

9

TILINPÄÄTÖKSEN SUUNNITTELU KÄYTÄNNÖSSÄ

9.1 Yleistä

Asunto-osakeyhtiöiden ja keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden toiminnan luonteeseen kuuluu yleensä kustannusten jakaminen osakkaiden kesken. Asumis- ja toimintakustannukset pyritään hoitamaan taloudellisesti ja järkevästi. Voittoa ei tavoitella, eikä se ole mahdollistakaan asunto-osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen rajoitusten vuoksi.

Voittoa tavoittelemattomuus näkyy muun muassa siinä, että tilinpäätösten suunnittelulla pyritään ehkäisemään välittömien verojen turha maksaminen. Yleisesti voidaan todeta, että ainakaan ne kiinteistöyhtiöt, joissa tilat ovat pääasiassa asumiskäytössä, eivät maksa välittömiä veroja, mikäli niiden tilinpäätökset on laadittu oikein ja mahdolliset verovaikutukset on osattu ottaa huomioon jo tilikauden aikana esimerkiksi päätettäessä rahastoinneista (ks. 9.7). Poikkeuksen muodostaa lähinnä esimerkiksi tontin osan myynnistä johtuva luovutusvoittoverotus, jota ei aina pystytä poistoilla ja asuintalovaroituksilla eliminoimaan.

Koska verolaskennan perustana kiinteistöyhtiöissäkin on virallinen tilinpäätös, tulee tilinpäätösten laadinnassa ottaa huomioon myös verotusnäkökulma. Tässä kirjassa ei käsitellä tyhjentävästi asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöiden verotusta vaan pyritään muodostamaan yleiskuva siitä, miten verotus kytkeytyy tilinpäätös-suunnitteluun ja itse tilinpäätöksen laatimisperusteisiin. Verotusasioita käsitellään tarkemmin luvussa 10.

Tilinpäätöksen suunnittelua lähdetään yleensä toteuttamaan selvittämällä tiedossa olevat verotukseen vaikuttavat tekijät ja niiden yhteisvaikutus. Tämän jälkeen määritetään, mikä yhtiön kirjanpidollisen tuloksen on oltava, jotta tilin-

päätös voidaan suunnitella verotuksellisesti halutulla tavalla. Kaavamaisesti esitetynä kysymys on seuraavista tekijöistä (rinnakkain on esitetty kaksi vaihtoehtoa, jotka kummatkin päätyvät verotettavaan tuloon ± 0):

+ tilikauden voitto	2 400 €	
– tilikauden tappio		–600 €
+ tuloslaskelman välittömät verot	500 €	500 €
+ tuloslaskelmaan sisältyvät, verotuksessa vähennyskelvottomat kulut	100 €	100 €
– tuloslaskelmaan sisältyvät verovapaat tuotot	–1 000 €	–
– tuloslaskelmaan sisältyvät vähennyskelpoiset kulut	–2 000 €	–
– tuloslaskelmaan sisältyvät veronalaiset tuotot	+	+
– erityiset veronhuojennukset	–	–
= VEROTETTAVA TULO	± 0 €	± 0 €

Kun verotukseen vaikuttavat tekijät ovat tiedossa, selviää myös tilinpäätöksen tavoitetulos. Kirjanpidollisesta raakatuloksesta päästään tavoitetulokseen erilaisia tuloksentasauskeinoja käyttäen. Näitä tuloksentasauskeinoja ovat seuraavat (kutakin käsitellään yksityiskohtaisemmin tässä luvussa 9):

- tulojen lykkäämiseen tähtäävät toimenpiteet
- menojen kiihdyttämiseen tähtäävät toimenpiteet
- suurehkojen vuosikorjausten joustava käsittely
- käyttöomaisuuden poistot
- asuintalovaraus
- rahastointi.

Tuloksentasauskeinoja ei ehkä ole kovin paljoa, mutta niiden vaikutus on kuitenkin tehokas. Luetteloon voidaan vielä lisätä mahdollisuus *tappiontasaukseen* (vahvistetut tappiot, ks. 10.1.2).

