikekirjanpito, luku 3, kohta Perustana vaihdanta
- b) ks. KPL 5:2a
- c) ks. KPL 5:2.1

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

58 **2021**



2.) Mikä seuraavista pakollisia varauksia koskevistä väittämistä ei pidä paikkaansa?

- a.) Pakolliset varaukset ovat vastaisia menoja tai menetyksiä, joiden tarkkaa määrää tai toteutumisajankohtaa ei tunneta.
- b.) Tilikauden päättymisen jälkeen syntyneen veloitteen perusteella voidaan muodostaa pakollinen varaus.
- c.) Taloudelliselta luonteeltaan vastaiset menot ja menetykset ovat velkoja.
- d.) Sellaiset vastaiset menot ja menetykset, joiden määrä ja toteutumisajankohta tunnetaan, merkitään tilinpäätöksessä siirtovelaksi.

10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

59 **2021**

- Kysymys 2: b.
- Ks. KILA 2001/1666 ja KILA 2002/1694

10.4.2024 ©Taloushallinto

60 **Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus KPL 5:14 §**

Tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:

- 1) ne kohdistuvat päättäneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Jos 1 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen **täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään**, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi.

Edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset sekä 2 momentissa tarkoitetut pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään.

10.4.2024 ©Taloushallinto

61 2020, bonus**3.) Mikä seuraavista väitteitä on virheellinen?**

- a.) Jos aikaisemman tilikauden kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä havaitaan virhe, oikaisu tulee tehdä omaan pääomaan, tiliä Edellisten tilikausien voitto/tappio oikaisemalla.
- b.) Siirryttäessä sisällyttämään varaston hankintamenoon myös hankinnan ja valmistuksen välillisiä menoja, oikaisu tehdään yhtäältä alkuvarastoon ja toisaalta erään Tilikauden voitto/tappio.
- c.) Poistosuunnitelmaa ei saa oikaista omaan pääomaan tehdyillä hyvityksillä tai veloituksilla.
- d.) Liian suurina vähennettyjä poistoja ei ole mahdollista palauttaa omaan pääomaan.
- e.) Poistosuunnitelmaa voidaan korjata ainoastaan jäljellä olevan menojäännöksen jaksottamisratkaisua muuttamalla.

10.4.2024 ©TaloushallintoLiitto

62 2020, bonus

3.b.) Siirryttäessä sisällyttämään varaston hankintamenoon myös hankinnan ja valmistuksen välillisiä menoja, oikaisu tehdään yhtäältä alkuvarastoon ja toisaalta erään Tilikauden voitto/tappio.

Kun hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyviä kiinteitä menoja ryhdytään lukemaan muuttuvien menojen lisäksi hankintamenoon, oikaisut aikaisempien tilikausien osalta tehdään kirjanpitolautakunnan lausunnossa KILA 1750/2005 esitetyn mukaisesti yksinomaan omaa pääomaa (Edellisten tilikausien voitto/tappio) oikaisemalla.

10.4.2024 ©TaloushallintoLiitto

63 **2021, bonus**



1.) Mikä seuraavista arvostus- ja jaksotusratkaisuja koskevistä väittämistä ei pidä paikkaansa?

- a.) Arvostus- ja jaksotusratkaisujen tulee perustua myös muuhun kuin vaihdannassa syntyneisiin menoihin.
- b.) Rahoitusvälineet saadaan merkitä tilinpäätöksessä käypään arvoonsa, vaikka tämä arvo ylittäisi asianomaisen rahoitusvälineen hankintamenon.
- c.) Saamiset tulee merkitä nimellisarvoonsa, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoonsa.
- d.) Saamisiin ei liity varovaisuuden velvoitetta.