9.2 Tulojen lykkäämiseen tähtäävät toimenpiteet

Asunto-osakeyhtiöiden ja keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden merkittävien tulonlähde ovat yleensä vastikkeet, joiden suuruus määrätään yhtiöjärjestyksen mukaan vuosittain yhtiökokouksessa. Tuloja voi kertyä myös käyttökorvausmaksuista ja mahdollisista vuokrasta. Tavallisten kiinteistöyhtiöiden tulot koostuvat puolestaan lähinnä vuokratuloista.

Jos tilikaudelta perittävä vastike on jostakin syystä ylimitoitettu ja yhtiölle näyttää muodostuvan liian suuri tulos, voidaan vastikkeen suuruutta muuttaa yhtiökokouksen päätöksellä. Vastikemuutoksesta on päätettävä ennen tilikauden päättymistä. Jos tilikausi on kalenterivuosi ja yhtiössä halutaan jättää perimättä esimerkiksi joulukuun vastike, siitä on päätettävä ylimääräisessä yhtiökokouksessa ennen joulukuun vastikkeiden perimistä. Häätötilassa päätös voidaan tehdä joulukuun lopulla, jolloin vastikkeet palautetaan tai siirretään kirjanpidossa seuraavalle vuodelle siirtyvien erien avulla.

Käyttökorvaustulojen, mikäli niidenkin suuruudesta päättää yhtiökokous, kohdalla voidaan periaatteessa menetellä vastaavalla tavalla kuin vastikkeiden suhteen. Vuokratulojen kohdalla siirtomahdollisuutta ei sen sijaan ole, vaan vuokratulot on tuloutettava suoriteperusteisesti sille kuukaudelle tai tilikaudelle, jota ne koskevat (esim. joulukuun vuokratulot kyseiselle joulukuulle).

Varsin yleistä on, että varsinainen yhtiökokous myöntää hallitukselle valtuudet esimerkiksi periä tilikaudella kahden kuukauden ylimääräinen hoitovastike tai vaihtoehtoisesti jättää vastikkeita perimättä esimerkiksi kahdelta kuukaudelta.

Yhtiön hallituksen ja isännöitsijän velvollisuus on tehdä riittävän ajoissa (esim. marraskuussa) välitilinpäätös, jonka perusteella ratkaistaan, miten vastiketulojen kohdalla loppuvuonna menetellään. Näin on tehtävä erityisesti silloin, jos vastikkeiden epäillään olevan ylimitoitettuja ja jos tiedetään, että tuloksentasauskeinoja ei ole välttämättä riittävästi käytettävissä.

Hyväksyttävä ei ole menettely, jossa yhtiölle jo kertyneet vastikkeet siirretään hallituksen päätöksellä osin esimerkiksi helmikuussa tilinpäätöksen valmistelun yhteydessä siirtyvien erien kautta tilinpäätökseen velaksi ja samalla seuraavan tilikauden tuotoksi ja menettely hyväksytään jälkeenpäin huhtikuussa varsinaisessa yhtiökokouksessa. Kirjanpitolautakunta on todennut, että asunto-osakeyhtiössä kerätyt pääomavastikkeet ovat kokonaisuudessaan sen tilikauden tuottoa, jolta ne on yhtiökokouksessa asianmukaisesti päätetty periä.²⁷⁶ Merkitystä ei ole sillä, jäävätkö yhtiölainan todellisuudessa maksetut korot mahdollisesti ennakoitua pienemmäksi. Hyvän kirjanpitotavan mukaista ei ole kirjata pääomavastikkeiden ja maksettujen korkojen välistä positiivista erotusta yhtiön taseeseen velaksi.

9.3 Menojen kiihdyttämiseen tähtäävät toimenpiteet

Jos loppuvuodesta laadittu välitilinpäätös osoittaa tilikaudelle tulevan liian suurta voittoa, isännöitsijän ja hallituksen on ryhdyttävä tulosta pienentäviin toimenpiteisiin – varsinkin jos tiedetään, ettei muiden tuloksentasauskeinojen käyttö välttämättä riitä.

²⁷⁶ Ks. KILA 1706/2003.

Yksi menojen kiihdyttämiseen tähtäävä toimenpide on seuraavalle vuodelle aiottujen korjausten ja hankintojen toteuttaminen jo kuluvan tilikauden aikana.

Toinen mahdollisuus on kirjata hyödyke (esim. korjaus, työ, hankinta) kuluksi tilikaudelle. Kuluksi voidaan kirjata vain hyödykkeet, jotka on suoriteperusteen mukaisesti vastaanotettu tilikauden aikana. Hyödykkeen tulee olla siis luovutettu yhtiölle, jotta meno (suorite) tulee kulukypsäksi. Jos esimerkiksi maalausremontti on kesken eikä työtä ole vastaanotettu, remonttia ei voida kirjata tuloslaskelmaan kuluksi. Jos remontista on maksettu ennakoon maksuja, on kyseessä ennakkomaksu, jonka tulee ilmetä saatavana tase-erässä *ennakkomaksut*. Ennakkomaksu aktivoidaan tai kirjataan kuluksi vasta, kun kyseinen remontti on vastaanotettu.

Menojen kiihdyttämiseen on yleensä mahdollisuus, kun toimiin ryhdytään riittävän ajoissa. Tämän osalta tulee kuitenkin huomioida vahvistettu talousarvio. Hallitus ja isännöitsijä eivät lähtökohtaisesti voi esimerkiksi ylittää yhtiökokouksen vahvistamaa korjausbudjettia muuten kuin siinä tapauksessa, että korjauksen tekemättä jättäminen tai viivästyttäminen aiheuttaisi yhtiölle enemmän vahinkoa kuin sen teettäminen.

9.4 Korjausmenojen käsittely

9.4.1 Perusparannus vai vuosikorjaus?

Ennen korjauskulujen kirjanpidollisen käsittelyn tarkastelua on syytä selvittää kahden peruskäsitteen, *perusparannuksen* ja *vuosikorjauksen*, erot. Niitä käsitellään nimittäin eri lailla niin kirjanpidollisesti kuin verotuksellisestikin.

9.4.1.1 Perusparannus

Perusparannuksella luodaan kiinteistöön jotain uutta laajentamalla, käyttötarkoitusta muuttamalla tai tasoa olennaisesti parantamalla. Perusparannus lisää yleensä rakennuksen käyttöarvoa alkuperäiseen verrattuna ja sillä on pääsääntöisesti pitkäaikainen vaikutus rakennuksen kuntoon ja toimintaan. Nykyaikaistaminen, eli esimerkiksi vanhan hissien vaihtaminen modernimpaan, ei ole yleensä perusparantamista.

Perusparantamisesta tulee erottaa *peruskorjaukset*. Ne ovat suhteellisen suuria ja erillisiä hankkeita, joissa esimerkiksi korjataan tai uusitaan kiinteistön jo olemassa olevia rakenteita sekä koneita ja laitteita. Tyypillisiä peruskorjauskohteita kiinteistöissä ovat rakennusten ulkoseinät, parvekkeet, ikkunat sekä lämmitys-, vesi- ja viemärijärjestelmät. Peruskorjaaminen voidaan yleensä katsoa suurehkoksi vuosikorjaukseksi (ks. 9.4.1.2).

Verotuskäytännössä perusparantaminen tarkoittaa kiinteistön laatutason muuttamista olennaisesti alkuperäistä tasoa paremmaksi. Perusparantamisena

pidetään kaikkia niitä muutos- tai parannustöitä, joista aiheutuvat menot on tuloverotuksessa pakko aktivoida kiinteistön hankintamenoon. Perusparantamista ovat siten esimerkiksi kiinteistön laajennus-, muutos- ja uudistustyöt.