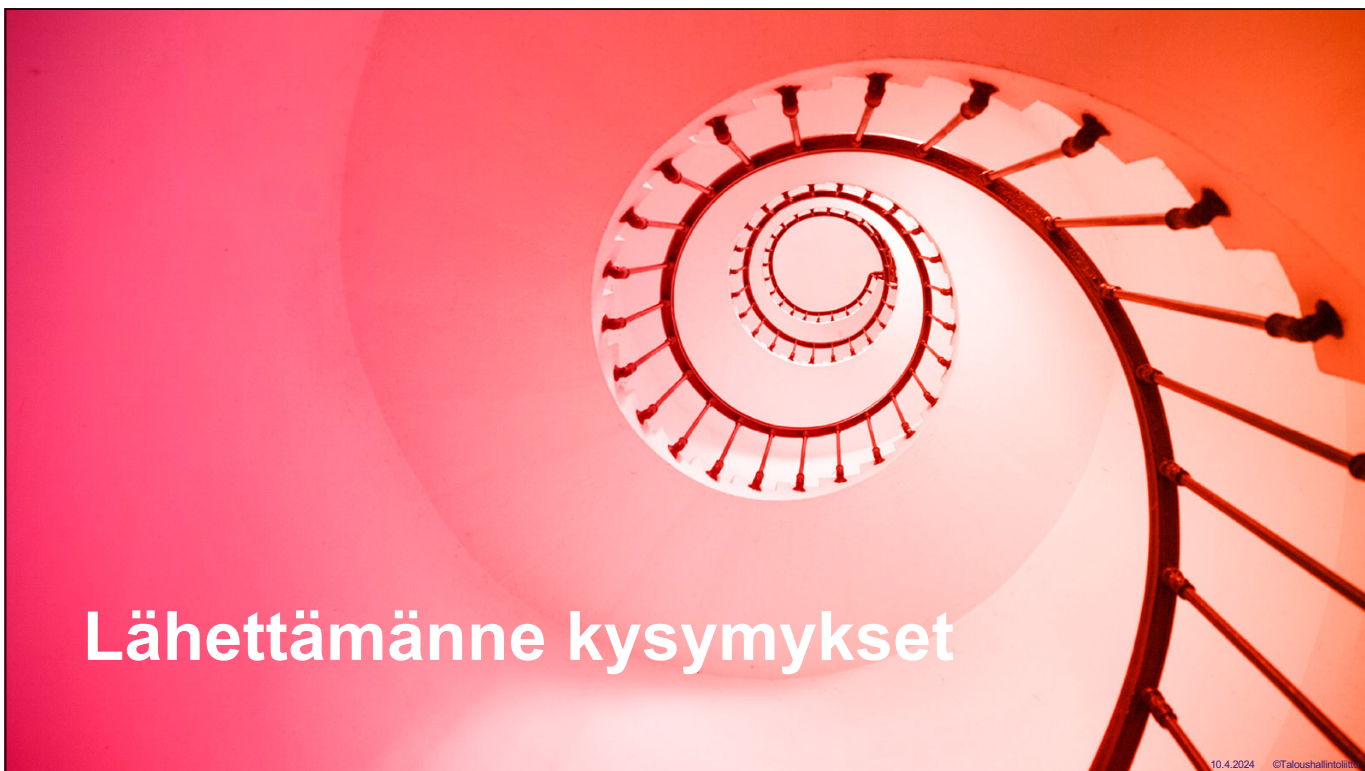
64 **2021, bonus**



Vastaus: d.

Muut väitteet:

- a) ks. Leppiniemi & Kaisanlahti: Liikekirjanpito, luku 3, kohta Perustana vaihdanta
- b) ks. KPL 5:2a
- c) ks. KPL 5:2.1



⁶⁶ Suojasatamasäännös



- KPL mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta ja tuloksesta
- Näin ollen mikäli pienyritys tekee tilinpäätöksensä KPL ja PMA:n mukaan ja siitä huolimatta tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa ilman lisäselvityksiä, tulee sellaisia antaa
- Mikroyrityksellä on kuitenkin ns. suojasatamasäännös (PMA 1:3§)
 - Jos mikroyritys on laatinut tilinpäätöksensä KPL ja PMA mukaan, se ei tarvitse antaa näiden ylimeneviä lisätietoja
 - Kuitenkaan virheellistäkään tietoa ei saa antaa eli tilinpäätös ei saa johtaa tahallisesti harhaan
 - > suojasatamasäännöksen merkitys käytännön elämässä??
- Luvuvinkki: <https://tilisanomat.fi/yritysjuridiikka/pien-ja-mikroyrityksen-tilinpaatokset-yhtalaisydet-ja-erot>

67 **Lopuksi**
1. Harjoittele niitä osa-alueita, jotka verkkokursilla sekä näissä tehtävissä tuntuvat haasteellisimmilta

- Lue rauhassa aiheita dioilta, laista & tenttikirjallisuudesta läpi
- Muista myös aiemmin annetut muut lukuvinkit
 - esim. Tilisanomat-artikkeleista oppii usein "huomaamatta"

2. Koeta ratkaista aiempien vuosien ko. osa-alueen tenttikysymyksiä

- Huomioi, että osa asioista tulee eteen tulevissa moduuleissa
- Muista, että sinun ei tarvitse osata kaikkea päästäksesi läpi tentistä
- Huom! Älä katso vuoden 2023 tenttiä, aloita tässä materiaalissa olevista bonustehtävistä

3. Seuraa uusia Kilan lausuntoja

- Laita kalenteriin toistuva muistutus aiheesta
- Tärkeää myös työn kannalta



10.4.2024 ©Taloushallinto liitto

**Muista hengittää,
kyllä se hyvin
menee!**