Tyypillisiä perusparannuksia kiinteistöyhtiöissä ovat muun muassa

- hiekkapohjaisen pihan tai paikoitusalueen päällystystyö (kivetys, asfaltointi)
- rakennuksen laajennus
- tilojen olennaiset muutostyöt (käyttötarkoituksen muutos, esim. kylmävaraston muuttaminen lämminvarastoksi tai varaston muuttaminen liiketilaksi)
- hissien rakentaminen hissittömään rakennukseen
- koneellisen ilmanvaihdon rakentaminen painovoimaisen ilmanvaihdon tilalle.

Usein perusparannus on vain osa korjaustyöstä. Esimerkkinä mainittakoon katon korjaustyö: Kun huopakatto uusitaan ja tilalle laitetaan kuparikatto, osa kattotyöstä on perusparannusta. Jos taas uusitaan pelkästään katon huopakate, kysymyksessä on vuosikorjaus (ks. 9.4.1.2). Edellä mainitusta kuparikattotyöstä aktivoidaan taseeseen perusparannuksen osuus. Osuuden arvo joudutaan usein arvioimaan esimerkiksi urakoitsijalta saatujen tietojen perusteella.

Perusparannus on aina aktivoitava taseeseen. Tätä edellyttävät sekä kirjanpitolaki että verosäännökset.²⁷⁷ Perusparannusmenot rahoitetaan monesti oman pääoman lisäyksellä (esim. rahastoidut hankeosuussuoritukset) ja osittain lainarahoituksella.

Koska perusparannus kohdistuu yleisimmin rakennukseen (ikkunoiden uusiminen, lämpöeristyksen lisääminen, kattojen uusiminen jne.), se kirjataan rakennuksen tasearvon lisäykseksi. Siitä saadaan myös tehdä poisto samassa tahdissa kuin muusta rakennuksesta. Tiliristikolla esitettyinä kirjaukset voivat olla esimerkiksi seuraavanlaiset:

Shekkitili	Rakennukset
220 000	1 500 000 tilinavaus 1.1.
	220 000 aktivoidaan perusparannus

²⁷⁷ KPL 5 luvun 5 § ja EVL 35 §.

Vaihtoehtoisesti kirjaukset voivat olla seuraavanlaiset:

Korjaukset		Rakennukset	
300 000	tilikauden aikaiset kulukirjaukset	1 500 000	tilinavaus 1.1.
	220 000	220 000	aktivoidaan perusparannuksen osuus

Kirjanpitolautakunnan mukaan pysyvien vastaavien hyödykkeen perusparannusmeno lisätään sen poistamattomaan hankintamenuun, mikäli hyödykkeen hankintamenu kirjataan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Perusparannusmeno poistetaan vaikutusaikanaan, joka on usein sama kuin perusparannetun pysyvien vastaavien hyödykkeen jäljellä oleva taloudellinen pitoaika. Jos perusparannus lisää hyödykkeeseen liittyviä tulonodotuksia pidentämällä olennaisesti sen jäljellä olevaa taloudellista pitoaika, muutetaan poistosuunnitelmaa vastaavasti.²⁷⁸

Jos perusparannusmeno kirjataan muihin pitkävaikutteisiin menoihin, aktivoituille menoille määritellään oma poistosuunnitelma. Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kuuluvat sellaiset useampana tilikautena tuloa tuottamaan tarkoitetut menot, jotka eivät ole esineitä, erikseen luovutettavia oikeuksia tai muita hyödykkeitä. Perusparannusmeno aktivoidaan pitkävaikutteisiin menoihin, jos se koskee esimerkiksi osakkaan omistamaa osakehuoneistoa, ja poistetaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan.²⁷⁹

Kirjanpitolautakunnan ohjeen mukaan aktivoitavia ovat ne perusparannusmenot, joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky kasvaa alkuperäistä suuremmaksi. Hyödykkeen tulontuottamiskyvyn voidaan katsoa kasvaneen, jos perusparannus johtaa

- hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja hyödykkeen tuotantokapasiteetin kasvuun
- suoritteiden laadun merkittävään parantumiseen
- tuotantoprosessin kustannusten merkittävään vähentymiseen.

Korjaus- ja huoltomenot, joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky voidaan säilyttää ennallaan, kirjataan yleensä syntymistilikauden kuluksi.

²⁷⁸ Ks. KILAn yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista (16.10.2007).

²⁷⁹ KILA 1588/1999.

Perusparannusmenoja on käsitelty myös kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä (1.2.2017). Ohjeen mukaan rakennushankkeista aiheutuneet menot on aktivoitava, mikäli ne ovat osa aineellisen hyödykkeen hankintamenoa ja niiden taloudellinen vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle tilikaudelle. Tällaisia menoja ovat aina esimerkiksi uudisrakentamiseen tai rakennuksen laajentamiseen liittyvät menot. Aktivointipakon alaisia menoja ovat myös omaisuuden perusparantamiseen liittyvät menot, kuten menot korjauksista, joilla rakennuksen laatutasoa nostetaan aiempaa korkeammaksi.

Usein kiinteistöyhtiöiden laajat korjaushankkeet sisältävät sekä perusparannusmenoja että (vuosi)korjausmenoja. Koska perusparannukseksi luokiteltavan rakennustyön tai muun hankinnan voidaan aina katsoa nostavan rakennuksen alkuperäistä laatutasoa, tällaiset menot tulee aktivoida kirjanpidossa osittain tai kokonaan.

Perusparannusmenot on suositeltavaa aktivoida hyödykkeen poistamatta olevaan hankintamenuun, erityisesti kun kyseessä on pieni kirjanpitovelvollinen. Tuloverotuksessa perusparannukseen liittyvistä menoista ei yleensä muodosteta omaa poistokohdettaan.²⁸⁰

Elinkeinoverolain mukaan rakennuksen hankintamenuksi katsotaan esimerkiksi omaisuuden laajennus-, muutos-, uudistus- sekä muut vastaavat perusparannusmenot sekä, verovelvollisen vaatiessa, suurehkot korjausmenot. Näin ollen perusparannusmenojen aktivointi kirjanpidossa rakennuksen poistamatta olevan hankintamenuun lisäykseksi ja jaksottaminen kuluksi alkuperäisen hankintamenuun osana vastaavat verolainsäädännön asettamia vaatimuksia perusparannusmenojen aktivoimiselle ja vähentämiselle verotuksessa. Pääsääntöisesti yhtenäisen käsittely kirjanpidossa ja verotuksessa on kirjanpitolautakunnan mukaan perusteltua ja hyvän kirjanpitoitavan mukaista.

9.4.1.2 Vuosikorjaus

Vuosikorjauksia tehdään, jotta tontti, rakennus ja koneet sekä laitteet pysyisivät käyttökelpoisina ja toiminnassa, alkuperäistä vastaavassa kunnossa. Vuosikorjaus on lähinnä huoltamista ja kohteen kunnossapitoa, joka rahoitetaan hoitovastikkeella. Kiinteistöyhtiöissä tyypillisiä vuosikorjauksia ovat esimerkiksi

- pihan asfaltoinnin paikkaukset
- nurmikko- ja istutustyöt
- antennikorjaukset
- kattokorjaukset

²⁸⁰ Ks. myös KILA 1867/2011.

- seinien paikkaukset ja maalaukset
- hissien huolto ja korjaukset.

Korjausmenot, jotka eivät nosta rakennuksen laatutasoa eivätkä kasvata rakennuksen taloudellista pitoaikaa, tulee vähentää tilikauden kuluna. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi vaurioituneen omaisuuden ennalleen saattamisesta tai laitteiden teknisestä vanhenemisestä aiheutuneet korjausmenot.

Kirjanpitolautakunnan mukaan korjausmenojen yhdenmukaista käsittelyä kirjanpidossa ja verotuksessa voidaan pitää tarkoituksenmukaisena, erityisesti kun kyseessä on pieni kirjanpitovelvollinen (pien- tai mikroyritys). Vaikka menoihin liittyisikin siis useammalle tilikaudelle kohdistuvia tulo-odotuksia, korjausmenot voidaan kirjata kirjanpidossa joko kokonaan tai osittain tilikauden kuluksi olennaisuuden periaatetta noudattaen, jos vastaavia korjausmenoja ei verotuksessa lueta hankintamenon osaksi ja ne näin ollen vähennetään verotuksessa verovuoden kuluna. Kirjanpidossa aktiivoinnin ehdottomana edellytyksenä on vastainen tulonodotus.

Vuosikorjaukset voivat olla suuriakin, kuten ikkunoiden tai katon uusiminen. Nämä suurehkot korjausmenot voidaan verovelvollisen niin vaatiessa aktivoida kyseisen käyttöomaisuuden arvoon.²⁸¹ Suurehkot vuosikorjaukset voidaan kirjata kokonaisuudessa myös vuosikuluksi. Joissain tapauksissa osa vuosikorjauksista voidaan joutua aktivoimaan ja osa kirjaamaan vuosikuluksi.

Suurehkojen vuosikorjausten kirjanpitokäsittely on varsin joustavaa, ja ne luovat eräänlaisen joustavan kuluvaraston yhtiöille. Vuosikorjauksia voidaan myös käsitellä eri tavalla kirjanpidossa ja verotuksessa. Keskusverolautakunta on ottanut asiaan kantaa päätöksessään 47/2013:

A Oy:n käyttöomaisuuteen kohdistui elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 30 §:n 2 momentissa ja 35 §:ssä tarkoitettuja suurehkoja korjausmenoja, joita yhtiö käsitteli kirjanpidossaan käyttöomaisuuden hankintamenoina. Vuoden 2013 verotuksessa yhtiön oli kuitenkin tarkoitus vaatia veroilmoituksellaan näiden menojen vähentämistä vuosikuluina.

Suurehkot korjausmenot katsotaan verotuksessa käyttöomaisuuden hankintamenoksi vain verovelvollisen niin vaatiessa. Vaikka mainittuja menoja käsiteltiin kirjanpidossa käyttöomaisuuden hankintamenoina, oli yhtiöllä oikeus vähentää menot verotuksessa vuosikuluina, mikäli yhtiö ilmoitti menojen vähentämisestä kyseisen vuoden veroilmoituksella. Elinkeino- tulon verottamisesta annetun lain 54 §:n 2 momentti²⁸² ei estänyt näiden menojen vähentämistä edellä mainitulla tavalla.

²⁸¹ EVL 35 §.

²⁸² Poistoina sekä EVL 25 ja 26 §:ssä tarkoitettuina kuluina verovelvollinen ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt.

Suurehkoja vuosikorjauksia on käsitelty myös kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä (1.2.2017). Ohjeen mukaan hyvän kirjanpitotavan mukaista on rakennuksen taloudellista pitoaikaa kasvattavien korjausmenojen aktivointi, vaikka näihin menoihin ei voida katsoa liittyvän varsinaista aktivointipakkoa. Korjaushankkeen kokonaismenoista voidaan aktivoida vain osa – kirjanpitovelvollinen voi jakaa korjaushankkeen menot aktivoitavaan ja vuosikuluna vähentävään osaan.

Verolainsäädännössä poistettavien koneiden ja laitteiden (mm. rakennuksen ainesosina olevat tekniset laitteet) menojäännökseen luetaan uusien hyödykkeiden hankinta, esimerkiksi hissien täydellinen uusiminen. Jos meno tuottaa tuloa useamman tilikauden aikana ja hyödykkeiden hankintameno tulee poistetuksi taloudellisen vaikutusajan kuluessa, tällainen meno voidaan aktivoida myös kirjanpidossa.

Suurehkojen vuosikorjausten kirjanpidollisessa käsittelyssä voidaan noudattaa esimerkiksi seuraavaa päälinjaa:

1. Jos esimerkiksi ikkunoiden uusiminen on kokonaan vuosikorjausluonteinen (ei perusparannusosuttua) ja osakkaat haluavat rahoittaa korjauksen kerralla vastikkeen muodossa, vastikkeet tulee tulouttaa ja koko ikkunakorjaus kirjata vuosikuluksi:

Shekkitili 220 000	Vastikkeet 220 000
220 000	Korjauskulut 220 000

2. Jos yhtiöllä on riittävästi tuloksentasauskeinoja ja vastikkeiden (esim. hankeosuudet) tuloutuksesta johtuva tulosvaikutus voidaan eliminoida poistoilla, ikkunakorjaus voidaan aktivoida kokonaan rakennuksen arvoon, edellyttäen että kirjanpitolain aktivointiedellytys täyttyy (suurehko vuosikorjaus, EVL 35 §). Vastikkeet tuloutetaan kuten kohdassa 1. Kirjaukset tehdään tällöin seuraavasti:

Shekkitali		Vastikkeet
220 000		220 000
220 000	tilinavaus 1.1. ikkunakorjaus	5 280 000 220 000
		5 500 000
Poistot		
220 000	poisto rakennuksesta 4 %	220 000

3. Osa osakkaista saattaa haluta maksaa korjauksen kerralla (esim. hankeosuu-
tena) ja osa taas haluta yhtiölle otettavan lainaa, jonka nämä osakkaat maksavat
sitten pois laina-aikana pääomavastikkeen muodossa. Tällöin kirjaukset tapah-
tumista tehdään esimerkiksi seuraavalla tavalla:

Shekkitali		Vastikkeet
120 000		120 000
100 000		Lainat 100 000
220 000		Korjaukset 220 000

Esimerkissä muodostuu 100 000 euron tappio. Korjauskuluista (220 000 €) voidaan tarvittaessa aktivoida 100 000 euroa (edellyttäen, että aktivointiedellytys täyttyy), jolloin päästään nollatulokseen. Tilinpäätökseen voidaan muodostaa myös tappio, joka voidaan hyödyntää verotuksessa 10 seuraavana verovuotena (ks. 10.1.2).

9.4.2 Korjausmenojen esittäminen tilinpäätöksessä

Kiinteistön hoitokulut esitetään tuloslaskelmassa jaoteltuna kiinteistön tuloslaskelmakaavan mukaisesti. Jaottelussa korjauksiin liittyvät vuosikuluina käsiteltävät menot esitetään kohdassa *korjaukset*.

Kirjanpitovelvollisen omaisuuteen liittyvät korjausmenot on suositeltavaa esittää bruttomääräisinä tuloslaskelmassa. Tällöin tilikauden koko korjaustoiminnan laajuus on todettavissa tuloslaskelmasta, mikä lisää tilinpäätöksen informaatioarvoa ja helpottaa muun muassa talousarviovertailua. Korjausmenoihin liittyvät aktivoinnit pysyviin vastaaviin, menoihin saadut avustukset tai vahingonkorvaukset ja vakuutuskorvaukset esitetään tällöin omina kuluja vähentävinä erinään.

Edellä selostettu esitystapa näyttää seuraavalta:

Tuloslaskelma		Tase	
Kiinteistön hoitokulut		Aineelliset hyödykkeet	
Korjaukset	220 000	Rakennukset	1 800 000
./ Saadut korvaukset	-5 000	Lisäys	50 000
./ Saadut avustukset	-10 000		1 850 000
./ Aktivoinnit taseeseen	-50 000		
	155 000		

9.5 Poistot

9.5.1 Yleistä poistoista

9.5.1.1 Mistä omaisuuseristä poistoja tehdään?

Taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin käyttötarkoituksensa perusteella. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia (ks. 6.4.2).

Sellaisen kuluvan *aineelliseen omaisuuteen* kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (*poisto*). Tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty jäännös hankintamenosta merkitään taseen pysyviin vastaaviin (*aktivointi*).

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien ja tavaramerkkien sekä muiden vastaavien oikeuksien hankintameno on aktivoitava, jos oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan.