

Pienyrittyshelpotukset ja vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivi

Kirjanpitolainsäädännön muutokset
-työryhmän mietintö

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu
Työ ja yrittäjyys
48/2014



TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ
ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET
MINISTRY OF EMPLOYMENT AND THE ECONOMY

Pienyrittäjäshelpotukset ja vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivi

Kirjanpitolainsäädännön muutokset
-työryhmän mietintö

Tekijät Författare Authors		Julkaisu-aika Publiceringstid Date Lokakuu 2014	
Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmä Puheenjohtaja: Timo Kaisanlahti		Toimeksiantaja(t) Uppdragsgivare Commissioned by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy	
		Toimielimen asettamispäivä Organets tillsättningsdatum Date of appointment	
Julkaisun nimi Titel Title Pienyrityshelpotukset ja vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivi – Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietintö			
Tiivistelmä Referat Abstract Työryhmä ehdottaa, että tilinpäätöksen laadintaa pienyrityksessä helpotetaan ottamalla käyttöön direktiivin mahdollistamat poikkeukset mahdollisimman laajalti. Tässä tarkoituksessa pienyrityksen määrittäviä rajoja nostettaisiin direktiivissä säädettyjen enimmäismäärien mukaisiksi. Niin ikään työryhmän ehdotuksissa hyödynnetään direktiivin mahdollisuutta antaa erityisiä helpotuksia mikroyrityksille. Niiden myötä yleissäännös lisätietojen antamisesta silloin, kun ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan turvaamiseksi, ei tule sovellettavaksi mikroyrityksissä. Nämä erityissäännökset määrittelevät tyhjentävästi mikroyrityksen tilinpäätösinformaatiota koskevat vaatimukset Esitys myös selkeyttää kirjanpitosäädännön rakennetta. Uudistetussa normistossa eriytetään pieniä ja mikroyrityksiä koskevat tilinpäätössäännökset omaan asetukseensa. Yrittäjä saa siitä tyhjentävän tiedon, mitkä seikat hänen tulee esittää tilinpäätöksessään Lisäksi kirjanpitolakia ehdotetaan muutettavaksi tietoteknisen välineistön kehityksen huomioimiseksi tilikauden aikaista kirjanpitoa koskevista säännöksistä. Direktiivi ei sisällä säännöksiä kirjanpidon teknisestä toteuttamisesta, joten nämä muutosehdotukset ovat kansallisia. Liiketaapahtumien merkitsemistekniikkaa koskevat säännöstarkistukset korostavat myös kirjanpitovelvollisen vastuuta tilinpäätösasiakirjojen perustana oleva aineiston säilyttämisestä, minkä myötä esitys edesauttaa osaltaan harmaan talouden torjuntaa. Tässä tarkoituksessa on ulotettu säilyttämisen laiminlyöntiä koskeva seuraamusuhka kirjanpitoaineistoon kokonaisuudessaan. Direktiivin voimaansaattamiseksi ehdotetaan säädettäväksi myös uusi erillislaki erityisestä tiedonantovelvoitteesta öljy-, kaasu- ja kaivannaistoimintaa sekä aarniometsien hakkuuta harjoittaville yrityksille. Näiden yritysten tulisi raportoida maakohtaisesti eri maiden hallituksille ja niiden alaisille tahoille maksamansa rahasummat.			
Työ- ja elinkeinoministeriön yhdyshenkilö: Työelämä- ja markkinaosasto/Mika Björklund, puh. 029 506 3586			
Asiasanat Nyckelord Key words Kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus, pienyritys, mikroyritys, maakohtainen raportointi, patentti- ja rekisterihallitus			
Painettu julkaisu Inbunden publikation Printed publication ISSN ISBN		Verkkojulkaisu Nätpublikation Web publication ISSN 1797-3562 ISBN 978-952-227-901-9	
Kokonaissivumäärä Sidoantal Pages 298		Kieli Språk Language Suomi, Finska, Finnish	
Julkaisija Utgivare Published by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy		Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only	

Työ- ja elinkeinoministeriölle

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 7 päivänä elokuuta 2013 työryhmän selvittämään kirjanpitolain ja siihen liittyvän muun sektorilainsäädännön muutostarpeita. Työssä tuli ottaa huomioon EU:n tilinpäätösnormiston viimeaikainen kehitys.

Työryhmän puheenjohtajaksi nimitettiin hallintojohtaja, kirjanpitolautakunnan puheenjohtaja Timo Kaisanlahti ja muiksi jäseniksi neuvotteleva virkamies Mika Björklund, DE Maj-Len Ek, johtava tilinpäätösasiantuntija Virpi Haaramo, KHT, KLT Jouko Karttunen, KHT Eija Niemi-Nikkola ja Senior Fellow Anders Tallberg. Pysyvinä asiantuntijoina työhön osallistuivat myös neuvotteleva virkamies Marja Hanski ja hallitussihteeri Sari Koivisto.

Työryhmän keskeisin tehtävä oli laatia toimenpide-ehdotukset, jotka ovat tarpeen vuonna 2013 annetun tilinpäätösdirektiivin implementoimiseksi siten, että Suomi täyttää velvollisuutensa Euroopan unionista tehdyn sopimuksen mukaisesti. Työryhmän tuli analysoida, mitä muutoksia kirjanpitolainsäädäntöön on tehtävä ja laatia tarvittavat lainsäädäntöehdotukset hallituksen esityksen muotoon.

Direktiivi tarjoaa jäsenvaltioille mahdollisuuden helpottaa kaikista pienimpien yritysten tilinpäätösvelvoitteita. Tämän mukaisesti työryhmälle asetettiin periaatteelliseksi lähtökohdaksi direktiivin mahdollistamien helpotusten ja vapautusten hyödyntäminen. Tehtävänä oli myös arvioida Suomen kirjanpitolainsäädännön rakenteen tarkoituksenmukaisuutta verrattuna direktiiviin, jossa määritellään kaikille yrityksille yhteinen perussäännöstö, jota lavennetaan sitä vaativammaksi, mitä suurempi yritys on kyseessä.

Työryhmän tuli myös tarkastella, mitä säädöstasolla voidaan tehdä kirjanpitovelvollisten hallintokäytänteiden helpottamiseksi menettelyjä ja säännöksiä yksinkertaistamalla. Arvioitavana oli, mitä mahdollisuuksia Suomessa on helpottaa yritysten tilinpäätöstietojen toimittamiseen liittyvää viranomaisasiointia ja siten keventää hallinnollista taakkaa sekä lainsäädännön että tietotekniikan tarjoamin keinoin.

Uusi direktiivi sisältää myös pakottavan raportointivelvoitteen luonnonvarojen hyödyntäville yrityksille. Öljy-, kaasu- ja kaivannaisteollisuutta samoin kuin puunhakkuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten tulee raportoida eri maiden viranomaisille suorittamansa maksut. Työryhmän tuli ehdottaa, miten nämä velvoitteet tulisi panna täytäntöön Suomessa.

Työryhmän laatimissa ehdotuksissa on toimeksiannon mukaisesti kiinnitetty erityistä huomiota kaikista pienimpiin kirjanpitovelvollisiin. Tavoitteena on myös ollut mahdollisimman selkeä säännösrakenne. Tässä tarkoituksessa ryhmä on laatinut ehdotuksen erillisasetukseksi, jossa tyhjentävästi määritellään pien- ja mikroyrityksiä koskevat tilinpäätösvaatimukset. Myös muut direktiivihelpotukset on mahdollisimman laajasti sisällytetty ehdotuksiin. Niin ikään kirjanpitomenettelyiden yksinkertaistamista koskevat työryhmäehdotukset ovat omiaan keventämään kaikista pienimpien kirjanpitovelvollisten hallinnollista taakkaa. Samalla kirjanpidollista

merkitsemistekniikkaa koskevat säännöstarkistukset korostavat kirjanpitovelvollisen vastuuta aineiston säilyttämisestä, minkä myötä ehdotukset edesauttavat osaltaan harmaan talouden torjuntaa.

Työryhmä on työnsä aikana kuullut sidosryhmiä ja asiantuntijoita järjestämässään kolmessa keskustelutilaisuudessa, joissa esiteltiin ryhmän harkitsemaa säännösmuutoksia.

Saatuaan työnsä valmiiksi työryhmä luovuttaa mietintönsä työ- ja elinkeinoministeriölle. Työryhmä katsoo, että ehdotukset on syytä saattaa mahdollisimman laajan keskustelun kohteeksi.

Helsingissä 14 päivänä lokakuuta 2014

Timo Kaisanlahti

Mika Björklund

Maj-Len Ek

Virpi Haaramo

Jouko Karttunen

Eija Niemi-Nikkola

Anders Tallberg

Sisällysluettelo

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
YLEISPERUSTELUT	2
1 Nykytila	2
1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö	2
1.2 Nykytilan arviointi	2
2 Muutostarve	4
2.1 Pienet ensin -periaate: Jäsenvaltioille velvoite pienyrittäshelpotuksiin	4
2.2 Supistetut liitetiedot pienyrityksillä: Ei kansallisia lisävaatimuksia	4
2.3 Jäsenvaltio-optio lisähelputusten antamiseen mikroyrityksille .	5
2.4 Mikroyritysten ”suojasatamasäännös” oikeaa ja riittävä kuva -velvoitteesta	5
2.5 ”Olenaisuus” tilinpäätösperiaatteeksi	5
2.6 Pienkonsernipoikkeus konsernitilinpäätöksestä ja -toimintakertomuksesta	6
2.7 Erittäisvelvoite kaivannaisteollisuudessa ja aarnionmetsien puunkorjuussa	6
2.8 Kirjanpidon menetelmät, aineistot ja säilytys	7
3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset	7
3.1 Lainsäädännön rakenne.....	7
3.2 Pienyrityshelpotukset.....	8
3.3 Liikkeenharjoittajaa sekä mikroyhdistystä ja -säätiötä koskevat erityishelpotukset.....	9
3.4 Olenaisuusperiaate.....	10
3.5 Kirjanpidon menetelmät, aineistot ja säilytys	11
3.6 Kirjanpitolle teknologisten ratkaisujen avoimuus.....	11
3.7 Pääomallainan merkitseminen taseeseen	14
3.8 Konsernitilinpäätösvelvoitteen poistuminen pien- ja mikroyrityksiltä	15
3.9 Mahdollisuus kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamiseen rahoitusvälineiden ja sijoituskiinteistöjen sekä rahoitusleasingsopimusten tilinpäätöskäsittelyssä	15
4 Esityksen vaikutukset	16
4.1 Taloudelliset vaikutukset.....	16
4.1.1 Direktiiviperusteiset vaikutukset.....	16
4.1.2 Kirjanpidon menetelmäsäännösten uudistuksen vaikutukset	17

4.1.3	Harmaan talouden torjunta.....	17
4.2	Valtiontaloudelliset vaikutukset ja vaikutukset viranomaisten toimintaa	18
5	Asian valmistelu.....	18
5.1	Valmisteluvaiheet ja -aineisto.....	18
5.2	Lausunnot.....	18
6	Riippuvuus muista esityksistä	18
	YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	19
	KIRJANPITOLAKI	19
1 luku	- Yleiset säännökset.....	19
1 §	- Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus.....	19
1a §	- Luonnollisen henkilön kirjanpitovelvollisuus.....	20
2 §	- Kahdenkertainen kirjanpito.....	22
3 §	- Hyvä kirjanpitotapa.....	22
4 §	- Tilikausi.....	22
4a §	- Pienyritys.....	22
4b §	- Mikroyritys.....	23
4c §	- Suuryritys.....	24
4d §	- Keskikokoisyritys.....	24
5 §	- Määräysvalta.....	24
6 §	- Konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys.....	28
6a §	- Pien-, suur- ja keskikokoiskonserni.....	29
7 §	- Omistusyhteisyritys.....	29
8 §	- Osakkuusyritys.....	29
9 §	- Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.....	30
10 §	- Direktiivi.....	31
11 §	- IAS-asetus.....	31
2 luku	- Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto.....	31
1 §	- Liiketapahtumat.....	32
2 §	- Kirjanpitotilit ja tililuettelo.....	32
3 §	- Kirjaamisperusteet.....	33
4 §	- Kirjausjärjestys ja -ajankohta.....	34
5 §	- Tosite	36
5a §	- Käteisenä rahana maksettu palkka.....	38
5b §	- Liitetietotosite.....	38
6 §	- Kirjausketju.....	39
7 §	- Kirjanpitoaineisto	40
7a §	- Luettelo kirjanpidoista ja aineistoista.....	41
8 §	- Koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttö [kumotaan].....	42
9 §	- Kirjanpitoaineiston säilyttäminen.....	42
10 §	- Kirjanpitoaineiston säilytysaika	43

3 luku - Tilinpäätös ja toimintakertomus	44
1 § - Tilinpäätöksen sisältö.....	44
1a § - Toimintakertomus.....	46
2 § - Oikea ja riittävä kuva.....	46
2a § - Olennaisuus.....	48
3 § - Yleiset tilinpäätösperiaatteet	50
4 § - Lasku- ja maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen.....	55
5 § - Kieli ja valuutta.....	56
6 § - Laatomisaika.....	57
7 § - Päiväys ja allekirjoitus.....	57
7a § - Vastuu tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sekä kirjanpitoja ja aineistoja koskevasta luettelosta.....	59
8 § - Tasekirja [kumotaan].....	59
9 § - Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti.....	60
10 § - Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen.....	61
11 § - Jäljennösten antamisvelvollisuus	63
12 § - Tilintarkastusta koskevat tiedot.....	64
13 § - Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt	64
4 luku - Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät	65
1 § - Liikevaihto	65
2 § - Satunnaiset tuotot ja kulut [kumotaan]	65
3 § - Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat	66
4 § - Vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus.....	66
5 § - Hankintameno.....	66
6 § - Siirtosaamiset ja siirtovelat.....	68
7 § - Pitkäaikainen saaminen ja velka.....	68
8 § - Omat ja tytäryrityksen osakkeet	68
5 luku - Arvostus- ja jaksotussäännökset	69
1 § - Tuottojen, kulujen ja menetysten jaksottaminen.....	70
2 § - Saamiset, rahoitusvarat ja velat	70
2a § - Rahoitusvälineiden merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto	72
2b § - Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon	76
3 § - Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja muut sitoumukset	77
4 § - Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella.....	77
5 § - Useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen omaisuuden hankintamenon jaksottaminen	78
5a § - Aineettoman oikeuden hankintamenon jaksottaminen.....	79
5b § - Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen	80

6 § - Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottaminen	81
7 § - Perustamismenojen jaksottaminen	81
8 § - Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen.....	82
9 § - Liikkeen hankintamenon jaksottaminen	83
10 § - Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot	84
11 § - Muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen	84
12 § - Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot	85
13 § - Arvonlennus	86
14 § - Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus.....	87
15 § - Verotusperusteinen varaus.....	88
16 § - Kulukirjauksen oikaisu	89
17 § - Arvonkorotus	90
18 § - Laskennalliset verovelat ja -saamiset.....	91
19 § - Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot	91
20 § - Oma käyttö [kumotaan].....	91
6 luku - Konsernitilinpäätös.....	91
1 § - Laatimisvelvollisuus	92
2 § - Konsernitilinpäätöksen sisältö ja emoyhtiön toimintakertomuksessa esitettävät tiedot konsernista	95
3 § - Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisselvollisuudesta	97
4 § - Laadintaperiaatteet.....	98
5 § - Tytäryrityksen tilikausi ja välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus	99
6 § - Ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserät.....	100
7 § - Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet.....	102
8 § - Hankintamenomenetelmä	104
9 § - Yhdistelmämenetelmä [kumotaan].....	110
10 § - Tytäryrityksen tai emoyrityksen omistamat emoyrityksen osakkeet tai osuudet [kumotaan].....	110
11 § - Laskennalliset verovaikutukset yhdistelystä	110
12 § - Osakkuusyhtiön tilinpäätöstietojen yhdistelemisselvollisuus.....	111
13 § - Osakkuusyhtiön tilinpäätöstietojen yhdisteleminen.....	113
14 § - Osakkuusyhtiön tiedonantovelvollisuus.....	117
15 § - Yhteisyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen	117
16 § - Osakkuusyhtiön konsernitilinpäätös	119
17 - 18 § [kumottu]	119
19 § - Yhdistelylaskelmien säilyttäminen	119
7 luku - Ammatinharjoittajan kirjanpito [kumotaan].....	119
1 § - Lain soveltaminen ammatinharjoittajaan [kumotaan].....	119
2 § - Liiketapahtumien kirjaaminen [kumotaan].....	119
3 § - Tilikausi ja tilinpäätöksen laatimisaika [kumotaan].....	119

4 § - Taseen ja tuloslaskelman laatiminen [kumotaan]	119
5 § - Kirjanpitoaktojen ja tositteiden säilyttämisaija [kumotaan]	119
7 a luku - Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan	
laadittava tilinpäätös ja konsernitilinpäätös	119
1 § - Kansainväliset tilinpäätösstandardit	120
2 § - Kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollinen soveltaminen	120
3 § - Kansainvälisten tilinpäätösstandardien vapaaehtoinen soveltaminen	120
4 § - Kirjanpitolain säännösten soveltaminen kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen laadittuun tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen.....	121
5 § - Täydentävät lisätiedot.....	121
8 luku - Erinäiset säännökset	121
1 § - Lain tarkoituksen edistäminen sekä valvonta	121
2 § - Kirjanpitolautakunta	122
3 § - Salassa pidettävien tietojen luovuttaminen	123
4 § - Kirjanpitorikkomus.....	124
5 § - Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa.....	125
6 § - Tarkemmat säännökset.....	125
9 luku - Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset	125
1 § - Voimaantulo.....	125
2 § - Siirtymäsäännökset	125
2a § - Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset vuoden 2015 lainmuutoksille	125

ASETUS PIEN- JA MIKROYRITYKSEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ	
ESITETTÄVISTÄ TIEDOISTA	126
1 Luku - Yleiset säännökset.....	126
1 § - Soveltamisala sekä pien- ja mikroyritykseltä edellytetyt tilinpäätöstiedot.....	126
2 § - Säännökset muussa lainsäädännössä	126
3 § - Oikea ja riittävä kuva pien- ja mikroyrityksessä	126
2 luku - Pienyrityksen tuloslaskelma- ja tasekaavat.....	127
1 § - Kululaji- ja toimintokohtaiset tuloslaskelma- ja tasekaavat sekä lyhennetty tuloslaskelma	127
2 § - Kiinteistökaava	127
3 § - Yhdistys- ja säätiökaava	127
4 § - Pienyrityksen tasekaava	127
5 § - Esittämistavan jatkuvuus.....	129
6 § - Yksityiskohtaisempi esittäminen	129
7 § - Erien yhdisteleminen	129

8 § - Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen	129
3 luku - Pienyrityksen liitetiedot	129
1 § - Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet.....	129
2 § - Poikkeukselliset erät.....	131
3 § - Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat.....	131
4 § - Arvonkorotusrahasto	132
5 § - Tiedot käypään arvoon merkitsemisestä.....	132
6 § - Pitkäaikaiset lainat.....	133
7 § - Annetut vakuudet ja taseen ulkopuoliset sitoumukset ja järjestelyt sekä eläkevastuut	133
8 § - Tiedot emoyrityksestä	135
9 § - Lainat toimitusjohtajalle ja hallintoelimiin kuuluville henkilöille sekä heidän puolestaan annetut sitoumukset.....	135
10 § - Liiketoimet intressitahojen kanssa.....	136
11 § - Henkilöstö.....	137
12 § - Omien osakkeiden ja osuuksien hankinnat ja luovutukset.....	137
13 § - Toimintakertomusta vastaavat tiedot.....	138
4 luku - Mikroyrityksen tuloslaskelma ja tase sekä liitetiedot	138
1 § - Mikroyrityksen tuloslaskelma-kaavat ja lyhennetty tuloslaskelma.....	138
2 § - Mikroyrityksen tase.....	139
3 § - Esittämistavan jatkuvuus sekä kaavanmukaisuudesta poikkeaminen	140
4 § - Mikroyrityksen liitetiedot	140
5 luku - Muut säännökset	140
1 § - Voimaantulo.....	140
KIRJANPITOASETUS.....	141
1 luku - Tuloslaskelma- ja tasekaavat.....	141
1 § - Kululajikohtainen tuloslaskelma.....	141
2 § - Toimintokohtainen tuloslaskelma	141
3 § - Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma	141
4 § - Kiinteistön tuloslaskelma.....	141
5 § - Ammatinharjoittajan tuloslaskelma [kumotaan]	141
6 § - Tase.....	141
7 § - Lyhennetty tase [kumotaan].....	141
8 § - Esittämistavan jatkuvuus.....	141
9 § - Yksityiskohtaisempi esittäminen	142
10 § - Erien yhdisteleminen	142
11 § - Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen.....	143

2 luku - Rahoituslaskelma ja liitetiedot	143
1 § - Rahoituslaskelma	143
2 § - Tilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot.....	143
2a § - Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet.....	144
3 § - Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot	145
4 § - Taseen vastaavia koskevat liitetiedot.....	147
5 § - Taseen vastattavia koskevat liitetiedot.....	149
5a § - liitetiedot käypään arvoon merkitsemisestä	151
6 § - Tuloveroja koskevat liitetiedot	152
7 § - Vakuudet, vastuusitoumukset ja taseen ulkopuoliset järjestelyt.....	153
7 a § - Liitetiedot tilintarkastajan palkkioista	156
7 b § - Lähipiiriliiketoimet.....	156
8 § - Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä.....	158
9 § - Omistukset muissa yrityksissä.....	159
10 § - Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot.	161
11 § - Yksityisen elinkeinonharjoittajan ja eräiden muiden kirjanpitovelvollisten lyhennetyt liitetiedot [kumotaan]	162
3 luku - Konsernituloslaskelma ja konsernitase.....	162
1 § - Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen kaavat	162
2 § - Eräiden erien merkitseminen konsernituloslaskelmaan.....	162
3 § - Eräiden erien merkitseminen konsernitaseeseen.....	163
4 luku - Konsernitilinpäätöksen liitetiedot.....	164
1 § - Yksittäisen yrityksen liitetietoja vastaavat tiedot	165
2 § - Laatimista koskevat liitetiedot	166
3 § - Tytär- ja osakkuusyrityksiä koskevat liitetiedot	168
4 § - Muut liitetiedot.....	171
5 luku - Tase-erittelyt	171
1 § - Tase-erittelyt.....	171
2 § - Liitetietojen erittelyt [kumotaan].....	173
3 § - Laatiminen koneelliselle tietovälineelle [kumotaan].....	173
4 § - Varmentaminen [kumotaan].....	173
5 a luku - Kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltaminen	173
1 § - Kirjanpitoasetuksen soveltaminen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittuun tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen.....	174
6 luku - Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset	175
[1 § - Voimaantulo].....	175
[2 § - Siirtymäsäännös].....	175
2a § - Vuoden 2015 säännösmuutosten voimaantulo.....	175

LAKI KAIVANNAISTEOLLISUUTTA JA PUUNKORJUUTA AARNIOMETSISSÄ HARJOITTAVIEN YRITYSTEN VIRANOMAISILLE SUORITETTAMIEN MAKSUJEN JULKISTAMISESTA.....	175
1 § - Soveltamisala	175
2 § - Määritelmät.....	176
3 § - Vuosiselvityksen sisältö	177
4 § - Konsernin vuosiselvitys.....	178
5 § - Maksun määrittely	179
6 § - Kieli ja valuutta.....	179
7 § - Päiväys ja allekirjoitus.....	179
8 § - Rekisteröinti ja julkistaminen.....	179
9 § - Vuosiselvitysrikkomus.....	179
10 § - Voimaantulo.....	179

LAKI OSAKEYHTIÖLAIN 8 LUVUN 5-9 §:N JA 13 LUVUN 5 §:N MUUTTAMISESTA.....	180
8 luku - Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni.....	180
[5 § - Toimintakertomus].....	180
[6 § - Toimintakertomuksen tiedot lähipiirilainoista].....	180
[7 § - Toimintakertomuksen tiedot rakenne- ja rahoitusjärjestelyistä]	180
[8 § - Toimintakertomuksen tiedot omista osakkeista]	180
9 § - Konsernitilinpäätös.....	180
13 luku - Varojen jakaminen	180
5 § - Jaettava määrä.....	180

LAKI OSUUSKUNTALAIN 8 LUVUN 9 §:N JA 16 LUVUN 6 §:N MUUTTAMISESTA.....	181
8 luku - Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni.....	181
9 § - Konsernitilinpäätös	181
16 luku - Varojen jakaminen	181
6 § - Jaettava määrä.....	181

SÄÄNNÖSEHDOTUKSET

KIRJANPITOLAKI	182
1 luku - Yleiset säännökset.....	182
2 luku - Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto.....	187
3 luku - Tilinpäätös ja toimintakertomus	192
4 luku - Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät	200
5 luku - Arvostus- ja jakotussäännökset.....	202
6 luku - Konsernitilinpäätös.....	209

7 luku - Ammatinharjoittajan kirjanpito [kumotaan].....	218
7 a luku - Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös ja konsernitilinpäätös	220
8 luku - Erinäiset säännökset	221
9 luku - Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset	225

ASETUS PIEN- JA MIKROYRITYKSEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

ESITETTÄVISTÄ TIEDOISTA	228
1 Luku - Yleiset säännökset.....	228
2 luku - Pienyrityksen tuloslaskelma- ja tasekaavat.....	229
3 luku - Pienyrityksen liitetiedot	231
4 luku - Mikroyrityksen tuloslaskelma ja tase sekä liitetiedot	234
5 luku - Muut säännökset	235
Liite I - Pienyrityksen kululajikohtainen tuloslaskelma	236
Liite II - Pienyrityksen toimintokohtainen tuloslaskelma	238
Liite III - Pienyrityksen tuloslaskelman kiinteistökaava	239
Liite IV - Rätteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma- kaava.....	241
Liite V - Pienyrityksen tasekaava	242

KIRJANPITOASETUS.....	245
1 luku - Tuloslaskelma- ja tasekaavat.....	245
2 luku - Rahoituslaskelma ja liitetiedot	256
3 luku - Konsernituloslaskelma ja konsernitase.....	267
4 luku - Konsernitilinpäätöksen liitetiedot.....	269
5 luku - Tase-erittelyt	272
5 a luku - Kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltaminen.....	272
6 luku - Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset	273

LAKI KAIVANNAISTEOLLISUUTTA JA PUUNKORJUUTA AARNIOMETSISSÄ HARJOITTAVIEN YRITYSTEN VIRAN- OMAISILLE SUORITETTAMIEN MAKSUJEN JULKISTAMISESTA.....	274
--	-----

LAKI OSAKEYHTIÖLAIN 8 LUVUN 5-9 §:N JA 13 LUVUN 5 §:N MUUTTAMISESTA	278
--	-----

LAKI OSUUSKUNTALAIN 8 LUVUN 9 §:N JA 16 LUVUN 6 §:N MUUTTAMISESTA	281
--	-----

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi lukuisia kohtia kirjanpitolaisissa (1336/1997). Muutokset perustuvat keskeisiltä osiltaan 26 päivänä kesäkuuta 2013 annettuun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviin 2013/34/EU tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta (jäljempänä "*Tilinpäätösdirektiivi 2013*" tai "*direktiivi*"). Direktiivin ja lakiehdotusten keskeisenä tarkoituksena on keventää tilinpäätössääntelyä etenkin pienyrityksille aiheutuvia hallinnollista taakkaa.

Direktiivin voimaansaattamiseksi ehdotetaan säädettäväksi myös uusi erillislaki erityisestä tiedonantovelvoitteesta öljy-, kaasuja kaivannaistoimintaa sekä aarniometsien hakkuuta harjoittaville yrityksille. Näiden yritysten tulisi raportoida maakohtaisesti eri maiden hallituksille ja niiden alaisille tahoille maksamansa rahasummat.

Lisäksi kirjanpitolakia ehdotetaan muutettavaksi tietoteknisen välineistön kehityksen huomioimiseksi tilikauden aikaista kirjanpitoa koskevissa säännöksissä. Direktiivi ei sisällä säännöksiä kirjanpidon teknisestä toteuttamisesta, joten nämä muutosehdotukset ovat täysin kansallisia. Liiketapahtumien

merkitsemistekniikkaa koskevat säännöstarvikset korostavat myös kirjanpitovelvollisen vastuuta tilinpäätösasiakirjojen perustana oleva aineiston säilyttämisestä, minkä myötä esitys edesauttaa osaltaan harmaan talouden torjuntaa. Tässä tarkoituksessa on ulotettu säilyttämisen laiminlyöntiä koskeva seuraamusuhka kirjanpitoaineistoon kokonaisuudessaan.

Rakenteellisesti esitys selkeyttää kirjanpitosäädäntöä. Uudistetussa normistorakenteessa ovat pieniä ja mikroyrityksiä koskevat tilinpäätössäännökset eriytetty omaan asetukseensa. Yrittäjä saa siitä tyhjentävän tiedon, mitkä seikat tulee esittää tilinpäätöksessä.

Esitys liittyy Suomen jäsenyyteen Euroopan unionissa, mikä velvoittaa saattamaan direktiivin noudattamisen edellyttämät kansalliset säännökset voimaan 20 päivään heinäkuuta 2015 mennessä. Direktiivi kuitenkin sallii jäsenvaltion säätävän, että kansallisia säännöksiä on sovellettava vasta 1 päivänä tammikuuta 2016 ja sen jälkeen alkavina tilikausina.

Edellä esitettyä vastaavasti ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 20 päivänä heinäkuuta 2015 siten, että niitä tulee noudattaa ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavina tilikausina.

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

Suomessa kirjanpitolain ja -asetuksen (1339/1997) keskeisenä perustana ovat Euroopan neuvoston neljäs yhtiöoikeudellinen direktiivi (78/660/ETY; jäljempänä "vuoden 1978 tilinpäätösdirektiivi") ja seitsemäs yhtiöoikeudellinen direktiivi (83/349/ETY; jäljempänä "vuoden 1983 konsernitilinpäätösdirektiivi"). Nämä ovat kumoutuneet uuden direktiivin tultua voimaan (52 art.).

Kirjanpitolakia sovelletaan yleislakina kaikkiin liiketoiminnan ja ammatinharjoittajiin niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta. Näiden lisäksi kirjanpitovelvollisuus on ulotettu muun muassa säätiöihin ja yhdistyksiin sekä uskonnollisiin yhdyskuntiin.

Kirjanpitovelvollisuuden määrittämisen ohella laki sisältää säännöksiä liiketapahtumien kirjaamisesta ja kirjanpitoaineistoista, tilinpäätökseen sisältyvistä asiakirjoista eli tuloslaskelmasta, taseesta ja liitetiedoista sekä tilinpäätökseen liitettävästä toimintakertomuksesta samoin kuin konsernitilinpäätöksestä.

Lain täytäntöönpanosta ja soveltamisesta on annettu tarkempia säännöksiä kirjanpitoasetuksella, joka koskee tilinpäätöisasikirjojen kaavoja ja niissä esitettäviä tietoja, sekä työ- ja elinkeinoministeriön asetuksilla. Voimassaolevat ministeriöasetukset ja -päätökset koskevat seuraavia aihealueita:

- kehittämismenojen aktivointi (1066/2008);
- kirjanpidossa käytettävät menetelmät (47/1998);
- kirjanpitoaineiston tilapäinen säilyttäminen ulkomailla (49/1998); ja
- rahoitusvälineiden arvostaminen sekä merkitseminen tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen (1315/2004).

Kirjanpitolaki ei ole ainoa lainsäätös, jota sovelletaan kirjanpidon tilinpäätökseen. Kirjanpitolain estämättä on voimassa, mitä on muutoin säädetty tai viranomaiset ovat muun lain nojalla määränneet (kirjanpitolaki 8 luku 5 §). Erityissäännöksiä tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sisältyy muun muassa osakeyhtiölakiin (624/2006) ja mui-

hin yhteisöoikeudellisiin lakeihin ja erityistoimialojen, kuten vakuutus- ja luottolaitostoiminnan lainsäädäntöön sekä arvopaperimarkkinalakiin (746/2012).

Hyvän kirjanpitotavan ohjaaminen on säädetty työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä toimivan kirjanpitolautakunnan tehtäväksi. Se voi lisäksi myöntää poikkeuksia tietyistä lain säännöksistä. Lautakuntaa koskee myös kirjanpitolautakunnasta annettu asetus (784/1973), jonka mukaan lautakunnan tehtävänä on lain mukaisten tehtävien lisäksi antaa yleisiä neuvoja ja ohjeita kirjanpitolain soveltamisesta ja kirjanpidon pitämisestä, milloin lautakunta yhdenmukaisen hyvän kirjanpitotavan edistämiseksi katsoo siihen olevan aihetta. Niin ikään lautakunta voi tehdä ministeriölle tarpeelliseksi katsomiaan esityksiä ja pyynnöstä antaa sille lausuntoja edellä mainituista kysymyksistä. Kirjanpitolakiin ja kirjanpitolautakunnasta annettuun asetukseen perustuvien tehtäviensä lisäksi lautakunta on lukuisissa muissa laeissa ja viranomaismääräyksissä valtuutettu antamaan ohjeita ja lausuntoja taikka myöntämään poikkeuksia tilinpäätössäännöksistä.

Kirjanpitolain voimaantulon jälkeen lautakunta antanut kaikkiaan 418 lausuntoa ja poikkeuslupaa, jotka on myös julkistettu (tilanne 1 päivänä heinäkuuta 2014). Lisäksi lautakunta on sanottuna aikana laatinut 15 voimassaolevaa yleisohjetta, jotka on tarkoitettu yhtenäistämään kirjanpitokäytäntöä.

Käytännön ohjaamisessa lautakunnan toiminta on muodostunut merkittäväksi, sillä laki antaa luottamuksen suojaa lautakunnan ohjeisiin ja lausuntoihin tukeutuvalle kirjanpitovelvollisille (lausunto 1719/2003). Kannanotot eivät kuitenkaan ole velvoittavia, mutta ohjeistuksesta poikkeavalla on tosiasiallinen näyttötaakka hyvän kirjanpitotavan toteutumisesta.

1.2 Nykytilan arviointi

Kirjanpitolakia ja siihen läheisesti liittyvää muuta lainsäädäntöä ei ole kirjanpitolain säätämisen jälkeen tarkasteltu kokonaisuutena. Merkittävien uudistuksista on ollut vuoden 2004 lainmuutos, jossa kirjanpitolainsäädännön tarkistettiin kansainvälisen tilinpäätöskäytännön kehitystä vastaavasti.

Silloin saatettiin voimaan Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus 1606/2002 kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta (jäljempänä "*IAS-asetus*") ja niin sanottu *fair value* -direktiivi (2001/65/EY). Kansainvälisten tilinpäätösstandardien (jäljempänä myös "*IFRS-standardit*") noudattaminen tuli pakolliseksi sellaisten yritysten konsernitilinpäätöksissä, joiden arvopapereita on julkisen kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla. Toisaalta miltään muultakaan kirjanpitovelvollisten ryhmältä ei estetä standardien käyttöä. Ainoana edellytyksenä on, että kirjanpitovelvollisella on KHT-tilintarkastaja. Käytännössä yritysten omia erillistilinpäätöksiä ei kuitenkaan juuri laadita IFRS-perusteisesti, koska veroilmoitusta varten niitä on oikaistava useilta kohdilta. Poikkeuksen muodostavat sellaiset listautuneet kirjanpitovelvolliset, jotka eivät laadi konsernitilinpäätöstä, sillä kirjanpitolain 7a luku velvoittaa ne IFRS-standardien käyttämiseen erillistilinpäätöksessä.

Käytännössä tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevaan sääntelyyn ei ole kohdistunut merkittäviä muutospaineita nykyisin voimassaoloaikana. Tähän vaikuttanee osaltaan se, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskeva säännöstö perustuu hyvin suuressa määrin Euroopan unionin tasoihin ratkaisuihin. Kansainvälistymiskehityksen myötä suomalaisista yrityksistä entistä useampi kuitenkin kuuluu sellaisiin konserneihin, joista laaditaan IFRS-perusteinen konsernitilinpäätös. Koska osa IFRS-standardien jaksotus- ja arvostussäännöistä – esimerkiksi rahoitusvälineiden ja rahoitusleasingsopimusten käsittelyssä – eroavat direktiivissä säädetyistä, on näissä tytäryrityksissä tehtävä lukuisia työläitä oikaisuja ja täsmäytystarkistuksia IFRS-konsernitilinpäätöstä varten.

Kansallinen liikkumavara niin Suomessa kuin muissa jäsenvaltioissa on ollut rajallinen esimerkiksi pienyritystä koskeville helpotuksille. Tilinpäätösdirektiivin velvoittamalla tavalla on nykylaissa keskeisenä tilinpäätösperiaatteena suoriteperuste eli se, että tuotot ja kulut kohdistetaan tilikaudelle suoriteperusteen mukaisesti. Tämä edellyttää, että kirjanpitovelvollinen on yhtäältä luovuttanut tuoton perusteena olevan tuotteensa tai muun suoritteensa ja toisaalta vastaanottanut kulun tarkoittaman raaka-aineen, työsuorituksen tai

muun tuotannontekijän tilikauden aikana. Tuotot ja kulut otetaan näin huomioon riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä. Tästä poikkeaminen – esimerkiksi kaikista pienimpien eli niin sanottujen nanoyritysten – kohdalla siten, että tuotot ja kulut merkittäisiin tilinpäätökseen niiden maksupäivän mukaan, olisi direktiivin vastaista osakeyhtiömuotoisten nanoyritysten osalta; sama koskee myös henkilöyhtiöitä, joissa vastuunalaisina yhtiömiehinä on vain osakeyhtiöitä. Toisaalta laki sallii maksuvarusteisuuden ammatinharjoittajien kirjanpidossa; heillä ei ole myöskään velvollisuutta tilinpäätöksen laatimiseen.

Nykylakia säädettyäessä on myös pidetty perusteltuna, että direktiiveissä säädetyt vastaavat laatimis- ja julkistamisvelvoitteet koskevat myös sellaisia yrityksiä, jotka eivät välittömästi kuulu direktiivien soveltamisalaan. Siten esimerkiksi vaatimukset osuuskunnan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkisuudelle ovat yhdenmukaiset osakeyhtiötä koskevien vaatimusten kanssa. Tuloslaskelma- ja tasekaavat, joista kirjanpitolautakunta on antanut tarkempaa ohjeistusta, ottavat kuitenkin huomioon eri yhteisömuodon ominaispiirteet.

Toisaalta säännökset kirjanpitomerkintöjen tekemisestä ja kirjanpitoaineiston hoitamisesta tilikauden aikana – eli ennen tähän aineistoon perustuvan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta – ja tämän aineiston säilyttämisestä tilinpäätöksen valmistuttua ovat käytännössä vanhentuneet tietoteknisen kehityksen myötä. Esimerkiksi mahdollisuutta niin sanottujen pilvipalvelujen hyödyntämiseen ei ollut olemassa kun voimassaolevat säännökset on laadittu. Tämän kehityksen oletettavan jatkumisen vuoksi on tarvetta yleisemmän tason sääntelylle, joka velvoittaa kaiken kirjanpitoaineiston huolelliseen säilyttämiseen tietoteknisestä järjestelystä huolimatta siten, että siihen on pääsy niin tilintarkastajalla kuin viranomaisilla ilman kohtuutonta viivettä.

2 Muutostarve

Kirjanpitolainsäädännön uudistukselle on selkeä EU-perustainen tarve. EU:n parlamentin ja neuvoston 26 päivänä kesäkuuta 2013 antama uusi direktiivi (2013/34/EU) korvaa

vuoden 1978 tilinpäätösdirektiivin (78/660/ETY) ja vuoden 1983 konsernitilinpäätösdirektiivin (83/349/ETY).

2.1 Pienet ensin -periaate: Jäsenvaltioille velvoite pienyrityshelpoituksiin

EU-uudistus siirtää valtaosan aikaisempien tilinpäätös- ja konsernitilinpäätösdirektiivien aineksesta sellaisenaan uuteen direktiiviin. Näkökulma on kuitenkin vaihtunut suuryrityksistä pk-yritysten tukemiseen muun muassa hallinnollisia rasitteita vähentämällä. Direktiivin johdannossa tätä kutsutaan "pienet ensin" -periaatteeksi (1. kohta). Jäsenvaltioiden toimintavapautta asettaa lisävelvoitteita rajoitetaan tiukasti: direktiivissä määriteltujen liitetietojen ja muuta tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien informaatiovaatimusten ankarointaminen jäsenvaltioiden omissa säännöstöissä ei ole sallittua pienten yritysten osalta muuten kuin verotuksellisessa tarkoituksessa ja vain verolaissa säädetyllä tavalla (4.6 art.).

Pienyrityksen määrittävät raja-arvot tulevat myös tarkistettaviksi. Kun Suomen voimassaoleva kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa asetetaan tällaisen pienyrityksen ylärajaksi taseen koossa mitattuna 3,65 miljoonaa euroa, liikevaihdossa 7,3 miljoonaa euroa ja työntekijöiden lukumäärässä 50, ovat vastaavat raja-arvot uudessa direktiivissä 4 ja 8 miljoonaa euroa sekä 50 työntekijää. Jäsenvaltio voi vielä halutessaan korottaa kahden ensiksi mainitun rahamääräisen kriteerin arvoja, kuitenkin enintään puolitoistakertaisiksi. Näistä kriteereistä vähintään kahden tulee täytyä tilinpäätöspäivänä (3.2 art.).

Koska direktiivi on tältä osin pakottava, pitää Suomen lainuudistuksessa korottaa sekä tase- että liikevaihtoperustaisen rajojen raharvoja direktiivin mukaisiksi. Toisaalta uusi direktiivi ei salli, kuten ei aiempi vuoden 1978 direktiivikään, EU-valtion ylittävän kansallisessa lainsäädännössään direktiivin asettamia rajoja.

2.2 Supistetut liitetiedot pienyrityksillä: Ei kansallisia lisävaatimuksia

Pienet ensin -periaate ilmenee erityisesti siinä, että uudessa direktiivissä asetetaan pienyrityksille lähtökohdaksi vain kahdeksan kohdan luettelo pakollisista liitetiedoista (16.1.a – 16.1.h art.). Näiden lisäksi jäsenvaltio saa halutessaan ottaa käyttöön vielä viisi muuta liitetietovaatimusta, jotka on erikseen nimetty (16.2 art.), muttei muita muuten kuin edellä mainitusta verotusperäisestä syystä.

Liitetietovaatimusten rajoittamista perusteellaan direktiivin johdannossa kustannustehokkuudella: "Tilinpäätösten käyttäjät eivät yleensä tarvitse kovinkaan paljon lisätietoja pieniltä yrityksiltä, ja tällaisten lisätietojen kokoaminen voi olla pienille yrityksille kallista" (23. kohta). Toisaalta, kuten vuoden 1978 direktiivikin, uusi direktiivi edellyttää myös pienyritysten antavan tarvittaessa lisätietoja liitetietoina (4.3 art.): "Jollei tämän direktiivin soveltaminen riitä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta, on tilinpäätöksen liitetiedoissa annettava kyseisen vaatimuksen noudattamiseksi tarvittavat lisätiedot."

Pienyrityksen tilinpäätökseen kuuluvien muiden asiakirjojen kuin liitetietojen eli tuloslaskelman ja taseen osalta kansallinen toimivalta pysyy nykyisen kaltaisena. Kukin jäsenvaltio voi itsenäisesti päättää, salliiko se pienten yritysten hyödyntävän direktiivin mukaisia mahdollisuuksia tuloslaskelman tai taseen esittämiseen lyhennetyssä muodossa (14.1 ja 14.2 art.). Samanlainen harkintavalta on myös toimintakertomuksen osalta: EU-maan omalla lailla voidaan vapauttaa pienyritykset toimintakertomuksen laatimisesta sillä edellytyksellä, että mahdolliset omien osakkeiden hankinnat ja luovutukset käyvät ilmi liitetiedoista (19.3 art.). Toisaalta pieniä yrityksiä ei saa velvoittaa esittämään tilinpäätöksessään muita tietoja eikä sisällyttämään tilinpäätökseen muita asiakirjoja kuin mitä direktiivi edellyttää (4.1 ja 4.5 art.).

2.3 Jäsenvaltio-optio lisähelpotusten antamiseen mikroyrityksille

Huomionarvoista uudessa direktiivissä on myös sen jäsenvaltioille tarjoama mahdollisuus ottaa käyttöön erityisiä helpotuksia mikroyrityksille, joita määrittävät ylärajat ovat: tase 0,35 miljoonaa euroa, liikevaihto 0,70 miljoonaa euroa ja työntekijöiden keskimääräinen lukumäärä 10. Vain yksi näistä rajoista saa ylittyä tilinpäätöspäivänä, jotta asianomaista kirjanpitovelvollista pidettäisiin mikroyrityksenä (3.1 art.).

Mikroyrityys-säännöstö on kuitenkin "vain" jäsenvaltio-optio. Toisin kuin pienyritysten osalta, Suomi ja muut EU-maat voivat siten kukin itsenäisesti päättää, ottavatko ne mikroyrityshelpotukset käyttöön kokonaan tai joltain osin. Nämä ratkaisut tulisi perustaa asianomaisen maan oloihin: "Jäsenvaltioiden olisi otettava huomioon omien markkinoidensa erityisolosuhteet ja -tarpeet tehdessään päätöksen siitä, panevatko ne täytäntöön tai kuinka ne panevat täytäntöön erillisen mikroyritysjärjestelmän tämän direktiivin puitteissa" (johdanto 14. kohta).

EU-maa voi muun muassa sallia mikroyritykselle liitetietojen samoin kuin toimintakertomuksen laatimatta jättämisen edellyttäen, että taseen "lopussa" (engl. at the foot of the balance sheet) kerrotaan seuraavat tiedot (36.1.b ja 36.1.c art.):

- taseen ulkopuolisten sitoumusten, vakuuksien tai ehdollisten erien yhteismäärä, ja maininta esinevakuuksien luonteesta ja muodosta,
- eläkkeitä ja konserni- tai osakkuusyrityksiä koskevat sitoumukset erikseen ilmoitettuna,
- hallintoelinten jäsenille annetut ennakot ja luotot, yhteismääränä kunkin elimen osalta samoin kuin jäsenen puolesta annetut vastuusitoumukset, ja
- omien osakkeiden hankinnat.

Jäsenvaltio-option perusteella mikroyrityksille saadaan kansallisesti antaa myös oikeus laatia ja julkistaa tase lyhennettynä, jolloin siinä ei eritellä mm. siirtovelkoja eikä -saamisia tai ennakkomaksuja (36.1.a ja 36.2.a art. sekä liite III). Niin ikään on mahdollista sallia mikroyrityksen lyhentävän tuloslaskelmansa siten, että tilikauden tulosta edeltävistä eristä ilmoitetaan vain seuraavat

seitsemän (36.2.b art.): liikevaihto, muut tuotot, aine- ja tarvikekulut, henkilöstökulut, arvontarkistukset, muut kulut ja verot. Poikkeusmahdollisuudet menevät jopa niin pitkälle, että jäsenvaltio voi jopa hyväksyä tuloslaskelman ja liitetietojen julkistamatta jättämisen kokonaisuudessaan, jolloin taselaskelma jää yksinomaiseksi rekisteriviranomaiselle toimitettavaksi tilinpäätösasiakirjaksi (36.1.d art.).

2.4 Mikroyritysten "suojasatamäsäännös" oikeaa ja riittävä kuva -velvoitteesta

Mikroyrityksiä koskevista huojennuksista merkittävimpiin kuuluu nimenomainen "suojasatama-säännös" oikean ja riittävän kuvan vaatimukseen nähden: artiklan 36.4 mukaan mikroyrityshuojennuksia noudattaen laaditun tilinpäätöksen "– – katsotaan antavan – – oikean ja riittävän kuvan", jota 4.3 artiklan ensimmäisessä alakohdassa edellytetään. Siten viimeksi mainitun artiklan toisen alakohdan yleinen vaatimus lisätietojen antamisesta silloin, kun ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan turvaamiseksi, ei tule sovellettavaksi mikroyrityksissä. Tämä on ymmärrettävissä siten, ettei mikroyritystä voida moittia oikeaa ja riittävää kuvaa koskevan vaatimuksen perusteella silloin, kun asianomaisen yrityksen tilinpäätöksessä on esitetty direktiivin mikroyrityshelpotusten mukaiset tiedot.

Suojasatamäsäännös tulee kuitenkin sovellettavaksi vain silloin, kun asianomainen jäsenvaltio on päättänyt hyödyntää direktiivin mikroyritysoptiota ja ottanut sen tarkoittamat helpotukset käyttöön.

2.5 "Olennaisuus" tilinpäätösperiaatteeksi

Kaikkia yrityksiä koskevia tilinpäätösperiaatteita täydennetään uudessa direktiivissä olennaisuudella. Artiklan 6.1.j mukaan "– – vaatimuksia, jotka koskevat kirjanpitoon merkitsemistä, arvon määrittämistä, esittämistä, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja konsernitilinpäätöksen laatimista, ei tarvitse noudattaa silloin, kun niiden noudattamisen vaikutus on epäolennainen". Periaate on siten luonteeltaan huojennus. Sitä ei kuitenkaan perusteta direktiivissä tilinpäätöksen

laatimisen kustannuksiin vaan olennaisuus määrittellen tilinpäätösinformaation vastaanottajan näkökulmasta (2.16 art.): "Olennaisella" [tarkoitetaan] tiedon asemaa silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät yrityksen tilinpäätösten perusteella."

Koska tiedon puuttumisen tai virheellisyyden vaikuttavuutta olisi arvioitava informaation saajan kannalta, on olennaisuusperiaatteella ilmeistä tulkinnallista merkitystä oikealle ja riittävälle kuvalle, jota edellytetään toisaalla direktiivissä (4.3 art.), kuten nykyisinkin. Oikean ja riittävän kuvan täyttyminen tulee arvioitavaksi sen perusteella, oliko tietyllä tiedolla, joka on jäänyt esittämättä tai esitetty väärän sisältöisenä, ollut merkitystä tilinpäätöksen käyttäjälle. Artiklan sanamuoto "kohtuullisesta odotuksesta" (engl. reasonably – – expected) tarkoittaa, että arviointi tehdään yleisesti, jolloin näkökulmaksi tulee tilinpäätösinformaatiota ymmärtävä lukija.

2.6 Pienkonsernipoikkeus konsernitiilinpäätöksestä ja -toimintakertomuksesta

Yhtiöoikeudellisesti huomionarvoinen on 23.1 artikla, jonka mukaan "[p]ienet konsernit on vapautettava konsernitiilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisesta – –" (engl. shall be exempted). Direktiivin johdannossa tätä perustellaan sillä, että "– – pienten yritysten tilinpäätösten käyttäjillä ei ole vaativia tiedonsaantitarpeita ja koska konsernitiilinpäätösten laatiminen emon ja tytäryritysten vuositiilinpäätösten lisäksi voi olla kallista" (33. kohta). Koska säännös on jäsenvaltioita velvoittava, se eroaa vuoden 1983 konsernitiilinpäätösdirektiivistä, joka jätti vastaavanlaisen huojennusmahdollisuuden kansallisen lainsäätäjän harkintaan: "Jäsenvaltio voi säätää poikkeuksen – –" (6.1 art.).

Uudessa tilinpäätösdirektiivissä pienen konsernin määrittävät kriteerit ovat: taseen loppusumma 4 miljoonaa euroa, liikevaihto 8 miljoonaa euroa ja työntekijöitä keskimäärin 50 tilikauden aikana. Jäsenvaltio voi kuitenkin niin halutessaan korottaa rahaperustaiset kynnysarvot enintään puolitoistakertaiseksi

(3.5 art.). Nykyisen kirjanpitolain euromääräiset rajat ovat alemmalla tasolla kuin direktiivissä. Kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 3 momentissa säädetty pienkonsernipoikkeus koskee tilannetta, jossa sekä päättyneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentin mukaisista rajoista, emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskettuna: taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa, ja palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä. Näistä kaksi ensiksi mainittua euromääräistä raja-arvoa pitää uuden direktiivin voimaan saattamisessa nostaa ainakin 3.5 artiklan mukaisiin alarajoihin. Konsernipoikkeuksen sanamuoto on pakottava, joten mikään EU-valtio ei voi enää pysyttäytyä mahdollisesti alemmissa kynnysarvoissa.

2.7 Erityisvelvoite kaivannaisteollisuudessa ja aarniometsien puunkorjuussa

Direktiivin 42.1 artikla edellyttää EU-maiden vaativan, että sellaiset suuret yritykset ja yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, jotka toimivat kaivannaisteollisuudessa tai harjoittavat aarniometsien puunkorjuuta, laativat ja julkistavat vuosittain kertomuksen hallituksille suoritetuista maksuista. Velvoite koskee tällaista liiketoimintaa sekä EU:n sisällä että kolmansissa maissa. Raportoitavien maksujen minimi on 0,1 miljoonaa euroa vuodessa (43.1 art.) Kun maksu on muu kuin rahasuoritus, se on ilmoitettava arvon ja soveltuvin osin määrän perusteella (43.3 art.).

Selvityksen muotoa ei ole tarkemmin määritelty, joten kunkin jäsenvaltion harkittavaksi jää, sisällytetäänkö kertomus tilinpäätösasiakirjoihin vai laaditaanko ja julkistetaanko se itsenäisenä dokumenttina. Julkistustapa on sinänsä yhdenmukainen kummassakin vaihtoehdossa (30.1 ja 45.1 art.). Niin ikään direktiivi edellyttää yrityksen johtuelimen varmistavan, että tämä kertomus hallitusmaksuista on laadittu asianomaisten säännösten mukaisesti (45.2 art.); samalla tavalla direktiivi säätää tilinpäätösasiakirjoista (33.1 art.).

Velvoitteen tarkoittama "suuri yritys" määritellään 3.4 artiklassa sellaiseksi, jossa vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ylittyy tilinpäätöspäivänä: taseen loppusumma 20 miljoonaa euroa, liikevaihto 40 miljoonaa euroa ja työntekijöitä tilivuoden aikana keskimäärin 250. "Yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöitä" taas ovat aina pörssiyritykset, joiden arvopapereita on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla, samoin kuin luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt; lisäksi jäsenvaltiot voivat nimetä muunkin tyyppisiä yrityksiä yleisen edun kannalta merkittäviksi, esimerkiksi liiketoiminnan luonteen, yrityskoon tai työntekijämäärän perusteella (2.1 art.).

2.8 Kirjanpidon menetelmät, aineistot ja säilytys

Kirjanpidon toiseen lukuun sijoitetut säännökset kirjanpidon menetelmistä, aineistoista ja säilytyksestä ovat pääosin säilyneet muuttumattomina lain voimaantulosta vuonna 1997. Tietotekniikka on kuitenkin tänä aikana kehittynyt niin paljon, että säädösten muutostarve on ilmeinen.

Luvussa käytetty terminologia on merkittävästi osin vanhentunutta eikä enää vastaa alan käytäntöjä (esimerkiksi "peruskirjanpito" ja "koneellinen tietoväline"). Säännökset kirjanpitoaineistojen säilytykset, niihin liittyvät maantieteelliset rajoitukset ja poikkeuslupamenettelyt eivät enää täytä tehtäviään tarkastavuuden ja tarkastettavuuden varmistamisessa. Lain valtuutussäännösten nojalla annetut aineistojen käsittelyä ja säilytystä yksityiskohtaisesti sääntelevät ministeriöpäätökset (1998/47 ja 1998/49) ovat pitkälti vanhentuneita.

On selvä tarve päivittää lakia siten, että se yhtäältä sallii nykyaikaisen tietotekniikan täysimittaisen hyödyntämisen ja kirjanpidon automatisoinnin sekä sähköisen tiedonsiirron kirjanpitovelvollisten ja viranomaisten välillä ja toisaalta varmistaa aineistojen tarkastettavuuden ja tarkasteltavuuden kaikissa olosuhteissa siten, että tilintarkastuksen ja harmaan talouden torjunnan edellytykset tehostuvat. Tämä on syytä tehdä niin, että kirjanpitovelvollisille ei aiheudu lisäkustannuksia, hallinnollista taakkaa mahdollisuuksien mukaan keventäen.

3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

3.1 Lainsäädännön rakenne

Nykyistä kirjanpitolakia päivitetään vastaamaan uuden direktiivin vaatimuksia samoin kuin kirjanpidollisten menetelmien teknologista kehitystä. Säännöstarkistuksia on merkittävä määrä. Tämän vuoksi työryhmä pitää perusteltuna, että jatkovalmistelussa – lausuntopalautteen valossa – kuitenkin harkitaan erikseen, onko syytä antaa esitys kokonaan uutena kirjanpitolakina, joka kumoaisi nykyisen lain.

Merkittävä lakitekkinen uudistus on se, että direktiivin tarkoittamia pien- ja mikroyrityksiä koskevat säännökset tilinpäätöksen sisällystä eli tuloslaskelman ja taseen nimikkeistä ja liitetiedoista erotetaan omaksi asetukseksi. Uusi asetus kokoaa yhteen kaikki ne seikat, joista on annettava tieto tällaisen yrityksen tilinpäätöksessä. Asetusta voidaan siten käyttää "tarkistuslistana" informaatiovaatimuksista, kun laaditaan pien- tai mikroyrityksen tilinpäätöstä.

Uusi asetus kuvaa myös EU:n vaatimusta siitä, ettei jäsenvaltio saa asettaa kansallisesti muita kuin direktiivin sallimia velvoitteita pien- ja mikroyrityksen tilinpäätösinformaatiolle. Suomessa ne ilmenevät tästä asetuksesta ja vastaavasti nykyisen kirjanpitoasetuksen soveltamisala supistuu käsittämään muut kirjanpitovelvolliset kuin pien- ja mikroyritykset. Tämä erottelu edesauttaa tilinpäätösvaatimusten ymmärrettävyyttä pien- ja mikroyrityksissä, mikä on edellä jaksossa 2.1 kuvatuun direktiivin lähtökohtana olevan pienen ensin -periaatteen mukaista.

Kirjanpitolainsäädännön rakennetta selkeyttää myös se, että nykyiset ministeriöasetuksen tasoiset säännökset, jotka on luettu edellä 1.1. jaksossa, kumotaan. Niiden kohteena olevia aihealueita koskevat säännökset siirretään lakiin. Myös tämä muutos on omiaan helpottamaan kirjanpitosäännösten kokonaisuuden hallintaa.

Omaksi laikseen on koottu kaivosteollisuuden ja aarniometsien puunkorjuuta harjoittavia suuryrityksiä koskeva erityissääntely. Vaikka säännösten perustana on uusi tilinpäätösdirektiivi, ovat asianmukaiset säännökset luonteeltaan selvästi toisenkaltaisia kuin

tilinpäätössäännökset, jotka koskevat kirjanpitovelvollisen taloudellista asemaa ja tulosta. Kansallisen erillislain säätämistä ollaan ehdottamassa myös useissa muissa EU-valtioissa, ainakin *Isossa-Britanniassa* ja *Ruotsissa*. Niin ikään työryhmän järjestämässä kuulemistilaisuudessa kannatettiin yksimielisesti asianomaisten säännösten antamista erillislakina eikä kirjanpitolakiin sisällyttävällä valtuutussäännöksen nojalla annettavana alemmanasteisena ministeriöpäätöksenä.

3.2 Pienyrityshelpotukset

Tilinpäätöksen laadintaa pienyrityksessä helpotetaan ottamalla käyttöön direktiivin mahdollistamat poikkeukset mahdollisimman laajalti. Siten pienyrityksen määrittäviä korektoja on korotettu direktiivissä säädettyjen enimmäismäärien mukaisiksi.

Niin ikään hyödynnetään direktiivin mahdollisuutta antaa erityisiä helpotuksia mikroyrityksille. Niiden myötä lain 3 luvun 2 §:n yleissäännös lisätietojen antamisesta silloin, kun ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan turvaamiseksi, ei tule sovellettavaksi mikroyrityksissä. Nämä erityissäännökset määrittelevät tyhjentävästi mikroyrityksen tilinpäätösinformaatiota koskevat vaatimukset.

Toisaalta edellä jaksoissa 2.1 – 2.4 kuvattuja poikkeusmahdollisuuksia on valmistelussa punnittu tilinpäätössääntelyn perimmäiseen tavoitteeseen eli oikean ja riittävän kuvan vaatimukseen nähden. Tavoitteen saavuttamiseksi asetetaan uudessa asetuksessa pien- ja mikroyrityksille velvoite kertoa mahdollisten taseen ulkopuolisista järjestelyistä samoin kuin liiketoimista intressitahojen kanssa, vaikka direktiivi antaisi jäsenvaltioille mahdollisuuden rajata tällaiset yritykset näiden informaatiovaatimuksien ulkopuolelle.

Edellä mainittujen vaatimusten vastapainona sisältyy uuteen pien- ja mikroyrityksasetukseen lukuisia direktiivin sallimia helpotuksia, jotka eivät vaaranna oikean ja riittävän kuvan tavoitteen toteutumista. Tilinpäätöksen laadintaa käytännössä on omiaan helpottamaan muun muassa se, ettei pien- ja mikroyritykseltä vaadita – toisin kuin sitä suuremmilta kirjanpitovelvollisilta – erittelyä pysyvien vastaavien muutoksista tilikauden aikana. Niin ikään uusi erillisasetus sisältää

tilinpäätöksen laatimisperiaatteista oletettavasti säännöksen, jonka myötä pien- ja mikroyrityksen on tarpeen eritellä liitetietona arvotus- ja jaksotusperiaatteensa vain silloin, kun ne poikkeavat tavanomaisesti noudatetuista.

Oikean ja riittävän kuvan tavoite on perusteena myös sille, ettei tuloslaskelman julkistamisvelvoitteesta ole luovuttu, vaikka uusi direktiivi mahdollistaisikin tällaisen poikkeuksen tekemisen pien- ja mikroyritysten kohdalla. Toisaalta niille sallitaan uusissakin säännöksissä tuloslaskelman ja taseen julkistaminen lyhennettyinä.

Tuloslaskelman ja muun tilinpäätöksen julkisuus on myös ymmärrettävissä vastapainoksi omistajien rajoitetulle vastuulle yritystoiminnan veloista muun muassa osakeyhtiömuodossa toimivissa kirjanpitovelvollisissa. Tilinpäätöksen laatimista ja julkistamista ei toisaalta edellytetä nykyisissä ammatinharjoittajilta, jotka vastaavat koko omaisuudellaan yritystoimintansa velvoitteista. Tämä helpotus on kirjanpitolaain uudessa säännöksessä ulotettu myös liikkeenharjoittajiin.

Täkaläinen rahoitusjärjestelmä perustuu osaltaan tilinpäätöstietojen avoimuudelle. Julkinen tilinpäätösinformaatio mahdollistaa sen, että rahoituslaitoksilla on kattavat tiedot siitä, millainen on yritystoiminnan kannattavuus eri toimialoilla. Tämä auttaa niitä järjestämänsä rahoituksen hinnoittelussa. Mitä parempi tieto rahoituslaitoksilla on, sitä pienempi riskipreemio on niiden tarpeen sisällyttää tuottovaatimukseensa. Jos rahoituslaitoksilta puuttuu riittävä informaatio yleisestä kannattavuustasosta, on se omiaan nostamaan lainarahoituksen hintaa, vaikka yritys itse antaisi omat tilinpäätöstietonsa rahoituslaitoksen käyttöön lainapäätöksen perustaksi.

Toisaalta tilinpäätöstietojen julkisuudella voi olla myös kilpailullista merkitystä. Tiettyä toimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen tilinpäätös kertoo sen tuloksen osatekijöistä asianomaisella toimialalla enemmän kuin tilinpäätös monitoimialaisesta yrityksestä. Tilinpäätöksen julkisuuden myötä on mahdollista käyttää kilpailijan tilinpäätöstietoja hyväksi, kun esimerkiksi monialayritys suunnittelee hinnanasetantaansa ja muita kilpailullisia toimenpiteitään. Tuloslaskelman ja muiden tilinpäätösasiakirjojen julkisuuden rajoittaminen nykyisestä edellyttäisi siten myös muiden rahoituksen perustana olevien

normistojen, kuten maksukyvyttömyyssäädännön, sekä kilpailunäkökohtien välisten yhteyksien kokonaisarviointia suhteessa tiedonantovelvollisuuteen. Näin laaja-alaista tarkastelua ei kuitenkaan osoitettu tehtäväksi tämän lainvalmisteluhankkeen toimeksiantossa. Direktiivin mukaisesti laissa pysytään pääsääntönä vaatimus tilinpäätöksen laatimista suoriteperusteisesti. Tämä tarkoittaa liiketapahtuman merkitsemistä kirjanpitoon sille tilikaudelle, jona kirjanpitovelvollinen on toimittanut tuottamansa hyödykkeen asiakkaalle. Vaatimus suoriteperusteisuudesta koskee poikkeuksetta direktiivin soveltamisalaan kuuluvia yrityksiä eli osakeyhtiöitä ja sellaisia henkilöyhtiöitä, joissa vain osakeyhtiöt toimivat vastuunalaisina yhtiömiehinä.

Kansallisesti ei ole myöskään perusteltua kohdella muita yritystoimintaa harjoittavia oikeushenkilömuotoja osakeyhtiöistä eroavalla tavalla. Siten suoriteperusteisuus pysytetään nykylaissa säädetyllä tavalla tilinpäätöspäätteenä myös osuuskunnissa ja henkilöyhtiöissä.

3.3 Liikkeenharjoittajaa sekä mikroyhdistystä ja -säätiötä koskevat erityishelpotukset

Vaikka suoriteperusteisuus kuuluu EU:n kirjanpito-oikeudessa osakeyhtiön keskeisiin tunnusmerkkeihin, ei ole estettä jo nyt voimassaolevassa laissa ammatinharjoittajille sallitun maksuperusteisuuden ulottamiselle myös liikkeenharjoittajiin. Ammatinharjoittajan tavoin liikkeenharjoittajan henkilökohtainen talous ei eriydy ansaintatoimintaan perustuvista vastuista. Siitä huolimatta, että ansaintatoiminnasta tehdään erikseen kirjanpito ja sille on saatettu rekisteröidä erillinen toimintamalli, ei se saavuta erillisyyhtiöön vertautuvaa asemaa oikeudellisesti. Siten ammattiaan tai liikettään harjoittava luonnollinen henkilö vastaa siinä tekemistään sitoumuksista kaikella, myös henkilökohtaisella omaisuudellaan. Tämän vastuun myötä liikkeestä tai ammatista laadittava tilinpäätös ei voi kuvata itsenäiseen erillisyyhtiöön vertautuvaa taloudellisen kokonaisuuden varallisuusasemaa ja tulosta, joten ei ole perusteltua velvoittaa liikkeenharjoittajaa tilinpäätöksen laatimiseen. Voimassaolevassa laissa ei tällaista

velvollisuutta ole asetettu ammatinharjoittajallekaan.

Edellä kuvatut liikkeenharjoittajaa koskevat seikat ovat toisaalta perusteluna sille, että kirjanpitolaista kumotaan kansallinen poikkeussäännös, joka yleisesti sallii maksuperusteisuuden maatilatalouden harjoittajan tilinpäätöksessä, harjoitetun toiminnan yritysmuodosta riippumatta. Koska maatilataloutta harjoittava osakeyhtiö kuuluu direktiivin soveltamisalaan, on poikkeus ollut selvästi direktiivin vastainen.

Maksuperusteinen tilinpäätös tulee mahdolliseksi vaihtoehdoksi myös sellaisille säätiöille ja yhdistyksille, jotka kuuluvat kooltaan mikroluokkaan. Toisin kuin liiketoiminnallisissa yrityksissä, on yhdistysten ja säätiöiden ansainta takasijaisessa asemassa niiden varsinaiseen toimintaan nähden. Mikroyhdistysten ja -säätiöiden kirjanpidollisen osaamisen ja resurssien nähden on siten tarkoitukseenmukaista sallia niille kirjanpitoteknisesti yksinkertaisen maksuperusteisen tilinpäätöksen laatiminen.

Maksuperusteen mukaan toimittaessa merkityksellistä ei ole tuotannontekijän vastaanottaminen – kuten suoriteperusteisessa kirjanpidossa – vaan maksuajankohta. Tämä tarkoittaa, ettei velaksi ostettuja tuotannontekijöitä merkitä kirjanpitoon ennen niiden maksua, joten niistä johtuvia velkoja ei merkitä pääkirjanpitoon. Vastaava pätee luotolliseen myyntiin ja siitä johtuviin saamiin. Tällä perusteella edellytetään maksuperusteisen tilinpäätöksen laativan mikroyhdistyksen tai -säätiön ilmoittavan liitetietona taseeseen merkitsemättömät ostovelat ja myyntisaamiset, jos ne ovat olennaisia. Samasta syystä liitetietovaatimus koskee muutoksia vaihtomaisuudessa ja pysyvissä vastaavissa samoin kuin vieraan pääoman korkojen sekä lomapalkkavarausten suoriteperusteisia määriä.

3.4 Olennaisuusperiaate

Nykylakiin ei sisälly säännöstä olennaisuusperiaatteesta, se kuitenkin kuuluu suomalaisen kirjanpitokäytännön keskeisiin periaatteisiin ja siihen viitataan toistuvasti myös kirjanpitolautakunnan kannanotoissa. Olennaisuusperiaate ei kuulu uuden direktiivin jäsenvaltio-optioihin, joten on lakia täy-

dennettävä tältä osin. Periaatteen merkitystä korostetaan asettamalla se täydentämään oikean ja riittävän kuvan antamisvelvoitetta. Siten tilinpäätöksen laatimisessa tulee asettaa erityistä painoarvoa sellaisten seikkojen esittämiseksi, jotka ovat merkityksellisiä oikealle ja riittävälle kuvalle. On arvioitava, olisiko tietyllä tiedolla, joka on jäänyt esittämättä tai esitetty väärän sisältöisenä, ollut merkitystä tilinpäätösinformaatiota ymmärtävälle henkilölle.

Olennaisuusperiaate ei tarkoita poikkeusta kirjanpidon kattavuuteen. Kuten direktiivin johdannon 17. kohdassa korostetaan, "[o]lennaisuusperiaate ei saisi vaikuttaa kansallisiin velvoitteisiin pitää liiketoimet ja taloudellisen aseman osoittavaa täydellistä kirjanpitoa" Kaikki kirjanpitovelvollista koskevat liiketapahtumat ja muut sen taloudellista tulosta ja asemaa koskevat seikat on siten merkittävä kirjanpitoon poikkeuksetta nyky-laissakin edellytetyllä tavalla.

Olennaisuuden sisällyttäminen tilinpäätösperiaatteisiin ei vaikuttane myöskään hyvään kirjanpitotapaan. Jo nykyisin aikana on kirjanpitolautakunnan kannanotoissa katsottu, että merkitys on olennainen silloin, kun, erien esittämättä jättäminen tai virheelliset esittämiset yksin tai yhdessä voisivat vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tietyn erän koosta ja luonteesta kussakin tilanteessa erikseen arvioituna (yleisohje 16.10.2007 suunnitelman mukaisista poistoista, kohta 11.1).

Olennaisuusperiaate myös suhteutuu asianomaisen kirjanpitovelvollisen kokoon ja sen harjoittaman liiketoiminnan laajuuteen ja luonteeseen. Ei esimerkiksi ole yleispätevästi nimettävissä tiettyä euromääräistä rajaa, jota vähäarvoisemmat tapahtumat olisivat aina epäolennaisia kaikissa kirjanpitovelvollisissa. Myös tämä vastaa nykyistä tulkintaa hyvästä kirjanpitotavasta. Kirjanpitolautakunta on muun muassa esittänyt, että vähäarvoiseksi katsottavan pysyvien vastaavien hyödykkeen suuruutta voidaan arvioida kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuden ja pysyvien vastaavien kokonaismäärän perusteella (yleisohje 16.10.2007 suunnitelman mukaisista poistoista, kohta 2.7 sekä lausunto 1838/2009).

Olennaisuusperiaate on merkityksellinen eritoten tulojen ja menojen jaksotusta sekä omaisuuden arvostusta koskevilla kirjanpi-

dollisissa ratkaisuissa. Kirjanpitolautakunta on esimerkiksi todennut, että koneita, kalustoa ja muuta niihin verrattavaa irtainta omaisuutta koskeva pysyvien vastaavien kirjanpito voidaan olennaisuuden periaate huomioon ottaen järjestää hyödykeryhmäkohtaisesti, jos tällä on vain vähäinen vaikutus suunnitelmapoistojen määrään, vaikka hyödykkeiden erillisarvostus kuuluu kirjanpitolaissa säädettyihin tilinpäätösperiaatteisiin (yleisohje 16.10.2007 suunnitelman mukaisista poistoista, kohdat 9 ja 11.4.1).

Käytännössä myös verottajan kannanotoilla on merkitystä olennaisuusperiaatteen tulkin- nassa ja sen suhteessa informaation taloudellisen tuottamisen periaatteeseen. Näin on esimerkiksi silloin, kun kirjanpitovelvollinen harkitsee, kirjataanko vähäisen laitehankin- nan hankintameno kokonaan kuluiksi tilikau- delle, vaikka laite tuottaisi tuloa myös tule- vaisuudessa.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 33 §:n nojalla irtaimen käyttö- omaisuuteen kuuluva laite voidaan vähentää verotuksessa kertapoistona, jos sen todennä- köinen taloudellinen käyttöikä on enintään kolme vuotta, tai sen hankintameno on enin- tään 850 euroa. Jos laitteen hankintameno on ollut niin vähäinen, että se hyväksytään vä- hennyskelpoiseksi asianomaisen tilikauden verotuksessa mainitun lainkohdan mukaisesti, ei ole tarkoituksenmukaista tulkita olen- naisuusperiaatetta ankarammin kirjanpidossa ja siihen perustuvan tilinpäätöksen laadinnas- sa siten, että hankintameno tulisi aktivoida siltä osin kuin sen arvioidaan tuottavan tuloa vastaisuudessa. Olennaisuusperiaatteen so- veltaminen tällä tavalla vastaa myös direktii- vin lähtökohtana olevaa *pienet ensin* - periaatetta, joka edellyttää, ettei pienyrityk- sille tule sälyttää kohtuuttomia hallinnollisia rasitteita (johdanto, 10. kohta).

3.5 Kirjanpidon menetelmät, aineistot ja säilytys

Lain käsitteistöä kirjanpidon menetelmistä yhtenäistetään, päivitetään nykyaikaiseksi, teknologian suhteen neutraaliksi ja alan va- kiintunutta kielenkäyttöä ja käytäntöjä vas- taavaksi.

Teknologisten ratkaisujen yksityiskohtai- sesta sääntelystä ministeriöasetuksilla luovu-

taan. Tarpeelliset vaatimukset nostetaan lakiin siten päivitettyinä, että ne pätevät kirjanpitojärjestelmän teknologiasta riippumatta. Tämä varmistaa, että laki ei tulevaisuudessa jää kehityksestä jälkeen, eikä muodosta tulevalle kehitykselle tarpeetonta tai tahatonta estettä.

Uusi vaatimus on, että tilinpäätöksen liitetietojen perustana olevia laskelmia ja asiakirjoja käsitellään ja säilytetään tositteiden kaltaisina liitetietotositteina. Tällä tavalla varmistetaan tilinpäätösten tarkastettavuus ja kirjausketjun kattavuus myös liitetietojen osalta. Tämä on osoittautunut tarpeelliseksi kun liitetietojen tehtävä oikean ja riittävän kuvan varmistamisessa on entisestään korostunut.

Kirjausketjun määrittelyä selkeytetään, ja sitä koskeva vaatimus ulotetaan koskemaan myös veroilmoituksia ja muita kirjanpidon perusteella säännöllisesti annettavia viranomaisraportteja, esimerkiksi kauden aikana annettavia työnantajailmoituksia. Selkeämmällä ja tarkemmalla vaatimuksella kirjausketjusta korvataan suurelta osin aikaisempia teknisesti vanhentuneita yksityiskohtaisia säännöksiä kirjanpitojärjestelmän teknisestä toteutuksesta. Ulottamalla kirjausketjun vaatimus tilinpäätöksestä myös kauden aikana annettaviin arvonlisävero- ja työnantajailmoituksiin sekä muihin vastaaviin viranomaisilmoituksiin varmistetaan että tarkastettavuus säilyy myös näiden osalta. Tällä tavalla vältetään myös tilanteita, joissa kauden aikaisempien kirjausten muuttaminen voi kauden aikana vaikeuttaa tarkastettavuutta ja kirjausketjun seurantaa.

Paperimuotoisen tasekirjan vaatimuksesta luovutaan. Sen sijaan säädetään luettelosta kirjanpidoista ja aineistoista, johon ulotetaan itse tilinpäätöksen laatimisen kanssa samankaltainen laaja vastuu luotettavan säilyttämisen järjestämisestä. Tällä tavalla varmistetaan että kirjanpito on tarkasteltavissa ja tarkastettavissa myös kauden jälkeen.

Kirjanpitoaineistojen säilytykseen ja käsittelyyn liittyvistä teknisen muodon ja maantieteelliseen sijaintiin kytkeytyvistä yksityiskohtaisista velvoitteista luovutaan. Sen sijaan säädetään siitä, että kaikkia kirjanpitoja ja aineistoja on pystyttävä tarkastelemaan selväkielisessä muodossa Suomesta käsin ilman aiheetonta viivettä. Kirjausketjun säilymistä

kaikissa olosuhteissa korostetaan. Kirjanpitovelvollisen vastuuta kirjanpitojen ja aineistojen huolellisesta käsittelystä ja säilytyksestä korostetaan sanktiouhan uudella muotoilulla. Tämä on tarpeen, jottei laki muodostaisi estettä automatisoidulle ja tehokkaalle tietojenkäsittelylle ja sähköiselle tiedonsiirrolle. Samalla kuitenkin kirjanpitoaineistojen tarkastettavuus ja tarkasteltavuus kohenee, mikä edesauttaa harmaan talouden torjuntaa.

3.6 Kirjanpitolain teknologisten ratkaisujen avoimuus

Hallinnollisen taakan hillitsemiseksi on tärkeää, että muita kuin kirjanpitolaain varsinaisten tarkoitusten toteutumiselle välttämättömiä sääntöjä ja määräyksiä ei aseteta. Kirjanpitolaain kaksi varsinaista tarkoitusta ovat, että varmistetaan liiketapahtumien kirjaaminen luotettavasti kirjanpitoon, ja että kirjanpidosta perusteella laaditaan direktiivin mukainen oikean ja riittävän kuvan antava tilinpäätös. Suomalainen kirjanpitosääntely ei ole ulottunut kirjanpitovelvollisten sisäiseen laskentaan tai ohjausjärjestelmiin, eikä myöskään ole säännelty liike- ja kauppatapahtumien sisältöä tai muotoa. Suomessa ei myöskään ole perinteitä yhteisen tilikartan, ns. yhtenäistilipuitteiden, pakollisesta käytöstä.

Lain valmistelun aikana on tuotu esille ajatus, että kaikki kirjanpitovelvolliset tulisi velvoittaa käyttämään tiettyjä tilikarttoja tai tiedostomuotoja taloushallinnon järjestelmään sekä keskenään ja viranomaisien kanssa tapahtuvassa tiedonsiirrossa. Merkittäviin rooleihin keskustelussa ovat nousseet eri toimijoiden kehittämät XBRL-pohjaiset tiedostomuodot tilinpäätöksille, sekä erilaiset XML- ja tietuepohjaiset standardimuodot pääkirjavientitasoisille tiedoille.

Kirjanpitolaki koskee soveltuvin osin kaikkia kirjanpitovelvollisia, aina yksittäisistä elinkeinonharjoittajista ja yhden asunnon asunto-osakeyhtiöistä monikansallisiin suuryrityksiin, sekä Suomessa pääkonttoreitaan pitäviä että ulkomaalaisten yritysten takäläisiä tytäryhtiöitä. Ajatus siitä, että lain tasolla määrättäisiin tilikartoista tai tiedostomuodoista näille kaikille ei ole toteutuskelpoinen. On perustellumpaa poistaa laista kaikki esteet tietoteknisen kehityksen täysimittaiselle hyödyntämiselle. Tällöin ei ole tarpeen ottaa

kirjanpitoalaissa kantaa siihen, millaisia teknisiä ratkaisuja ja yksityiskohtia nyt ja tulevaisuudessa tulee käyttää tai sallia. Lain uudistetut säännökset kirjanpitoimenetelmistä ja -aineistoista määrittelevät teknologianeutraalilla tasolla ne vähimmäisvaatimukset, jotka kirjanpitojärjestelmien on täytettävä, jotta tarkastettavuus varmistetaan ja harmaan talouden torjunnalle luodaan toimivat edellytykset.

Kirjanpitojärjestelmien teknologiset ratkaisut ja yksityiskohdat, kirjanpitoaineistojen ja tilinpäätösten tiedostomuodot ja tietoliikenne kirjanpitovelvollisten kesken ja heiltä viranomaisille eivät ole seikkoja, joiden tulee kuulua kirjanpitoalaissa säänneltyihin asioihin. Valmistelussa on kuitenkin todettu, että sujuvaa kirjanpidon automatisointia voisi edistää ja hallinnollista taakkaa keventää tekemällä sarja aika ilmeisiä toimenpiteitä viranomaisten järjestelmien ja käytäntöjen puolella. Suuri osa niistä on jo valmisteilla kansallisissa tietoväylähankkeissa ja muissa viranomaisten tietojärjestelmien integrointiin liittyvissä kehityssuunnitelmissa.

Nykyisin kaupparekisteriä ylläpitävä Patentti- ja rekisterihallitus saa tilinpäätösasiakirjat pääsääntöisesti verohallinnon välityksellä. Vero- ja kirjanpitovelvollinen yritys toimittaa asiakirjat veroilmoituksen liitteenä verohallinnolle, josta ne toimitetaan kuvatiedostoiksi muunnettuna kaupparekisterille. Tilinpäätösten osalta yhteisön veroilmoituksen syöttölomake sisältää kuitenkin jo nyt lähes kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen vähimmäisvaatimukset täyttävän rekisteröitävän ja julkaistavan tilinpäätöksen tietosisällön muodostamiseksi.

Tähän nähden olisi johdonmukaista, että Patentti- ja rekisterihallitus ja verohallinto yhdessä kehittäisivät järjestelmiään niin, että veroilmoituksen yhteydessä kirjanpitovelvollinen voisi antaa ne muutamat lisä- ja liitetiedot, jotka tarvitaan tilinpäätöksen rekisteröimiseksi, ja sillä tavalla täyttää velvoite toimittaa tilinpäätös Patentti- ja rekisterihallitukselle. Tämä ei sinänsä edellyttäisi uusien tiedostomuotojen luomista tai määrittämistä pakolliseksi kirjanpitovelvollisille. Tarpeen olisi lisätä muutama syöttökenttä sähköiseen veroilmoituskäyttöön ja luoda käytäntö tilinpäätöksen allekirjoitusten, täydennyksien, tilintarkastusmerkintöjen ja tilintar-

kastuskertomusten joustavaan ja varmennettuun liittämiseen veroilmoituksen kautta ja yhteydessä toimitettuihin tietoihin. Jos jossain vaiheessa käytetty teknologia tai viranomaisten vastuut, järjestelyt tai käytännöt muuttuvat, niin vastaavaa tietoväylää voidaan luonnollisesti ylläpitää muullakin tavalla ja viranomaisten kesken.

Voimassaoleva lainsäädäntö sallisi edellä esitetyn kaltaisen viranomaisyhteistyön. Kaupparekisterilain (129/1979) 30 §:n 2 momentti mahdollistaa sen, että Patentti- ja rekisterihallitus määrää päätöksellään sille tehtävän ilmoituksen teknisestä muodosta ja toisaalta verohallitus saa mainitun lain 31a §:n 1 momentin nojalla välittää Patentti- ja rekisterihallitukselle sähköisesti sellaiset tilinpäätösasiakirjat, jotka kirjanpitovelvollisen on kirjanpitolain tai muun lain nojalla toimitettava Patentti- ja rekisterihallitukselle rekisteröitäviksi. Uudet lainsäädäntötoimet eivät siten ole edellytys viranomaisyhteistyön syventämiselle.

Mainitut säännökset mahdollistaisivat myös vaihtoehtoisen väylän toimittaa tilinpäätöksiä ja ”esitäyttää” veroilmoituksia ja tilinpäätöksen tietosisältöä hyödyntäen avoimia tai yleisesti käytössä olevia, esimerkiksi XBRL-pohjaisia, tiedostomuotoja. Tämä vastaisi ICT-työryhmän vuoden 2013 ehdotusta sähköisten tilinpäätösten vastaanotto-toiminnon rakentamisesta Patentti- ja rekisterihallitukseen sekä verohallinnolle (Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja – Innovaatio 4/2013: ”21 polkua Kitkattomaan Suomeen” s. 30). Kehysriihessä 21.3.2013 linjattiin tämän mukaisesti harmaan talouden torjunnan lisätoimiin kuuluvaksi ohjelmakohdaksi selvittelyn ja valmistelun käynnistäminen sähköisten tilinpäätöstietojen vastaanottamiseksi (XBRL) tavoitteena, että tällainen järjestelmä olisi käytössä vuonna 2016. Valtiovarainministeriö on nimetty vastuutahoksi tälle hankkeelle.

XBRL Suomi -konsortion toimesta on jo toteutettu sähköisen talousraportoinnin informaatiomääritys, joka kattaa tilinpäätöksen ja vuosiveroilmoitukset (5, 6A, 6B, 62, 7A) sekä Tilastokeskuksen tarvitsemat tilinpäätöksiin liittyvät erittelyt. Niin ikään on laadittu XBRL-pohjaisesti TALTIOTapahtumatiedosto, joka vakioi paikat kirjan-

pitotapahtuman sisältämälle eri informaatiolle, kuten tilinumerolle ja tilin nimelle.

Selkeintä olisi, että Patentti- ja rekisterihallitus, Tilastokeskus ja verohallinto päättäisivät yhteisen tilinpäätösrekisterin perustamisesta. Tällöin kirjanpitovelvollisen olisi toimitettava asiakirjat vain yhteen paikkaan ja vain yhteen kertaan. Tästä yhteistietokannasta kukin viranomainen ja muu taho saisi tilinpäätöksistä ne tiedot, joihin se on lainsäädännössä oikeutettu. Työ- ja elinkeinoministeriön vuoden 2010 selvityksen mukaan juuri tilinpäätösasiakirjojen useampikertaista toimitamista pidetään yrityksissä kaikista kuormittavimpana taloushallinnollisena velvoitteena (Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu – Kilpailukyky 8/2010: "Selvitys yrityksille aiheutuvista hallinnollisista kustannuksista: Taloushallinnon raportointi" s. 12).

Niitä tietojärjestelmiä, joihin syötetään kirjanpitovelvollisten kirjanpitoihin perustuvia tietoja, tulisi kehittää niin, ettei samaa tietoa olisi tarpeen syöttää tai toimittaa kahdesti. Tämä koskee sekä varsinaisia viranomaisjärjestelmiä, kuten verohallinnon ja Patentti- ja rekisterihallituksen, että viranomaisten sääntelyn takia määrämuotoisia tietoja tarvitsevia järjestelmiä, kuten erilaisia eläke- ja muita vakuutusjärjestelmiä.

Työnantajavelvoitteisiin liittyvien pakollisiin vakuutuksiin ja muihin valvontaan liittyvien tietojen syöttöön viranomaisille ja vakuutusyhtiöille tulisi luoda järjestelmä, jossa jo kerran syötetyt tiedot voisivat siirtyä taholta toiselle ja jossa olisi olemassa vaihtoehto käyttää yhtä ainoata portaalia tai kanavaa kaikkien tämän kaltaisten tietojen toimittamiseen. Samoja tai samankaltaisia tietoja ei pitäisi olla tarve syöttää monta kertaa tai moneen eri järjestelmään, joihin vielä saattaa olla tarve tunnistautua erikseen ja eri tunnuksilla ja tavoilla.

Kirjanpitolaissa säädetään kirjanpitovelvollisen vastuusta huolehtia tilinpäätösten ja muiden aineistojen säilytyksestä tarkasteltavassa muodossa kuuden tai eräissä tapauksissa kymmenen vuoden ajaksi. Itse tilinpäätöksen osalta velvoite täyttyy, kun se toimitetaan rekisteriviranomaiselle. Kun säilytysvelvoite on julkisen vallan asettama, ja pitkälti johtuu tarpeesta säilyttää aineistoa verotarkastuksia ja vastaavia varten, niin olisi perusteltua, että rekisteriviranomaiselle voisi vapaaehtoisesti

toimittaa myös muita säilytysvelvollisuuden piiriin kuuluvia aineistoja, ja sillä tavalla täyttää lain velvoitteet. Tämä vaatisi, että rekisteriviranomaisten tietojärjestelmiä ja käytäntöjä kehitettäisiin niin, että myös ei-julkisia tietoja voisi toimittaa säilytettäväksi, ja pääsy eri tietoihin voitaisiin antaa tarkasti lakiin tai valtuutukseen perustuviin oikeutuksiin tukeutuen. Säilytysratkaisun tulisi käytännössä sekä teknisesti että oikeusvarmuudeltaan taata kirje- ja viestintäsalaisuuden kaltainen luottamus sille, että ainoastaan oikeutetut käyttäjät pääsevät tarkastelemaan tietoja. Tällainen säilytysratkaisu ei sovellu kaikille kirjanpitovelvollisille, eikä voi olla pakollinen. Hyvin toteutettuna, ja mahdollisuuksien mukaan avoimia ja yleisessä käytössä olevia tiedostostandardeja hyödyntäen, se saattaisi kuitenkin merkittävästi helpottaa sekä monen kirjanpitovelvollisen että tarkastajien ja viranomaisten toimintaa.

Kun viranomaisten tietojärjestelmiä ja käytäntöjä kehitetään edellä kuvatun kaltaisilla toimenpiteillä, on perusteltua välttää luomasta tahattomasti esteitä yritysten kansainvälistymiselle tai Suomeen sijoittumiseen. Suomen kansantalous on globaalisti ja myös Euroopan mittakaavassa pieni ja hyvin riippuvainen sujuvasta kansainvälisestä kaupankäynnistä. Kansallisten ratkaisujen, esimerkiksi tiedostomuotojen, säätäminen pakolliseksi saattaisi jonkin verran helpottaa viranomaisten toimintaa, mutta hankaloittaisi merkittävästi sekä ulkomaisten yritysten sijoituksia Suomeen että kotimaisten yritysten kansainvälistymistä. Kehitystyössä painopisteen tulee olla viranomaispuolen järjestelmien tiedostomuotojen, tietojenkäsittelyn ja ennen kaikkea käytäntöjen kehittämisessä, niin että kirjanpitovelvollisille tarjotaan joustavia, helppokäyttöisiä ja eri tilanteisiin soveltuvia vaihtoehtoisia mahdollisuuksia ja keinoja ilmoittaa ja taltioida säädöksissä vaadittuja tietoja.

3.7 Pääomallainan merkitseminen taseeseen

Osakevhtiölain (624/2006) voimassaolevan 12 luvun 2 §:n 4 momentti velvoittaa merkitsemään pääoman lainan taseeseen ”erillisenä eränä”. Samansisältöinen säännös on myös osuuskuntalaissa (421/2013; 12 luku 2 § 4

momentti). Nämä lainkohdat eivät anna tarkempaa ohjausta siitä, tuleeko pääomalaina merkittäväksi vieraan vai oman pääoman ryhmään taseen vastattavissa.

Osakeyhtiölain esitöiden (hallituksen esitys 109/2005 s. 120) mukaan: "– – pääomalainaa ei ehdoteta määriteltäväksi oman pääoman eräksi, vaan sen kirjanpito-kohtelu riippuisi sovellettavasta kirjanpitosääntelystä. Tämä johtuu pääasiassa siitä, että pääomalainaa ei IFRS-standardien mukaan yleensä voitaisi pitää omana pääomana. Kirjanpitolakia sovellettaessa pääomalainaa pidettäisiin lähtökohdaisesti vieraana pääomana, jota koskevat laissa säädetyt eritvised rajaukset. Muutoksella ei ole kovin suurta käytännöllistä merkitystä, koska pääomalainaa pidettäisiin pääoman menettämiseen liittyvässä 20 luvun 23 §:n 2 momentissa omana pääomana."

Osakeyhtiölain voimaantulon jälkeen kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon 1787/2006 sekä yleisohjeen 21.11.2006 tulolaskelman ja taseen esittämisestä, joiden mukaan pääomalaina esitetään vieraan pääoman ryhmässä omana eränä. Niin ikään EU-komission tiedonannon 98/C 16/04 (16 kohdan toinen virke) mukaan "[p]ääomalainoja [engl. subordinated loans] ei saa merkitä omaan pääomaan." Pääomalaikat komission määritteli "– – lainoiksi, jotka yhtiön joutuessa selvitystilaan maksetaan takaisin kaikkien muiden velkojen jälkeen, mutta ennen osakkaille maksettavia osuuksia" (15 kohta).

Tvöryhmä on arvioinut pääomalainan tasekäsittelyä viimeaikaisen kehityksen perusteella. Ryhmän enemmistön kantana on, ettei ole perustetta sisällyttää lakiin uutta säännöstä vallitsevan kirjanpitoikäntönnön muuttamiseksi. IAS 32 -standardia on vuonna 2008 täydennetty normistolla sellaisista rahoitusvälineistä, joihin liittyv takaisinlunastusvelvoite asianomaiselle vrtvkselle tai oikeus saada osuus sen nettovarallisuudesta purkautumistilanteessa. Nämä rahoitusvälineet tulee standardin nojalla merkitä omaan pääomaan.

Enemmistön käsityksen mukaan pääomalaikat eivät kuitenkaan ole edellä kuvatus kaltaisia vaan ensisijaisesti vieraan pääoman luonteisia. Pääomalaina on lähtökohdaisesti sen myöntäjälle velvoiteoikeudellinen saaminen, mikä tarkoittaa velan saaneelle vrtvkselle takaisinmaksuvelvollisuutta, johon

se ei voi vaikuttaa. Kun vrtvksellä ei ole ehdotonta oikeutta välttää maksulta sopimukseen perustuvan velvoitteen täyttämiseksi, kyseessä on velka. Pääomalainan takasijaisuus muihin velkoihin nähden ei ole tässä suhteessa merkityksellinen seikka. Toisaalta oman pääoman sijoituksille on luonteenomaista sijoittajan riski sijoituksen menettämisestä. Omalle pääomalle maksettavaan korvaukseen ei myöskään sitouduta etukäteen. Eri asia on, että pääomalainaan voidaan liittää myös erilaisia osakeyhtiö- tai osuuskuntalain tarkoittamia optio- vms. ehtoja. Tvöryhmän enemmistön johtopäätöksenä siten on, että luokiteltaessa pääomalainaa vieraaseen tai omaan pääomaan, on tarkasteltava asianomaisen sopimuksen kaikkia tosiasiallisia ehtoja. Vain niiden tarkastelu johtaa kirjanpitolain mukaiseen oikean ja riittävän kuvan antamiseen taloudellisesta asemasta ja täyttää laissa todetun sisältöpainotteisuuden periaatteen.

Tvöryhmä ei ollut tässä asiassa yksimielinen. Vähemmistö katsoi, että olisi perusteltua sisällyttää kirjanpitolakiin säännös, jossa määritettäisiin osakeyhtiö- ja osuuskuntalain tarkoittama pääomalaina nimenomaisesti omaan pääomaan kuuluvaksi eräksi. Luokittelu omaksi pääomaksi olisi vähemmistön mukaan johdonmukaista sen kanssa, että osakeyhtiölain 8 luvun 2 §:n nojalla omaan pääomaan saadaan merkitä myös "muu oman pääoman sijoitus", jonka takaisinmaksuun on mahdollista käyttää vain jakokelpoista vapautta pääomaa. Taseessa tämä erä merkitään "Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto" -nimikkeeseen. Samansisältöinen säännös sijoitetusta vapaasta omasta pääomasta on myös osuuskuntalaissa (8 luku 2 §). Sijoitetun vapaan oman pääoman tavoin pääomalaina ei tuota sen antajalle osakasasemaa osakeyhtiössä eikä osuuskunnassa.

Vähemmistö kiinnitti huomiota myös oman pääoman tunnusmerkistöä sivuvaan kirjanpitolautakunnan ratkaisuun 1721/2003, jossa annettiin erityistä merkitystä sille, että lausunnossa tarkoitetun elinkorkolaitoksen purkautuessa sen osakkaiden asema on takasijainen laitoksen velkoihin nähden. Lisäksi osakkailla on yksinomainen päätösvalta määrätä muun muassa laitoksen alemmasta organisaatiosta, sen johtokunnasta ja toimitusjohtajasta. Näiden seikkojen perusteella lauta-

kunta katsoi, että korkorahasto oli merkittävä elinkorkolaitoksen omaan pääomaan. Samansuuntainen kanta sisältävi aiempaan lausuntoon 457/1997 asumisoikeusmaksuista.

3.8 Konsernitilinpäätösvelvoitteen poistuminen pien- ja mikroyrityksiltä

Voimassaolevan osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla konsernitilinpäätös pitää laatia emoyhtiössä silloin, kun se jakaa varoja omistajilleen osinkoina tai muulla osakeyhtiölain 13 luvussa tarkoitetulla tavalla. Vaikkei konsernin taloustilanne olekaan muodollisesti varojenjaon kriteeri, voi sillä olla lain esitöiden mukaan merkitystä niin jakopäätöstä tehtäessä kuin mahdollisessa päätöksen jälkikäteisessä arvioinnissa (hallituksen esitys 109/2005 s. 97 ja 238/2009 s. 11). Vastaava velvoite on säädetty emo-osuuskunnalle osuuskuntalain 8 luvun 9 §:n 2 momentissa.

Koska osakeyhtiölaki on erityislaki, osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:n 2 momentti syrjäyttää nykyisen kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 3 momentin huojennussäännöksen pienyrityksille. Kuten edellä jaksossa 2.7 on todettu, uuden tilinpäätösdirektiivin sanamuoto on kuitenkin tältä osin jäsenvaltiota velvoittava, joten direktiiviä ankarampaa osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:n 2 momenttia ei ole mahdollista pysyttää laissa pienyritysten osalta. Direktiivin johdannossa nimenomaisesti todetaan, että "[sen] säännöksiä olisi sovellettava ainoastaan siinä määrin kuin ne eivät ole ristiriidassa – unionin toimielimen hyväksymissä voimassa olevissa säädöksissä olevien yrityksen pääoman jakamista koskevien säännösten kanssa" (7. kohta). Edellä mainittu osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:n 2 momentti on kuitenkin Suomen kansallista lainsäädäntöä, joka ei välittömästi perustu EU:n pääoman jakamissäännöksiin, joilla tarkoitettaneen ensisijaisesti artikla 17 varojenjaosta direktiivissä 2012/30/EU.

Toisaalta osuuskuntien osalta uusi tilinpäätösdirektiivi ei ole välittömästi velvoittava, sillä osuuskunnat eivät kuulu direktiivin soveltamisalaan, toisin kuin osakeyhtiöt ja sellaiset henkilöyhtiöt, joissa vastuunalaisina yhtiömiehinä on vain osakeyhtiöitä (1.2 art.). Siten Suomen osuuskuntalaissa voitaisiin periaatteessa pysyttää konsernitilinpäätös pien-

yrityksen varojenjaon edellytyksenä, vaikka siitä luovuttaisiin osakeyhtiölain kohdalla. Tämä ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista eri yritysmuotojen kilpailuedellytysten kannalta, joten konsernitilinpäätösvelvoite poistetaan myös pien- ja mikro-osuuskunnilta.

3.9 Mahdollisuus kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamiseen rahoitusvälineiden ja sijoituskiinteistöjen sekä rahoitusleasingisopimusten tilinpäätöskäsittelyssä

Uuden tilinpäätösdirektiivin kohteena on erityisesti pienyritysten tilinpäätössääntelyn keventäminen. Niitä suurempien kirjanpitovelvollisten toimintaa puolestaan helpotetaan muun muassa sallimalla EU:n hyväksymien kansainvälisten IFRS-tilinpäätösstandardien välitön soveltaminen sisältö ennen muotoa -periaatteen mukaisesti pörssi-arvopaperien ja muiden rahoitusvälineiden sekä sijoituskiinteistöjen arvostamisessa. Siten ne voidaan merkitä tilinpäätöksessä käypään arvoonsa noudattaen IFRS-standardien mukaista menettelyä. Tämä vaihtoehto on direktiivin salima, vaikka se poikkeaa alkuperäiseen hankintameno perustuvasta tilinpäätöskäsittelystä. IFRS:n mukainen arvostusmahdollisuus helpottaa merkittävästi tilinpäätöstyötä etenkin pörssiyhtiökonserneissa ja muissa konserneissa, joissa on laadittava IFRS-perusteinen konsernitilinpäätös lain 7a luvun nojalla. IFRS-vaihtoehdon soveltamisen myötä rahoitusvälineiden ja sijoituskiinteistöjen kirjanpito-käsittely tytäryhtiöissä on yhdenmukainen konsernitilinpäätökseen sovellettavien menettelyjen kanssa, jolloin vältetään työläät toimet erillistilinpäätösten muuntamiseksi konsernitilinpäätöstä laadittaessa.

Edellä sanottu koskee myös rahoitusleasingisopimuksia. IFRS-standardit vaativat, että tällaisella sopimuksella rahoitettu kone tai laite merkitään sen hankkineen yrityksen tilinpäätökseen, vaikka yrityksellä ei ole sopimuksen kohteeseen esineoikeudellisessa mielessä omistusoikeutta.

4 Esityksen vaikutukset

4.1 Taloudelliset vaikutukset

4.1.1 Direktiiviperusteiset vaikutukset

Euroopan Unionin komission mukaan direktiivin odotetut hyödyt saavutetaan yritysten hallinnollisen taakan keventyessä, kun taloudellisen raportoinnin vaatimukset vähentävät jäsenvaltioissa. Komissio on esittänyt, että EU-tasolla säästö olisi noin 1,7 miljardia euroa. Tämä jakautuu arvioon, että pienten yritysten yhtenäistetty säännöstö ja sen tuomat helpotetut vaatimukset aikaansaisi noin 1,5 miljardin euron säästön ja yrityskorajojen korottaminen toisi noin 0,2 miljardin euron vuosittaisen säästön.

Suomessa direktiivistä aiheutuvista pakotavista muutoksista johtuvat säästöt ovat rajalliset. Pienyritysten tilinpäätössäännöstö ei merkittävästi muutu nykyisestä, sillä Suomessa nykydirektiivin mahdollistamat helpotukset ovat laajalti jo käytössä.

Säästöjä syntyy helpotetun tilinpäätössäännösten myötä niille yrityksille, jotka kohotettavien raja-arvojen myötä tulevat kuulumaan pien- ja mikroyritysten kategorioihin. Tilastokeskukselta lokakuussa 2013 saadun tiedon mukaan Suomessa oli kaikkiaan 281.254 yritystä vuonna 2012. Kun näistä vähennetään pankit ja vakuutuslaitokset, alkutuotannon ja järjestötoiminnan harjoittajat sekä julkiseen hallintoon luettavat toimijat samoin kuin sellaiset yritykset, jotka eivät laadi tasetta eli ammatinharjoittajat, jäljelle jää 219.234 vertailukelpoista yritystä. Kun näihin sovelletaan direktiivin sallimia enimmäiskriteerejä pienyritykselle, saadaan seuraava tilasto:

- taseen loppusumma enintään 6 miljoonaa euroa ja liikevaihto 12 miljoonaa euroa: 213.453 yritystä;

- taseen loppusumma enintään 6 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 50 työntekijää: 213.015 yritystä; ja

- liikevaihto enintään 12 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 50 työntekijää: 215.220 yritystä.

Tilastosta ilmenee, että peräti 97,2 – 98,2 % yrityksistä alittaa direktiivin enimmäisraja-arvot. Toisaalta jos tasetta ja liikevaihtoa koskevat kriteerit lasketaan direktiivin edel-

lyttämälle vähimmäistasolle, tilastotulokset muuttuvat seuraaviksi:

- taseen loppusumma enintään 4 miljoonaa euroa ja liikevaihto 8 miljoonaa euroa: 211.378 yritystä;

- taseen loppusumma enintään 4 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 50 työntekijää: 211.463 yritystä; ja

- liikevaihto 8 enintään miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 50 työntekijää: 214.409 yritystä.

Näiden rajojen alapuolelle jää 96,4 – 97,8 % yrityskannasta. Koska direktiivin enimmäisraja- ja vähimmäisarvojen väliin jäävä yritysmäärä on suhteellisen vähäinen, on tälläisissä oloissa tarkoituksenmukaista korottaa nykyisin pienyrityksrajat direktiivin enimmäisrajojen mukaisiksi.

Toisaalta valtaosa Suomen pienyrityksistä täyttää myös mikroyrityksen kriteerit. Direktiivin mukaisilla mikroyrityksen määrittävillä raja-arvoilla saadaan edellä mainituista yrityskantatiedoista seuraava tilasto:

- taseen loppusumma enintään 0,35 miljoonaa euroa ja liikevaihto 0,7 miljoonaa euroa: 167.654 yritystä;

- taseen loppusumma enintään 0,35 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 10 työntekijää: 171.622 yritystä; ja

- liikevaihto enintään 0,7 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 10 työntekijää: 186.487 yritystä.

Tästä tilastosta ilmenee, että peräti 76,5 – 85,1 % suomalaisista yrityksistä lukeutuu direktiivin tarkoitamiin mikroyrityksiin.

4.1.2 Kirjanpidon menetelmäsäännösten uudistuksen vaikutukset

Kirjanpidon aineistoja, menetelmiä ja niiden säilytystä koskevat muutokset, jotka pääosin kohdistuvat lain toiseen lukuun, poistavat kirjanpitolainsäädännön osalta kaikki esteet kirjanpidon ja raportoinnin automatisoinnille ja tietotekniikan täysimittaiselle hyödyntämiselle. Samalla viranomaisen edellytyksiä torjua harmaata taloutta varmistetaan selkeyttämällä vaatimusta kirjausketjusta ulottamalla se tilinpäätöksen lisäksi veroilmoituksiin ja muihin viranomaisraportteihin, sekä tarkennetulla vaatimuksella siitä, että viranomaisen ja tilintarkastajien pitää olla mahdollista tarkastella kirjanpitoa

ja kirjanpidon aineistoja Suomesta käsin ilman aiheetonta viivettä.

Toisen luvun muutokset eivät aiheutua muita kuin hyvin vähäisiä lisäkustannuksia kenellekään kirjanpitovelvolliselle. Valtaosalle kirjanpitovelvollisista, joiden kirjanpitojärjestelmät täyttävät aikaisemmat vaatimukset, ainoa mahdollisia lisätoita välittömästi teettävä muutos on liitetietotositteiden yksilöinti ja säilyttäminen varsinaisten tositteiden tavoin. Koska kyseessä on melkein poikkeuksetta pelkästään jo olemassa olevien laskelmien ja asiakirjojen järjestämisestä omaan kansioon – fyysisesti tai loogisesti – ja koska niiden lukumäärä on erittäin pieni suhteessa liiketoiminnan varsinaisiin tosittesiin, vaiva ja kustannusvaikutus arvioidaan hyvin pieneksi.

Muutosten osaltaan avaamat mahdollisuudet pitkälle menevään kirjanpidon ja siihen liittyvien tiedonsiirtojen automatisointiin luo perustan kansantaloudenkin mittakaavassa merkittävien tehokkuushyötyjen ja kustannussäästöjen saavuttamiselle. Niiden euromääräinen arviointi tässä yhteydessä olisi kuitenkin epätarkoituksenmukaista. Vaikutukset eivät synny välittömästi tämän lakimuutoksen myötä, vaan vasta kun tietojärjestelmiä ja -käytäntöjä sekä kirjanpitovelvollisten että viranomaisten osalta kehitetään hyödyntäen lakimuutosten avaamia mahdollisuuksia. Tämä vie vuosia ja on osa isompaa ja huomattavan monisäikeistä kokonaisuutta, yhteiskunnan digitalisoitumista ja sitä tukevia tietoväyläprojekteja. Euromääräisen vaikutuksen arvioiminen ei siten ole mielekästä tämän yksittäisen lakimuutoksen kohdalla.

Kirjausketjun vaatimusten täsmentämistä ja laajentamista samoin kuin aineistojen säilytystä koskevien säännösten edelleen kehittämisen ei arvioida aiheuttavan välittömiä muutostarpeita sellaisille kirjanpitojärjestelmille, jotka täyttävät nykyisin vaatimukset. Siten välittömiä lisäkustannuksia ei myöskään synny kirjanpitovelvollisille. Kun järjestelmiä kehitetään edelleen, ovat niin mahdollisuudet tehokkuushyötyihin ja kustannussäästöihin huomattavat. Samalla kohentuvat viranomaisten ja tilintarkastajien mahdollisuudet saada oikea-aikainen ja eri tilanteisiin nähden joustava pääsy aineistoihin, mikä osaltaan edistää harmaan talouden torjuntaa. Euromääräisten vaikutusten arviointi

ei tässäkään yhteydessä ole mahdollista tai suotavaa, varsinkin kun monia aikaisempia harmaan talouden torjuntaan liittyviä vaikutusarvioita on perustellusti kyseenalaistettu. Vaikutukset ovat kuitenkin sekä viranomaisten että kirjanpitovelvollisten näkökulmasta selvästi positiivisia.

4.1.3 Harmaan talouden torjunta

Uudet menettelysäännökset – kuten tehostettu velvoite säilyttää kirjanpitoaineisto siten, että sen tarkastelu on mahdollista viranomaiselle ja tilintarkastajalle ilman aiheetonta viivytystä aineiston säilyttämistavasta riippumatta – edesauttavat osaltaan myös harmaan talouden torjuntaa. Kirjanpito teknologiaan liittyvät säännöstarkistukset korostavat myös yrittäjän vastuuta oman kirjanpidollisen aineistonsa säilyttämisestä. Tämän mukaisesti on ulotettu säilyttämisen laiminlyöntiä koskeva seuraamusuhka kirjanpitoaineistoon kokonaisuudessaan.

Tämän esityksen ulkopuolella on valtiovarainministeriön johdolla valmisteltavana kehysriihessä 21.3.2013 linjattu harmaan talouden torjunnan lisätoimiin kuuluva hanke selvittelyn ja valmistelun käynnistämiseksi sähköisten tilinpäätöstietojen vastaanottamiseksi (XBRL), jossa tavoitteena on, että järjestely olisi käytössä vuonna 2016. Kirjanpito teknisten säännösten päivittäminen nykyteknologiaa vastaaviksi, mitä nyt ehdotetaan kirjanpitolainsäädäntöön, on omiaan edesauttamaan myös XBRL-hankkeen toteuttamista. Kirjanpito-oikeudellisten säännösten yleinen merkitys on kuitenkin rajallinen torjuttaessa harmaata taloutta. Sen harjoittajille on tavanomaista yleinen piittaamattomuus lakisääteisistä velvoitteista. Kirjanpito saatetaan laiminlyödä kokonaan harmaan talouden ammattimaisten toimijoiden käyttäessä hyväkseseen muun muassa lyhyen elinkaaren yrityksiä. Tällaiseen menettelyyn ei voida ennaltaehkäisevästi vaikuttaa muuttamalla kirjanpitosäännöksiä, vaan näihin tilanteisiin tulee kohdistaa muita harmaan talouden torjuntakeinoja.

4.2 Valtiontaloudelliset vaikutukset ja vaikutukset viranomaisten toimintaan

Ehdotuksilla ei arvioida olevan merkittäviä vaikutuksia valtiontalouteen. Patenti- ja rekisterihallitukselle kuitenkin aiheutuu kustannuksia kaivannaisteollisuutta ja aarniometsien hakkuuta koskevien vuosiselvitysten rekisteröinnin järjestämisestä.

5 Asian valmistelu

5.1 Valmisteluvaiheet ja -aineisto

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 7 päivänä elokuuta 2013 työryhmän selvittämään kirjanpitolain ja siihen liittyvän muun sektorilainsäädännön muutostarpeita ottaen erityisesti huomioon EU:n viimeaikainen tilinpäätösnormiston kehitys. Pääasiallisena tehtävänä oli ehdottaa, miten uusi tilinpäätösdirektiivi pannaan täytäntöön. Tavoite yksinkertaistaa kirjanpito- ja tilinpäätöskäytänteitä tuli kuitenkin ottaa huomioon tässä työssä. Lisäksi työryhmän toimeksiantoon kuului selvittää ja ehdottaa muita toimia, joita kirjanpi-

tosääntelyn yksinkertaistamiseksi voidaan tehdä.

5.2 Lausunnot

[*]

6 Riippuvuus muista esityksistä

Lakiehdotuksilla ei ole yhtymäkohtia muihin eduskunnassa samanaikaisesti käsiteltäviin lakiehdotuksiin.

Työ- ja elinkeinoministeriössä valmistellaan parhaillaan tilintarkastuslainsäädännön uudistusta perustuen tilintarkastusdirektiiviä (2006/43/EY) koskevaan muutosdirektiiviin 2014/56/EU, joka on annettu 16 päivänä huhtikuuta 2014. Kirjanpitolainsäädännön mukaisten velvoitteiden toteutumisen varmentaminen on keskeisenä kohteena tilintarkastuksessa, mutta tällä lakiehdotuksella ei ole vaikutusta tilintarkastuslain tulevaan uudistukseen, joka koskee muun muassa tilintarkastajan velvollisuuksia, tilintarkastuksen suorittamista ja tilintarkastusjärjestelmän valvontaa.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1 Kirjanpitolaki

KPL 1 LUKU. YLEISET SÄÄNNÖKSET

Kirjanpitovelvollisuus tarkoittaa velvoitetta noudattaa tämän lain ohella kirjanpitoasetusta ja uutta säädettävää asetusta pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Toisaalta lainmuutoksen myötä kaikki aiemmat ministeriöpäätökset kumoutuvat tarpeettomina. Kirjanpitovelvollisuuden piirissä olevien määrittely on lakiteknisesti jaettu tässä luvussa kahteen säännökseen: yhtäältä 1 §:ään oikeushenkilöistä ja 1a §:ään luonnollisista henkilöistä.

Kirjanpidollisiin pääsääntöihin kuuluu kirjanpidon kahdenkertaisuus, josta säädetään luvun 2 §:ssä. Aiemmin tämä vaatimus on koskenut kaikkia kirjanpitovelvollisia ammatinharjoittajia lukuun ottamatta. Sama poikkeus ulotetaan myös liikkeenharjoittamiseen. Kuten ammatissa, tällaista liiketoimintaa ei ole eriytetty sitä harjoittavan luonnollisen henkilön omasta varallisuuspieristä, joten hän vastaa kaikella henkilökohtaisella omaisuudellaan toimintansa velvoitteista ja vastuista. Kahdenkertaista kirjanpitoa koskevasta poikkeuksesta huolimatta liikkeen- ja ammatinharjoittajan on aina pidettävä sellaista kirjanpitoa, jota verotuksen toimittaminen ja muiden viranomaisilmoitusten antaminen edellyttää.

Luku sisältää hyvän kirjanpitoavan periaatteen (3 §), joka vaikuttaa niin juoksevaan kirjanpitoon tilikauden aikana kuin tilinpäätöksen laatimiseen. Niin ikään lukuun on sisällytetty useita uusia määritelmiä direktiivin voimaansaattamiseksi: merkittävimmät näistä ovat pien- ja mikroyrityksen käsitteet (4a ja 4b §). Kuten aiemmin, keskeisiin määritelmiin kuuluu myös 5 § määräysvallasta, johon viitataan osakeyhtiölaissa (624/2006) ja muussa yhteisölaainsäädännössä. Lisäksi lukuun sisältyy 6 luvussa tarkoitettun konsernitalinpäätöksen laatimiseen liittyviä määritelmiä muun muassa omistusyhteydestä ja osakkuusyrityssuhteesta (7 ja 8 §).

KPL 1:1 §. Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus. Säännöstöä kirjanpitovelvollisuuden ulottuvuudesta on selvennetty. Tämän mukaisesti pykälä kohdentuu oikeushenkilöihin, kun taas seuraavan uuden pykälän säännökset luonnollisiin henkilöihin. Tämä ero ilmenee myös pykälien otsikoista.

Pykälän 1 momentin 1 kohdassa perustetaan kirjanpitovelvollisuus ensinnäkin yksityisoikeudelliseen oikeushenkilöllisyyteen. Oikeushenkilö voi saada oikeuksia ja tulla itse velvoitetuksi. Sillä on myös oikeudellinen toimintakyky eli se on kelpoinen määräämään oikeuksistaan ja ryhtymään muihin toimiin, joilla on oikeudellisia vaikutuksia. Yksityisoikeudellisia oikeushenkilöitä ovat kauppaoikeudelliset yhteisöt, kuten osakeyhtiöt ja osuuskunnat, samoin kuin siviilioikeudelliset yhteisöt, joita ovat yhdistykset ja säätiöt.

Tämän kohdan muotoilu vastaa yritys- ja yhteisötietolain (2001/244) 3 §:n 2 kohtaa. Voimassaolevan säännöksen toisen virkkeen mukainen laajempi esimerkkiluettelo erityyppisistä oikeushenkilöistä ei ole tarpeen. Siinä tarkoitetut oikeushenkilöt kuuluvat ilman erikseen nimeämistä lain soveltamisalaan.

Uskonnonvapauslain (453/2003) 2 luvun mukaisesti perustettujen uskonnollisten yhdyskuntien ja niiden rekisteröityjen paikallisyhteisöjen kirjanpitovelvollisuudesta säädetään kuitenkin selvyiden vuoksi momentin 2 kohdassa voimassaolevan momentin 5a kohdan tavoin. Tämä 2 kohta ei koske Suomen evankelis-luterilaista eikä ortodoksista kirkkoa. Toisaalta evankelis-luterilaisen kirkon kirkkojärjestyksen (1055/1993) 15 luvun 9 §:n 1 momentin mukaan seurakunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaisa säädetään. Tämän kanssa samankaltainen velvoite on myös ortodoksisen kirkon kirkkojärjestyksen (174/2006) 61 §:ssä.

Voimassaolevan säännöksen tavoin 2 momentissa suljetaan selvyiden vuoksi julkisyhteisöt kirjanpitovelvollisuuden ulkopuolelle. Julkisyhteisö voi kuitenkin olla muun lain perusteella kirjanpitovelvollinen. Esimerkiksi kuntalain (365/1997) 67 §:n mukaan kunnan kirjanpidosta on soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaisa säädetään. Sama koskee Pohjoismaiden Investointi-

pankkia ja Pohjoismaiden projektivientirahastoa.

Momentista on siirretty yksityistä maatalouden harjoittajaa koskeva poikkeussäännös jäljemmäksi uuden 1a §:n 2 momentiksi, jossa se systemaattisemmin liittyy liikkeen ja ammatinharjoittajia koskevaan säännöstöön. Maatilatalouden harjoittamiseen perustuva poikkeus kirjanpitovelvollisuudesta on yhdenmukainen voimassaolevan lain kanssa. Oikeustilan selventäväksi sama poikkeus on ulotettu myös kalastuksen harjoittajiin. Kirjanpitovelvollisuus syntyy vasta silloin, kun maatilataloutta tai kalastusta ryhdytään harjoittamaan yhteisömuodossa tai säätiönä.

Tietyt oikeushenkilöt "syntyvät" oikeudellisessa mielessä vasta patentti- ja rekisterin pitämisen kaupparekisterin tai muun vastaavan julkisen viranomaisen rekisterimerkinnällä: sen myötä oikeushenkilölle tulee oikeuskelpoisuus eli se voi olla oikeuksien haltija ja velvollisuuksien kantaja, ja oikeustoimikelpoisuus, jolla tarkoitetaan sitä, että oikeushenkilön nimissä voidaan tehdä sopimuksia ja muita oikeudellisia toimia ja toisaalta oikeushenkilö voi kantaa ja vastata tuomioistuimessa. Näihin oikeushenkilöihin kuuluvat osakeyhtiöt, osuuskunnat, rekisteröidyt aatteelliset yhdistykset ja säätiöt.

Pykälän uuden 3 momentin ensimmäinen virke ulottaa lain soveltamisalan edellä tarkoitettua rekisterimerkintää edeltävään ajanjaksoon perustamisesta lukien. Kirjanpitovelvollisuus syntyy välittömästi perustamis-sopimuksen allekirjoittamisen tai muun tällaisen perustamistoimen myötä. Lain soveltamiseen ei näin ollen vaikuta se, syntykö oikeushenkilöllisyys vasta rekisteröinnillä eikä se, onko kaupparekisterille tehty elinkeinosta kaupparekisterilain (129/1979) 2 §:ssä tarkoitettu perusilmoitus. Toisin sanoen on merkityksetöntä, siirtykö vastuu kirjanpitomerkintöjen perusteena olevista liiketapahtumista myöhemmin konstitutiivisen rekisteröinnin myötä perustettavalle oikeushenkilölle vai ei. Säännös vastaa kirjanpitolausunnon aiemmassa lausunnossa 1757/2005 esitettyä kannanottoa.

Kuolinpesä ja konkurssipesä eivät ole itsenäisiä oikeushenkilöitä. Siten myös niiden kirjanpitovelvollisuus on perustettu 3 momentin toisessa virkkeessä kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan jatkamiseen.

Tämä vastaa konkurssiasiamiehen antamaa kannanottoa 4/96 konkurssipesän kirjanpidosta ja tarkastuksesta: Jos konkurssipesä jatkaa toimintaa, myös kirjanpitovelvollisuus jatkuu. Kirjanpitovelvollisuutta ei kuitenkaan ole tilanteessa, jossa konkurssipesä vain realisoi velallisen liikeomaisuutta tai saattaa loppuun keskeneräiset työt, jos toimintaa varten ei hankita vähäistä enempää uutta vaihtomaisuutta.

Pykälän uudesta 4 momentista ilmenee käänteisesti, että tämän lain tarkoittama kirjanpitovelvollisuus koskee kokonaisuudessaan vain sellaisia yhteisöjä ja säätiöitä, jotka on rekisteröity Suomessa. Tilinpäätösinformaation julkisuus ulottuu kuitenkin myös ulkomaisten elinkeinonharjoittajien täällä toimiviin sivuliikkeisiin kaupparekisterilain (129/1979) nojalla, johon momentissa viitataan.

Sivuliikkeellä tarkoitetaan ulkomaisen yhteisön tai säätiön osaa, joka harjoittaa Suomessa tässä maassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin jatkuvaa liike- tai ammattitoimintaa ulkomaisen yhteisön tai säätiön nimiin ja lukuun, kuten elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain (122/1919) 2 §:n 1 momentissa säädetään.

KPL 1:1a §. Luonnollisen henkilön kirjanpitovelvollisuus. Uuden pykälän 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä ulotetaan kirjanpitovelvollisuus ihmisten eli luonnollisten henkilöiden harjoittamaan liike- ja ammattitoimintaan. Velvoitetta ei ole rajattu Suomen kansalaisiin: Se koskee kaikkia ihmisiä, jotka harjoittavat ammatti- tai liike-toimintaa Suomessa.

Säännös ei tarkoita muutosta ammatinharjoittajan velvoitteisiin. Ammatinharjoittajan kohdalla kirjanpidon keskeisin tehtävä on toimia verotuksen perustana. Siten hänen kirjanpitonsa tietosisältö määräytyy ensisijaisesti verotuksen tarpeista, mikä ilmenee momentin toisesta ja kolmannesta virkkeestä. Käytännössä tämä tarkoittaa, että ammatinharjoittajan kirjanpidosta on saatava vain ne tiedot, joita edellytetään Verohallinnon ilmoitusvelvollisuudesta ja muistiinpanoista antaman päätöksen (A173/200/2013) 24 §:ssä. Jäljempänä 2 §:stä myös ilmenee, ettei ammatinharjoittajan tarvitse pitää kahdenker-taista kirjanpitoa. Säännöstö on kuitenkin tahdonvaltainen, joten ammatinharjoittaja voi

halutessaan pitää kaksinkertaista kirjanpitoa ja laatia tilinpäätöksen muiden kirjanpitovelvollisten tavoin. Tilinpäätöksen laatiminen voi olla edellytys ulkopuolisen rahoituksen saamiseksi toimintaan.

Edellä mainittu verohallinnon päätös koskee ammatinharjoittajan ohella myös liikkeenharjoittajana toimivaa luonnollista henkilöä. Tämän vuoksi on johdonmukaista ulottaa momentin poikkeussäännös myös häneen. Säännös eroaa tältä osin voimassaolevasta laista.

Luonnollisten henkilöiden kohdalla ammatinharjoittamisen erottamiseen liikkeenharjoittamisesta ei ole määritelty lainsäädännössä yksiselitteisiä tunnusmerkkejä. Ammatin harjoittaminen perustuu pääsääntöisesti henkilökohtaisiin taitoihin ilman merkittäviä pääomia, kuten esimerkiksi kirjanpitolautakunnan lausunnosta **996/1988** ilmenee, mutta liiketoimintaakin voidaan harjoittaa sitomatta siihen mainittavasti yrittäjän varoja. Vaikka liikkeen tunnusmerkistöön toisaalta kuuluu tavanomaisesti kiinteä toimipaikka, niin sellaisena saatetaan pitää verotuksessa asuntoakin. Siten toimipaikan olemassaolo ei ole riittävä erottelukriteeri ammatin harjoittamiseen nähden. Lisäksi liikkeenharjoittajanakaan toimiminen ei välttämättä edellytä, että asianomaisen yrittäjän palveluksessa olisi ulkopuolista työvoimaa eli yksin yrittäminen on mahdollista ammatin harjoittamisen tavoin. Tämän rajanvedon vaikeuteen nähden on omiaan lisäämään oikeusvarmuutta se, että liikkeenharjoittaja rinnastetaan kirjanpidollisten velvoitteidensa osalta ammatinharjoittajaan Yhdenmukainen kohtelu on perusteltua myös harmaan talouden torjunnan tavoitteen kannalta.

Luonnollisen henkilön kirjanpitovelvollisuutta liiketoiminnasta kuvataan myös kirjanpitolautakunnan lausunnossa **1663/2001**. Kannanotto koski yksityishenkilöä, joka oli kuukausittain myynyt yhden tai kaksi henkilöautoa neljän vuoden kuluessa saaden siitä tuloa kaikkiaan noin puoli miljoonaa markkaa. Vaikka hän oli toiminut kotoaan käsin ilman palkattuja työntekijöitä, liiketoiminnan tunnusmerkit kuitenkin täytyivät, sillä myyntityössä oli aktiivisesti tavoiteltu asiakaskuntaa lehti-ilmoitusten avulla ja toimintaan liittyi taloudellinen riski: asianomainen henkilö oli hankkinut autot itselleen autoliik-

keestä myydäkseen ne eteenpäin ansaintataroituksessa. Siten kirjanpitolautakunta piti häntä kirjanpitovelvollisena.

Toisaalta aiemmassa lausunnossa **1630/2000** yksityishenkilöä ei pidetty arvopaperikauppojen osalta kirjanpitovelvollisena, sillä ne tehtiin anonyymeinä pörssikaupoina, joissa hänen vastapuolenaan oli arvopaperivälittäjä, eikä toiminta ollut edellyttänyt tuotantovälineitä, joista olisi aiheutunut hänelle taloudellista riskiä. Arvopaperikaupat olivat sinänsä taloudellisesti merkittäviä: myynti oli yhtenä vuonna ylittänyt kuusi miljoonaa markkaa ja ostotapahtumia oli ollut yli 90 vuodessa.

Keräilyrahojen osto- ja myyntitoiminnassa kirjanpitolautakunta on antanut merkitystä toiminnan volyymille. Lausunto **1803/2007** koski tilannetta, jossa yksityishenkilön eurokolikoiden myyntitoiminta käsitti kolmen vuoden aikana noin 500 kauppaa. Toiminnasta kertyi tuloa 58.000—76.000 euroa vuodessa. Lautakunta piti tällaista kaupintaa kirjanpitovelvollisuuden alaisena toimintana. Toisaalta aiemmasta lausunnosta **1796/2007** ilmenee, ettei vähäinen kolikkomyynti ilman erityistä taloudellista riskiä perusta kirjanpitovelvollisuutta. Tämän lausunnon tarkoittamassa tapauksessa yksityishenkilö ei myöskään ollut edistänyt toimintaansa maksullisin ilmoituksin.

Asiakkaiden tavoittelu sinänsä ei välttämättä ole merkityksellistä, jos itse toiminta on vähäistä. Lausunnossa **1697/2003** yksityishenkilöä ei pidetty kirjanpitovelvollisena, vaikka hän oli järjestänyt kotinsa ulkopuolella myyntinäyttelyn maalaamistaan tauluista. Hän kuitenkin oli maalannut tauluja vuosittain vain 5—10 kappaletta ja niitä myytiin satunnaisesti. Tuottoa hän oli saanut noin 100 euroa taululta.

Yksityishenkilön kansalaisuudella ei ole merkitystä kirjanpitovelvollisuuden kannalta. Elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain (122/1919) 1§:n 1 momentin 1 kohdan nojalla liikkeen- tai ammatinharjoittajana voi Suomessa toimia henkilö, jolla on asuinpaikka Euroopan talousalueella; mainitun pykälän 2 momentin nojalla patentti- ja rekisterihallitus voi kuitenkin antaa saman oikeuden myös talousalueen ulkopuolella asuvalle henkilölle. Tämän lain mukainen kirjanpitovelvollisuus ulottuu siten myös vieraan valti-

on kansalaisen täällä harjoittamaan toimintaan.

Pykälän 1 momentin *neljännessä virkkeessä* on edeltävän 1 §:n 3 momentin toista virkettä vastaava säännös, joka pysyttää kirjanpitovelvollisuuden myös liikkeen- ja ammatinharjoittajan konkurssipesällä silloin, kun se jatkaa liike- tai ammattitoimintaa. Sama koskee myös kuolinpesää.

Pykälän 2 momentin poikkeussäännöstä maatilataloutta tai kalastusta harjoittavasta luonnollisesta henkilöstä käsitellään edellä 1 §:n 2 momentin yhteydessä. Momentin sisältö vastaa voimassaolevaa säännöstä ulotettuna selvyyden vuoksi myös kalastuksen harjoittamiseen.

Pykälän 3 momentti puolestaan sisältää informatiivisen viittaussäännöksen erityistoimialoja koskevasta viranomaisääntelystä, jossa voi olla valvonnallisista syistä tarpeen asettaa luonnollisellekin henkilölle kirjanpidoollisia velvoitteita.

KPL 1:2 §. Kahdenkertainen kirjanpito. Nykysäännöksen tavoin pykälä velvoittaa kahdenkertaiseen kirjanpitoon, mikä tarkoittaa jokaisen liiketapahtuman kirjaamista rahamäärältään yhtä suurena vähintään kahdelle tilille toisen tilin veloitus- ja toisen tilin hyvityspuolelle. Lain 7 luvun säännösten kumoamisen myötä säännökseen on otettu nykyisen 7 luvun 1 §:ää vastaava poikkeussäännös, joka sallii ammatinharjoittajan pitävän yhdenkertaista kirjanpitoa. Edeltävän 1a §:n tavoin tämä poikkeus koskee myös liikkeenharjoittajina toimivia luonnollisia henkilöitä.

KPL 1:3 §. Hyvä kirjanpitotapa. Pykälän tarkoittama hyvä kirjanpitotapa koskee niin liiketapahtumien kirjaamista tilikauden aikaisessa ("juoksevassa") kirjanpidossa kuin yksittäisen kirjanpitovelvollisen erillistilinpäätöksen sekä konsernitilinpäätöksen laatimista. Hyvä kirjanpitotapa saa sisältönsä kirjanpitokäytännöstä ja -teoriasta. Suomessa keskeinen asema käytännön ohjaamisessa on kirjanpitolautakunnan yleisohjeilla, lausunnoilla ja muilla kannanotoilla.

Velvoite hyvän kirjanpitotavan noudattamiseen on Suomen kansallinen säännös. Direktiivi ei tunne vastaavaa velvoitetta tilinpäätöksen eikä konsernitilinpäätöksen laatimisessa, mutta se ei ole direktiivin vastainen, sillä hyvän kirjanpitotavan mukainen doktriini

ni on omiaan edesauttamaan tilinpäätöksen laatimista tavalla, joka antaa oikean ja riittävän kuvan.

KPL 1:4 §. Tilikausi. Direktiivissä ei ole velvoitteita yksittäisen yrityksen tilikaudesta. Esimerkiksi englanninkielisen direktiivitekstin käsite "annual accounts" tarkoittaa tilinpäätöstä asiakirjana eikä se sinänsä velvoita kalenterivuoden käyttämiseen tilikautena. Siten 1 momentti 12 kuukauden tilikaudesta on kansallinen, samoin kuin säännöksen sallima pidentämis- ja lyhentämismahdollisuus.

Pykälän 2 momentti määrää kirjanpitovelvollisen noudattamaan samaa tilikautta eri liikkeissään. "Liike" ei ole oikeushenkilö vaan sillä tarkoitetaan momentissa esimerkiksi osakeyhtiön eri toimintayksiköitä. Toisaalta konserniyhtiöiden, joista kukin on oikeushenkilö, tilikausien yhdenmukaisuudesta säädetään 6 luvun 5 §:ssä. Toisin kuin viimeksi mainitun lainkohdan osalta, kirjanpitolautakunta ei voi myöntää poikkeusta samatilikautisuuden vaatimuksesta kirjanpitovelvollisen eri liikkeissä, kuten 8 luvun 2 §:n 2 momentista ilmenee.

KPL 1:4a §. Pienyritys. Pykälä perustuu 3.2 artiklaan. Siinä on hyödynnetty mainitun artiklan toisen alakohdan jäsenvaltio-optiota, joka sallii määritelmän rahamääräisten kynnysarvojen korottamisen puolitoistakertaisiksi. Mainitut säännökset kuuluvat:

- "Pienet yritykset ovat yrityksiä, joilla vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ei ylity tilinpäätöspäivänä: a) taseen loppusumma: 4 000 000 euroa; b) liikevaihto: 8 000 000 euroa; c) työntekijöitä tilivuoden aikana keskimäärin: 50" (3.2 art. ensimmäinen alakohta).

- "Jäsenvaltiot voivat asettaa raja-arvoja, jotka ylittävät ensimmäisen alakohdan a ja b alakohdassa määritetyt raja-arvot. Raja-arvo ei kuitenkaan saa ylittää 6 000 000 euroa taseen loppusumman osalta eikä 12 000 000 euroa liikevaihdon osalta" (3.2 art. toinen alakohta).

Pykälän "pienyritys"-termi käsittää liiketoimintaa harjoittavien yritysten, kuten henkilöyhtiöiden, osakeyhtiöiden ja osuuskuntien, ohella myös muut kirjanpitovelvolliset, jotka täyttävät säännöksen mukaiset kriteerit. Siten esimerkiksi yhdistys tai säätiö voi olla säännöksen tarkoittama pienyritys.

Tilastokeskukselta lokakuussa 2013 saadun tiedon mukaan Suomessa oli kaikkiaan 281.254 yritystä vuonna 2012. Kun näistä vähennetään pankit ja vakuutuslaitokset, alkutuotannon ja järjestötoiminnan harjoittajat sekä julkiseen hallintoon luettavat toimijat samoin kuin sellaiset yritykset, jotka eivät laadi tasetta eli ammatinharjoittajat, jäljelle jää 219.234 vertailukelpoista yritystä. Kun näihin sovelletaan pykälän pienyrityskriteerejä, saadaan seuraava tilasto:

- taseen loppusumma enintään 6 miljoonaa euroa ja liikevaihto 12 miljoonaa euroa: 213.453 yritystä;

- taseen loppusumma enintään 6 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 50 työntekijää: 213.015 yritystä; ja

- liikevaihto enintään 12 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 50 työntekijää: 215.220 yritystä.

Tilastosta ilmenee, että peräti **97,2 – 98,2 %** yrityksistä alittaa momentin mukaiset raja-arvot. Toisaalta jos tasetta ja liikevaihtoa koskevat kriteerit laskettaisiin direktiivin salimalle vähimmäistasolle, tilastotulokset muuttuisivat seuraaviksi:

- taseen loppusumma enintään 4 miljoonaa euroa ja liikevaihto 8 miljoonaa euroa: 211.378 yritystä;

- taseen loppusumma enintään 4 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 50 työntekijää: 211.463 yritystä; ja

- liikevaihto 8 enintään miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 50 työntekijää: 214.409 yritystä.

Näiden rajojen alapuolelle jäisi **96,4 – 97,8 %** yrityskannasta. Koska pykälän mukaisten enimmäis-raja-arvojen ja direktiivin sallimien vähimmäisarvojen väliin jäävän yritysmäärä on suhteellisesti vähäinen, ovat momentin mukaiset enimmäisrajat tarkoituksenmukaisia tällaisissa olosuhteissa.

Jäsenvaltioiden toimintavapautta asettaa kotoperäisiä lisävelvoitteita pienyrityksille rajoitetaan tiukasti direktiivissä. Artiklan **4.5** mukaan "[j]äsenvaltiot voivat vaatia muita yrityksiä kuin pieniä yrityksiä esittämään vuositilinpäätöksessään muita tietoja niiden tietojen lisäksi, jotka on esitettävä tämän direktiivin nojalla." Direktiivissä määriteltyjen liitetietojen ja muuta tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien informaatiovaatimusten ankaroittaminen jäsenvaltioiden omissa

säännöstoissa ei ole sallittua pienten yritysten osalta muuten kuin verotuksellisessa tarkoituksessa (4.6 art.): "Poiketen siitä, mitä 5 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot voivat edellyttää, että pienet yritykset laativat, esittävät ja julkistavat tilinpäätöksessään tässä direktiivissä säädettyjä vaatimuksia laajempia tietoja, edellyttäen että kaikki tällaiset tiedot kootaan yhteen yhteiseen tietojen toimittamisjärjestelmään [engl. are gathered in a single filing system] ja että tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskeva vaatimus sisältyy kansalliseen verolainsäädäntöön [the disclosure requirement is contained in the national tax legislation] ja tiedot kerätään yksinomaan veronkantotarkoituksiin" [engl. for the strict purposes of tax collection].

KPL 1:4b §. Mikroyritys. Pykälä on uusi. Sen 1 momentti perustuu **3.1** artiklaan, jonka mukaan "[s]ovellettaessa yhtä tai useampaa **36** artiklassa tarkoitettua vaihtoehtoa jäsenvaltioiden on määriteltävä [engl. shall define] mikroyritykset yrityksiksi, joilla vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ei ylitä tilinpäätöspäivänä: **a)** taseen loppusumma: 350 000 euroa; **b)** liikevaihto: 700 000 euroa; **c)** työntekijöitä tilivuoden aikana keskimäärin: 10."

Artiklan **3.1** sanamuodosta ilmenee, että raja-arvot ovat pakottavia. Jäsenvaltio ei siten voi kansallisessa lainsäädännössään asettaa mikroyrityksen määrittäviä rajoja alemmaksi kuin artiklassa. Kukin EU-maa voi kuitenkin omaan harkintaansa perustuen vapaasti valita:

- otetaanko mikroyrityksiä koskeva **36** artiklan säännöstö kansallisesti käyttöön;

- mitkä **36** artiklan tarkoittamista mikroyrityshelpotuksista on tarkoituksenmukaista ottaa käyttöön; ja

- säädetäänkö yksittäisestä **36** artiklan tarkoittamasta mikroyrityshelpotuksesta yhtä kattavasti kuin direktiivi sallii vai rajoitetaanko sitä – tällainen rajoitus on sallittu, sillä mainitussa artiklassa on kyse jäsenvaltio-optiosta; toisaalta rajoitus ei saa olla pienyritystä koskevassa direktiivisäännöksessä sallittua ankarampi, sillä mikroyritykset ovat pienyritysten osajoukko (**36.6** art.: "Jäsenvaltioiden on varmistettava, että – mikroyritykset katsotaan pieniksi yrityksiksi sanotun kuitenkaan rajoittamatta [**36**] artiklan soveltamista.").

Kuten edellä 4a §:n yhteydessä esitettiin, Suomessa oli kaikkiaan 281.254 yritystä vuonna 2012. Näistä 219.234 voidaan pitää keskenään vertailukelpoisina, kun on vähennetty pankit ja vakuutuslaitokset, alkutuotannon ja järjestötoiminnan harjoittajat sekä julkiseen hallintoon luettavat toimijat samoin kuin sellaiset yritykset, jotka eivät laadi tasetta eli ammatinharjoittajat. Direktiivin mukaisilla mikroyrityksen määrittävillä raja-arvoilla saadaan seuraava tilasto:

- taseen loppusumma enintään 0,35 miljoonaa euroa ja liikevaihto 0,7 miljoonaa euroa: 167.654 yritystä;

- taseen loppusumma enintään 0,35 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 10 työntekijää: 171.622 yritystä; ja

- liikevaihto enintään 0,7 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 10 työntekijää: 186.487 yritystä.

Tilastosta ilmenee, että peräti **76,5 – 85,1 %** yrityksistä lukeutuu **3.1** artiklan tarkoitamiin mikroyrityksiin. Koska mikroyritysten osuus Suomen yrityskannasta on sangen suuri, on perusteltua suhtautua pidättyvästi **36** artiklassa jäsenvaltio-optiona sallittujen mikroyrityshelpotusten soveltamiseen täysimääräisesti.

Artikla **36.1** luettelee tyhjentävästi mikroyrityshelpotukset: "Jäsenvaltiot voivat vapauttaa mikroyritykset joistakin tai kaikista seuraavista velvoitteista". Kuten edellä on jo esitetty, jäsenvaltio voi itse valita, salliiko se lainsäädäntövaltansa piiriin kuuluville mikroyrityksille kaikki nämä helpotukset vai vain osan niistä. Mikroyritysten osalta ei siten ole vastaavaa EU-perusteista velvoitetta kuin pienyritysten kohdalla saattaa direktiivin mukaisia helpotuksia voimaan.

1:4c §. Suuryritys. Uusi määritelmä vastaa **3.4** artiklaa: "Suuret yritykset ovat yrityksiä, joilla vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ylittyy tilinpäätöspäivänä: a) taseen loppusumma: 20 000 000 euroa; b) liikevaihto: 40 000 000 euroa; c) työntekijöitä tilivuoden aikana keskimäärin: 250."

KPL 1:4d §. Keskikokoisyriitys. Pykälä perustuu **3.3** artiklaan, jossa johdetaan keskikokoisyriityksen käsite käänteisesti suuryrityksen määritelmästä: "Keskisuuret yritykset ovat yrityksiä, jotka eivät ole mikroyrityksiä tai pieniä yrityksiä ja joilla vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ei ylitä ti-

linpäätöspäivänä: a) taseen loppusumma: 20 000 000 euroa; b) liikevaihto: 40 000 000 euroa; c) työntekijöitä tilivuoden aikana keskimäärin: 250."

KPL 1:5 §. Määräysvalta. Pykälän pohjana on **22** artikla, joka vastaa entisen VII direktiivin 1 artiklaa. Mainittu artikla kuuluu:

"Jäsenvaltion on vaadittava, että sen kansallisen lainsäädännön alaiset yritykset laativat konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen, jos kyseinen yritys (emoyritys)"

- "omistaa enemmistön toisen yrityksen (tytäryritys) osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä" (**22.1.a** art.);

- "on oikeutettu asettamaan tai erottamaan toisen yrityksen (tytäryritys) hallinto-, johto- tai valvontaelimen jäsenten enemmistön ja samalla on itse kyseisen yrityksen osakkeenomistaja tai jäsen" (**22.1.b** art.);

- "sillä on oikeus käyttää määräävää vaikutusvaltaa yrityksessä (tytäryritys), jossa se on osakkeenomistajana tai jäsenenä, kyseisen yrityksen kanssa tehdyn sopimuksen taikka sen perustamiskirjan tai yhtiöjärjestyksen määräyksen nojalla, jos sen lainsäädännön mukaan, jonka alainen kyseinen tytäryritys on, tällainen sopimus tai määräys on sallittu" (**22.1.c** art. ensimmäinen alakohta).

- "Jäsenvaltion ei kuitenkaan tarvitse säätää, että emoyrityksen on oltava tytäryrityksensä osakkeenomistaja tai jäsen. Jos jäsenvaltion lainsäädännössä ei ole säännöksiä tällaisista sopimuksista tai määräyksistä, sen ei tarvitse soveltaa tätä säännöstä; tai" (**22.1.c** art. toinen alakohta)

- "on yrityksen osakkeenomistaja tai jäsen ja" (**22.1.d** art.).

- "enemmistö tämän yrityksen (tytäryritys) hallinto-, johto- tai valvontaelinten niistä jäsenistä, jotka ovat olleet toimessaan tilivuoden aikana ja edellisen tilivuoden aikana sekä konsernitilinpäätöksen laatimiseen asti, on valittu yksinomaan käyttämällä sen äänioikeutta; tai" (**22.1.d.i** art.)

- "käyttää yksin tämän yrityksen (tytäryritys) osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärän enemmistöä sen muiden osakkeenomistajien tai jäsenten kanssa tehdyn sopimuksen perusteella. Jäsenvaltiot voivat antaa tarkempia säännöksiä tällaisten sopimusten muodosta ja sisällöstä" (**22.1.d.ii** art.).

- "Jäsenvaltioiden on annettava säännökset ainakin [22.1.d.ii artiklassa] tarkoitetuista järjestelyistä. Ne voivat asettaa [22.1.d.i artiklan] soveltamisen edellytykseksi vähintään 20 prosentin osuuden osakkeenomistajien tai jäsenen kokonaisäänimäärästä" (22.1.d art. toinen alakohta).

- "Edellä olevaa [22.1.d.i artiklaa] ei kuitenkaan sovelleta, jos kolmannella osapuolella on [22.1.a, 22.1.b tai 22.1.c artiklassa] tarkoitettu asema kyseisessä yrityksessä" (22.1.d art. kolmas alakohta).

Pykälän 1 momentin 1 kohdan, joka vastaa voimassaolevaa säännöstä, nojalla konsernisuhteen perustaa aina yksinkertainen enemmistö niistä äänistä, jotka liittyvät osakkeisiin tai muihin osuuksiin kohdeyrityksessä; enemmistöomistus esimerkiksi osakeyhtiön kaikista osakkeista ei siten ole riittävä, ellei tämä omistus tuota samalla enemmistöä kaikista osakkeiden tuottamista äänistäkin.

Toisaalta omistuksen ohella riittää, että äänien enemmistön tuottaa jäsenyys, yhtiöjärjestys, yhtiösopimus tai niihin verrattavat säännöt taikka muu sopimus. Osakkeisiin rinnastetuilla osuuksilla tarkoitetaan sekä jäsenosuuksia että yhtiösosuuksia. Sanamuodosta ilmenee, että edellytyksiä on tulkittava laajasti (hallituksen esitys 173/1997).

EU-komission tulkitsevassa direktiiviedonannossa (98/C 16/04; 52 kohta) täsmennetään tätä vielä seuraavasti: "Emoyhtiön ja tytäryhtiön suhdetta määriteltäessä äänivallan enemmistöllä tulisi aina tarkoittaa yksinkertaista enemmistöä yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänivallasta. Tätä on sovellettava myös silloin, kun lain, perustamiskirjan tai yhtiöjärjestyksen mukaan kaikki tai tietyt päätökset on tehtävä määräenemmistöllä. Emoyhtiön ja tytäryhtiön suhteeseen eivät vaikuta lain, perustamiskirjan tai yhtiöjärjestyksen säännökset, jotka rajoittavat osakkeenomistajan tai jäsenen äänivallan tiettyyn prosentiosuuteen kaikista äänistä, joka on pienempi kuin enemmistö kaikista äänistä, riippumatta osakkeenomistajan omistusosuudesta ja siihen liittyvästä äänivallasta."

Momentin 2 kohta puolestaan rinnastaa äänten enemmistöön oikeuden nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksesta tai siihen verrattavasta toimeilimestä, jos tämä oikeus perustuu 1 kohdassa tarkoitettuihin olosuhteisiin. Tämä koskee myös

säätiötä ja yhdistystä. Tytäryritysasema syntyy, jos sääntöjen tai säädöskirjan taikka erillisen sopimuksen mukaan kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhdistyksen tai säätiön hallituksen tai vastaavan toimeilimen jäsenistä taikka enemmistö sellaisen toimeilimen jäsenistä, joka nimitää hallituksen.

EU-komission direktiiviedonannossa tulkitaan säännöstä suppeasti sen sanamuodon perusteella (98/C 16/04; 56 kohta): "Säännöstä ei periaatteessa sovelleta silloin, kun yritys on oikeutettu perustamiskirjan tai yhtiöjärjestyksen perusteella nimittämään vähemmistön toisen yrityksen jonkun edellä mainitun toimeilimen jäsenistä, ja tuolla vähemmistöllä on enemmistö kyseisen toimeilimen äänivallasta. Vasta oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä synnyttää konsernisuhteen."

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa 7.11.2006 konsernitalinpäätöksen laatimisesta (kohta 1.2) katsotaan, että tilanteessa, jossa yritys näyttäisi kuuluvan kahteen eri konserniin, niin se luetaan siihen konserniin, johon kuuluvilla yrityksillä on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä hallituksessa tai vastaavassa toimeilimessä.

Edellä esitetyn mukaisesti on lainkohdan tulkinnassa lähtökohtana se, että määräysvalta voi kulloinkin kuulua vain yhdelle taholle: se, jolla on muita vahvempi oikeus nimittää tai erottaa enemmistö hallituksen tai vastaavan toimeilimen jäsenistä, on määräysvallan käyttäjä asianomaisessa kohdeyrityksessä. Määräysvaltaa tulkitaan tämän pykälän mukaisesti silloin, kun arvioidaan 6 luvussa tarkoitettua konsernitalinpäätöksen laatimisvelvollisuuden käsilläoloa. Toisaalta tilanteessa, jossa kirjanpitovelvollinen laatii konsernitalinpäätöksensä noudattaen - 6 luvun säännösten sijasta - 7a luvun tarkoittamalla tavalla kansainvälistä IFRS-tilinpäätösstandardistoa, määräysvalta tulee arvioitavaksi standardiston määritelmän perusteella.

Määräysvaltaa koskevan sääntelyn selkeyttämiseksi momentin 3 kohdaksi on otettu voimassaolevaa 3 momenttia vastaava säännös, joka perustuu 22.2 ja 22.7 artiklan jäsenvaltio-option ja siihen liittyviin 22.8 ja 22.9 artikloihin. Tällainen mahdollisuus sisältyi myös VII direktiiviin (12 art.). Mainitut artikkelit kuuluvat:

Artikla 22.2: "– jäsenvaltio voi vaatia, että sen kansallisen lainsäädännön alainen yritys laatii konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen, jos"

a) "kyseisellä yrityksellä (emoyritys) on valtuudet käyttää tai se tosiasiallisesti käyttää määräävää vaikutusvaltaa tai määräysvaltaa toisessa yrityksessä (tytäryritys); tai

b) "emoyritys johtaa kyseistä yritystä (emoyritys) ja toista yritystä (tytäryritys) yhtenäiseltä pohjalta."

Artikla 22.7: "Jäsenvaltio voi vaatia, että sen kansallisen lainsäädännön alainen yritys laatii konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen, sanotun kuitenkin rajoittamatta tämän artiklan sekä 21 ja 23 artiklan soveltamista, jos"

- "tätä yritystä sekä yhtä tai useampaa yritystä, johon se ei ole [22.1 tai 22.2 artiklassa] tarkoitettussa yhteydessä, johdetaan yhtenäiseltä pohjalta kyseisen yrityksen kanssa tehdyn sopimuksen nojalla; (22.7.a.i art.) tai näiden muiden yritysten perustamiskirjan tai yhtiöjärjestyksen määräysten nojalla" (22.7.a.ii art.);

- "tämän yrityksen ja yhden tai useamman sellaisen yrityksen hallinto-, johto- tai valvontaelinten enemmistöön, johon se ei ole [22.1 tai 22.2 artiklassa] tarkoitettussa yhteydessä, kuuluu tilivuoden aikana ja konsernitilinpäätöksen laatimiseen asti samoja henkilöitä" (22.7.b art.).

Artikla 22.8: "Jos jäsenvaltio käyttää edellä [22.7 artiklassa] tarkoitettua vaihtoehtoa, siinä määritellyt yritykset ja kaikki niiden tytäryritykset on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen, jos yksi tai useampi näistä yrityksistä on yritysmuodoltaan liitteessä I tai liitteessä II tarkoitettu yritys."

- Artikla 22.9: "[Artiklassa 22.6] tarkoitettuun konsernitilinpäätökseen ja konsernin toimintakertomukseen sovelletaan – [artiklaa 22.5, 23.1, 23.2, 23.9 ja 23.10] – sekä 24–29 artiklaa seuraavin muutoksin:"

- "viittauksilla emoyrityksiin tarkoitetaan viittausta kaikkiin – [22.7 artiklassa] tarkoitettuihin yrityksiin ja" (22.9.a art.)

- "konsernitilinpäätökseen otettavat erät "pääoma", "rahasto, johon ylikurssi kirjataan", "uudelleenarvostusrahasto", "rahastot", "edellisten tilivuosien tulos" ja "tilivuoden tulos" merkitään kuitenkin kaikkien – [22.7 artiklassa] tarkoitettujen yritysten mainittujen

erien yhteismääränä, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta [24.3] artiklan – soveltamista" (22.9.b art.).

Kohdan 3 tarkoituksena on kattaa sellaiset rahoitus- ja vakuusjärjestelyt tai muuta erityistä tarkoitusta varten perustetut yksiköt (engl. special purpose entities), joita johdetaan tytäryrityksen tavoin, vaikkei niihin ole – toisin kuin 1 ja 2 momentin mukaisissa tilanteissa – omistuksellista tai jäsenyyteen perustuvaa yhteyttä.

Kohdan tarkoitettavilla järjestelyillä ei siten ole mahdollista kiertää velvollisuutta sisällyttää samaan taloudelliseen kokonaisuuteen kuuluvia yksiköitä konsernitilinpäätökseen. Voimassaolevan lainkohdan perusteluissa korostetaan nimenomaisesti, että erityistä tarkoitusta varten perustettujen yksiköiden huomioiminen on tarkoituksenmukaista myös Suomen lainsäädännössä (hallituksen esitys 126/2004). Määräysvaltaa arvioitaessa korostuu näin "asia ennen muotoa" -periaate, jolloin kaikki järjestelyyn liittyvät seikat tulee selvittää ja arvioida tapauskohtaisesti ja kokonaisuutta painottaen (kirjanpitolautakunnan lausunto 1775/2006 sisältöpainotteisuuden periaatteen soveltamisesta tilinpäätöksessä).

Kirjanpitovelvollisen yhteisön osakkailla tai jäsenillä saattaa käytännössä olla välitöntä omistusta myös toisessa yrityksessä, jonka osalta arvioidaan kysymystä kirjanpitovelvollisen määräysvallasta. Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1791/2007 katsotaan, että tällainen omistus on otettava huomioon silloin, kun henkilöosakas toimii asianomaisessa yrityksessä hallituksen jäsenenä tai muuten käyttää siinä tosiasiallista määräysvaltaa. Niin ikään määräysvalta voi ilmetä siitä, että kirjanpitovelvollisen tai sen tytäryrityksen hallintoelimissä tai palveluksessa olevat käyttävät yksissä tuumin enemmistöasemaan perustuvaa määräysvaltaa yrityksessä.

Tämä ei tarkoita, että asianomaista henkilöosakasta itseään olisi pidettävä kirjanpitovelvollisena ja siten myös velvoitettuna konsernitilinpäätöksen laatimiseen; yksityishenkilö ei voi itse joutua kirjanpitovelvolliseksi yksinomaan sen vuoksi, että hänellä on osake-enemmistön tai muun vastaavan syyn johdosta määräysvalta kirjanpitovelvollisessa (konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006 annettu yleisohje, kohta 2.1).

Kysymys siitä, täyttyvätkö momentissa säädetyt edellytykset asianomaisessa yrityksessä, koskee luonteeltaan näyttöä tosiasiallisista olosuhteista. Kokonaisuutena arvioiden ne saattavat myös puhua tällaisen määräysvaltasuhteen olemassaolosta vastaan. Kirjanpitolautakunta kuitenkin katsoi, että omistukseen perustuvan ääniosuuden suuruus vaikuttaa tällöin siihen, missä määrin on esitettävä liitetietoja 3 luvun 2 §:ssä säädetyin oikein ja riittävä kuvan antamiseksi niistä seikoista, joiden perusteella asianomainen toinen yritys on tytäryrityksenä jätetty yhdistelemättä kirjanpitovelvollisen konsernitilinpäätökseen. Jos kirjanpitovelvollisen ääniosuus, yksin tai tämän konserniyritysten kanssa, on suurempi kuin minkään muun omistajatahon osuus asianomaisessa yrityksessä, tulee kirjanpitovelvollisen esittää liitetietona ne tosiasialliset seikat, joiden nojalla se katsoo, ettei sillä omistuksesta huolimatta ole konsernisuhteen perustavaa määräysvaltaa (kirjanpitolautakunnan lausunto **1791/2007**).

Artikla 22.7 on tahdonvaltainen. siten artiklaa vastaavan momentin pysyttäminen laissa on kansallinen valinta. Nykyisen momentin voimaansaattamista pidettiin perusteltuna myös siksi, että artikla poisti tilinpäätösdirektiivien ja kansainvälisten tilinpäätösstandardien välisen eron, sillä aikaisemmin konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoite oli EU:ssa standardeja suppeampi (hallituksen esitys 126/2004). Säännös on omiaan vaikeuttamaan konsernisäännösten kiertämistä.

Voimassaolevaa säännöstä vastaava 2 momentti jättää merkitystä vaille yhtiöjärjestykseen mahdollisesti sisältyvän äänileikkurin, joka rajoittaa kunkin osakkaan äänivallan yhtiökokouksessa tiettyyn enimmäisosuuteen, esimerkiksi 10 %:iin yhtiön koko osakekannan tuottamista äänistä.

Momentilla ei ole direktiiviperustaa: vaikka nykydirektiivistä – samoin kuin aiemmas- ta VII direktiivistä – vastaava normi, on momentti direktiivin sallima, sillä direktiiviä ankarampana se ei ole direktiivin vähimmäissääntelyn vastainen. Kuitenkin, kuten edeltävän momentin yhteydessä todettiin, EU-komission tulkitsevan direktiivitiedonan- non (**98/C 16/04**; **52** kohta) mukaan "[e]moyhtiön ja tytäryhtiön suhteeseen eivät vaikuta lain, perustamiskirjan tai yhtiöjärjes- tyksen säännökset, jotka rajoittavat – – ääni-

vallan tiettyyn prosentiosuuteen kaikista ää- nistä – –."

Kirjanpitolautakunnan lausunnossa **1646/2001** on käsitelty määräysvallan käsi- tettä suhteessa konsernitilinpäätöksen laati- misvelvollisuuteen silloin kun määräysvalta ei ole johdettavissa pelkästään osakkeiden omistussuhteen perusteella. Kyseisessä ta- pauksessa kirjanpitovelvollisella katsottiin olevan määräysvalta toisessa yrityksessä, koska kirjanpitovelvollisen toimitusjohtaja oli osakassopimuksen perusteella tuon toisen yrityksen kaksijäsenisen hallituksen puheen- johtaja ja siten tosiasiallisesti saavuttanut hallituksessa määrävän aseman.

Tapauksessa lausuntoa pyytänyt A Oy omisti 48 % B Oy:n osakkeista ja äänistä. Koska omistus ei ylittänyt puolta osakkeiden tuottamasta äänimäärästä, ei kirjanpitola- in 1 luvun 5 §:n 1 momentin 1 kohdan tarkoitta- ma määräysvaltaedellytys kohdeyrityksessä täyty. Määräysvallan tuottavia omistussosuu- k- sia laskettaessa ei huomiota kiinnitetä siihen, onko kirjanpitovelvollisen lähipiiriin kuuluvalla luonnollisella henkilöllä yhdessä kir- janpitovelvollisen kanssa enemmän kuin puolet kohdeyrityksen äänivallasta. Siten merkitystä vaille jäi se seikka, että A Oy:n osakkaisiin kuuluva D tai mahdollisesti A Oy:n hallitukseen kuuluvat E, F ja G omisti- vat B Oy:stä osuuden, joka yhdessä A Oy:n omistussuhteen kanssa tuottaisi määräysval- lan B Oy:ssä.

Lautakunta kuitenkin tarkasteli A Oy:n te- kemän osakassopimuksen merkitystä myös kirjanpitola- in 1 luvun 5 §:n 1 momentin 2 kohdan kannalta. Määräysvalta voi perustua kyseisen lainkohdan mukaan myös osakasso- pimukseen, jossa kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö koh- deyrityksen hallituksen jäsenistä. Tästä ei muodollisesti ollut tapauksessa kyse, sillä A Oy:n tekemässä osakassopimuksessa nime- tään B Oy:n kaksijäsenisen hallituksen jäse- nistä puheenjohtajaksi C ja toiseksi varsinai- seksi jäseneksi H. C:n asema B Oy:n halli- tuksessa on kuitenkin todellisuudessa mää- rävä, koska osakeyhtiössä hallituksen pää- töksekseksi tulee äänten mennessä tasan se mie- lipide, johon puheenjohtaja yhtyy.

Lautakunta katsoi, että C, joka on A Oy:n toimitusjohtaja, hallituksen puheenjohtaja ja merkittävä osakkeenomistaja, on saavuttanut

B Oy:n hallituksessa faktisesti määräävän aseman A Oy:n tekemän osakassopimuksen perusteella.

Pykälän 3 momentti kumotaan ja sen sisältö siirretään edeltävän 1 momentin uudeksi 3 kohdaksi, jonka yhteydessä esitetään muutoksen ja säännöksen perustelut.

Pykälän 4 momentti perustuu entisen VII direktiivin 2.1 artiklan kanssa samansisältöiseen 22.3 artiklaan: "Sovellettaessa [22.1.a, 22.1.b ja 22.1.d artiklaa] luetaan emoyrityksellä oleviin äänestämistä, asettamista tai erottamista koskeviin oikeuksiin myös muilla tytäryrityksillä sekä sellaisilla henkilöillä olevat tällaiset oikeudet, jotka toimivat omis- sa nimissään mutta emoyrityksen tai muiden tytäryritysten lukuun."

Voimassaolevan säännöksen kanssa samanasaisen 5 momentin pohjana on 22.4 artikla: "Sovellettaessa [22.1.a, 22.1.b ja 22.1.d artiklaa] [22.3 artiklassa] tarkoitettuihin oikeuksiin ei lueta oikeuksia,"

- "jotka liittyvät osakkeisiin tai osuuksiin, joita hallitaan jonkun muun kuin kyseisen emoyrityksen tai sen tytäryrityksen lukuun [art. 22.4.a]; tai"

- "jotka liittyvät osakkeisiin tai osuuksiin, jotka on saatu vakuudeksi, jos näitä oikeuksia käytetään saatujen ohjeiden mukaisesti [art. 22.4.b.i], tai"

- "joiden hallinta perustuu tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvaan lainanantoon, jos niiden äänioikeutta käytetään vakuudenantajana eduksi [art. 22.4.b.ii]."

Samat säännökset sisältyivät myös aikaisempaan VII direktiiviin (2.2 art.).

Momentin 2 ja 3 kohdassa vakuudenantajalta edellytetään itsenäisyyttä suhteessa kirjanpitovelvolliseen eli sitä, että vakuudenantaja ei itse ole kirjanpitovelvollisen määräysvallassa. Jollei tällaista rajausta asetettaisi, kirjanpitovelvollinen voisi käyttää vakuudenantajaa koskevaa määräysvaltaansa säännöksen kiertämiseen.

Momentti on poikkeusäännös, jonka käytännön vaikutuksia lain esitöissä (hallituksen esitys 189/2000) pidettiin vähäisinä sillä perusteella, että Suomessa vakuudeksi annettujen osakkeiden äänivallan käyttämisestä päätetään pääsääntöisesti vakuudenantaja. Kuitenkin rahoitusvakuuslain (11/2004) 4 §:n tarkoittamassa omistusoikeuden siirtoon perustuvassa vakuusluovutuksessa – jota arvopa-

perien lainaustoiminta hyödyntää – vakuuden saaja saa kohteena oleviin arvopapereihin täyden määräysvallan tuottavan omistusoikeuden. Tällöin hänelle kuuluu myös itsenäinen oikeus äänioikeuden käyttämiseen.

KPL 1:6 §. Konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys. Voimassaolevan säännöksen kanssa samanasaisen 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä on 5 §:ään perustuvat määritelmät emoyrityksestä ja sen tytäryrityksestä. Momentin toisen virkkeen mukaan emoyritys tytäryrityksineen puolestaan muodostaa konsernin. Lisäksi lakiteknisistä syistä kolmas virke sisältää määritelmän, jonka mukaan emoyritystä ja tytäryrityksiä kutsutaan konserniyrityksiksi.

Momenttia vastaavat määritelmät sisältyvät nykydirektiiviin:

- Art. 2.9: "'emoyrityksellä' [tarkoitetaan] yritystä, jolla on määräysvalta yhdessä tai useammassa tytäryrityksessä" (engl. parent undertaking)

- Art. 2.10: "'tytäryrityksellä' [tarkoitetaan] yritystä, jossa emoyrityksellä on määräysvalta kaikki koko konsernin emoyrityksen tytäryritykset mukaan lukien" (engl. 'subsidiary undertaking' means an undertaking controlled by a parent undertaking, including any subsidiary undertaking of a ultimate parent company).

- Art. 2.11: "'konsernilla' [tarkoitetaan] emoyritystä ja kaikkia sen tytäryrityksiä" (engl. group).

- Art. 2.12: "'sidosyrityksillä' [tarkoitetaan] kahta useampaa konserniin kuuluvaa yritystä" (engl. 'affiliated undertakings' means any or more undertakings within a group).

Tällaiset nimenomaiset määritelmät puuttuivat entisestä VII direktiivistä "sidosyritystä" lukuun ottamatta (41.1 art.).

Direktiivin tarkoittamalle sidosyritykselle on suomalaisessa kirjanpitokäytännössä vakiintunut nimitys "konserniyritys", jota käytetään myös voimassaolevassa momentissa. Tämän vuoksi sen vaihtaminen ei olisi taroituksenmukaista.

Konserniyritys on suppeampi käsite kuin "saman konsernin yritys", joka voi olla myös kirjanpitovelvollisen emoyritys tai viimeksi mainitun muu tytäryritys (kirjanpitolautakunnan lausunto 1557/1999).

Nykysäännöstä vastaavassa 2 momentissa on välillisestä määräysvallasta selvennys, jonka pohjana on 22.3 artikla: "emoyrityksellä oleviin – oikeuksiin [luetaan] myös muilla tytäryrityksillä sekä sellaisilla henkilöillä olevat tällaiset oikeudet, jotka toimivat omissa nimissään mutta emoyrityksen tai muiden tytäryritysten lukuun." Aiemman VII direktiivin 2.1 artikla oli samansisältöinen.

1:6a §. Pien-, suur- ja keskikokoiskonserni. Uuden pykälän 1 momentin 1 kohta perustuu 3.5 artiklaan, 2 kohta 3.7 artiklaan ja 3 kohta 3.6 artiklaan. Kohdassa 1 hyödynnetään 3.5 artiklan toisen alakohdan jäsenvaltio-optiota, joka sallii määritelmän rahamääräisten kynnysarvojen korottamisen puoli- toistakertaisiksi.

Pykälän 2 momentti on laskentatekninen täsmennys, joka vastaa 1 momentin perustana olevia artikloja.

KPL 1:7 §. Omistusyhteyseritys. Voimassaolevaa säännöstä vastaavan 1 momentin perustana on 2.2 artikla, jonka mukaan "omistusyhteydellä" [engl. participating interest] [tarkoitetaan] sellaista yrityksellä olevaa oikeutta toisen yrityksen pääomaan, joka riippumatta siitä, onko siitä annettu arvopaperi vai ei, luo pysyvän yhteyden kyseisten yritysten välille ja jonka tarkoituksena on edistää ensiksi mainitun yrityksen toimintaa. Osuutta toisen yrityksen pääomasta on pidettävä omistusyhteytenä, jos osuus ylittää prosentuaalisen kynnysen, jonka jäsenvaltiot saavat vahvistaa enintään 20 prosentiksi." Samanlainen säännös sisältyi entiseen IV direktiiviin (17 art.).

Tämän momentin presumption voi kumota esimerkiksi omistuksen lyhytaikaisuus. Yhteyden voidaan katsoa syntyvän myös vähäisemmällä omistuosuudella, jos myös muut säännöksessä asetetut ehdot täyttyvät (hallituksen esitys 173/1997).

EU-komission tulkitsevassa direktiivitiedonannossa (98/C 16/04; 14 kohta) esitetään lisäksi, että "[k]un omistusyhteydet ovat eri jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen alaisia ja kun omistusyhteys perustuu eri suuruisiin prosentiosuuksiin, omistusyhteyden olemassaolo ratkaistaan sen jäsenvaltion lainsäädännön perusteella, johon yritys on rekisteröity." Yrityksellä tarkoitettaneen tässä sitä osapuolta, joka omistaa toista yritystä säännöksessä edellytetyllä tavalla.

Entisen IV direktiivin "omistusyhteys" ja VII direktiivissä tarkoitettu osakkuusyritys (engl. associated company) eivät ole synonyymeja, sillä viimeksi mainittu edellyttää myös huomattavaa vaikutusvaltaa (significant influence), joka perustuu 33.1 artiklan mukaan vähintään viidenneksen ääniosuuteen, kun taas omistusyhteyden alarajan kukin jäsenvaltio voi itse määrätä, ei kuitenkaan 20 prosenttia korkeammaksi, kuten edellä on jo mainittu. Suomessa säännös on saatettu voimaan tämän enimmäisrajan mukaisena. Kuitenkin, jos omistus perustaa yritysten välille pysyvän yhteyden, joka syntyy esimerkiksi hallituksen jäsenyyden kautta ja se on tarkoitettu edistämään liiketoimintaa, voi myös pienempi omistusosuus riittää siihen, että yritystä pidetään intressiyrityksenä (hallituksen esitys 173/1997).

KPL 1:8 §. Osakkuusyritys. Pykälän 1 momenttia "huomattavan vaikutusvallan" -käsitteestä on tarkennettu direktiivin mukaisesti. Se tarkoittaa, että kirjanpitovelvollisella on mahdollisuus vaikuttaa toisen yrityksen taloudellisten ja operatiivisten päätösten tekemiseen, mutta kirjanpitovelvollisella ei kuitenkaan ole konsernisuhteelle ominaista määräysvaltaa (konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006 annettu kirjanpitolautakunnan yleisohje, kohta 9.1).

Momentin perustana on 2.13 artikla, jonka mukaan "osakkuusyrityksellä" [tarkoitetaan] yritystä, jossa toisella yrityksellä on omistusyhteys ja jonka toiminnan ja talouden periaatteiden suhteen kyseinen toinen yritys käyttää huomattavaa vaikutusvaltaa. Yrityksen katsotaan (engl. is presumed) käyttävän huomattavaa vaikutusvaltaa toisessa yrityksessä, jos sillä on vähintään 20 prosenttia tämän toisen yrityksen osakkeenomistajien tai jäsenten äänimäärästä." Samankaltainen säännös sisältyi entiseen IV direktiiviin (59.1 art.), kuten myös VII direktiiviin (33.1 art.).

Kirjanpitokäytännössä niin omistusyhteyseritys- kuin osakkuusyritysaseman olemassaolo tulee pääsääntöisesti arvioitavaksi edellä mainittujen rajojen perusteella (hallituksen esitys 173/1997).

Toisin kuin voimassaolevassa momentissa, vähintään viidesosan omistus perustaa aina osakkuusyrityssuhteen. Siten kirjanpitovelvollinen ei voi vedota siihen, että omistus ei anna sitä vastaavaa vaikutusvaltaa. Voimas-

saolevaa lainkohtaa tulkitsevässä kirjanpitolautakunnan kannanotossa esitetään, että huomattava vaikutusvalta voi puuttua yli viidesosan ääniosuudesta huolimatta esimerkiksi silloin, kun kaikki muut osakkeet tai osuudet omistaa yksi taho tai omistus on tarkoitettu vain lyhytaikaiseksi (konsernitilinpäätöksen laatimisesta **7.11.2006** annettu yleisohje, kohta 9.1).

Momentin *toisessa virkkeessä* ei kuitenkaan ehdottomasti edellytetä vähintään viidenneksen omistusta eikä ääniosuutta. Toisin sanoen osakkuusyrityssuhteeseen riittää omistusosuus, joka aikaansaa pysyvän yhteyden yrityksen ja kirjanpitovelvollisen välille ja joka on tarkoitettu edistämään kirjanpitovelvollisen toimintaa, jos kirjanpitovelvollisella on samanaikaisesti myös huomattava vaikutusvalta tämän yrityksen johtamisessa ja rahoituksessa. Tämä on kuitenkin vain lähtökohtainen olettama: säännös mahdollistaa sen, että kirjanpitovelvollinen näyttää, ettei osakkuusyrityssuhdetta ole olemassa. Tällainen näyttö on dokumentoitava hyvän kirjanpitotavan mukaisesti.

Kirjanpitovelvollinen, jolla on omistusosuuksia yhdessä tai useammassa osakkuusyrityksessä, muttei yhdessäkään tytäryrityksessä, ei muodosta konsernia, eikä siten laadi konsernitilinpäätöstä (kirjanpitolautakunnan yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, kohta 2.1). Tällainen kirjanpitovelvollinen esittää voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 9 §:n 1 §:n 1 kohdan edellyttämänä liitetietona yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevasta yrityksestä nimen, kotipaikan ja omistusosuuden sekä viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisen oman pääoman ja tilikauden voiton tai tappion.

Kirjanpitovelvollisella voi olla huomattava vaikutusvalta yrityksessä myös tytäryrityssensä kanssa tai niiden kautta. Pykälän 2 momentissa on säännös tämän tilanteen huomioon ottamisesta: osakkuusyrityssuhde syntyy myös, jos kirjanpitovelvollisella yhdessä yhden tai useamman tytäryrityssensä kanssa on huomattava vaikutusvalta ja omistusosuus, joka vastaa sitä, mitä 7 §:ssä edellytetty omistusyhteyssuhteelta. Tämä koskee myös tilannetta, jossa edellä tarkoitettu vaikutusvalta ja omistusosuus ovat täysin välillistä eli kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä

joko yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa.

Pykälän 3 momentissa viitataan 5 §:n 2–4 momenttiin, joten ääniosuuden laskemisessa ei oteta huomioon mahdollisia äänestysrajoituksia eikä osakkuusyrityksellä itsellään tai sen tytäryrityksellä olevia ääniä. Samoin momentin perusteella omissa nimissään mutta toisen lukuun toimivien henkilöiden äänimäärät luetaan sille, jonka lukuun toimitaan.

KPL 1:9 §. Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Pykälä on uusi säännös. Sen 1 momentin 1–3 kohdat perustuvat lähes samanaisiin **2.1.a**, **2.1.b** ja **2.1.c** artikloihin, jotka määrittelevät yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöt. Kohtien sanamuodot seuraavat direktiiviä sen korostamiseksi, että tällainen yhteisö on otettava huomioon esimerkiksi konsernitilanteessa, vaikka yhteisön kotipaikka ei olisi Suomessa ja siten jäisi tällaisen lainsäädäntövallan ulkopuolelle.

Direktiivissä on asetettu yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle muita ankarampia vaatimuksia. Kohdan 1 nojalla nämä kohdistuvat Suomessa ensinnäkin arvopaperimarkkinalain (746/2012) 1 luvun 7 §:ssä pörssiyhtiöihin ja muihin yhteisöihin, jonka oman tai vieraan pääoman ehtoisella arvopaperilla käydään kauppaa tällaisessa tai ulkomaisessa pörssissä tai muulla säännellyllä markkinalla.

Momentin 2 kohta puolestaan ulottaa yleiseen etuun perustuvat erityiset tilinpäätösvaatimukset luottolaitostoiminnasta annetun lain (121/2007) ja sijoituspalvelulain (747/2007) tarkoittamiin kirjanpitovelvollisiin ja 3 kohta vakuutusyhtiölain (521/2008) ja vakuutusyhdistyslain (1250/1987) tarkoittamiin kirjanpitovelvollisiin.

Momentin 4 kohta pohjautuu **2.1.d** artiklaan, jonka mukaan "yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä" [tarkoitetaan] jäsensvaltioiden toimesta yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi nimettyjä, kuten esimerkiksi yritykset, joilla on yleisen edun kannalta suuri merkitys niiden liiketoiminnan luonteeseen, yrityksen koon tai työntekijämäärän vuoksi."

Edellä mainittujen lisäksi 2 momentissa tällaisiksi yhteisöiksi Suomessa nimetään erikseen työntekijän eläkelain (395/2006) sääntelemät eläkelaitokset, joita ovat työeläkevakuumuutusyhtiöistä annetussa laissa (354/1997)

tarkoitettut työeläkevakuutusyhtiöt sekä vakuutuskassalaissa (1164/1992) tarkoitetut eläkekassat ja eläkesäätiölaissa (1774/1995) tarkoitetut eläkesäätiöt. Eläkelaitokset tarjoavat työntekijöille lakimääräistä eläketurvaa ja ne ovat – yksittäisen eläkelaitoksen konkurssitilanteessa – toissijaisesti keskinäisessä yhteisvastuussa eläkelupausten täyttämistä työntekijän eläkelain 181 §:n nojalla, joten on perusteltua niiden määrittelemisen kirjanpidollisen informaation sisällön ja julkisuuden suhteen merkittäviksi yhteisöiksi.

KPL 1:10 § Direktiivi. Uusi pykälä sisältää lainsäädäntötekniisen määritelmän siitä, että direktiivillä tarkoitetaan tässä laissa vuoden 2013 tilinpäätösdirektiiviä, joka julkistettiin 29.6.2013 Euroopan unionin virallisessa lehdessä. Määritelmän myötä muualla laissa on mahdollista viitata tähän direktiiviin lakiteknisesti. Määritelmää hyödynnetään jäljempänä muun muassa 3 luvun 4 §:ssä.

KPL 1:11 § IAS-asetus. Pykälässä on niin kutsutusta IAS-asetuksesta uusi lakitekniinen määritelmä, jota käytetään 5 luvun 2a §:n 1 momentissa ja 2b §:ssä, 6 luvun 1 §:n 5 momentin 1 kohdassa ja 7a luvun 1 §:ssä.

Lukuun ei ole sisällytetty direktiivin 2.14 ja 2.15 artiklojen mukaisia määritelmiä sijoitusyrityksistä ja holdingyrityksistä, sillä niitä koskevaan kirjanpidolliseen erityissäätelyyn ei ole tarvetta Suomessa.

KPL 2 LUKU. LIIKETAPAHTUMIEN KIRJAAMINEN JA KIRJANPITOAINEISTO

Lain 2 luvussa säädetään liiketapahtumiin perustuvien kirjanpitomerkintöjen tekemisestä tilikauden aikana samoin kuin merkintöjen perustana olevista tositteista samoin kuin niiden ja muun kirjanpitoaineiston säilyttämisestä. Direktiivi ei koske välittömästi näitä seikkoja, joten säännökset ovat muotoilultaan kansallisia. Direktiivin johdannon kohdassa (17) todetaan erikseen, että olennaisuusperiaatteen ei ole tarkoitettu ulottuvan kansallisiin määräyksiin liiketapahtumien kirjaamisesta. Luku koskee kaikkia kirjanpitovelvollisia, myös niitä, jotka on 1 luvun 1a §:ssä vapautettu tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta, sekä niitä, jotka laativat tilinpäätöksensä kansainvälisten standardien

mukaisesti 7a luvun 2 §:n tai 3 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

Tämän luvun ja siihen muualla laissa läheisesti liittyvien määräysten kehittämisessä on pyritty siihen, että kirjanpitovelvollisia pakottavasti velvoittavia säännöksiä siirretään kirjanpitolakiin voimassa olevan lain perusteella annetuista ministeriöpäätöksistä, ja kirjoitetaan sellaiseen muotoon että ne ovat noudatettavissa kirjanpitojärjestelmän teknologiasta ja rakenteesta riippumatta. Kumomalla ministeriöpäätökset, joissa on annettu seikkaperäisiä ja teknisen kehityksen myötä nopeasti vanhentuvia määräyksiä kirjanpitojärjestelmien teknisen toteutuksen yksityiskohdista, annetaan kirjanpitovelvollisille ja järjestelmien kehittäjille mahdollisuus luoda kilpailukykyisiä ratkaisuja ja viedä teknologiaa eteenpäin entistä luotettavammalla pohjalla. Samalla kirjanpitolautakunta voi ohjata hyvää kirjanpitoa yleisohjeiden ja lausuntojen kautta, osoittaen hyviä mutta ei muita, mahdollisesti parempiakin, vaihtoehtoja pois sulkevia ratkaisumalleja. Pyrkimyksenä on myös, että tällä tavalla selkeytetään tilannetta lainsäädäntöteknisesti ja siten vähennetään kirjanpitovelvollisiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa.

Sen lisäksi, että luotettava ja vaikeuksista tarkastettavissa oleva kirjanpito on edellytys oikean ja riittävän kuvan antavan tilinpäätöksen laatimiselle, sillä on merkittävä tehtävä veroilmoituksen ja muun viranomaisraportin perustana. Hallinnollisen taakan vähentämiseksi näiden ilmoitusten ja raporttien sujuva automatisointi ja päällekkäisyyksien poistaminen on avainasemassa. Samalla on huomioitava, että kirjanpidon ja siihen perustuvan viranomaisraportoinnin luotettavuuden ja tarkastettavuuden varmistaminen on perusedellytys harmaan talouden torjunnalle. Tämän luvun määräyksistä on poistettu kaikki esteet kirjanpidon ja siihen perustuvan raportoinnin automatisoinnille ja nykyaikaisen tietotekniikan hyödyntämiselle. Samalla vaatimuksia kirjausketjun eheydelle ja kirjanpitoaineistojen säilyttämiselle ja tarkasteltavuudelle on selkeytetty ja täsmennetty harmaan talouden torjunnan edistämiseksi.

Kokonaisuutena tähän lukuun tehdyt muutokset laskevat selvästi kirjanpitovelvollisiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa ja kohen-tavat viranomaisten mahdollisuuksia torjua

harmaata taloutta. Tarkemman vaikuttavuus-analyysin tekeminen ei tässä vaiheessa ole mahdollista, koska säädosmuutokset pääsääntöisesti eivät suoraan tai heti vaikuta kirjanpitovelvollisten käytäntöihin. Vaikutukset ilmenevät vasta kun taloushallinnon tietojärjestelmiä sekä viranomaisten tietojärjestelmiä ja käytäntöjä kehitetään eteenpäin säädösten mahdollistamalla tavalla.

KPL 2:1 §. Liiketapahtumat. Voimassa-olevaa säännöstä vastaavassa pykälässä ensimmäisenä mainittu liiketapahtuma eli *meno* on kirjanpitovelvollisen vastaanottamastaan tuotannontekijästä tai muusta suoritteesta antama vastike rahassa ilmaistuna. *Tulo* taas on kirjanpitovelvollisen myymän tai muuten luovuttaman suoritteen rahana ilmaistu vastike (hallituksen esitys 1972/120 s. 2).

Lain 1 luvun 4 §:ssä säädetty tilikausi rajaa yrityksen tuloksen tietylle ajanjaksolle. Jotta tarkastelu voitaisiin toteuttaa johdonmukaisella tavalla, on ratkaistava, mitkä kirjanpitoon merkityistä tuloista ja menoista kuuluvat asianomaiseen tilikauteen. Perusratkaisuna tällaisessa jaksottamisessa on meno tulon kohdalle -periaate, jonka mukaan tilikauden tuloista vähennetään ne ja vain ne menot, jotka kirjanpitovelvollinen on uhrannut juuri näiden tulojen aikaansaamiseksi. Tällöin samasta tuloslaskelmasta ilmenevät tulojen ansaitsemiseksi uhratut menot niitä vastaavien tulojen kanssa. Menosta asianomaiselle tilikaudelle kohdistuvaa osaa – joka merkitään tilikauden tuloslaskelmaan vähennyseräksi – kutsutaan *kuluksi* kirjanpito-oikeudellisessa käsitteistössä, kun taas *tuotto* on tilikauden tuloslaskelmaan tulosta kirjattava osuus (hallituksen esitys 1972/120 s. 3); tästä säädetään jäljempänä 5 luvun 1 §:ssä.

Kun menoja syntyy ennen kuin tuloja kertyy ja ne usein myös maksetaan ennen kuin tuloista kertyy rahaa kassaan, tarvitsee kirjanpitovelvollinen – yritysmuodostaan riippumatta – oman tai vieraan pääoman ehtoista rahoitusta. Tällaiset pääoman sijoitukset ovat pykälässä mainittuja *rahoitustapahtumia*. Niihin kuuluvat myös pääomien palautukset sekä voitonjako samoin kuin niistä sekä tuloista ja menoista johtuneet maksut kassaan ja kassasta (hallituksen esitys 120/1977 s. 2 ja 3).

Suoriteperusteisessa juoksevassa kirjanpidossa menon tai tulon syntymishetkellä — eli

kun asianomainen tuotannontekijä vastaanotetaan tai suorite luovutetaan — tehty kirjaus ei aina vastaa lopullista maksua, sillä liiketapahtuma joudutaan usein kirjaamaan jo ennen kuin sen tarkka määrä on tiedossa. Esimerkiksi alennukset ja valuuttojen kurssivaihteluiden aiheuttamat muutokset saadaan usein tietää vasta sen jälkeen kun niiden perusteena olevat menot tai tulot on jo suoriteperusteen mukaan kirjattu. Näitä tulon ja menon vähennys- tai lisäyseriä, joilla tulo tai meno korjataan lopulliseen määräänsä, nimetään pykälässä *oikaisueriksi*. Myös rahoitustapahtumiin voi liittyä oikaisueriä. Tällaista kirjausta ei tule sekoittaa kirjanpitomerkinnän tekemiseen syntyneiden virheiden, esimerkiksi väärälle tilille tehdyn tai väärän määräisen merkinnän, korjaamiseen.

Oikaisuerien ohella kirjanpitoon voi tulla merkittäväksi myös *siirtoeriä*. Nämä voivat johtua ensinnäkin siitä, että jollekin tilille kirjatun menon tarkoitus muuttuu alkuperäisestä. Jos yrityksen omistaja esimerkiksi ottaa henkilökohtaiseen käyttöönsä myytäväksi tarkoitettuja tuotteita, on suoritettava menonsiirtokirjaus näiden tuotteiden hankintamenojen tililtä omistajan oman käytön tilille, joka on rahoitustili.

Toiseksi meno saatetaan siirtää toisen kirjanpitovelvollisen menoksi, kun siirron perusteeksi tarvittava tieto on saatu. Näin menetellään muun muassa silloin, kun kahden konserniyrityksen välillä on sovittu toisen konserniyrityksen huolehtimien yhteisten hallintotoimintojen aiheuttamien menojen ja osta tietyssä suhteessa ajanjaksoittain.

Menonsiirtoerien ohella kirjanpidossa on myös tulonsiirtoeriä, jotka voivat olla lakimääräisiä, kuten valmistevero, tai sopimusperusteisia kuten rahtimaksut ja myyntiproviosiot. Tulonoikaisusta tulonsiirto eroaa siinä, ettei sen saajana ole kirjanpitovelvollisen asiakas vaan jokin muu taho.

KPL 2:2 §. Kirjanpitotilit ja tililuettelo. Voimassaolevan säännöksen kanssa pitkälti samasanainen 1 momentti edellyttää kunkin liiketapahtuman merkitsemistä sen sisältöä vastaavalle tilille. Tilin valinta on tahdonilmaisu siitä, miten asianomainen liiketapahtuma tulee kirjanpidollisesti ymmärtää. Selvyyden vuoksi määritellään liiketapahtuman merkitseminen kirjaukseksi, sekä selkeytetään momentin sanamuotoa.

Eri tilikausien tulon muodostumisen ja taloudellisen aseman vertailemiseksi momentti velvoittaa myös siihen, että jokainen tili pidetään sisällöltään samana. Muuttaminen on mahdollista vain, jos siihen on erityistä syytä.

Nykylain tavoin 2 *momentissa* edellytetään kirjanpitovelvollisen ylläpitävän ajantasaista luetteloa kirjanpitotileistä. Selkeyden ja riittävän erittelyn vaatimukset edesauttavat osaltaan kirjanpidon tarkastettavuutta.

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1672/2002 katsonut, että 1 luvun 3 §:n tarkoittama hyvä kirjanpitotapa edellyttää tililuettelolta ainakin sen asteista tarkkuutta, että pääkirjatilien saldot voidaan tilinpäätöstä laadittaessa siirtää sellaisinaan tuloslaskelmaan oikeaan tuotto- tai kuluryhmään ja taseeseen oikeaan vastaavien tai vastattavien erään. Siten tililuettelon mukaisten tilien avulla tulee saada aikaan kirjanpitoasetuksen 1 luvun kaavojen mukainen tuloslaskelma ja tase.

Pykälään on lisätty uusi kolmas momentti, jossa määritellään pääkirjanpito ja osakirjanpito käsitteinä. Tämän muutoksen myötä on 4 §:ssä aikaisemmin esiintyneet peruskirjanpidon ja pääkirjanpidon määritelmät poistettu.

Pääkirjanpidolla tarkoitetaan sitä kirjanpitojärjestelmän ylimmän tason loogista osaa, jonka tilien saldoista johdetaan tilinpäätös, ja johon tuodaan yhdistelmäkirjauksina tietoja mahdollisista osakirjanpidoista.

Osakirjanpito voi muodostua aikajärjestykseen lajitelluista kaikenkaltaisista vienneistä, mutta käytännössä on lähes poikkeuksetta niin, että osakirjanpitoja hyödyntävä kirjanpitojärjestelmä on rakennettu liiketapahtumalajien mukaan, niin että esimerkiksi myyntireskontra ja varastokirjanpito muodostavat eri osakirjanpitoja. Pienimuotoisessakin kirjanpidossa yksi käytännössä usein esiintyvä ja merkittävä osakirjanpidon muoto on rahoituslaitokselta saatu tiliote, jota vakiintuneesti voidaan käsitellä osakirjanpitoa.

Nykyinen ministeriö päätös 47/1998 sisältää seuraavan määritelmän: ”*Osakirjanpidolla* tarkoitetaan kirjanpitoa, josta tiedot siirretään pääkirjanpitoon liiketapahtumina tai niiden yhdistelminä koneellisesti taikka osakirjanpidon merkintöjen yhdistelmistä kirjaimella. Osakirjanpidosta tiedot saadaan siirtää

pääkirjanpitoon myös toisen osakirjanpidon kautta.”

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista (1.2.2011) kohdassa 1.4 on määritelty osakirjanpito seuraavalla tavalla:

”Tietojärjestelmä muodostaa osakirjanpidon, jos siitä siirretään tietoja varsinaiseen kirjanpitojärjestelmään yhdistelmänä tai muuna yhteenvetona. Esimerkiksi myyntireskontra, josta laskut tai suoritukset siirretään yhdistelminä pääkirjanpitoon, on osakirjanpito. Osakirjanpito on kirjanpidon osa ja sitä on säilytettävä kuten pääkirjanpitoa.

Tietojärjestelmä ei ole osakirjanpito, jos siitä siirretään tiedot pääkirjanpitoon tai toiseen osakirjanpitoon liiketapahtumakohtaisesti ja jos tietojärjestelmän tositaiteesta on aukoton kirjausketju varsinaisen pääkirjanpitoon. Esimerkiksi elektroninen ostolaskujen käsittelyjärjestelmä, josta ostojen kirjaukset siirretään liiketapahtumakohtaisesti pääkirjanpitoon tai ostoreskontraan ja ostolaskut koneellisesti tietovälineelle, ei ole osakirjanpito, jos koneellisesti tietovälineelle tallennettujen ostolaskujen ja niiden pääkirjanpitoon siirrettyjen kirjausten välillä vallitsee aukoton kirjausketju. Tällaisissa tapauksissa kyse on pääkirjanpidon osasta.”

Pykälän otsikko on muutettu sen uudistetun sisällön mukaiseksi.

KPL 2:3 §. Kirjaamisperusteet. Kirjauskypsyydellä tarkoitetaan sitä, missä vaiheessa liiketapahtuman katsotaan olevan ”kypsiä” rekisteröitäväksi kirjanpitoon. Kirjauskypsyys määrittää siten, mille päivälle tietty liiketapahtuma merkitään. Pykälässä tarkoitettu kirjaamisperusteet ovat vaihtoehtoja kirjauskypsyyden määrittämiseksi. Kirjaamisperuste on eri asia kuin kirjauksen tekninen suorittamisajankohta, josta puolestaan säädetään tämän luvun 4 §:ssä.

Voimassaolevan säännöksen mukaisessa 1 *momentissa* säädetään ensisijaiseksi kirjaamisperusteeksi suoriteperuste, jonka mukaisesti ostaja merkitsee kirjanpitoonsa menon silloin, kun hän vastaanottaa tuotannon tekijän myyjältä. Vastaavasti myyjä kirjaa tulon luovuttaessaan suoritteen ostajalle. Toisin sanoen niin ostot kuin myynnit kirjataan menoksi ja tuloksi sille päivälle, jona asianomaisen hyödykkeen toimitus tapahtuu. Kun kirjanpidossa noudatetaan suoriteperustetta,

ei saatu maksu ole vielä tuloa, ellei suoritetta luovuteta samanaikaisesti maksun kertymisen kanssa. Toisaalta myöskään maksun kertyminen myöhemmin kuin suoritteen luovutuksen jälkeen ei vaikuta suoriteperusteen mukaisen tulon syntymiseen, joka toteutuu suoritteen luovutuksessa (hallituksen esitys 120/1977 s. 3).

Uusittu 2 *momentti* sallii voimassaolevan säännöksen mukaisen maksuperusteen ohella niin sanotun laskuperusteen, joka tarkoittaa liiketapahtuman merkitsemistä kirjanpitoon laskun päivämäärälle. Momentin tarkoituksen on helpottaa käytännön kirjanpityötä, sillä laskuperuste on hyväksytty myös arvonnalisäverotuksessa. Kirjanpitoa hyödynnetään myös arvonnalisäveron laskennassa ja tilittämisessä. Arvonnalisäverolain (1501/1993) 136 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan "[t]ilikauden aikana tilikaudelle – – kuuluva vero saadaan – – kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostajaa on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu" ja vastaavasti 146 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan "[t]ilikauden aikana saadaan tilikaudelle – – kuuluva vähennys kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana vähennykseen oikeutettua on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu."

KPL 2:4 §. Kirjausjärjestys ja -ajankohta. Pykälän 1 *momentin* perusteella kirjanpito on järjestettävä niin, että kirjauksia voidaan tarkastella paitsi aikajärjestyksessä myös asiajärjestyksessä. Viimeksi mainitulla järjestyksellä tarkoitetaan systemaattista kirjaamista liiketapahtumien sisältöä vastaaville tileille. Aikaisemmin pykälässä puhuttiin kirjaamisesta sekä aika- että asiajärjestykseen. Käytännössä kirjauksia ei tehdä tietojärjestelmässä tai edes pienissä paperiperustaisissa kirjanpidoissa kahteen eri paikkaan tai järjestykseen, vaan kirjauksen tietoihin merkitään sekä sen päivämäärä että tiliöinnit, ja tietojärjestelmä sekä sen tuottamat raportit mahdollistavat tietojen tarkastelun sekä aika- että asiajärjestyksessä. Momentin muotoilua on muutettu vastaamaan tätä. Aikaisemmin sulissa tässä määritellyt käsitteet *peruskirjanpito* ja *pääkirjanpito* on samalla poistettu, koska niiden merkitys kirjanpitoikäytännössä on muotoutunut lakiin nähden erilaisiksi. Peruskirjanpitoa ei sanana enää juurikaan käy-

tetä kuvaamaan aikajärjestykseen lajiteltuja kirjauksia (yleisemmin ns. päiväkirja), ja pääkirjanpito on nykyisessä kielenkäytössä paitsi asiajärjestykseen eli tileittäin lajiteltu kirjanpito myös se kirjanpitojärjestelmän ylimmän tason looginen osa, jonka tilien saldoista johdetaan tilinpäätösraportit, ja johon tuodaan yhdistelmäkirjauksina tietoja osakirjanpidoista. Pääkirjanpito ja osakirjanpito on nyt määritelty 2 §:n 3 momentissa.

Tässä momentissa sekä useassa muussa tämän luvun pykälässä puhutaan kirjanpidon tai muun aineiston *tarkastelemisesta*. Sillä tarkoitetaan sen lukemista tai selaamista, joko manuaalisesti tai ohjelmiston taikka ohjelmistorajapinnan kautta, tai sen tilapäistä muuttamista muotoon jossa tämä on mahdollista. Paperiperustaisia hyvin pieniä kirjanpitoja tietyksi selataan ja luetaan manuaalisesti samassa muodossa. Vähänkin isompien kirjanpitojen osalta kyseeseen tulevat hyvin usein erilaiset tietokantahaut ja tiedostomuunnokset, joiden avulla seulotaan, yhdistellään ja järjestetään aineisto tarkoituksen mukaiseen muotoon. Tarkoituksena ei ole sanalla eri kirjanpitojärjestelmien teknisistä ratkaisuista ja toteutustavoista, koska ne voivat käytännössä olla perustellusti hyvinkin erilaisia, vaan yleisellä tasolla todeta että tietoihin on päästävä käsiksi jollain tilanteeseen nähden teknisesti järkevällä tavalla.

Momentin muotoilun muutos ei aiheuta muutostarpeita voimassa olevan lainsäädännön mukaisissa kirjanpitojärjestelmissä.

Pykälän 2 *momentissa* on aikaisemmin säädetty sekä siitä, millä tarkkuudella kirjauksia kohdistetaan ajallisesti, että siitä miten nopeasti kirjauksia pitää tehdä. Selvyiden vuoksi määräykset siitä, miten nopeasti kirjauksia pitää tehdä, on siirretty uuteen 4 momenttiin, ja 2 momentissa säädetään nyt pelkästään kirjausten ajallisesta kohdistamisesta.

Momentin *ensimmäinen* virke velvoittaa kirjaamaan käteisellä rahalla suoritettut maksut päiväkohtaisesti. Virkkeestä on, 1 momentin muutosten mukaisesti, poistettu maininta aikajärjestyksestä, jolla ei sinänsä ollut itsenäistä sisältöä. Kun kirjaukset tehdään päiväkohtaisesti niin 1 momentin vaatimuksesta seuraa, että niitä on voitava tarkastella aikajärjestyksessä päivän tarkkuudella. Toisaalta muuta kuin käteisellä rahalla suoritettua maksua koskeva kirjaus saadaan tehdä

kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella. "Muulla vastaavalla jaksolla" tarkoitetaan neljää tai viittä viikkoa. Usein on tarkoituksenmukaisempaa asettaa viikko eikä kalenterikuukausi laskennan perusjaksoksi (hallituksen esitys 126/2004).

Pykälään on lisätty maininta osakirjanpitojen kirjaamisesta pääkirjanpitoon yhdistelmänä, joiden osalta sovelletaan samoja kohdistamisrajoja kuin muihin paitsi käteistapahtumien kirjaamiseen. Tämä säännös on luonteensa johdosta selvytyden vuoksi nostettu voimassa olevasta ministeriö päätöksestä 47/1998 lain tasolle, joskin osakirjanpitojen yhdistelmäkirjaukset pääkirjanpitoon kuuluvat myös luokkaan "muut paitsi käteismaksujen kirjaukset". Teknisesti osakirjanpitojen kirjaukset pääkirjanpitoon ovat kuitenkin sellaisia kirjauksia jotka eivät suoraan perustu varsinaiseen tositteseen, vaan alemman tason kirjanpitoihin, mitkä eroavat tositteista mm. säilytysaikavaatimusten osalta. Monipuolisesti rakennetussa kirjanpitojärjestelmässä alemman tason osakirjanpidoista seuraavan tason osakirjanpitoihin tehtäviin yhdistelmäkirjauksiin sovelletaan samoja periaatteita.

Pykälän 3 momentti on kumottu. Ministeriö päätöksessä 47/1998 olevat yksityiskohdalliset määräykset yhdistelmävientien ja osakirjanpitojen täsmäyttämiseksi ja teknisestä toteuttamisesta on korvattu sillä, että 6 § kirjausketjusta on täsmennetty. Kirjausketjun tekninen toteutus riippuu ratkaisevasti siitä, millä rakenteella ja teknologialla kirjanpitojärjestelmä on toteutettu. Kirjanpitolautakunta voi tämänkin asian osalta tarvittaessa antaa ohjausta hyvän kirjanpitotavan toteuttamisesta yleisohjeiden ja lausuntojen kautta.

Pykälän 4 momentissa säädetään määräraajasta kirjausten tekemiselle. Voimassa olevan lain tavoin edellytetään käteismaksujen viipymätöntä kirjaamista. Toisaalta nykyisin vaatimus muiden kuin käteistapahtumien kirjaamisesta neljän kuukauden sisällä jakson päättymisestä korvataan tarkennetulla ja kirjanpitovelvollisten erilaisia olosuhteita paremmin huomioon ottavalla säännöksellä.

Melkein kaikki liiketoimintaa harjoittavat kirjanpitovelvolliset joutuvat, arvonnäköarvoilmoitusten aikataulun vuoksi, pitämään ainakin suurimman osan kirjanpidostaan ajan tasalla kuukausittain tai korkeintaan kahden

kuukauden viipeellä. Arvonnäköarvoilmoitus edellyttää muiden kuin käteisperusteisten tapahtumien osalta monen kirjanpitovelvollisen osalta nopeampaa kirjausrytmiä kuin mitä voimassa olevassa momentissa säädetään, sillä arvonnäköarvo on pääsääntöisesti maksettava valtiolle viimeistään asianomaista kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä (arvonnäköarvolaki 147 § 1 momentti). Kaikki ne kirjanpitovelvolliset, joilla on vakituisia työntekijöitä, joutuvat myös työnantajavelvoitteiden täyttämiseksi pitämään palkkakirjanpitoa ajan tasalla kuukausittain. Lisäksi on huomattava, että kun käteismaksuja on joka tapauksessa kirjattava viipymättä, ja tiliotteita vakiintuneesti käsitellään osakirjanpitoa joista saadaan tehdä yhdistelmäkirjauksia pääkirjanpitoon, niin kirjanpitovelvollisten kaiken maksuliikenteen osalta kirjaukset tehdään käytännössä jatkuvasti. Käytännössä liiketoimintaa harjoittavat ja työnantajina toimivat kirjanpitovelvolliset ovat näistä syistä poikkeuksetta tehneet kirjanpitoa kuukausittain, ja voimassa olevan lain säännös neljän kuukauden määräajasta on jäänyt kuolleeksi kirjaimeksi.

Toisaalta on olemassa laaja joukko kirjanpitovelvollisia, joihin kuuluvat muun muassa monet pienet yhdistykset, yhden tai kahden talon asunto-osakeyhtiöt, lepäävät osakeyhtiöt, sekä monet holdingyhtiön kaltaiset yhteisöt, joiden ei tarvitse tehdä tilinpäätöksen rekisteröinnin ja veroilmoituksen antamisen lisäksi muita ilmoituksia viranomaisille. Näissäkin kirjanpitovelvollisissa tulee kuitenkin kaikki maksutapahtumat kirjata osakirjanpitoihin viivytyksettä joko pankin tai käteismaksujen osalta kirjanpitovelvollisen toimesta. Sama koskee esimerkiksi arvopaperisijoituksia omaan lukuun tekeviä kirjanpitovelvollisia, jolloin arvopaperivälittäjän järjestelmän tuottamat raportit toimivat tiliotetta vastaavina jatkuvasti ajan tasalla olevina osakirjanpitoa. Melkein aina tositteiden ja pääkirjanpitojen määrä on näillä kirjanpitovelvollisilla niin pieni, että kirjanpidon tekeminen valmiiksi on hyvin nopea toimenpide. Kun kyseessä on tällainen kirjanpitovelvollinen, jonka taloudellinen asema ei ole niin heikko että se vaatisi erityisiä seurantalaskelmia tilikauden aikana, niin kirjaukset pääkirjanpitoon on voimassa olevan lain aikanakin käytännössä tehty kerran vuo-

dessä, ennen tilinpäätöksen ja veroilmoituksen laatimista.

Kaikki kirjaukset on luonnollisesti aina tehtävä ennen kuin tilinpäätös laaditaan. Jos kirjanpidon perusteella annetaan lakiin tai lakiin perustuvaan säännöksen johdosta ilmoituksia viranomaisille, niin tarvittavat kirjaukset on tehtävä siinä ajassa että nämä ilmoitukset voidaan laatia ja antaa ajallaan. Tällaisia ilmoituksia ovat esimerkiksi arvonnalisäveroilmoitukset, työnantajailmoitukset ja vastaavat. Kuten 6 §:stä ilmenee, niin vaatimus kirjausketjusta koskee myös näitä ilmoituksia.

Riippumatta siitä, onko kauden aikana annettava kirjanpitoon perustuvia ilmoituksia viranomaisille, niin momentin viimeinen virke velvoittaa kirjanpitovelvollisen tarvittaessa pitämään kirjanpitonsa niin ajan tasalla kauden aikana, että sen hallintoelimet voivat täyttää valvontavelvollisuutensa. Tämä tulee ajankohtaiseksi esimerkiksi silloin, jos osakeyhtiön maksuvalmius on uhattuna, tai jos sen oma pääoma on lähellä nollaa, tai muuten on syytä epäillä että sen kyky vastata velvoitteistaan on kyseenalaistettavissa. Tällaisissa tilanteissa kirjanpitoa on saatettava ajan tasalle jos se on tarpeen jotta yhteisön hallintoelimet saisivat tarvittavat tiedot jotta pystyisivät tekemään lainsäädännön edellyttämät päätökset ja ryhtymään tarvittaviin toimenpiteisiin. Esimerkiksi konkurssitilanteessa ei voida vedota siihen, että kirjanpitoa ei olisi ollut pakko tehdä eikä tietoa yrityksen tilanteesta siten olisi ollut.

Uuden momentin mukaan kirjanpito on siis tehtävä viimeistään silloin ja siltä osin kun se tarvitaan ilmoituksen tai tilinpäätöksen perustaksi tai hallintoelimen valvontavelvollisuuden täyttämiseksi. Tämä selkeyttää kirjanpitovelvollisen velvollisuuksia, ja on selkeä parannus voimassa olevaan säännökseen, joka suurimmalla osalla kirjanpitovelvollisia on joko turha tai käytännön syistä ei noudateta. Yhdessä 6 ja 7 §:n muutosten kanssa uusi momentti parantaa tarkastettavuutta kauden aikana samalla kun se mahdollistaa eri kirjanpitovelvollisten tilanteisiin sopivien kirjanpito-prosessien ja käytäntöjen luomisen.

Jäljempänä olevia säännöksiä kirjausketjusta (6 §) ja kirjanpitoaineistosta (7 §) on muutettu tämän pykälän muutosten kanssa kokonaisuutena. Vaatimus kirjausketjusta on ulo-

tettu myös tässä momentissa tarkoitettuihin ilmoituksiin, ja kauden aikana kertyneet kirjanpidon aineistot, mukaan lukien sellaiset tositteet ja osakirjanpidot joista ei ole vielä tehty kirjauksia pääkirjanpitoon, on säilytettävä huolellisesti niin että niitä voi tarvittaessa vaikeuksista tarkastella.

On huomattava, että tämä pykälä ei millään tavalla poista tai lievennä itse kirjanpitovelvollisuutta. Lisäksi erityislakiin perustuvan sääntelyn tai valvonnan alaisilla toimialoilla viranomaisilla voi olla valtuuksia säätää valvottavilleen tiukemmista aikarajoista kirjausten tekemiselle, vaikka kauden aikana ei välttämättä olisi annettava ilmoituksia viranomaisille. Tämä saattaisi tulla kyseeseen esimerkiksi Finanssivalvonnan kohdalla pienten sijoituspalveluyhtiöiden valvonnan helpottamiseksi. Nämä ovat kuitenkin sektori-kohtaisia erityistarpeita, joista ei ole tarpeen säätää kirjanpitolain kaltaisessa yleislaissa.

KPL 2:5 §. Tosite. Kirjanpidon perustana ovat *1 momentissa* tarkoitettut kirjalliset tositteet, jotka todentavat liiketapahtumat. Toisin sanoen tosite kuvaa liiketapahtuman. Tätä varten tositteesta tulee käydä selville momentissa mainitun päiväyksen ja numeroinnin ohella tositteen antajan nimi, liiketapahtuman sisältö ja rahamäärä.

Momentin ensimmäisen virkkeen aikaisempaa määräystä tositteen numeroinnista on muutettu nykypäivän käytäntöjä paremmin kuvaavaksi vaatimukseksi järjestelmällisestä numeroinnista tai vastaavasta tositteen yksilöinnistä. Käytännössä tositteita numeroidaan ja yksilöidään isoissa kirjanpitojärjestelmissä monessa eri lajissa ja sarjassa, ja yhden liiketapahtuman tosite voi muodostua monen eri asiakirjan ja tiedostokentän yhdistelmästä.

Keskeistä on, että kirjausten perustana oleva tosite voidaan kaikilta osin luotettavasti yksilöidä, niin että voidaan tarkastella ne tiedot jonka pohjalta kirjaus on tehty. Numerointi ei kuitenkaan ole ainoa mahdollinen tapa toteuttaa tämä vaatimus. Laajasti käytössä olevissa tietokantapohjaisissa kirjanpidon tietojärjestelmissä yksittäisiin riveihin viitataan hakuavaimien avulla, ja XML-tekniologiaa tai ns. NoSQL-rakennetta käytävissä järjestelmissä tiedostot ja niiden osat saatetaan yksilöidä loogisen osoitelinkin tai matemaattisen tunnisteiden avulla. Oikein toteutettuina tällaiset tietotekniset ratkaisut yk-

silöivät tositteet yhtä hyvin kuin kirjallisten tositteiden manuaalinen numerointi.

Toisaalta kirjanpidossa tehdään toimia, jotka kaikki eivät edellytä tositetta perustakseen. Tällaisia ovat muun muassa tilinavaus samoin kuin tilikauden tuloksen merkitseminen taseeseen, sekä kirjanpitojärjestelmän rakenteesta johtuvat kirjausten ja erien siirrot järjestelmän eri osien välillä.

Tositteen kirjaaminen on kirjanpitovelvollisen tahdonilmaisu tositteen perustana olevan liiketapahtuman luonteesta. Voimassa olevan säännöksen määräystä tiliointimerkintöjen tekemisestä tositteeseen, ellei kirjanpidosta ilmene miten tositteen kirjaus on tehty, on korvattu tämän luvun 6 §:n (kirjausketju) sanamuotoa noudattavalla yleisemmällä tasolla olevalla vaatimuksella siitä, että tositteen, liiketapahtuman ja kirjauksen välisen yhteyden pitää olla vaikeuksitta todettavissa. Tämä vaatimus on sinänsä suoraan johdettavista kirjausketjuja koskevasta 6 §:n muotoilusta, mutta on selvyiden vuoksi nostettu myös 5 §:n tekstiin. Vaatimuksen täyttämisen tekemällä tiliointimerkintöjä tositteeseen on edelleen mahdollista, mutta tämä lienee harvoin käytännöllisin tai edes suositeltava vaihtoehto. Kirjausketju toteutuu tässä kohdalla vakiintuneesti niin, että kirjauksen yhteydessä on yksilöity sitä todentava tosite, tavanomaisesti tositteen numerolla, mikä numero on myös merkitty itse tositteeseen. Yhteys tositteesta liiketapahtumaan ilmenee tositteen sisällöstä.

On yleistä, että kirjauksen tekemiseksi tarvittavat tiedot löytyvät useammasta eri asiakirjasta tai tiedostosta. Tilanteissa jossa näin on niin kirjausketjun ylläpitäminen saattaa usein edellyttää, että kirjauksen yhteyteen luodaan sisällysluterelomainen tositteen osa, josta ilmenee mistä erillisistä tositteista löytyvät kirjauksen perustana olevat tiedot. Jo tilikauden tositemaineistosta löytyviä tositteita ei kuitenkaan tarvitse kopioida kirjauksen perustana olevaksi tositteeksi, vaan selkeästi yksilöivät viittaukset ovat riittäviä. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista (1.2.2011) kohdassa 2.3 asiaa on käsitelty seuraavasti:

”Tosite voi muodostua yhdestä tai useammasta asiakirjasta, tiedostosta tai niiden osista. Tosite voi olla esimerkiksi paperinen lasiku, XML- tai html-tiedostomuodossa oleva

verkkolasku, skannattu kuvatiedosto, tekstitiedosto tai tietokantaan tallennettu tietokoneisuus, josta voidaan tuottaa tositteen tiedot. Jos tosite muodostuu useammasta asiakirjasta tai tiedostosta tai muusta osasta, niiden yhteyden tulee olla selkeästi kuvattu siten, että tositteen tietosisältö on tarkasteltavissa kokonaisuutena. Tämä vaatimus tulee ottaa huomioon myös kirjanpitoaineiston pysyvässä säilyttämisessä.”

Nykysäännöstä pitkälti vastaavan 2 momentin perusteella menotositteesta tulee ilmetä vastaanotettu tuotannon tekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Lisäksi tuotannon tekijän vastaanottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta on voitava osoittaa tositteen avulla. Nämä aikatiedot ovat tarpeen tämän luvun 3 §:n 1 momentin mukaisen suoriteperusteen toteutumisen todentamisessa, kun tilinpäätöstä laaditaan 3 luvun 3 §:n 1 momentin 5 kohdan edellyttämällä tavalla suoriteperusteisesti.

Momentin toista lausetta on tarkennettu. Maininta tositteen liitteestä tai muusta tavasta osoittaa luovutus- tai vastaanottoajankohta on poistettu terminologian selventämiseksi. Kun tätä tietoa tarvitaan kirjauksen tekemiseksi, niin tämän tiedon lähde on määritelmän mukaan osa kirjauksen perustana olevaa tositetta.

Arvonlisäverovelvollisen on myös noudatettava arvonlisäverolain (1501/1993) säännöksiä tositteessa edellytettäviltä merkinnöiltä. Niin ikään ennakkoperintälain (1118/1996) 35 ja 36 §:ssä ja ennakkoperintäasetuksen (1124/1996) 5 luvussa sekä valmistevoituslaissa (1469/1994) on säännöksiä tositteista.

Nykysäännöksen kanssa yhdenmukaisen 3 momentin määreellä ”mikäli se on mahdollista” tarkoitetaan, ettei vähäisissä kassastamaksuissa ole välttämätöntä, että kirjanpitovelvollisella on maksua todentamassa maksunsaajan antama tosite, jos sen hankkiminen ei vaivattomasti käy päinsä. Ulkopuolisen antamaa tositetta voi olla vaikeata tai käytännössä mahdotonta saada esimerkiksi pysäköintimaksuista. Tällaisessa tapauksessa kirjanpitovelvollisen on täydennettävä saamaansa kuitia vastaanotettua tuotannon tekijää koskevalla selvityksellä, jotta se menotositteena täyttäisi edeltävän momentin vaatimuksen. Kirjanpitolautakunta pitää riittävä-

nä myös maksun suorittaneen kirjanpitovelvollisen itsensä laatimaa tositetta, jossa on merkinnät maksun vastaanottajasta, päiväyksestä, maksun suuruudesta ja vastaanotetusta tuotannon tekijästä sekä tosittien laatijan allekirjoitus (lausunto **587/1982**).

Myös kassaan maksua koskevan kirjausten on perustuttava tositteseen. Näitä ovat rahotuslaitokselta, postilta tai muulta sellaiselta taholta saatujen tosittien ohella asiakkaille annetut kuittien jäljennökset, kassakoneiden tarkkailunauhat ja muut sellaiset kirjanpitovelvollisen itsensä laatimat "omat" muistiotositteet. Pykälän 4 momentissa edellytetäänkin, että kirjaus tulee selvittää kirjanpitovelvollisen itsensä laatimalla tosittella, jollei kirjausten perusteeksi saada tositetta ulkopuoliselta. Kirjanpitolausuntakunnan lausunnossa **1770/2005** korostetaan, että myös kirjanpitovelvollisen laatima muistiotosite tulee olla olemassa kirjausta tehtäessä ja sen tulee todentaa asianomainen liiketapahtuma. Muistiotositteen laatimista vasta jälkikäteen ei siten voida pitää lain mukaisena menettelynä.

Momentin sanamuoto vastaa voimassaolevaa säännöstä, paitsi että tarkennuksena on muutettu sanamuotoa niin, että *liiketapahtumaa* eikä kirjausta todennetaan tosittien avulla.

Nykysäännöstä vastaavan 5 momentin tarkoituksena on, että milloin kirjanpito on eriytetty omaksi toiminnokseen, varmuuden tekee joku muu kuin kirjausta suorittava henkilö. Toisaalta on selvää, että esimerkiksi ammatinharjoittaja tai yksityinen liikkeenharjoittaja, joka hoitaa kirjanpitonsa itse tai on antanut sen tilitoimiston tai muun ulkopuolisen hoidettavaksi, joutuu itse tekemään varmuuden.

Pykälän 6 momentti kumotaan, koska muutokset kirjanpitoon ennen tilinpäätöksen laatimista sallitaan nyt 7 §:n 2 momentissa sekä 4 §:n 4 momentissa.

KPL 2:5a §. Käteisenä rahana maksettu palkka. Voimassaolevaa säännöstä vastaavan pykälän tarkoituksena selvityksenä käteisenä maksetuista palkoista voi olla esimerkiksi työntekijän allekirjoittama kuitti tai muu maksun todentava selvitys. Tällaisena muuna selvityksenä käy esimerkiksi työnantajan tai palkanmaksutilanteessa läsnä olleen henkilön allekirjoittama maksutosite. Kirjan-

pitotositteseen liittämisen myötä kuitista tai muusta selvityksestä tulee osa työnantajan kirjanpitoaineistoa (hallituksen esitys 24/2013).

KPL 2:5b §. Liitetietotosite. Uusi pykälä laajentaa tositekäsitetä myös tilinpäätöksen liitetietojen perustana oleviin asiakirjoihin ja laskelmiin. Liitetietojen merkitys oikean ja riittävän kuvan varmistamisessa on voimassa olevan lainsäädännön aikana korostunut entisestään. Liitetietoja annetaan pääsääntöisesti sellaisista seikoista, joiden ilmoittamatta jättäminen tarkoittaisi että tilinpäätöksestä ei välttämättä välittyisi olennaisesti oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta ja tuloksen muodostumisesta. Siten yksittäinen liitetieto on usein oikean ja riittävän kuvan kannalta olennaisempi kuin moni kirjanpitoon kirjattava yksittäinen liiketapahtuma, jonka vaikutus tilinpäätökseen kokonaisuudessaan saattaa olla vähäinen.

Käytännössä melkein kaikkien rahamääräisten liitetietojen perustana on jo nyt tosittien kaltainen asiakirja tai laskelma, joka olisi nykyllänsäädännön mukaan selkeästi tosittien asemassa jos sen pohjalta olisi tehty kirjaus varsinaiseen kirjanpitoon. Kuten liiketapahtumienkin osalta niin kyseessä voi olla ulkopuoliselta saatu asiakirja, esimerkiksi vastuusitoumuksen todentava, tai kirjanpitovelvollisen itse laatima muistio tai laskelma, tai useammasta eri asiakirjasta tai tiedostosta johdettu sisältö.

Tilinpäätösten luotettavuuden ja tarkastettavuuden varmistamiseksi on tarkoituksenmukaista, että liitetietojen perustana olevia asiakirjoja, tiedostoja ja laskelmia käsitellään ja säilytetään kuten kirjanpidon perustana olevia tosittia, ja että kirjausketjun tapainen yhteys niiden ja liitetietojen välillä on vaikeuksitta todettavissa. On kuitenkin myös sellaisia liitetietoja, esimerkiksi arvostus- ja jaksotusperiaatteita selostavat, jotka selvästi eivät perustu tosittisiin. Tämän takia pykälä on muotoiltu siten, että liitetietojen on perustuttava tosittisiin, ellei sen perusta muuten ole ilmeinen. Tämän luvun muita tosittisiin ja niiden säilyttämiseen liittyviä pykäläiä on sovellettava myös liitetietotosittisiin siltä osin kuin on mahdollista.

Tositiekäsitteen laajentaminen liitetietojen perustana olevaan aineistoon ei arvioida aiheuttavan kuin korkeintaan hyvin vähäisiä lisäkustannuksia kirjanpitovelvollisille, koska kyseessä on periaatteessa ainoastaan jo olemassa olevien asiakirjojen ja tiedostojen määrittelystä uuteen kategoriaan. Niiden numerointi, tai vastaava yksilöinti, ja säilyttäminen varsinaisen kirjanpidon tositteiden tavalla lienee suhteellisen vaivatonta, varsinkin kun otetaan huomioon niiden vähäinen määrä suhteessa liiketapahtumia todentavien tositteiden määrään.

KPL 2:6 §. Kirjausketju. Tilintarkastusta ei sen enempää kuin verotarkastustakaan voida suorittaa, ellei kirjausten yhteys tilinpäätökseen ole selvästi todettavissa. Pykälän sisältöä on selkeytetty ja laajennettu voimassa olevan lain muotoiluun verrattuna. Kirjausketjun olemassaolo ja toimivuus eivät ole pelkästään kirjanpitomerkintöjen varassa, vaan kyse on käytännössä siitä, miten kirjanpitojärjestelmä on suunniteltu ja toteutettu. Tämän takia viittaus kirjanpitoon merkitsemisestä on korvattu yleisemmällä vaatimuksella kirjanpidon järjestämisestä kirjausketjua toteuttavaksi.

Niin kuin edeltävän 5 §:n ensimmäisen momentin tositteita koskevista vaatimuksista käy ilmi, yhteys liiketapahtumasta tositteeseen on olennainen osa kirjausketjua, minkä takia tämäkin osa on sisällytetty kirjausketjun määrittelyyn. Kirjausketjun näkökulmasta liiketapahtuma, sitä todentava tosite (joka voi koostua useamman asiakirjan tai tiedoston osasta), sekä sen perusteella tehty kirjaus muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden, joka on käsitelty 4 §:n 1 momentissa.

Tämän luvun 4 §:ään tehtyjen muutosten mukaisesti säännöksessä viittaus peruskirjanpitoon on muutettu kohdentumaan osakirjanpitoon. Käsitteitä pääkirjanpito ja osakirjanpito käytetään tässäkin nykyisin vakiintuneiden määritelmien mukaisesti, joita selostettiin 4 §:n perustelujen kohdalla.

Viittaus 3 luvun 1 §:ssä tarkoitettuun tuloslaskelmaan ja taseeseen on korvattu yleisemmällä viittauksella tilinpäätökseen, johon voi sisältyä muitakin asiakirjoja, kuten rahoituslaskelma. On myös huomattava, että nämä 2 luvun säännökset koskevat myös 7a luvun mukaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattavia kirjanpitovelvollisia, joita taas 7a

4 §:n mukaan eivät koske 3 luvun 3 §:n 1-3 momentit.

Kirjanpitomerkinnät toimivat myös erilaisen veroilmoitusten ja viranomaisraporttien perustana. Tilikauden aikana annettavat arvonnalisävero- ja työnantajailmoitukset muodostavat useimmille kirjanpitovelvollisille näistä määrällisesti suurimman ja käytännössä tärkeimmän osan. Näiden ja muiden vastaavanlaisten ilmoitusten luotettavuus ja tarkastettavuus ovat tärkeitä sekä kirjanpitovelvollisen sujuvan taloushallinnon että harmaan talouden torjunnan näkökulmasta. Tämän vuoksi ne on sisällytetty säännökseen tilinpäätöksen ohella. Vaikkei kirjanpitovelvollisen olisi 1 luvun 1a §:n poikkeussäännöksen nojalla tarpeen laatia tilinpäätöstä, kirjausketjuvaatimus koskee vero- ja muiden viranomaisilmoitusten osalta myös häntä.

Tässä momentissa tarkoitetaan säännöllisiä ja kirjanpitovelvollisen ennalta tiedossa olevia ilmoituksia vero- tai muulle viranomaiselle. Velvoite koskee myös vakuutus- tai työeläkelaitokselle tehtäviä kuukausi- ja vuosi-ilmoituksia, jotka ovat lakiperusteisia. Toisaalta erityistarkoitukseen vaadittuja ilmoituksia varten kirjausketjua ei käytännössä voi varmistaa ennakkoon järjestelmätasolla eivätkä ne siten kuulu tämän säännöksen piiriin.

Vähänkin merkittävämpää liiketoimintaa harjoittavat kirjanpitovelvolliset joutuvat antamaan arvonnalisäveroilmoituksia ja työnantajailmoituksia kauden aikana, kuukausikohtaisesti tai joissain tapauksissa vuosineljänneksiltä. Kirjausketjuvaatimus näiden ilmoitusten osalta tarkoittaa käytännössä sitä, että jos myöhemmin kauden aikana muutetaan tai korjataan kauden aikaisempia kirjauksia, joiden perusteella on jo annettu tällaisia ilmoituksia, niin tämä pitää tehdä korjaustositteen tai selkeästi erottuvan korjausmerkinnän avulla siten, että kirjausketju säilyy eheänä sekä jo annettuun ilmoitukseen että myöhemmin muutetun tiedon perusteella tehtyyn tilinpäätökseen ja muihin ilmoituksiin ja raporteihin.

Momenttiin on selkeyden vuoksi lisätty vaatimus siitä, että kirjausketjua on pystyttävä seuraamaan kumpaankin suuntaan, eli sekä liiketapahtumasta, tositteista ja kirjanpitomerkinnöistä kirjanpitojen kautta tilinpäätökseen ja viranomaisilmoituksiin että myös

päinvastaiseen suuntaan siten, että voidaan todentaa mihin kirjauksiin, tositteisiin ja liiketapahtumiin jokin erä tai rivi tilinpäätöksessä tai ilmoituksessa perustuu. Kirjanpitojärjestelmää, jota ei ole näin rakennettu, ei ole mahdollista tilintarkastaa.

Vaikka säännöksen uudistettu kirjoitusasu laajentaa kirjausketjua koskevia vaatimuksia, niin siitä ei aiheutune merkittäviä lisäkustannuksia kirjanpitovelvollisille. Nykysäännöstenkin mukaisten kirjanpitojärjestelmien pitäisi käytännössä täyttää pykälän vaatimukset, ja näiden vaatimusten noudattaminen on edellytys kirjanpidon tarkastettavuudelle.

KPL 2:7 §. Kirjanpitoaineisto. Pykälän otsikkoa on muutettu yleisemmäksi osana pyrkimystä selkeyttää luvun rakennetta ja tehdä määräyksistä sellaisia, että ne pätevät sellaisinaan riippumatta kirjanpidon teknisestä toteutustavasta.

Pykälän *1 momenttia* on tämän pyrkimyksen mukaisesti laajennettu yleisemmäksi säännökseksi siitä, että kaikkia kirjanpidon aineistoja on voitava vaikeuksista tarkastella selväkielisessä muodossa, ja tarvittaessa tulostaa jos eivät ole käsillä paperi- tai vastaavassa muodossa (esimerkiksi pdf-tiedostoina). Tämä koskee sekä kauden aikana käsiteltäviä että myöhemmin säilytettäviä aineistoja, mukaan lukien sellaisia kuluvan tilikauden tositteita ja osakirjanpitoja joiden pohjalta ei ole vielä tehty kirjauksia pääkirjanpitoon. Määräys ulottuu aineistojen sisältöön, mutta ei aseta vaatimuksia niiden tekniselle muodolle.

Pykälän *2 momenttia* on muutettu niin, että kirjanpitomerkintöjen ja tositteiden sekä muun kirjanpitoaineiston sisällön muuttaminen ja poistaminen on kielletty tilinpäätöksen laatimisen jälkeen. Tämä tarkoittaa että kirjanpitomerkintöjä ja kirjanpitoa on luvallista muuttaa ja korjata siihen saakka, mikä vastaa nykykäytäntöä ja 4 §:n 4 momenttia sekä 5 §:n 6 momenttia ja sen perusteella annetun ministeriö päätöksen 47/1998 kolmannen luvun sisältöä. Edellytyksenä on kuitenkin 6 §:n mukaisesti, että varmistetaan kirjausketjun pitävyys, jos muutoksia tai korjauksia tehdään. Maininta merkintöjen tekemisestä epäselviksi on poistettu turhana, kyseessä on merkintöjen muuttamisen yksi alalaji. Ulkopuoliselta taholta saadun tositteen sisältöä ei jatkossakaan saa omavaltaisesti muuttaa kau-

den aikanaan, kyseessä olisi asiakirjaväärennöstä vastaava teko. Jos kauden aikana muutetaan, täydennetään tai korjataan itse laaditun tositteen sisältöä, niin on varmistettava kirjausketjun pitävyys 6 §:n mukaisesti, jos tositteeseen perustuen on jo tehty kirjauksia. Sama koskee tilanteita, joissa ulkopuoliselta saadun tositteen sisältöä täydennetään kirjanpitovelvollisen toimesta, tai jos virheellinen ulkopuoliselta saatu tosite korvataan uudella. Ulkopuoliselta saadun tietosisällön ja kirjanpitovelvollisen itse laatiman sisällön rajan pitää aina olla selvä.

Voimassa olevassa ministeriö päätöksessä 47/1998 tehdään eroa alkuperäisen kirjanpitomerkinnän ja jälkeänpäin mutta ennen tilinpäätöksen valmistumista tehdyn korjausmerkinnän välillä. Siinä lähdetään siitä, että vaikka korjauksia voi tehdä ilman erillistä tositetta, niin niiden on erotuttava alkuperäisestä kirjanpitomerkinnöistä, mikä on käytännössä edellytys sille, että tilintarkastusta voidaan tehdä ennakoivasti jo tilikauden aikana. Tämä vaatimus toteutuu nyt kattavammalla tavalla uudistetun 6 §:n kautta, kun kirjausketjun tulee toteutua myös veroilmoitusten ja muiden viranomaisilmoitusten osalta. Jos toiminnan laajuus esimerkiksi edellyttää arvonlisävero- ja työnantajailmoitusten tekemistä tilikauden aikana, niin kirjausketjun säilyminen jo annettujen ilmoitusten osalta vaatii, että mahdolliset myöhemmät muutokset ja korjaukset tehdään selkeästi niin, että voidaan seurata kirjausketjua sekä aikaisemmasta tiedosta sen perusteella annettuihin ilmoituksiin että myös muutetun tiedon perusteella myöhemmin laadittuun tilinpäätökseen ja viranomaisilmoituksiin. Niissä kirjanpitovelvollisissa, joiden toiminta on niin pienenmuotoista, ettei tilikauden aikana ole velvoitetta antaa vero- tai työnantajailmoituksia, kirjanpidonkin laajuus on pääsääntöisesti niin vaatimaton että kauden aikana ei ole tarpeen tehdä ennakoivaa tilintarkastusta. Kun 4 §:n uuden 4 momentin mukaan muita kirjauksia kuin käteismaksuihin perustuvia saadaan nyt näissä tapauksissa tehdä ennen tilinpäätöksen laatimista, niin erilliset vaatimukset korjausmerkinnöistä voidaan jättää pois laista.

Viittaus tositteiden ja kirjanpidon sisältöön tarkoittaa, että niiden teknistä esitys- ja säilytysmuotoa saa muuttaa myös tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen. Tämä on käytännössä

usein tarpeellista tehdä kun tiedostoja siirretään arkistoitavaan muotoon, jotta varmistetaan mahdollisimman helppo selväkieliseksi saattaminen, ja on yhtä poikkeusta lukuun ottamatta voimassa olevan ministeriö päätöksen 47/1998 1 luvun 6 §:n sekä kirjanpitolautakunnan voimaassa olevan yleisohjeen kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista (1.2.2011) mukainen menettely. Poikkeuksen ovat muodostaneet ulkopuolisilta saadut paperitositteet, joita on saanut taltioida kuvatiedostoina, kunhan kuvat ovat toistaneet värejä lukuun ottamatta myös tositteen esitysmuodon oikoin.

Tietotekniikan ja käytäntöjen kehittymisen myötä, kun hyvin usein voidaan valita sähköinen asiakirjan muoto ilman varsinaista siihen kiinteästi liittyvää esitysmuotoa, on syytä erottaa kaikkien tositteidenkin asiassältö ja ulkomuoto toisistaan. Selvyyden vuoksi tästä säädetään uudessa 3 momentissa, jonka mukaan esitys- ja säilytysmuodon muuttaminen on sallittua sekä kauden aikana että tilinpäätöksen valmistumisen jälkeisessä säilytysvaiheessa, kunhan sisällön ja kirjausketjun säilyminen varmistetaan.

KPL 2:7a §. Luettelo kirjanpidoista ja aineistoista. Uudessa pykälässä todetaan, että kirjanpitovelvollisella tulee olla luettelo kirjanpidoista ja aineistoista, joka sisällöltään pitkälti vastaa nykyisen lainsäädännön tuntemaa tasekirjaa. Tämän luettelon, yhdessä 2 §:ssä määritellyn tililuettelon, on tarkoitus mahdollistaa kirjanpidon ja sen aineistojen tarkastelun ja tarkastamisen. Siitä tulee käydä ilmi mistä eri osista ja aineistoista tilinpäätöksen perustana oleva kirjanpito koostuu ja perustuu, miten ne liittyvät toisiinsa, ja missä ja miten niitä säilytetään ja pystyy lukemaan. Tämä luettelo palvelee siten tarvittaessa myös viranomaisen tiedonsaantitarpeita ja edesauttaa siten myös harmaan talouden torjunnan tavoitetta.

Luettelo kirjanpidoista ja aineistoista tulee säilyttää tämän luvun 10 §:n 1 momentin mukaisesti kymmenen vuoden ajan, samoin kuin muun muassa tilinpäätös ja tililuettelo. Luettelon liittäminen tilinpäätökseen samalla tavalla kuin on vakiintuneesti menetelty aikaisempaan tasekirjaan sisällytettyjen luetteloiden ja erittelyjen kanssa on jatkossakin hyvä tapa toteuttaa tämä vaatimus.

Vastuu luettelon säilyttämisestä on yhdenmukainen tilinpäätöstä koskevan vastuun kanssa. Tästä säädetään erikseen jäljempänä 3 luvun 7a §:ssä.

KPL 2:8 §. Koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttö. Pykälä on kokonaisuudessaan kumottu vanhentuneena. Tietojärjestelmien ja ”koneellisten tietovälineiden” hyödyntämistä ei enää pitkään aikaan ole ollut tarpeen laissa erikseen sallia, kyseessä on jo itsestään selvä asia.

Pykälän 1 momentti on tarpeeton, koska edellisessä 7 §:n 1 momentissa vaatimus selväkielisyydestä on jo olemassa yleisemmällä tasolla.

Myös 2 momentti on kumottu tarpeettomana, koska edellisessä 7 §:ssä on jo 1 momentissa mainittu säilyttäminen, ja koska ”koneellisten tietovälineiden” käyttämiselle ei enää ole ajankohtaista antaa erikseen lain tasolla lupa.

Niin ikään 3 momentti on kumottu. Kirjanpitolukutöiden ohjaamiseksi välttämättömät pakottavat määräykset nostetaan kirjanpitolakiin ja siihen liittyviin asetuksiin. Hyvää kirjanpitolukutöä ohjaavat ja määrittelevät suositukset on taas tarkoituksenmukaisempaa antaa kirjanpitolautakunnan yleisohjeiden muodossa. Tämän momentin nojalla annettu ministeriö päätös 47/1998 kumoutuu tämän lakimuutoksen voimaantulon myötä.

KPL 2:9 §. Kirjanpitoaineiston säilyttäminen. Pykälän otsikko on muutettu yleisemmäksi, koska siinä määrätään paitsi maantieteellisistä näkökohdista myös muusta säilytykseen liittyvästä.

Pykälän 1 momenttia on muutettu niin, että siinä ei enää anneta erillistä lupaa säilyttää kirjanpitoaineisto tilapäisesti ulkomailla. Uudessa muotoilussa todetaan yleisemmällä tasolla että kaikkea kirjanpitoaineistoa pitää säilyttää huolellisesti, ja niin että siihen on sekä tilintarkastajilla että viranomaisilla Suomesta käsin asianmukainen pääsy ilman kohtuutonta viivettä. Momentti koskee sekä tilikauden aikana että sen jälkeen tapahtuvaa säilytystä, mukaan lukien sellaisia kuluva tilikauden tositteita ja osakirjanpitoja joiden pohjalta ei ole vielä tehty kirjauksia pääkirjanpitoon.

Voimassa olevan momentin valtuutuksen perusteella annetussa ministeriö päätöksessä 49/1998 tilapäistä säilyttämistä on osittain ra-

jattu OECD-jäsenvaltioihin. Tämä raja-
us enää pilvipalveluiden ja muun tietotekni-
sen kehityksen myötä ole käytännöllinen, ja pois-
tuu ministeriö päätöksen kumoamisen myötä.
Momentissa korostetaan sen sijaan kirjanpi-
tovelvollisen velvollisuutta huolehtia aineis-
tojen huolellisesta säilyttämisestä, mutta ei
asetta sille maantieteellisiä rajoitteita.

Kumoutuvassa ministeriö päätöksessä
47/1998 olevia vaatimuksia konekielisten
tiedostojen säilyttämisestä kahdella eri tilassa
olevilla tietovälineillä tai palvelimilla ei ole
tuotu lakisääteiseksi vaatimukseksi. Nykyisin
muillakin tietoteknisillä ratkaisuilla, esimer-
kiksi asianmukaisesti versioituilla ja var-
mennetuilla pilviteknologiaan perustuvilla
tallennusratkaisuilla, voidaan saavuttaa vas-
taava tai huomattavasti parempi varmuusta-
so.

Vaatimus siitä, että tositteiden, kirjausten
ja muun aineiston asianmukaisen tarkastelun
on oltava mahdollista ilman aiheutonta vii-
vettä, koskee sekä kauden aikana että sen jäl-
keen käsiteltäviä ja säilytettäviä aineistoja.
Viipeen arviointi on tapauskohtaista. Meneil-
lään olevan tilikauden aineistoihin on usein
tosiaikainen tai lähes tosiaikainen pääsy, kun
taas pääsy pitkäksi ajaksi paperimuotoisina
asiakirjoina arkistoituihin aineistoon saattaa
viedä joitakin päiviä. Jollei tarkastelu ole to-
siaikaisesti mahdollista, kirjanpito velvollisen
tulee esittää viranomaiselle tai tilintarkasta-
jalle perusteltu selvitys siitä, mistä viive ai-
heutuu, samoin kuin tieto ajankohdasta, jol-
loin aineisto saadaan nähtäville.

Selvää myös on, ettei kirjanpito velvollinen
voi välttää velvoitetta pelkästään esittämällä,
että kirjanpitoaineisto on joutunut hänen ta-
voittamattomiinsa esimerkiksi muuton yh-
teydessä tai siten, että aineisto on annettu ul-
kopuolisen säilytettäväksi, joka on "huoli-
mattomuuttaan" hävittänyt sen. Rikosoikeu-
dellinen vastuu syntyy, jollei hän pysty jär-
keväällä tavalla kumoamaan epäilyä siitä, et-
tä hän on tahallisesti kätkenyt kirjanpitoai-
neistoa.

Momentti on merkityksellinen harmaan ta-
louden torjunnassa taatessaan viranomaiselle
pääsyn kirjanpitoaineistoon ilman aiheutonta
viivytyä. Tätä tehostaa jäljempänä 8 luvun
4 §:n 1 momentin 3 kohdan seuraamusuhka,
joka on ulotettu koskemaan säilyttämisvel-
voitetta kokonaisuudessaan - voimassaoleva

seuraamusuhka koskee vain säilyttämistä ul-
komailla.

Tämän pykälän ja koko 2 luvun muutosten
myötä korostuu kirjanpito velvollisen vastuu
järjestää kirjanpito ja sen säilytys huolellises-
ti ja kestäväälle pohjalle. Sen sijaan, että tässä
luvussa tai siihen perustuvassa asetuksessa
säädetäisiin teknisistä yksityiskohdista, kir-
janpito voidaan näiden uusien säännösten
myötä toteuttaa kulloisenkin tilanteen vaati-
musten ja tietotekniikan mahdollisuuksien
mukaan – kunhan lain vaatimukset täyttyvät.
Tämän luvun vaatimukset antavat kokonai-
suudessaan sekä tilintarkastajille että viran-
omaisille entistä paremmat mahdollisuudet
sujuvasti tarkastaa ja tarkastella kirjanpitoja
ja aineistoja harmaan talouden torjunnan ta-
voitteiden mukaisesti.

Kirjanpidon puuttuminen on oikeuskäytän-
nössä yksi yleinen kirjanpitorikoksen muoto.
Asiayhteydestä riippuen se on usein jopa ol-
lut osana kirjanpitorikoksen törkeää muotoa.
Koska tämän pykälän säännösten noudatta-
matta jättäminen käytännössä on rinnastetta-
vissa kirjanpidon kokonaiseen tai osittaiseen
puuttumiseen, niin tämä toisaalta korostaa
kirjanpito velvollisen vastuuta, ja toisaalta
myös vähentää tarvetta teknisen toteutuksen
yksityiskohtaiselle sääntelylle. Kirjanpito-
velvollisen vastuuta huolehtia asianmukai-
sista säilyttämisestä korostaa jäljempänä 3
luvun uusi 7a §, jonka mukaan tilinpäätöksen
allekirjoittamisella vastataan paitsi tilinpää-
töksen sisällöstä myös sen asianmukaisesta
säilytyksestä.

Vaatimus huolehtia säilytyksestä täyttyy ti-
linpäättöksen osalta sillä, että kirjanpito vel-
vollinen toimittaa sen rekisteröitäväksi vi-
ranomaiselle. Kuten yleisperusteluissa esite-
tään, on toivottavaa, että viranomaisten tieto-
järjestelmiä kehitetään niin, että kirjanpito-
velvollinen voi halutessaan toimittaa myös
muuta aineistoja rekisteriin säilytettäväksi, ja
tällä tavalla täyttää lain vaatimukset. Tämä
edellyttää sitä, että rekisteriviranomaisen tie-
tojärjestelmät pystyvät erottelemaan julkiset
ja ei-julkiset aineistot, sekä antamaan pääsyn
ei-julkisiin tiedostoihin niihin oikeutetuille
käyttäjille.

Pykälän 2 *momentti* kumotaan tarpeetto-
mana. Edeltävästä 8 §:stä seuraa, että myös
tositteen teknistä säilytysmuotoa on sallittu
muuttaa, mikä tarkoittaa että jäljennöksen

käyttäminen ja säilyttäminen on sallittua ilman kumotun momentin erillistä valtuutusta. Voimassa olevan ministeriö päätöksen 47/1998 sekä kirjanpitolautakunnan 1.2.2011 kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista antaman yleisohjeen mukaan kirjanpitovelvollisen saaman paperitositteen kuvaaminen kuvatedostoksi kirjanpitojärjestelmään, ja alkuperäisen paperin hävittäminen, on jo pitkään ollut mahdollista ja laajasti sovellettua.

Pykälän 3 momentti kumotaan tarpeettomana, koska ensimmäisessä momentissa säädetään jo vaatimuksesta päästä lukemaan kirjanpitoja ja aineistoja Suomesta käsin ilman kohtuutonta viivettä.

Voimassa olevan pykälän valtuutuksen perusteella annettu ministeriö päätös 49/1998 kumoutuu tämän lakimuutoksen tullessa voimaan.

KPL 2:10 §. Kirjanpitoaineiston säilytysaika. Pykälän 1 momentissa veloitetaan säilyttämään kirjanpidot vähintään 10 vuotta asianomaisen tilikauden päättymisestä. Sama aika on säilytettävä tämän luvun 2 §:n 2 momentissa tarkoitettua tililuetteloa, luetteloa kirjanpidoista ja aineistoista, sekä viittaus-säännösten nojalla tase-erittelyjä ja liitetietojen erittelyjä (3 luku 13 § 2 momentti) samoin kuin konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmia (6 luku 19 §). Velvollisuus säilyttää itse tilinpäätös ja siihen liitetty toimintakertomus tulee voimassa olevassa laissa tasekirjan säilyttämisevelvollisuuden kautta 3:8 §:stä, joka kumotaan. Tämän takia tilinpäätös sekä toimintakertomus on lisätty tässä pykälässä säilytettäväksi vaadittavien asiakirjojen joukkoon. Terminologian yhtenäistämiseksi tässäkin ei enää puhuta kirjanpito-aineistoista, vaan kirjanpidoista.

Säilytysaikaa koskevaa säännöstä ei ole tarkoitus muuttaa. Voimassa olevan momentin säännös säilyttämistavasta on korvattu viittauksella tämän luvun 6, 7 ja 9 §:iin, jotka koskevat soveltuvin osin myös säilyttämistä tilinpäätöksen laatimisen jälkeen.

Pykälän 2 momentti säätää 6 vuoden vähimmäissäilytysajan tilikauden tositteille ja kirjeenvaihdolle liiketapahtumista sekä muulle kuin 1 momentissa mainittu kirjanpitoaineistolle. Niin ikään arvonlisäverolain 209j §:n mukaan verovelvollisen on säilytettävä arvonlisäverolliseen toimintaan liittyvien myyntilaskujen jäljennökset sekä ostolas-

kut vähintään kuusi vuotta. Momentissa mainittu ”liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto” pitää sisällään muut kirjanpitoaineistoon kuuluvat asiakirjat kuin tositteet, muun muassa työnantaja- ja arvonnalisäveroilmoitusten perustana olevat laskelmat ja itse ilmoitukset, sikäli kuin ne eivät jo ole tositteita koska niiden perusteella on tehty kirjauksia. Velvollisuus säilyttää tällaiset laskelmat ja ilmoitukset on sinänsä myös johdettavissa viittauksesta 6 §:ään, koska kirjausketju verotusperusteisiin ja muihin viranomaisilmoituksiin ei säily ellei ilmoituksia säilytetä. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa 1.2.2011 kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista kuvataan liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa seuraavasti (kohta 4.2):

”– liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa ovat muut kirjanpitoaineistoon kuuluvat asiakirjat kuin tositteet. Tällaista aineistoa ovat esimerkiksi kirjanpidon perusteella tehdyt viranomaisilmoitukset (esimerkiksi veroilmoitukset) sekä eläkevakuuudesta hoitaville yhteisöille tai muille yhteisöille annetut ilmoitukset ja muut lainsäädännön nojalla annettavat ilmoitukset. Yhtiökokouksen ja hallituksen pöytäkirjat ovat myös liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa, jos niiden perusteella ei tehdä kirjauksia, ne ovat tositteita. Liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa on myös esimerkiksi [verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995)] 14a ja 14b §:n tarkoittama siirtohinnoitteludokumentointi.”

Kuuden vuoden määräaika ei kuitenkaan kata kaikkia tilanteita. Selvyyden vuoksi momenttia onkin täydennetty yleisellä viittauksella muualla lainsäädännössä mahdollisesti asetettuihin pitempiin määräaikoihin. Tällainen pidennys on arvonnalisäverolain 209m §:ssä, joka velvoittaa säilyttämään kiinteistöinvestointiin liittyvät laskut ja tositteet sekä selvitykset 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Tositteiden yleisen kuuden vuoden säilyttämismääräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan kuitenkin korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallituksen määräämät tarpeelliset seikat. Lisäksi säilyttämisevelvollisuuden piiriin kuuluvat arvonnalisäveron määrätymiseen liittyvät urakkasopimukset, kauppakirjat ja muut vastaavat asiakirjat. Kirjanpitolautakunta suosittelee,

että selvitys ja siihen liitännäiset asiakirjat säilytetään kirjanpitoasetuksen 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettujen tase-erittelyjen yhteydessä (arvonlisäveron kirjaamisesta **6.5.2008** annettu yleisohje, kohta 3.6). Myös tämän momentin kohdalla on määräys säilytystavasta korvattu viittauksella tämän luvun 6, 7 ja 9 §:iin, jotka koskevat soveltuvin osin myös säilyttämistä tilinpäätöksen laatimisen jälkeen.

Pykälän 3 momentin ilmoitusvelvollisuus kirjanpitoaineiston säilyttäjästä liittyy toiminnan lopettamista koskevaan muuhun säädäntöön: kaupparekisterilain (129/1979) 18 § edellyttää, että elinkeinotoiminnan lopettamisesta tehdään viivytyksettä rekisteriviranomaiselle ilmoitus tätä tarkoitusta varten vahvistetulla lomakkeella.

Kirjanpitovelvollisen tai sen toimintaa jatkavan tulee varmistua, että kirjanpitoaineisto on kokonaisuudessaan luettavissa myös kirjanpitovelvollisen toiminnan päätyttyä esimerkiksi konkurssin vuoksi.

Voimassaolevan 4 momentin valtuutussäännös on tähän asti jäänyt vaille käyttöä. Rakennerahastoja hallinnoivat ministeriöt eivät ole antaneet momentissa tarkoitettuja asetuksia tämän pykälän mukaisia pitemmästä säilytysvelvollisuudesta. Periaatteessa ministeriöasetuksella pidennetty säilytysaika koskisi sekä Euroopan unionin rahoitusta että sitä vastaavaa kansallista ja yksityistä rahoitusosuutta.

KPL 3 LUKU. TILINPÄÄTÖS JA TOIMINTAKERTOMUS

Luku 3 käsittää perussäännökset tilinpäätösasiakirjojen julkiasusta eli siitä, mistä osioista tilinpäätös ja toimintakertomus koostuvat (1 ja 1a §). Niin ikään luvussa säädetään muun muassa rekisteröimisvelvoitteesta samoin kuin tilinpäätöksen eri julkistamistavoista ja jäljennösten antamisesta (9 - 11 §). Jotta tilinpäätös olisi muodollisesti pätevä, se on myös päivättävä ja allekirjoitettava 7 §:ssä edellytetyllä tavalla.

Nämä muotosäännökset koskevat myös toimintakertomusta, joka ei kuitenkaan sisälly tilinpäätökseen. Mahdollisesta tilintarkastuksesta annettu kertomus pitää myös liittää jäljennöksenä rekisteröitävään tilinpäätökseen (12 §).

Luvun lopussa säädetään myös tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelyistä, jotka laaditaan varmentamaan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta; nämä erittelyt eivät ole julkisia eikä niitä ilmoiteta rekisteröitäviksi (13 §).

Luvun muotosäännökset eivät kuitenkaan ole tyhjentäviä. Kirjanpitoasetus ja uusi asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöstiedoista sisältävät tilinpäätösasiakirjoihin kuuluville tuloslaskelmalle ja taseelle kaavamallit, joista ilmenee, mitkä nimikkeet tulee sisällyttää mainittuihin asiakirjoihin. Niin ikään mainituissa asetuksissa säädetään tilinpäätökseen kuuluvista liitetiedoista.

Lukuun sisältyvä säännöstö ei kohdistu yksinomaan muotoseikkoihin. Luvun 2 § asettaa niin tilinpäätökselle kuin toimintakertomukselle ensisijaiseksi tavoitteeksi oikean ja riittävän kuvan antamisen. Uuden 2a §:n myötä tämän tavoitteen täyttymistä arvioidaan olennaisuusperiaate samoin kuin asianomaisen toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen.

Luvun 3 §:ään on koottu muut yleiset tilinpäätösperiaatteet, kuten oletus toiminnan jatkuvuudesta ja varovaisuusperiaate. Toisaalta luvussa ei määritellä tilinpäätöskäsitteiden sisältöä eikä tilinpäätökseen merkittävien erien laskentatapoja: näistä säädetään lain 4 ja 5 luvuissa.

KPL 3:1 §. Tilinpäätöksen sisältö. Pykälän otsikko on lyhennetty vastaamaan toimintakertomusta koskevien säännösten eriyttämistä omaksi säännökseksi. Pykälän 1 momentti velvoittaa kirjanpitovelvollisen laatimaan päättäneeltä tilikaudelta tilinpäätöksen, johon on 4.1 artiklan **ensimmäisen** alakohdan – samoin kuin entisen IV direktiivin (2.1 art. ensimmäinen alakohhta ensimmäinen virke) – mukaisesti sisältyy "– tase, tuloslaskelma ja tilinpäätöksen liitetiedot." Näitä koskevat säännökset ovat momentin 1, 2 ja 4 kohdissa.

Toinen alakohhta mainitussa artiklassa puolestaan oikeuttaa jäsenvaltion "– – vaati[maan], että muiden yritysten kuin pienten yritysten on sisällytettävä vuositilinpäätökseen ensimmäisessä alakohdassa mainittujen asiakirjojen lisäksi myös muita asiakirjoja." Tällaista rajausta ei ollut IV direktiivissä (2.1 art. toinen alakohhta) pienyritysten suhteen.

Momentin 3 kohta perustuu juuri mainittuun jäsenvaltio-optioon edellyttäessään myös varojen hankintaa ja käyttöä kuvaavan rahoituslaskelman ottamista tilinpäätökseen. Vaatimus rahoituslaskelmasta kuitenkin kohdistuu yksinomaan 1 luvun 4c §:ssä tarkoitettuihin suuryrityksiin. Tämä on helpotus verrattuna nykyiseen oikeustilaan, jossa tämän pykälän 3 momentin nojalla rahoituslaskelman laatimiseen on velvoitettuja aina julkiset osakeyhtiöt sekä sellaiset yksityiset osakeyhtiöt ja osuuskunnat, jotka eivät ole voimassaolevassa 9 §:n 2 momentissa tarkoitettuja pieniä kirjanpitovelvollisia. Vastaavanlainen poikkeus konsernin rahoituslaskelman laatimisesta säädetään muille kuin suurkonserneille 6 luvun 2 §:n 2 momentissa.

Momentin velvoite tilinpäätöksen laatimiseen on ehdoton: Kirjanpitolautakunta korostaa lausunnossaan **1770/2005**, ettei tilinpäätöstä saada jättää laatimatta kirjanpitoaineiston mahdollisten puutteiden takia. Siten lausunnon tarkoittamat seikat – olennaisesta yhtiön varojen käytöstä ei ole tositetta, menosta ei voida laatia yksilöityä liiketapahtumaa todentavaa muistiotositetta ja varojen nostoa ei ole kirjattu palkaksi ja olosuhteista voidaan päätellä, että käteisnostoja ei ole myöskään tarkoitettu osakaslainaksi – ovat luonteeltaan sellaisia, että niistä on tarvittaessa ilmoitettava tilinpäätöksen liitetietona, jotta tilinpäätös ja toimintakertomus antaisivat tämän luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettut oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Pykälän 2 momentti on yhdenmukainen voimassaolevan säännöksen kanssa. Momentin ensimmäinen virke vastaa **9.5** artiklan ensimmäistä virkettä: "[t]aseen ja tuloslaskelman jokaisen erän osalta on ilmoitettava luku sen tilivuoden osalta, jota tase ja tuloslaskelma kuvaavat, sekä vastaavaa erää koskeva luku edellisen tilivuoden osalta." Toinen virke mainitussa artiklassa puolestaan sisältää jäsenvaltio-option: "Jos luvut eivät ole vertailukelpoisia, jäsenvaltiot voivat edellyttää edellistä tilivuotta koskevan luvun mukautamista." Momentin toisessa ja kolmannessa virkkeessä hyödynnetään tätä optiota. Tällaiset säännökset vertailutiedon esittämisestä sisältyivät myös IV direktiiviin (4.4 art.).

Pykälän 3 momentin uudistettu muotoilu perustuu **19.3** artiklan jäsenvaltio-optioon,

joka sallii jäsenvaltion vapauttavan pienyrityksen toimintakertomuksen laatimisesta.

Toisaalta rahoituslaskelmaa direktiivi ei tunne, joten sen laatimisvelvollisuus on täysin kansallinen normi, mutta sen vaatimiseen Suomi on oikeutettu **4.1** artiklan nojalla, kuitenkin vain muissa kuin pienyrityksissä. Näiden kummankin asiankirjan laatimisvelvollisuus koskisi myös 1 luvun 11 §:ssä tarkoitettuja yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä.

Pykälän 4 momentti kumotaan tarpeettomana edeltävän momentin muutoksen myötä.

Pykälän 5 ja 6 momentti kumotaan, sillä rakenteen selkeyttämiseksi toimintakertomusta koskevat säännökset kootaan uuteen 1a §:ään. Säännösten aineellinen sisältö vastaa nykynormistoa, sillä uusi direktiivi ei tältä osin eroa entisestä IV direktiivistä.

Toimintakertomuksesta säädetään direktiivin seuraavissa kohdissa:

- Artikla **19.1 ensimmäinen** alakohta: "Toimintakertomuksessa [engl. management report] on oltava oikean kuvan antava selostus [engl. fair review] yrityksen liiketoiminnan kehittämisestä ja tuloksesta [engl. development and performance of the undertaking's business] sekä yrityksen tilanteesta [engl. position], mukaan luettuna kuvaus yritystä koskevista merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä."

- Artikla **19.1 toinen** alakohta: "Selostuksen on oltava tasapuolinen ja kattava analyysi yrityksen liiketoiminnan kehittämisestä ja tuloksesta sekä yrityksen tilanteesta, ja sen on vastattava yrityksen kokoa ja rakennetta" (engl. The review shall be a balanced and comprehensive analysis of the development and performance of the undertaking's business and of its position, consistent with the size and complexity of the business).

- Artikla **19.1 kolmas** alakohta **ensimmäinen** virke: "Analyysin on sisällettävä yrityksen kehityksen, tuloksen tai tilanteen ymmärtämisen edellyttämässä laajuudessa tärkeimmät sekä taloudelliset että tarvittaessa muut kuin taloudelliset tulosindikaattorit [engl. non-financial key performance indicators], jotka ovat merkityksellisiä [engl. relevant] yrityksen liiketoiminnalle, mukaan luettuina tiedot ympäristöstä ja työntekijöitä koskevista seikoista."

- Artikla **19.1 kolmas** alakohta **toinen** virke: "Toimintakertomuksessa esitettävään analyysiin on tarvittaessa sisällytettävä tietoa ja lisäselvityksiä vuositilinpäätöksessä esitetyistä luvuista."

- Artikla **19.2**: "Toimintakertomuksessa on myös annettava tiedot [engl. indication] yrityksen todennäköisistä tulevasta kehityksestä" (**19.2.a** art.); "tiedot tutkimus- ja kehitystoiminnasta" (**19.2.b** art.); "direktiivin 2012/30/EU [24.2 artiklassa] tarkoitetut tiedot omien osakkeiden hankkimisesta" (**19.2.c** art.).

- Edellä viitattu **24.2** artikla 2012/30/EU-direktiivissä kuuluu puolestaan: "a) tilikauden aikana tehtyjen hankintojen perusteet; b) tilikauden aikana hankittujen tai luovutettujen osakkeiden lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä osuus, jota osakkeet edustavat merkitystä pääomasta; c) vastikkeellisissa hankinnoissa tai luovutuksissa osakkeista suoritettu vastike; d) kaikkien yhtiön hankkimien ja sen hallussa olevien osakkeiden lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä osuus, jota osakkeet edustavat merkitystä pääomasta";

- Artikla **19.2.d**: "tiedot yrityksen sivuliikkeiden olemassaolosta; ja"

- Artikla **19.2.e**: "yrityksen käyttämien rahoitusvälineiden osalta, jos tämä on olennaisista yrityksen varojen, velkojen, taloudellisen aseman sekä tuloksen arvioimisen kannalta i) yrityksen rahoitusriskien hallinnan tavoitteet ja menettelytavat, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakkoidun liiketoimen pääläjin suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa; ja ii) yrityksen hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskit."

Pykälän **7 momentti** vastaa **4.2** artiklan **ensimmäistä** lausetta, jonka mukaan "[v]uositilinpäätös on laadittava selkeästi – – ja **4.1** artiklan **ensimmäistä** alakohtaa siitä, että "[v]uositilinpäätös muodostaa yhden kokonaisuuden – –". Tällaiset säännökset olivat myös IV direktiivissä (2.1 art. ensimmäinen alakohta toinen virke ja 2.2 art. ensimmäinen lause). Momentin sanamuoto on yhdenmukainen voimassaolevan säännöksen kanssa.

KPL 3:1a §. Toimintakertomus. Uudessa pykälässä on **19.1** ja **19.2.a – 19.2.e** artiklaan perustuvat säännökset toimintakertomukset.

Mainittuja artikloja käsitellään edellä 1 §:n 5 ja 6 momentin yhteydessä.

Artiklassa **19.3** tarkoitettua jäsenvaltio-optiota pienyritysten vapauttamisesta toimintakertomuksen laatimisesta hyödynnetään asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä edellytettävistä tiedoista. Tämän vuoksi sitä vastaavaa säännöstä ei ole tarpeen sisällyttää tähän asetukseen.

Mainittu artikla kuuluu: "Jäsenvaltiot voivat vapauttaa pienet yritykset toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta, jos ne edellyttävät, että liitetiedoissa annetaan direktiivin 2012/30/EU [24.2 artiklassa] tarkoitetut tiedot omien osakkeiden hankkimisesta."

Artikla **19.4** sisältää jäsenvaltio-option, jonka nojalla voidaan "– – vapauttaa pienet ja keski- ja suuret yritykset [19.1 artiklan] **kolmannessa** alakohdassa asetetusta velvollisuudesta siltä osin kuin se koskee muita kuin taloudellisia tietoja" [so. ympäristöä ja työtekijöitä sekä muita ei-taloudellisia tulostulokkaita koskevia seikkojen esittämistä]. Koska pienyritykset on edeltävän **19.3** artiklan sallimalla vapautettu toimintakertomuksen laatimisesta kokonaisuudessaan, ei tämän 19.4 artikla ole merkityksellinen niiden kannalta. Toisaalta artiklan vapautusmahdollisuus ei myöskään ole keski- ja suuryritykselle ole erityisen merkityksellinen, joten sitä ei ole sisällytetty lakiin.

KPL 3:2 §. Oikea ja riittävä kuva. Pykälän **1 momentti** vastaa voimassaolevan säännöksen ensimmäistä virkettä selvennettynä siten, että momentista on poistettu oikean ja riittävän kuvan kanssa päällekkäinen käsite "oikeat ja riittävät tiedot". Nämä ovat asiallisesti samansisältöisiä, joten muutos on yksinomaan lakitekkinen eikä poistolla ole vaikutuksia kirjanpitokäytännössä. Sama muutos on tehty pykälän otsikkoon.

Momentin perustana on **4.3** artiklan **ensimmäinen** virke, jonka mukaan "[v]uositilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva [engl. true and fair view] yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta", sekä **19.1** artiklan **ensimmäinen** alakohta, jossa edellytetään, että "[t]oimintakertomuksessa on – – oikean kuvan antava selostus [engl. fair review] yrityksen liiketoiminnan kehittymisestä ja tuloksesta sekä yrityksen tilanteesta, mukaan luettuna

kuvaus yritystä koskevista merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä."

Voimassaolevan säännöksen tavoin momentissa on kohdennettu oikean ja riittävän kuvan antamisvelvoite sekä tilinpäätökseen että toimintakertomukseen, sillä **34.1** artiklan **ensimmäisen** alakohdan **a.i** kohdassa edellytetään näiden asiakirjojen keskinäistä yhdenmukaisuutta: "– tilintarkastajan – on – annettava lausunto siitä, onko – toimintakertomus ristiriidaton saman tilikauden tilinpäätökseen nähden –". Vastaava velvoite tilintarkastajalla oli IV direktiivin 51.1 artiklan ja VII direktiivin 37.1 artiklan toisen alakohdan nojalla.

Momentin uusi sanamuoto velvoittaa keskittymään nimenomaisesti seikkoihin, jotka ovat olennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Olennaisuuden sisältöä täsmennetään jäljempänä uuden 2a §:n 1 momentissa **2.16** artiklan edellyttämällä tavalla.

Momentin informatiivisuutta on lisätty myös velvoittamalla kirjanpitovelvollista huomioimaan harjoittamansa toiminnan laatu ja laajuus oikean ja riittävän kuvan antamisessa. Siten esimerkiksi toimialakohtaiset erot ovat merkityksellisiä tiedonantovelvoitteen täyttämiseksi. Tieto sellaisesta seikasta, joka on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi esimerkiksi rakennusliikkeestä, ei välttämättä ole sitä luottolaitoksen kohdalla.

Momentin käsite "taloudellinen asema" sisältää myös **4.3** artiklan **ensimmäisen** virkkeen "varat" (engl. assets) ja "velat" (engl. liabilities). Aiemman direktiivin suomenkielisessä versiossa käytettiin taloudellisen aseman sijasta termiä "rahoitusasema" samoin kuin velkoja laajempaa "vastuut"-käsitettä (IV direktiivi 2.3 art.).

Pykälän 2 *momentti* kumotaan. Se oikeuttaa poikkeamaan ministeriöasetuksella tilinpäätöksen ja toimintakertomusta koskevista säännöksistä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Tällaiselle poikkeussäännökselle ei ole tarvetta, vaikka **4.4** artiklan **toinen** alakohta sen sallisi. Myöskään nykyiseen momenttiin perustuen ei ole tällä hetkellä voimassa poikkeusasetusta.

EU-komissio on korostanut tulkitsevassa direktiivitiedonannossaan (**98/C 16/04**, kohta 6, toinen ja kolmas virke) pidättyvyyttä **4.4** artiklan toista alakohtaa vastaan aiemman säännöksen (IV dir. 2.5 art. kolmas virke ja

VII dir. 16.4 art. kolmas virke) kansallisessa soveltamisessa: "Yhdenmukaistamista ajatellen jäsenvaltiot eivät voi kuitenkaan antaa – yleisluonteista kirjanpitosääntöä, joka on tämän direktiivin säännösten vastainen. Jäsenvaltiot eivät myöskään voi hyödyntää kyseistä säännöstä luodakseen kirjanpitokäytäntöön uusia vaihtoehtoja, jotka eivät ole yhdenmukaisia direktiivin kanssa."

Artiklan **4.4 toisen** alakohdan soveltamisala on edellä kuvatulla tavalla suppea, joten siihen voidaan tukeutua vain silloin, kun direktiivi ei sisällä asiasta nimenomaista säännöstä. Jäljempänä artiklaa on hyödynnetty mm. seuraavissa säännöksissä:

- 5 luvun 2 §:n 1 momentin 3 kohta indeksiin tai muuhun vertailuperusteeseen sidotun velan arvostamisesta tuohon arvoon; ja

- 5 luvun 4 § tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella direktiivin edellyttämästä suoriteperusteesta poiketen - tämän lainkohdan perusteluista ilmenee, että EU-komissio on edellä mainitussa tiedonannossaan pitänyt tällaista poikkeamista sallittuna.

Pykälän 3 *momentiksi* on siirretty nykyisen 1 momentin toinen virke kieliasultaan täsmennettynä **4.3** artiklan **toisen** virkkeen mukaiseksi tarkoituksessa selvittää lisätietojen antamisvelvollisuutta. Mainittu artikla kuuluu: "[j]ollei tämän direktiivin soveltaminen riitä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta, on tilinpäätöksen liitetiedoissa annettava kyseisen vaatimuksen noudattamiseksi tarvittavat lisätiedot." Aiemman IV direktiivin 2.4 artiklassa ja VII direktiivin 16.4 artiklassa oli vastaava velvoite; lisätietojen antaminen ei tosin ollut rajattu yksinomaisesti liitetietojen avulla tehtäväksi.

Momentin tarkoittaman velvoitteen täyttämiseksi on otettava huomioon olennaisuusperiaate, josta säädetään seuraavassa 2a §:ssä. Tätä koskeva täydennys on lisätty säännöksen selvyiden vuoksi.

Uusi 4 *momentti* sisältää **4.4** artiklan **ensimmäisen** alakohdan mukaisen poikkeuksen siitä, että on jätettävä soveltamatta säännös, joka yksittäisessä tapauksessa johtaisi ristiriitaa oikean ja riittävän kuvan antamisvelvoitteen kanssa. Mainittu alakohta kuuluu: "[j]os jonkin tämän direktiivin säännöksen soveltaminen poikkeustapauksissa johtaa ris-

tiriitaan [engl. is incompatible with] 3 kohdassa säädetyn velvollisuuden kanssa, kyseistä säännöstä ei sovelleta, jotta voidaan antaa oikea ja riittävä kuva yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta."

Samankaltainen poikkeusperuste sisältyi IV direktiivin 2.5 artiklan ensimmäiseen virkkeeseen ja VII direktiivin 16.4 artiklan ensimmäiseen virkkeeseen. Näitä artikloja vastaava poikkeusmahdollisuus edellyttää kuitenkin voimassa olevassa 2 momentissa sitä, että asiasta säädetään erikseen ministeriöasetuksella, kuten perusteluissa edellä todetaan mainitun momentin yhteydessä.

Artiklan sanamuodosta ilmenee, että säännöksen soveltamatta jättäminen voi ylipäänsä tulla kyseeseen vain harvinaisissa poikkeustilanteissa (engl. in exceptional cases). Tätä korostetaan uudessa momentissa asettamalla edellytykseksi se, että ilman poikkeamista oikean ja riittävän kuvan antaminen vaarantuisi merkittävällä tavalla.

Koska säännös koskee oikean ja riittävän kuvan antamista, poikkeusmahdollisuus kohdistuu ensisijaisesti tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja koskeviin yksittäissäännöksiin esimerkiksi tulosta tasekaavojen erien järjestyksestä ja muusta ilmoittamisesta. Momentissa on toisaalta poissuljettu 3 §:ssä tarkoitetut muun muassa arvostamista ja jaksottamista koskevat yleiset tilinpäätösperiaatteet, jotka ovat perustana oikean ja riittävän kuvan antamiselle. Niistä voidaan poiketa mainitun pykälän 4 momentin nojalla ainoastaan silloin, kun poikkeamista edellytetään muussa laissa tai säännöksessä.

Edellä tarkoitettua eroa kuvaa kirjanpitolautakunnan lausunto **1869/2011**, jota pyytäneen kirjanpitovelvollisen toimialaan kuului mm. saatavien ostaminen muilta yrityksiltä ja niiden periminen velallisilta. Lautakuntaratkaisun mukaan tällaiset saamiset voidaan sisällyttää taseessa vaihto-omaisuuteen ja niistä perinnässä kertyvät varat tilinpäätöksessä liikevaihtoon, vaikka lähtökohtaisesti saamiset kuuluvat kirjanpito-oikeudellisessa systematiikassa rahoitusomaisuuteen ja siten niistä kertyvät varat ovat rahoitustuottoja. Poikkeuksellista esittämistapaa perusteltiin seuraavasti: "Kun oikean ja riittävän kuvan vaatimus – otetaan tilinpäätöksen laatimi-

sen lähtökohdaksi, – hakemuksessa kuvatussa tilanteessa perittyjen saamisten merkitseminen liikevaihtoon ja tästä toiminnasta aiheutuneiden kulujen merkitseminen vastaavasti liiketoiminnan muihin kuluihin täyttää tämän vaatimuksen. Koska [oikean ja riittävän kuvan vaatimus] on keskeinen tilinpäätöksen laadinnassa, sen sivuuttamiseen tulee olla erittäin painavat perusteet. Lautakunnan käsityksen mukaan hakijan tapauksessa tällaisia perusteluja ei ole."

Poikkeus koski esittämistapaa, mutta toisaalta lautakunta ei kuitenkaan sallinut poikettavan erillisarvostuksen periaatteesta saamiskannankaan kohdalla. Erillisarvostus – joka kuuluu 3 §:n yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin – edellyttää, että kullekin saamiselle määritetään hankintameno. Tältä osin periaate on sama, käsitelläänkö saamissalkkujen oston yhteydessä hankittuja saamia rahoitusomaisuutena tai vaihto-omaisuutena. Lautakunta edellytti myös liitetiedon esittämistä saamiskantojen käsittelystä sekä tilinpäätösperiaatteiden muutoksesta ja muutoksen vaikutuksesta samoin kuin saamisten arvostus- ja jaksotusperiaatteista sekä -menetelmistä.

Uusi *5 momentti* perustuu vain mikroyrityksiä koskevaan "turvasatamasäännökseen" **36.4** artiklasta: "Mikroyritysten osalta tämän artiklan 1, 2 ja 3 kohdan mukaisesti laadittujen vuositilinpäätösten katsotaan antavan – oikean ja riittävän kuvan –". Momentti viittaa pien- ja mikroyritysten tilinpäätöstiedoista annettavaan asetukseen, jossa asiasta säädetään tarkemmin yhtäältä direktiivin tarkoitusten ja toisaalta muiden kirjanpitovelvollisten osalta.

Edeltävän 1 luvun 4b §:n 2 momentin mikroyritysmääritelmän myötä tämä poikkeusmahdollisuus ei ulotu yleisen edun kannalta merkittävään yhteisöön eikä hallinnointi- tai sijoitusyritykseen, vaikka se muuten kooltaan täyttäisi mikroyrityksen määritelmän.

KPL 3:2a §. Olennaisuus. Uuden pykälän *1 momentin* määritelmä olennaisuudesta perustuu **2.16** artiklaan: "'Olennaisella' [tarkoitetaan] tiedon asemaa silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa [engl. could reasonably be expected to] vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät yrityksen tilinpäätösten perusteella. Yksittäisten seikkojen olen-

naisuus on arvioitava muiden vastaavien seikkojen yhteydessä."

Artiklan toista virkettä on direktiivin johdannon 17 kohdan kolmannessa virkkeessä täsmennetty vielä seuraavasti: "Vaikka yksittäinen erä saatetaan katsoa epäolennaiseksi, samanluonteisten epäolennaisten erien voidaan kuitenkin katsoa olevan kokonaisuutena olennaisia" (engl. while a single item might be considered to be immaterial, immaterial items of similar nature might be considered to be material).

Voimassaolevaan lakiin ei sisälly säännöstä olennaisuusperiaatteesta, se kuitenkin kuuluu suomalaisen kirjanpitoläytännön keskeisiin periaatteisiin ja siihen viitataan toistuvasti myös kirjanpitolausannon kannanotoissa. Esimerkiksi lausunto 1903/2013 ohjeistaa välittömien verojen kirjanpitokäsittelyä tähän periaatteeseen tukeutuen.

Pykälän 2 momentti vastaa 6.1.j artiklaa: "– vaatimuksia, jotka koskevat kirjanpitoon merkitsemistä, arvon määrittämistä, esittämistä, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja konsernitilinpäätöksen laatimista [engl. recognition, measurement, presentation, disclosure and consolidation], ei tarvitse noudattaa silloin, kun niiden noudattamisen vaikutus on epäolennainen." Direktiivin johdannon 17 kohdassa kuvataan periaatteen merkitystä seuraavasti: "Olennaisuusperiaatteen mukaan epäolennaisiksi katsottavat tiedot voidaan esimerkiksi yhdistää tilinpäätöksissä." Aiemmista IV ja VII direktiiveistä puuttui vastaavanlainen säännös olennaisuuden huomiointamisesta.

Artiklassa 6.1.j ensimmäisenä mainittu olennaisuusperusteinen poikkeusmahdollisuus koskee tilinpäätökseen "merkitsemistä" (engl. recognition; ruots. redovisning; saks. Ansatz), joka vastaa suomalaisessa kirjanpitoläytännössä tulojen ja menojen kohdentamista tilikausille eli jaksottamista. Tämä on ilmaistu 1 kohdassa.

Momentin 2 kohdassa on puolestaan kohteena yhtäältä taseen vastaavaa-puolen omaisuuserien ja toisaalta vastattava-puolen velkaerien arvostaminen, jota artiklassa 6.1.j kutsutaan "arvonmäärittämiseksi" (engl. recognition; ruots. värdering; saks. Bewertung).

Edellä mainitun 6.1.j artiklan tavoin 3 kohta koskee "esittämistä" (engl. presentation;

ruots. utforming; saks. Darstellung). Tähän käsitteeseen kuuluvat muun muassa säännökset siitä, mihin kohtaan tuloslaskelmaan tai tasetta asianomainen erä merkitään.

Momentin 4 kohta "tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista" (engl. disclosure; ruots. upplysning; saks. Offenlegung) perustuu samansanaisen kohtaan 6.1.j artiklassa. Se käsittelee muun muassa nimikkeet tuloslaskelmassa, taseessa tai liitetiedoissa esitettävälle seikoille sekä niiden järjestyksen.

Artiklaan 6.1.j pohjautuva 5 kohta konsernitilinpäätöksen laatimisesta (engl. consolidation; ruots. koncernredovisning; saks. Konsolidierung) koskee ensisijaisesti laskentateknisiä yhdistelytoimenpiteitä koskevia säännöksiä konsernitilinpäätöksen laatimisessa.

Olennaisuusperiaate ei kuulu direktiivin jäsenvaltio-optioihin, joten mainittu artikla on saatettava kansallisesti voimaan. Artikla 6.4 sallii periaatteen soveltamisalan rajaamisen "– koskemaan esittämistä ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja." Tätä ei kuitenkaan hyödynnetä momentissa, koska rajanveto muiden 6.1 artiklan kohtien kanssa olisi käytännössä vaikeaa.

Momentissa on ulotettu olennaisuusperiaate tilinpäätöksen ohella myös toimintakertomuksen laadintaan. Säännöksen perustana oleva artikla 6.1.j sinänsä kohdistuu yksinomaan tilinpäätökseen, mutta 19.1 artiklan ensimmäisestä alakohdan englanninkielisestä sanamuodosta ilmenee toimintakertomuksen yleisluontoisuus, kun siinä edellytetään selostuksen olevan "fair review", vaikka se on suomenkielisessä direktiivissä käännetty "oikean kuvan antavaksi selostukseksi."

Direktiivi ei ota kantaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen keskinäiseen suhteeseen asiakirjoina, muuten kuin edellyttämällä niiden sisällöllistä ristiriidattomuutta (34 artikla toinen alakohda a.i kohta). Kuitenkin 4.1 artiklan toisen alakohdan nojalla jäsenvaltio voi vaatia muita yrityksiä kuin pieniä sisällyttämään tilinpäätökseensä taseen, tuloslaskelman ja liitetietojen ohella muita asiakirjoja, joten kansallisesti on mahdollista edellyttää toimintakertomuksen sisällyttämistä tilinpäätökseen, jolloin myös se tulee 6.1.j artiklan olennaisuusperiaatteen piiriin. Tämän voidaan katsoa toteutuvan 3 luvun 1 §:n

3 momentissa, joka velvoittaa liittämään toimintakertomuksen tilinpäätökseen.

Pykälän 3 *momentti* on viittaussäännös 1 luvun 1 §:ään, joka velvoittaa täydelliseen kirjanpitoon, jotta kaikki liiketapahtumat tulevat otetuiksi huomioon asianomaisessa yritytyksessä. Direktiivin johdannon 17 kohdassa on vastaava lausuma: "Olennaisuusperiaate ei saisi vaikuttaa kansallisiin velvoitteisiin pitää liiketoimet ja taloudellisen aseman osoittavaa täydellistä kirjanpitoa."

KPL 3:3 §. Yleiset tilinpäätösperiaatteet. Pykälän 1 *momentin* johdantolauseetta on täydennetty viittauksella yhtäältä 2a §:n oikean ja riittävän kuvan tavoitteeseen ja toisaalta 2a §:n olennaisuusperiaatteeseen, jotta kirjanpitovelvollinen voi suhteuttaa tämän pykälän yleisten tilinpäätösperiaatteiden merkitystä tilinpäätöksensä ja toimintakertomusta laatimiselle.

Voimassaolevan säännöksen kanssa samansuuntainen momentin 1 kohta perustuu 6.1.a artiklaan: "yrityksen liiketoiminta oletetaan jatkuvaksi". Samanlainen säännös oli entisen IV direktiivin 31.1.a artiklassa.

Tämän kohdan mukainen jatkuvuusperiaate on merkityksellinen silloin, kun ei tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa ei tiedetä toiminnan päättymisestä. Tämä ilmenee kirjanpitolautakunnan lausunnosta 1883/2012, joka koski tilannetta, jossa kirjanpitovelvollinen oli myymässä toimitalonsa. Tällaisessa tilanteessa tulonodotusta kuvaa parhaiten myynnistä saatavissa oleva kauppahinta. Vastaavalla tavalla on toimittava laadittaessa tilinpäätöstä konkurssitilanteessa, jolloin omaisuusarvon arvostus tulee perustettavaksi niiden realisoinnissa odotettavissa olevaan tuottoon.

Niin ikään konkurssiasiamiehen suosituksessa 10/2004 konkurssipesän kirjanpidosta ja tilintarkastuksesta esitetään, että liiketoimintaan harjoittamattoman konkurssipesän "– – tuotot on eriteltävä vähintään pysyvien vastaavien (käyttöomaisuus) ja vaihtuvien vastaavien (vaihto-omaisuus) realisointituottoihin, saatavien perintä-, liiketoiminnan jatkamis-, korko-, vuokra- ja muihin tuottoihin" (kohta 1.2.1).

Nyky säännöksen mukainen 2 kohta vastaa 6.1.b artiklaa: "tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sekä arvostusperusteita on noudatettava johdonmukaisesti tilivuodesta toiseen"

[engl. accounting policies and measurement bases]. Tämänkaltaisen säännös oli entisessä IV direktiivissä arvostusmenetelmistä (31.1.b art.) ja VII direktiivissä konsolidoinnissa noudatettavista periaatteista (25.1 art.).

Johdonmukaisuus (engl. consistency) tarkoittaa menettelyllisten valintojen jatkuvuutta eli tilinpäätöstä laadittaessa tehtävien laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamiskäytännöjen yhdenmukaisuutta tilikaudesta toiseen. Tämä on perusta yksittäisen yrityksen eri tilinpäätösten vertailukelpoisuudelle. Periaatteita ja menetelmiä voidaan vaihtaa vain perustellusta syystä oikean ja riittävän kuvan esittämiseksi.

Toisin kuin artiklassa, kohta ei rajaa menetelmien osalta yksinomaan arvostusperusteisiin. On kuitenkin tarkoituksenmukaista, että säännös kattaa kohdistuu arvostuksen ohella myös muut menettelylliset ratkaisut.

Momentin 2a kohta, jota ei ole muutettu, pohjautuu 6.1.h artiklaan: "tuloslaskelman ja taseen erät on kirjattava ja esitettävä ottaen huomioon kyseessä olevan liiketoimen tai järjestelyn tosiasiallinen luonne". Toisaalta 6.3 artikla mahdollistaa tästä poikkeamisen kansallisesti: "Jäsenvaltiot voivat vapauttaa yrityksiä [6.1.h artiklassa] säädetyistä vaatimuksista." Tämän jäsenvaltio-option hyödyntämiseen ei ole nähty Suomessa tarvetta, joten säännös on pysytetty laissa. Vastaavat säännökset sisältyivät myös aiempaan IV direktiivin 4.6 artiklaan.

Oikeudellinen muoto on kuitenkin ensisijainen kriteeri, kuten esimerkiksi kirjanpitolautakunnan lausunnosta 1882/2012 ilmenee. Lausunnon kohteena oli autokauppiaiden toiminnassa tavanomainen kaupintarahoitustilijärjestely, jossa kauppias myy omistamansa ajoneuvot rahoitusyhtiölle tai muulle rahoittajalle ja saa tältä oikeuden niiden kaupintaan. Vaikka tällaisessa myynnissä on kysymys vakuusluovutuksesta rahoittajalle, lautakunta katsoi, että rahoittajalle myydyin ajoneuvon hankinta-menosta ei voida merkitä kaupan jälkeen osakaana kauppiaan vaihto-omaisuuteen, sillä ajoneuvo ei enää kuulu kauppiaan omaisuuteen esimerkiksi tämän mahdollisessa maksukyvyttömyystilanteessa.

Momentin voimassaolevalla 3 kohdalla on perustana 6.1.c artiklan ensimmäinen lause: "kirjaamisessa ja arvostamisessa on noudatettava varovaisuutta". Näin säädettiin myös IV

direktiivin 31.1.c artiklassa arvostuksesta. Voimassaolevassa säännöksessä suhteutetaan varovaisuutta tilikauden tulokseen nähden. Tämä tarkennus on artiklan tarkoitusta selvittävä, joten se voidaan pysyttää.

Momentin voimassaolevaa *4 kohta* ei ole tarpeen muuttaa, sillä se on samansisältöinen kuin **6.1.e** artikla ja sitä aikaisempi IV direktiivin 31.1.f artikla: "kunkin tilivuoden aloittavan taseen on täsmättävä edellisen tilivuoden päättävän taseen kanssa".

Tämä niin sanottu tasejatkuvuuden periaate ei kuitenkaan ole ehdoton. IFRS-standardien tavoin hyvään kirjanpitoon kuuluu, että tasejatkuvuus ei estä esimerkiksi aikaisemman tilikauden kohdistuvan olennaisen virheen oikaisemista - kun se havaitaan vasta myöhemmin - omaa pääomaa hyvittäen tai veloittaen. Kuten kirjanpitolautakunnan kannanotosta **1750/2005** ilmenee, aiempaa virhettä ei siten merkitä kuluvalle tilikaudella tuloslaskelmaan tulosta lisääväksi tai pienentäväksi eräksi. Sama koskee edellä 2 kohdassa tarkoitettua laskentamenetelmän muutoksen huomioonottamista.

Momentin *5 kohta* vastaa **6.1.d** artiklassa säädettyä suoriteperustetta: "taseeseen ja tuloslaskelmaan kirjatut määrät on laskettava suoriteperusteisesti" (engl. computed on the accrual basis). Tämän kohdan sanamuoto - joka vastaa aiemman IV direktiivin 31.1.d artiklaa - on pysytetty muuten nykyisenä, mutta kohdan loppuun on lisätty selvittävä termi "suoriteperuste", jotta kohdata ilmenisi tämän keskeisen tilinpäätöskäsitteen määritelmä.

Suoriteperuste tarkoittaa liiketapahtuman merkitsemistä kirjanpitoon sille päivälle, jona kirjanpitovelvollinen on toimittanut tuottamansa hyödykkeen asiakkaalle. Vastaavasti hankinnassa kysymys on päivästä, jona kirjanpitovelvollinen itse vastaanottaa tuotannon tekijän, tuotteen tai palvelun.

Tilikauden aikaisessa juoksevassa kirjanpidossa suoriteperuste ei ole ainoa vaihtoehto: 2 luvun 3 §:n 2 momentissa sallitaan myös maksuperuste. Jos tilikauden aikaista kirjanpitoa hoidetaan maksuperusteisesti, tulo merkitään kirjanpitoon sinä päivänä, jona asiakkaan maksu kirjanpitovelvollisen hänelle myymästä hyödykkeestä tulee kirjanpitovelvollisen pankkitilille tai käteiskassaan. Meno puolestaan merkitään maksuperusteisessa kirjanpidossa sinä päivänä, jolloin ra-

hasuoritus ostetusta tuotannon tekijästä lähtee kirjanpitovelvollisen pankkitililtä tai käteiskassasta.

Suoriteperusteen mukaisesti tämän luvun 4 §:ssä edellytetään maksuperusteisten kirjausten oikaisemista ja täydentämistä laadittaessa suoriteperusteista tilinpäätöstä. Kuten kirjanpitolautakunnan kannanotosta **1894/2012** ilmenee, näiden perusteiden erona on vain se, milloin liiketapahtuma tulee ottaa kirjanpitoon. Tämä valinta ei sitä vastoin vaikuta tulojen ja menojen jaksottamiseen eikä omaisuuserien arvostamiseen.

Käytännössä tilikauden aikaista kirjanpitoa pidetään usein veloituksen perustuen eli laskuperusteisena, joka on välimuoto maksu- ja suoriteperusteesta. Kun toimitaan laskuperusteen mukaisesti, tulo merkitään sille päivämäärälle, jolle kirjanpitovelvollinen on laatinut ja lähettänyt laskun asiakkaalleen tämän ostamasta hyödykkeestä. Tämä ajankohta voi olla ennen tai jälkeen hyödykkeen luovuttamista samoin kuin maksun saamista. Vastaavasti meno merkitään laskuperusteisessa kirjanpidossa sille päivämäärälle, jona ostetun tavarahan tai palvelun toimittaja on laatinut laskun.

Laskuperuste sallitaan arvonlisäverolaissa (1501/1993): 136 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan "[t]ilikauden aikana tilikaudelle - - kuuluva vero saadaan - - kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostajaa on toimitettu tavarasta tai suoritettu palvelusta veloitettu" ja vastaavasti 146 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan "[t]ilikauden aikana saadaan tilikaudelle - - kuuluva vähennys kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana vähennykseen oikeutettua on toimitettu tavarasta tai suoritettu palvelusta veloitettu."

Tilikauden päätyttyä arvonlisäverotuksessa on käytettävä suoriteperustetta, jollei kysymys ole kirjanpitovelvollisesta, joka saa laatia tilinpäätöksen maksuperusteisesti. Lain 137 §:n 1 momentissa säädetään, että "[v]erovelvollinen, johon ei sovelleta kirjanpitolakia tai jolla on kirjanpitolain mukaan oikeus laatia maksuperusteinen tilinpäätös, saa kohdistaa myynnistä suoritettavan veron - - sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyntihinta tai sen osa on kertynyt", ja vastaavasti 143 §:n 1 momentissa, että "[tällainen verovelvollinen] saa kohdistaa vähen-

nyksen – – sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostohinta tai sen osa on maksettu."

Koska laskuperusteen käyttäminen perustuu arvonlisäverolain sallivaan säännökseen, ei sen käyttämistä voida pitää hyvän kirjanpito-tavan vastaisena. Siten se on ollut käytännössä sallittu ilman varsinaista säännösperustaa juoksevassa kirjanpidossa aikaisemmin. Edeltävään 2 luvun 3 §:n 2 momenttiin on tästä nyt otettu nimenomainen säännös.

Toisaalta laskuperustetta ei ole laissa säädetty tilinpäätösperiaatteeksi eikä direktiivi sitä tunne. Siten edeltävän 2a §:n uusi olennaisuusperiaate tulee merkitykselliseksi punnittaessa sitä, millaisia oikaisuja ja täydentävää informaatiota tarvitaan laskuperusteiseen kirjanpitoon 2 §:n mukaisen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi suoriteperusteisessa tilinpäätöksessä. Oikaisut eivät kuitenkaan ole tarpeen silloin, kun laskuperusteen noudattamisella ei ole olennaista vaikutusta tilikauden tuloksen määrään verrattuna siihen, että olisi sovellettu suoriteperustetta sellaisenaan. Tällöin oikaisujen tekeminen ei vaikuttaisi tilinpäätöksestä saatavaan oikeaan ja riittävään kuvaan. Laskuperusteen soveltamisessa on kuitenkin aina oltava johdonmukainen tämän momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla. Esimerkiksi tavarakaupan harjoittajien kohdalla johdonmukaisuus edellyttää, että ostot, myynnit ja vaihto-omaisuuden aktivoinnit ilmenevät samatahtisina tilinpäätöksessä. Suoriteperusteen tavoin laskuperusteisen kirjanpitomerkinnän on pohjaututtava todelliseen liiketapahtumaan, ei keinotekoiseen järjestelyyn.

Toisaalta tämän luvun voimassaoleva 4 § sallii maksuperusteisuuden tilinpäätöksessä kaikille kirjanpitovelvollisille vähäisten liiketapahtumien osalta, mutta maatilataloutta harjoittaville kirjanpitovelvollisille kaikissa liiketapahtumissa niiden suuruudesta riippumatta. Kirjanpitolautakunta on ohjeistanut maatilatalouden harjoittajan maksuperusteisen tilinpäätöksen laatimista edellä mainituksa lausunnossa **1894/2012**:

- "Koska maksuperustetta noudatettaessa ratkaisevaa kirjanpitoon kirjaamisen kannalta ei ole tuotannon tekijän vastaanottaminen vaan maksuajankohta, tarkoittaa se, että velaksi ostettuja tuotannon tekijöitä ei ensinkään merkitä kirjanpitoon ennen niiden maksua. Siten myöskään niistä johtuvia velkoja ei

merkitä pääkirjanpitoon. Vastaava pätee luotolliseen myyntiin ja siitä johtuviin saamiin. Tämän vuoksi maksuperusteisesti toimittaisa on – – ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää erikseen pääkirjanpidon ulkopuolella. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi erillisen sivukirjanpitoa pidettävän reskontran avulla. Maksuperusteen käyttö kirjaamisperusteena koskee yhtäläisesti juoksevia menoja kuin vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien hankintoja. Siten maksuperusteisesti toimittaessa ei kirjata luotolla hankittua vaihto-omaisuutta taikka pysyviä vastaavia ennen niiden maksua."

- "Mitä taas tulee pysyvien vastaavien sekä vaihtuvien vastaavien hankintamenojen taseeseen merkitsemiseen (aktivointivaltioitukseen), arvostamiseen sekä jaksottamiseen, ei [kirjanpitolaki] sisällä poikkeussäännöksiä maatalouden harjoittamiselle. Siten maatalosaakeyhtiön tulee arvostaa ja jaksottaa nämä omaisuuserät – –. Edellä kuvatun mukaisesti maksuperusteisen tilinpäätöksen ainoa eroavuus suoriteperusteisesti laadittuun tilinpäätökseen on ajankohta, jolloin kirjaamisperuste ja tilinpäätökseen merkitsemisen peruste on syntynyt; vastaanotto- taikka luovutusajankohdan sijaan käytetään maksuajankohtaa."

- "Kirjanpitolautakunta katsoo, että maksuperuste on osakeyhtiömuodossa, vaikka toimintana olisikin maatalouden harjoittaminen, tavanomaisesta poikkeava kirjaamisperuste tilinpäätösperiaatteena. Siten maksuperusteisuus ja sen vaikutukset tulee selostaa erikseen laatimisperiaatteissa, jotta tilinpäätös antaisi – – oikean ja riittävän kuvan. Tässä tarkoituksessa tilinpäätöksen liitetietona esitetään tiedot menettelyn vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Lisäksi maksuperusteisuudesta johtuvat, taseeseen merkitsemättömät, ostovelat ja myyntisaamiset ilmoitetaan liitetietona. Niin ikään maksuperusteisuudesta johtuvat muutokset vaihto-omaisuudessa sekä pysyvissä vastaavissa selostetaan liitetietona silloin, kun ne ovat tilinpäätöksen lukijalle olennaisia tietoja."

Kun menetellään kirjanpitolautakunnan ohjeistamalla tavalla, sisältää maksuperusteinen tilinpäätös vastaavan informaation kuin se olisi laadittu suoriteperusteisesti. Siten tällaista tilinpäätöstä ei voida pitää direktiivin

vastaisena, vaikka maatilataloutta harjoitettiin osakeyhtiössä tai muussa direktiivin soveltamisalaan kuuluvassa yhteisömuodossa, joista säädetään **1.1** artiklassa.

Otaen huomioon edellä mainitut arvonlisäverolain 137 §:n 1 momentin ja 143 §:n 1 momentin säännökset, jotka mahdollistavat maksuperusteisuuden arvonlisäverotuksessa edellyttäen, että verovelvolliselle on kirjanpitoaissa oikeutettu tilinpäätöksen laatimiseen maksuperusteisesti, on tarkoituksenmukaista sallia tämä vaihtoehto yhdistyksille ja säätiöille, jotka eivät kuulu direktiivin soveltamisalaan. Soveltamisalan laajennuksesta säädetään jäljempänä 4 §:ssä.

Tällainen laajennus on myös yhdenmukainen EU:n neuvoston 13.8.2010 antaman niin sanotun laskutusdirektiivin (**2010/45/EU** – yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta) tavoitteiden kanssa. Direktiivin johdannossa **4** kohdassa todetaan seuraavaa: "Jotta voitaisiin auttaa pieniä ja keskisuuria yrityksiä, joilla on vaikeuksia maksaa arvonlisävero toimivaltaiselle viranomaiselle ennen kuin ne ovat saaneet maksun hankkijoiltaan, jäsenvaltioilla olisi oltava mahdollisuus sallia arvonlisäveron tilittämisen käyttäen kassaperusteista kirjanpitojärjestelmää [engl. cash accounting scheme], jossa tavaroiden luovuttajat ja palveluiden suorittajat maksavat arvonlisäveron toimivaltaiselle viranomaiselle saadessaan maksun luovutuksesta tai suorituksesta ja jossa luovuttajalle ja suorittajalle syntyy vähennysoikeus hänen maksaessaan luovutuksesta tai suorituksesta."

Momentin voimassaolevaa säännöstä vastaava **6 kohta** erillisarvostuksesta perustuu **6.1.f** artiklaan: "varoihin ja velkoihin kuuluvat erät on arvostettava erikseen". Lähes samanaikainen oli aiempi IV artiklan 31.1.e artikla ("vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat omaisuuserät on arvostettava erikseen"). Sanamuotoa ei ole tarpeen tarkistaa muuten kuin lakiteknisesti lisäämällä viimeiseksi sanaksi "sekä", sillä momenttiin on otettu uusi **7 kohta**.

Niin **4 luvun 4 §:n 1** momenttiin kuuluva vaihto-omaisuus kuin saman pykälän **2** momentissa tarkoitettuun rahoitusomaisuus on kohdan nojalla arvostettava hyödykekohtaisesti siten kuin **5 luvussa** tarkemmin sääde-

tään. Erillisarvostus on keskeinen tilinpäätösperiaate. Tätä kuvaa kirjanpitolautakunnan lausunto **1869/2011** kirjanpitovelvolliselle, jonka toimintaan kuuluu saatavien ostaminen muilta yrityksiltä ja niiden periminen velallisilta. Lautakunta ei sallinut poikettavan erillisarvostuksen periaatteesta saamiskannan kohdalla. Erillisarvostus edellyttää, että kullekin saamiselle määritetään hankintamenno. Tältä osin periaate on sama, käsitelläänpä saamissalkkujen oston yhteydessä hankittuja saamia rahoitusomaisuutena tai vaihto-omaisuutena. Jos salkkuun kuuluvia saamia ei ole hinnoiteltu erikseen niitä ostettaessa, pitää kunkin saamisen arvoksi katsoa saamisen nimellisarvon ja koko saamiskannan hankinta-arvon suhteen perusteella.

Lisäksi lausunnossa **1725/2004** ohjeistetaan, että sijoitusluonteisiakaan arvopapereita saa arvostaa yhtenä kokonaisuutena. Jos samaan sarjaan kuuluvia osakkeita on hankittu useammassa erästä, ei **5 luvun 2 §:n 1** momentin **2** kohtaan perustuvaa arvonalennusta ole kuitenkaan tarpeen tehdä silloin, kun yhteen erään kuuluvien osakkeiden hankintahinta alittaa niiden tilinpäätöshetken hinnan edellyttäen, että kirjanpitovelvollisen omistuksessa olevien kaikkien samaan sarjaan kuuluvien osakkeiden yhteenlaskettu hankintahinta ylittää niiden markkina-arvon tilinpäätöshetkellä (lausunto **1725/2004**).

Erillisarvostus koskee myös **4 luvun 3 §:n** pysyviin vastaaviin kuuluvia hyödykkeitä. Siten kirjanpitovelvollisen tulee laatia **5 luvun 5 §:ssä** tarkoitettuja poistoja koskeva suunnitelma erikseen kustakin hyödykkeestä, josta on odotettavissa tuloa useampana tilikautena mainitun lainkodan tarkoittamalla tavalla. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa **16.10.2007** suunnitelmanmukaisista poistoista kuitenkin sallitaan tästä poikkeaminen olennaisuusperiaatteen perusteella.

Momentin uusi **7 kohta** perustuu **6.1.g** artiklaan, jonka mukaan "varoihin ja velkoihin kuuluvien erien vähentäminen toisistaan on kiellettyä." Vastaavanlainen "netottamiskielto" sisältyi entisen IV direktiivin **7** artiklaan, joka ulotti sen myös tuottoihin ja kuluihin: "Vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien taikka tuottojen ja kulujen kuittaaminen toisiaan vastaan on kiellettyä." Komission direktiiviedonannossa (**98C 16/04**) selvenne-

tään nettottamiskieltoa seuraavasti (8 ja 9 kohta):

- "tuottojen ja kulujen kuittaamista ei pidä sekoittaa tapauksiin, joissa lainsäädäntö tai sopimusjärjestelyt sallivat tuottojen ja kulujen kuittaamisen. Lakiin perustuvasta tuottojen ja kulujen kuittaamisesta seuraa välittömästi se, että vain jäljelle jäänyt määrä voidaan ja pitää merkitä kirjanpitoon." — Siten Suomen oikeudessa sallitun kuittaamisen myötä kirjanpitoon jää merkittäväksi vain nettomääräinen tuotto tai kulu; tämä kuitenkin edellyttää, että oikeudellisesti pätevän kuittaamisen edellytykset täytyvät.

- "Joskus on niin, että monimutkaisessa liiketoimessa käsiteltävänä olevalla tulolla ja menolla ei kuitenkaan ole taloudellisesta näkökulmasta katsottuna merkitystä liiketapah-tuman lopputuloksessa. Jokainen tapaus on arvioitava erikseen, mutta joissakin tapauksissa oikean ja riittävän kuvan periaate edellyttää, että monimutkaisesta liiketoimesta ilmoitetaan vain lopputulos."

Kohdassa myös hyödynnetään **6.2** artiklan jäsenvaltio-optiota, jonka mukaan "[s]en estämättä, mitä [6.1.g artiklassa] säädetään, jäsenvaltiot voivat erityisissä tapauksissa sallia yrityksille varoihin ja velkoihin kuuluvien erien tai tuottojen ja kulujen vähentämisen toisistaan tai vaatia sitä, edellyttäen että toisistaan vähennetyt erät eritellään bruttosummina tilinpäätöksen liitetiedoissa." Tällainen jäsenvaltio-optio puuttui entisestä IV direktiivistä.

Kohdassa hyödynnetään edellä mainittua **6.2** artiklan jäsenvaltio-optiota sallimalla erien yhdisteleminen silloin, kun se on tarpeen 2 §:n tarkoittaman oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Kohtaan perustuva tarkempi sääntely sisältyy kirjanpitoasetuksen 1 luvun 10 §:ään sekä 2 luvun 2 §:n 1 momentin uuteen 5a kohtaan, joka velvoittaa **6.2** artiklan mukaisesti antamaan liitetiedon yhdisteltyjen erien bruttomääristä.

Voimassaolevaa säännöstä vastaavassa 2 *momentissa* tarkennetaan 1 momentin 3 kohdassa säädettyä varovaisuusperiaatetta. Tarkennukset ovat samanlaiset kuin direktiivissä.

- Artikla **6.1. c.i**: "ainoastaan tilivuoden loppuun mennessä toteutuneet voitot voidaan

kirjata" (engl. profits made). – Näin oli myös entisessä IV direktiivissä (31.1.c.aa art.).

- Artikla **6.1. c.ii**: "kaikki velat, jotka liittyvät kyseiseen tai aiempaan tilivuoteen, on kirjattava, vaikka tällaiset velat tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana (engl. all liabilities arising in the course of financial year concerned or in the course of previous financial year shall be recognised, even if such liabilities become apparent only between the balance sheet date and the date on which the balance sheet is drawn up). – Samalla tavalla säädettiin IV direktiivin 31.1.c.bb artiklassa.

- Artikla **6.1. c.iii**: "kaikki negatiiviset arvontarkistukset on kirjattava riippumatta siitä, onko tilivuoden tulos voitollinen vai tappiollinen" (engl. negative value adjustments) – Vastaava säännös oli myös IV direktiivissä (31.1.c.cc art.).

Momentin tarkoittama varovaisuus ei oikeuta "piilovarausten" muodostamiseen esimerkiksi tekemällä kulukirjauksen kokonaisuudessaan hankitusta tuotantovälineestä sen hankinta-ajankohdan tilikaudella, vaikka tuotantovälineestä olisi odotettavissa tuloa useampana tulevana tilikautena. Tällainen menettely vaarantaa oikean ja riittävän kuvan toteutumisen.

Voimassaoleva laki velvoittaa "erityisen" varovaisuuden noudattamiseen viidessä tilanteessa:

- muun aineettoman omaisuuden kuin vastikkeellisesti hankittujen oikeuksien jaksottaminen (5 luku 5a §);
- kehittämismenojen jaksottaminen (5 luku 8 §);
- lainan ottamisesta aiheutuneen pääomalennuksen ja liikkeeseenlaskumenojen aktivoiminen (5 luku 10 §);
- arvonn korottaminen (5 luku 17 §); ja
- laskennallisten verovelkojen ja saamisten merkitseminen (5 luku 18 §).

Koska "erityiselle" varovaisuudelle ei ole olemassa direktiiviperustaa eikä sitä ole mahdollista erottaa käsitteellisesti "tavanomaisesta" varovaisuudesta, jota tämä momentti koskee, on edellä mainittujen lainkohtien sanamuotoja muutettu siten, että niissä viitataan "vain" varovaisuuteen "erityisen" varovaisuuden sijasta. Muutos ei tarkoita lievennystä. Kuten nykyisin, kirjanpitovelvollisella on yhtäläinen näyttötaakka varovaisuus-

den noudattamisesta, jota todentaa tarvittaessa asianmukaiset laskelmat, jotka hän on sisällyttänyt muistiotositteina kirjanpitoaineistoon.

Pykälän 3 *momenttia* on tarkennettu sen ja uuden 2a §:n mukaisen olennaisuusperiaatteen välisen suhteen selventämiseksi. Sanamuodosta ilmenee, etteivät oikean ja riittävän kuvan kannalta epäolennaiset poikkeamat edellytä muuta perustetta kuin mitä mainituksa 2a §:ssä säädetään.

Nyky säännöksen sanamuodon perustana on entisen IV direktiivin 31.2 artikla: "Näistä yleisistä periaatteista saadaan poiketa poikkeustapauksissa, Poikkeaminen ja sen perustelut on ilmoitettava liitetiedoissa, joihin on myös sisällytettävä arvio poikkeuksen vaikutuksista varoihin ja vastuisiin, rahoitusasemaan ja tulokseen."

Tällaista nimenomaista poikkeussäännöstä ei enää ole nykydirektiivissä. Momentti voidaan kuitenkin pystyttää laissa, sillä direktiivin VII liitteen vastaavuustaulukossa viitataan entisen 31.2 artiklan kohdalla nykydirektiivin 4.4 artiklaan, jota vastaava säännös sisältyy oikeaa ja riittävää kuvaa koskevan 2 §:n 4 momenttiin. Siten tässä momentissa toisinnetaan poikkeusmahdollisuus periaatteista poikkeamisesta, mutta edellytetään, että tällaisella poikkeamisella on säädösperuste. Siten tämä momentti on ankarampi kuin mainittu 2 §:n 4 momentti. Tämä ero tarkoituksenmukainen, sillä poikkeaminen tilinpäätösperiaatteiden osalta on vaikutuksiltaan huomattavasti laaja-alaisempi kuin 2 §:n 4 momentissa tarkoitettu muun yksittäisen säännöksen kohdalla.

Esimerkki muun säännöksen edellyttämästä poikkeamisesta on 5 luvun 14 §:n mukainen osatuloutus, joka tarkoittaa tulon kirjaamista tuotoksi jo valmistusasteen perusteella eikä vasta lopputuotteen luovuttamisen myötä kuten tämän pykälän 1 momentin 5 kohdan suoriteperiaatteen mukainen pääsääntö edellyttää.

KPL 3:4 §. Lasku- ja maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen. Voimassaolevaa säännöstä maksuperusteisuudesta tilinpäätöksessä on uudistettu. Pykälän 1 *momentti* vastaa voimassaolevaa säännöstä siitä, että vähäisiä liiketapahtumia koskevia kirjauksia ei ole tarpeen muuntaa maksuperusteesta suoriteperusteeseen tilin-

päätöstä laadittaessa. Momenttia on toisaalta täydennetty nimenomaisella maininnalla laskuperusteisista kirjauksista, joista säädetään 2 luvun 3 §:n muutetussa 2 momentissa.

Laki ja sitä alemmanasteiset säännökset eivät määrittele, mitä vähäisyydellä tarkoitetaan tässä yhteydessä. Kirjanpitolautakunta ei myöskään ole lausunut tästä kysymyksestä. Ottaen huomioon, että 3 §:n uuden 1 momentin nojalla oikean ja riittävän kuvan antaminen on perustettava asianomaisen kirjanpitolvelvollisen toiminnan laajuuteen, on se merkityksellinen myös tämän säännöksen yhteydessä. Vähäisyys tulee myös arvioitavaksi yhdenmukaisesti 2a §:n uuden olennaisuusperiaatteen kanssa: Seikkaa on pidettävä olennaisena silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan johtopäätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätösten ja toimintakertomusten perusteella. Vaikka kirjaus olisi yksittäisenä vähäinen olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia kirjauksena on useita.

Verotuksellinen tulkinta vähäisyydestä ei ole sidottu kirjanpito-oikeuteen. Vähäinen liiketoiminta on jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle: Yritys ei ole verovelvollinen, jos sen liikevaihto on enintään 8.500 euroa. Arvonlisäverokäytännössä tulkitaan kuitenkin tiukasti etenkin tulojen ajallista kohdentamista suoriteperusteiden mukaisesti.

Pykälän uusi 2 *momentti* antaa mahdollisuuden tilinpäätöksen laatimiseen maksuperusteisesti sellaisille säätiöille ja yhdistyksille, jotka kuuluvat kooltaan mikroyrityksiin. Tämän laajennuksen myötä laista poistetaan 1 momentti, joka yleisesti sallii maksuperusteisuuden maatilatalouden harjoittajan tilinpäätöksessä, harjoitetun toiminnan yritysmuodosta riippumatta. Koska maatilataloutakin harjoittava osakeyhtiö kuuluu direktiivin soveltamisalaan, on niitä koskeva poikkeus nykyllaissa direktiivin vastainen.

Momentti sisältää kirjanpitolautakunnan aikaisemman lausunnon 1894/2012 kanssa samansuuntaisen säännöksen liitetietovaatimuksista, joiden tarkoituksena on turvata maksuperusteisen informaation vastaavuus suoriteperusteiseen tilinpäätökseen verrattuna. Tietojen esittämisessä on 2a §:n mukaisesti keskityttävä olennaisiin seikkoihin, joten momentin tarkoittamasta seikasta ei ole

tarpeen ilmoittaa liitetietoa silloin, kun seikka on epäolennainen mikroyrityksen tulosta ja taloudellista asemaa koskevan oikean ja riittävän kuvan kannalta.

Momenttia ei ole tarkoitettu tyhjentäväksi vaatimuslistaksi, mikä ilmenee momentin liitetietoluetteloa edeltävästä "ainakin"-sanasta. Jos jokin muu kuin momentissa tarkoitettu seikka on olennainen, tulee siitä siten antaa liitetieto.

Maksuperusteen mukaan toimittaessa ratkaisevaa kirjanpitoon merkitsemisen kannalta ei ole tuotannon tekijän vastaanottaminen vaan maksuajankohta. Tämä tarkoittaa, että velaksi ostettuja tuotannon tekijöitä ei merkitä kirjanpitoon ennen niiden maksua, kuten kirjanpitolausannon lausunnossa **1894/2012** kuvataan. Siten myöskään niistä johtuvia velkoja ei merkitä pääkirjanpitoon.

Vastaava pääteen luotolliseen myyntiin ja siitä johtuviin saamiin. Siksi on 2 luvun 3 §:n 2 momentin mukaisesti ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää erikseen pääkirjanpidon ulkopuolella, mikä voidaan tehdä esimerkiksi erillisen sivukirjanpitoa pidettävän reskontran avulla. Tällä perusteella momentissa edellytetään ilmoittamaan liitetietona taseeseen merkitsemättömät ostovelat ja myyntisaamiset.

Momentin poikkeussäännös on mikrosäätöille ja -yhdistyksille suunnattu optio, ei velvoite. Esimerkiksi sellaisessa säätiossa tai yhdistyksessä, jossa ostovelkojen tai myyntisaamisten määrä on merkittävä, voi olla tarkoituksenmukaista jättää käyttämättä tämä poikkeusmahdollisuus ja laatia tilinpäätös suoriteperusteisesti 3 §:n 1 §:n 5 kohdassa säädettyllä tavalla. Mitä enemmän ostovelkoja ja myyntisaamia on, sitä työteliäämmiksi tulee niitä koskevien liitetietoerittelyjen koostaminen.

Maksuperusteen käyttö kirjaamisperusteenä koskee yhtäläisesti juoksevia menoja kuin vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien hankintoja. Siten maksuperusteisesti toimitaessa ei kirjata luotolla hankittua vaihto-omaisuutta taikka pysyviä vastaavia ennen niiden maksua.

Momentti ei oikeuta poikkeamaan muista lain säännöksistä. Siten esimerkiksi tuotantohyödykkeiden hankintameno taseeseen merkitsemiseen (aktivointivelvoitteeseen), arvostamiseen sekä jaksottamisessa noudatetaan

5 luvun säännöksiä maksuperusteisuudesta huolimatta.

KPL 3:5 §. Kieli ja valuutta. Pykälä vastaa voimassa olevaa säännöstä. Sen ensimmäinen virke on luonteeltaan informatiivinen: Koska kielilain (148/1922) 1 §:n mukaan valtion viranomaisissa käytetään suomen tai ruotsin kieltä, on jo tämän säännöksen perusteella rekisteriviranomaiselle toimitettavan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen oltava suomen- tai ruotsinkielinen. Virke koskee nimenomaan virallista tilinpäätöstä ja toimintakertomusta, jotka tämän luvun 10 §:n 1 momentissa viitatuilla tavalla julkistetaan rekisteriviranomaisen toimesta tai joista kirjanpitovelvollinen on tämän luvun 11 §:n nojalla velvollinen antamaan jäljennöksiä.

Pykälä on EU-säädännön mukainen, sillä julkistamista koskevan 2009/101/EY-direktiivin **4.1** artiklassa säädetään, että "[f]iisakirjat ja tiedot, jotka on — julkistettava, on laadittava ja toimitettava jollakin sellaisella kielellä, joka on sallittu siinä jäsenvaltiossa sovellettavan kielilainsäädännön mukaisesti —". Toisaalta kirjanpitovelvollinen voi halutessaan käännettä virallisen tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa muullekin kuin suomen tai ruotsin kielelle.

Suomen raha on euro, minkä vuoksi pykälän toinen virke edellyttää paitsi tilinpäätöksen niin myös toimintakertomuksen laatimista ja siten myös julkistamista aina euroissa. Esimerkiksi dollarimääräiset tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot eivät siten ole riittäviä siinäkin tapauksessa, että suomalaisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminta suuntautuisi yksinomaan Yhdysvaltoihin. Toisaalta säännös mahdollistaa, että kirjanpitovelvollinen antaa euromääräisten tietojen ohella samat tiedot myös esimerkiksi dollareissa edellyttäen, että muuntamisessa käytetty valuutakurssi esitetään liitetietona tai muualla tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa.

Tilikauden aikaisen eli juoksevan kirjanpidon kielestä ja valuutasta ei ole säädetty erikseen. Siten on mahdollista, että suomalaisenkin kirjanpitovelvollisen juoksevaa kirjanpitoa pidetään muulla kuin suomen tai ruotsin kielellä tai muussa valuutassa kuin euroissa. Tämä voi olla tarkoituksenmukaista ulkomaisen yrityksen omistamassa suomalaisessa tytäryrityksessä tai sivuliikkeessä. Selvää myös on, että suomalaisen kirjanpitovel-

vollisen ulkomaisen sivuliikkeen juoksevaa kirjanpitoa saadaan pitää asianomaisen valtion kielellä ja valuutassa tilikauden aikana. Toisaalta tällaisestakin juoksevan kirjanpidon osasta laadittava virallinen tilinpäätös ja toimintakertomus on tehtävä suomen tai ruotsin kielellä euromääräisenä. Kirjanpitoaineiston säilyttämisestä ulkomailla säädetään edellä 2 luvun 9 §:ssä.

KPL 3:6 §. Laatimisaika. Voimassaolevassa pykälässä säädetty neljän kuukauden enimmäisaika tarkoittaa ajanjaksoa tilikauden päättymisestä siihen, kun tilinpäätös ja toimintakertomus on allekirjoitettu seuraavassa 7 §:ssä edellytetyllä tavalla. Laatimisaian määrittäminen neljäksi kuukaudeksi on Suomen kansallinen valinta: direktiivi ei sisällä määräaika säännöksiä, joten jäsenvaltiot voivat vapaasti päättää, kuinka pitkä aika on kirjanpitovelvollisen käytettävissä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimiseksi. Määräajan muuttamiseen ei ole ilmennyt tarvetta

Nykylaissa ammatinharjoittajan kohdalla vaatimus on tätä yleistä säännöstä ankarampi: 7 luvun 3 § 2 momentti edellyttää ammatinharjoittajan laativan tilinpäätöksensä kahdessa kuukaudessa. Viimeksi mainittu momentti kuitenkin kumoutuu, kun koko 7 luku poistetaan laista, koska 1 luvun uusi 1a § säättää tyhjentävästi ammatinharjoittajan kirjanpitovelvollisuudesta.

Kirjanpitolautakunta voi erityisestä syystä myöntää poikkeuksia laatimisajasta määräajaksi yksittäistapauksissa 8 luvun 2 §:n 2 momentin nojalla Poikkeuksen myöntämisen yleisenä edellytyksenä on, ettei poikkeus ole Euroopan yhteisöjen tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä antamien säädösten vastainen.

Kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen (784/1973) 3 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä säädetään poikkeuslupahakemukselle asetetuista määräajoista. Mainitun säännöksen nojalla poikkeusta tulee hakea niin ajoissa, että päätös siitä voidaan tehdä ennen kuin tilinpäätöksen pitää kirjanpitolain mukaan olla valmis. Osakeyhtiössä osakeyhtiölain säännökset tilinpäätöksen julkaisemisesta rajoittavat poikkeusluvan enimmäisaikaa. Osakeyhtiölain 5 luvun 3 §:n 1 momentin mukaan varsinainen yhtiökokous on pidettävä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päät-

tymisestä. Tilinpäätöstä koskevat asiakirjat ja niiden jäljennökset on pidettävä nähtävillä vähintään viikon ajan ennen yhtiökokousta (osakeyhtiölaki 5 luku 21 § 1 momentti).

Osakeyhtiölaki ei sisällä säännöksiä siitä, missä määräajassa ennen varsinaista yhtiökokousta tilinpäätös on annettava tilintarkastajille. Tilintarkastuslain (459/2007) 15 § 6 momentti edellyttää kuitenkin, että tilintarkastaja luovuttaa osakeyhtiölle – tai muulle yhteisölle taikka säätiölle – tilintarkastuskertomuksen viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös esitetään vahvistettavaksi.

Tilinpäätöksen laatimisessa on myös otettava huomioon asianomaisen kirjanpitovelvollisen yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mahdollisesti sisältämät mainittuihin asioihin liittyvät määräykset.

KPL 3:7 §. Päiväys ja allekirjoitus. Artiklan 33.1 mukaan "[j]äsenvaltioiden on varmistettava, että yrityksen hallinto-, johtoja ja valvontaelinten jäsenillä, jotka toimivat niille kansallisessa lainsäädännössä annettujen valtuuksien mukaisesti, on kollektiivinen velvollisuus varmistaa, että a) vuositilinpäätös, toimintakertomus ja selvitys hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä, jos se annetaan erikseen, ja b) konsernitilinpäätös, konsernin toimintakertomus ja konsolidoitu selvitys hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä, jos se annetaan erikseen, laaditaan ja julkistetaan tämän direktiivin vaatimusten ja soveltuissa tapauksissa [IAS-asetuksen] mukaisesti hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien vaatimusten mukaisesti." Samanlainen yhteisvastuu oli asetettu entisissä IV ja VII direktiiveissä (50 b ja 36 b art.).

Pykälän 1 momentissa asetettu vaatimus allekirjoittamisesta ilmentää artiklassa tarkoitettua vastuuta; ilmoittamisesta rekisteriviranomaiselle julkistamista varten säädetään erikseen 9 §:ssä. Allekirjoittajien on päivätävä tilinpäätös ja toimintakertomus todelliseksi allekirjoituspäivälle, eikä esimerkiksi tilikauden viimeiselle päivälle.

Vaikka momentin velvoite koskee kumpaakin asiakirjaa, niin tilinpäätöstä kuin toimintakertomusta, ei toimintakertomusta ole tarpeen allekirjoittaa erikseen, koska se sisällytetään tilinpäätöksen ohella tämän luvun 8 §:ssä tarkoitettuun tasekirjaan.

Luonnollinen henkilö voi harjoittaa paitsi ammattia — jonka kirjanpidosta säädetään 7 luvussa — myös liiketoimintaa liikeyrityksen muodossa eli yksityisliikkeenä. Hän edustaa liikettä ja tekee sitä koskevat oikeustoimet. Niin ikään yksityisliikkeen omistava henkilö on vastuussa liikkeen sitoumuksista, vaikka liiketoimintaan käytetty omaisuus olisi erotettavissa hänen muusta varallisuudestaan. Yksityisliike ei myöskään ole sen harjoittajasta erillinen verovelvollinen. Tällaiseen oikeusasemaan perustuen on selvää, että juuri liikkeenharjoittajan on allekirjoitettava henkilökohtaisesti yksityisliikkeen tilinpäätös ja toimintakertomus.

Avoimessa yhtiössä tilinpäätöksen allekirjoittavat yhtiömiehet, jotka ovat henkilökohdaisesti vastuussa yhtiön sitoumuksista. Kommandiittiyhtiössä tällaista vastuuta ei äänettömällä yhtiömiehillä ole, joten heille ei ole laissa asetettu velvollisuutta tilinpäätöksenkään allekirjoittamiseen, vaan velvollisuus koskee vain vastuunalaisia yhtiömiehiä. Avoimessa yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä voidaan valita myös hallitus. Se ei kuitenkaan niissä ole lakiin perustuva elin, joten se ei voi syrjäyttää yhtiömiesten ja mahdollisen toimitusjohtajan oikeuksia ja velvollisuuksia asioiden hoitamisessa. Siten hallitukselle ei voida asettaa velvollisuutta tilinpäätöksen eikä toimintakertomuksen allekirjoittamiseenkaan.

Jos kirjanpitovelvollinen on osakeyhtiö, osuuskunta, yhdistys tai muu vastaavanlainen yhteisö tai säätiö, ei hallituksen kaikkien jäsenten allekirjoitusta vaadita, vaan riittää, että tilinpäätöksen allekirjoittaa toimi- ja päätösvaltainen hallitus (hallituksen esitys 173/1997). Päätösvaltaisuus määräytyy asianomaisen yhteisön yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaisesti. Hallitus ei voi päättää itse päätösvaltaisuudestaan esimerkiksi valtuuttamalla hallituksen puheenjohtajan allekirjoittamaan tilinpäätöksen puolestaan (kirjanpitolautakunnan lausunto **36/1975**).

Mahdollisuutta allekirjoittamiseen tulee kuitenkin aina tarjota kaikille hallituksen jäsenille. Estettä ei ole sillekään, että tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittaa sellainenkin hallituksen jäsen, joka ei ole ollut hallituksen kokouksessa päättämässä tilinpäätöksestä.

Hallitus, sen jäsen tai toimitusjohtaja on voinut vaihtua tilikauden aikana taikka tilikauden päättymisen jälkeen, mutta ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen valmistumista. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittavat aina allekirjoitustilanteen aikaiset hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja.

Osakeyhtiön tai osuuskunnan juoksevaa hallintoa hoitavan toimitusjohtajan on allekirjoitettava tilinpäätös ja toimintakertomus hallituksen ohella. Tämä on perusteltua, sillä hän vastaa kirjanpidon lainmukaisuudesta (osakeyhtiölaki (624/2006) 6 luku 17 § 1 momentti toinen virke ja osuuskuntalaki (421/2013) 6 luku 17 § 1 momentti toinen virke). Toimitusjohtaja ei kuitenkaan ole pakollinen toimielin osakeyhtiössä eikä osuuskunnassa. Jollei toimitusjohtajaa ole valittu, allekirjoitusvelvoite kohdistuu yksinomaan hallitukseen.

Yhdistyksessä ei ole toimitusjohtajaa. Yhdistyslain (503/1989) 35 §:n 1 momentin nojalla yhdistyksen asioita hoitaa hallitus, joka on myös oikeutettu edustamaan yhdistystä. Vaikka käytännössä yhdistyksillä on usein toiminnanjohtajaksi nimetty toimihenkilö, tämä ei ole lakimääräinen toimielin eikä nyt tarkasteltavana olevassa momentissa tarkoitettulla tavalla toimitusjohtajaa "vastaavassa asemassa". Hän voi kuitenkin vapaaehtoisesti – hallituksen ohella – allekirjoittaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen.

Säätiölain (109/1930) 10 §:n 1 momentista ilmenevä pääsääntö on, että säätiön asioita hoitaa ja sitä edustaa hallitus. Kuitenkin säätiölain 10a §:n nojalla säätiön sääntöihin voidaan ottaa määräys juoksevaa hallintoa johtavasta toimitusjohtajasta tai toiminnanjohtajasta taikka muuten vastaavassa asemassa olevasta henkilöstä. Tähän tehtävään valittuun kohdistuu momentin tarkoittama allekirjoitusvelvollisuus.

Jos avoimessa tai kommandiittiyhtiössä on vastuunalaisiin yhtiömiehiin kuulumaton toimitusjohtaja, tulee myös tämän allekirjoittaa tilinpäätös. Toisin kuin yksityisliikkeessä, toimitusjohtajalle on laissa asetettu yleinen velvollisuus yhtiön juoksevan hallinnon hoitamiseen (avoimesta ja kommandiittiyhtiöstä annettu laki (389/1988) 2 luku 4 §).

Niin ikään yksityisliikkeessä voi olla toimitusjohtaja, mutta tämän toiminta perustuu asemavaltuutukseen eikä lainsäädäntöön.

Siten yksityisliikkeen toimitusjohtaja ei voi allekirjoittaa tilinpäätöstä tai toimintakertomusta omistajan puolesta. Asemavaltuutukseen perustuva toimitusjohtajuus ei myöskään velvoita allekirjoittamiseen.

Prokuristin käyttö on tavallista liikelämässä. Prokuralain (130/1979) 2 §:n 1 momentin nojalla prokuristi saa kaikessa, mikä kuuluu liikkeen harjoittamiseen, toimia päämiehensä puolesta ja kirjoittaa hänen toiminimensä. Tämä yleisvaltuutus edustamisesta ei kuitenkaan oikeuta eikä velvoita tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittamiseen esimerkiksi yksityisliikkeen omistajan puolesta.

Voimassaolevan säännöksen mukaisessa 2 momentissa säädetään eriävän mielipiteen huomioimisesta. Yksittäinen jäsen saattaa olla eri mieltä kuin muu hallitus siitä, mikä tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen sisällyksen tulisi olla. Jäsen, joka osallistuu tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen kokoukseen, on kuitenkin aina velvollinen niiden allekirjoittamiseen. Hän voi esittää eriävän mielipiteen tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen sisällyksestä ja vaatia sen merkitsemistä asianomaiseen asiakirjaan.

Momentin säännös on pakottava. Eriävän mielipiteen merkitseminen on hallituksen jäsenen subjektiivinen oikeus eikä esimerkiksi muu hallitus voi esittää sen sisältöä koskevia vaatimuksia. Enemmistö ei voi edes vaatia eriävän mielipiteen yksilöintiä tai sen perustelemista. Myös toimitusjohtajalla ja muulla tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen allekirjoittajalla on oikeus eriävän mielipiteensä sisällyttämiseen asianomaiseen asiakirjaan.

Eriävä mielipide sisällytetään tilinpäätöksen tai toimintakertomukseen kokonaisuudessaan, joten se on myös julkinen näiden asiakirjojen tavoin. Riittävää ei siten ole, että tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa vain ilmoitetaan, että siitä on annettu eriävä mielipide sen sisältöä tyhjentävästi esittämättä.

KPL 3:7a §. Vastuu tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sekä kirjanpitoja ja aineistoja koskevasta luettelosta. Uusi pykälä korostaa harmaan talouden torjunnan tavoitteen kanssa yhdenmukaisesti kirjanpitovelvollisen yhteisön hallituksen ja toimitusjohtajan vastuuta tilinpäätöksen ja toiminta-

kertomuksen säilyttämisestä niiden 9 §:n mukaiseen rekisteröimiseen saakka. Jollei rekisteröimistä tehdä, hallitusjäsenen ja toimitusjohtajan vastuu päättyy vasta 2 luvun 10 §:n 1 momentissa säädetyn 10 vuoden säilytysajan kuluttua.

Pykälässä viitataan asianomaista kirjanpitovelvollista oikeushenkilöä koskevaan lakiin. Osakeyhtiön kohdalla tällä tarkoitetaan osakeyhtiölakia (624/2006), jonka 6 luvun 2 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä asetetaan hallitukselle vastuu kirjanpidon asianmukaiseen järjestämiseen. Silloin, kun osakeyhtiössä on toimitusjohtaja, kuuluu hänelle vastuu juoksevan kirjanpidon lainmukaisuudesta ja valvonnasta osakeyhtiölain 6 luvun 17 §:n 1 momentin toisen virkkeen nojalla. Ensimmäisen vastuu kirjanpidon lainmukaisuudesta on siten toimitusjohtajalla. Tällöin hallituksen tulee valvoa, että toimitusjohtaja suoriutuu tästä tehtävästään.

Hallituksen ja toimitusjohtajan keskinäinen vastuu toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tässä pykälässä tarkoitetusta säilyttämisestä määräytyy osakeyhtiössä edellä mainittujen osakeyhtiölain säännösten mukaisella tavalla. Niin ikään tällainen vastuu ulottuu 2 luvun 7a §:n mukaisen kirjanpitoja ja aineistoja koskevan luettelon säilyttämiseen.

Edeltävän 1 luvun uudessa 1a §:ssä tarkoitettu liikettä tai ammattia harjoittava luonnollinen henkilö on aina vastuussa tilinpäätöksensä ja muun kirjanpitoaineistonsa säilyttämisestä 2 luvun 10 §:n 3 momentin nojalla, joten siitä ei ole tarpeen säätää tässä pykälässä.

Rangaistusvastuun osalta yhteisölainsäädäntö ei ole tyhjentävä. Tämä ilmenee Korkeimman oikeuden ratkaisusta **KKO 2001:86** (ään.), jossa korostetaan, että kirjanpitovelvollisen edustaja voi määräytyä myös yhtiön tosiasiallisen toiminnan mukaan eli merkityksellistä on, miten kirjanpidon hoito on järjestetty asianomaisessa yhtiössä. Vastuuta ei siten voi välttää vetoamalla muodollisen aseman puuttumiseen.

KPL 3:8 §. Tasekirja. Pykälä kumotaan osana pyrkimystä selkeyttää kirjanpidon rakennetta ja poistaa määräyksiä vailla tosiasiallista itsenäistä oikeusvaikutusta. Tasekirjaan aikaisemmin sisällyneet luettelot kirjanpito- ja tositteiden lajeista on korvattu kattavammalla luettelolla kirjanpidoista ja

aineistoista, joka on määritelty 2 luvun uudessa 7a §:ssä. Voimassa olevan lain mukainen vaatimus paperisesta, sidotusta tasekirja-asiakirjasta, jonka aukeamat on numeroitu, ei enää tietotekniikan kehityksen myötä täytä alkuperäistä tarkoitustaan tilinpäätöskokonaisuuden eheyden varmentajana. Se on korvattu 2 luvun uudistetuilla säännöksillä kirjausketjun eheyden varmistamisesta läpi kirjanpidon prosessien ja aineistojen säilytyksen, käytetystä tietojenkäsittelytekniikasta riippumatta.

KPL 3:9 §. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti. Osakeyhtiölain 8 luvun 10 §:n nojalla osakeyhtiöt ovat aina, liiketoimintansa laajuudesta riippumatta, velvollisia toimittamaan tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa rekisteriviranomaiselle. Voimassaolevaa säännöstä vastaavan *1 momentin 1 kohdassa* toistetaan tämä vaatimus **1.1** artiklan mukaisesti. Saman artiklan perusteella ehdoton rekisteröimisvelvollisuus ulottuu lisäksi sellaiseen henkilöyhtiöön (avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö), jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö tai mainitunlainen henkilöyhtiö (2 ja 3 kohta). Tämänkin säännöksen perustana ovat tilinpäätösdirektiivin soveltamisalasäännökset (1 art. toinen kappale n kohta). Vastaavat säännökset olivat entisissä IV ja VII direktiiveissä (1.1 art. ensimmäinen alakohta ja 1.1 art. toinen alakohta n-kohta sekä 4.1 n art.).

Rekisteröintivelvollisuudesta ovat vapautettuja asumisoikeusyhdistykset, asuntopuolustajat, asunto-osakeyhtiöt ja asunto-osakeyhtiölain (809/1991) 2 §:ssä tarkoitettut osakeyhtiöt eli keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt kirjainpitolausannon lausunnan **1538/1998** mukaisesti.

Vaikka direktiivit eivät koske osuuskuntaa, Suomessa on pidetty tarkoituksenmukaisena, etenkin kilpailullisista syistä, että tilinpäätös ja toimintakertomus osuuskunnassa ovat yhtä julkisia asiakirjoja kuin osakeyhtiössä; tämä on *4 kohdan* peruste. Vastaavasta syystä, koska vakuutusyhtiö on osakeyhtiönä rekisteröintivelvollinen, asetetaan 5 ja 6 kohdassa sama velvollisuus keskinäiselle vakuutusyhtiölle sekä vakuutusyhdistykselle.

Euroopan unionin sivuliikeditiivin (89/666/ETY) 3 artiklaan perustuva kaupparekisterilain 17a §:n 1 momentti velvoittaa ulkomaisen yrityksen sivuliikkeen rekiste-

roimään tilinpäätösasiakirjansa Suomessa. Rekisteröinnin myötä ne tulevat täällä julkisiksi. Velvollisuus koskee ulkomaisen sivuliikkeen perustaneen yrityksen omaa tilinpäätöstä, jos se on laadittu, tarkastettu ja julkistettu Euroopan unionin säädösten mukaisesti tai vastaavalla tavalla. Jollei näin ole, sivuliikkeen kirjanpidosta on laadittava erillinen tilinpäätös, joka rekisteröidään tämän lain mukaisesti. Näistä rajoituksista johtuen erillistilinpäätöksen laatimis- ja rekisteröintivelvollisuus koskee ensisijaisesti muualla kuin ETA-valtioissa perustettua yritystä.

Pykälän *2 momenttiin* on otettu viittaus 1 luvun 4a §:ään, jossa määritellään pienyritys. Tasekriteeri nousee siten voimassaolevan säännöksen mukaisesta 3,65 miljoonasta eurosta 6 miljoonaan ja liikevaihtokriteeri 7,3 miljoonasta eurosta 12 miljoonaan. Toisaalta työntekijämäärää koskeva kriteeri säilyy ennallaan eli tilikauden keskiarvona laskettuna 50 henkilönä.

Toisin kuin voimassaolevassa säännöksessä, rajan ylittymistä arvioidaan yksinomaan viimeisimmän tilikauden perustella. Tämä johtuu siitä, että pienyrityksen määrittävä **3.2** artikla, joka on viitatus 1 luvun 4 a §:n perustana, ei mahdollista päättynyttä edeltäneen tilikauden huomioimista. Direktiivi on pienyrityssäännösten osalta maksimidirektiivi, josta jäsenvaltio ei voi poiketa kansallisessa lainsäädännössään.

Jos liiketoimintaa harjoittava kirjanpitovelvollinen joutuu laatimaan konsernitilinpäätöksen 6 luvun mukaisesti, määräytyy *2 momentissa* tarkoitettujen rajojen ylittyminen tai alittuminen konsernitilinpäätöksen perusteella (*3 momentti*). Konsernitilinpäätöksessä eliminoidaan konserniyritysten välinen liikevaihto samoin kuin niiden keskinäiset saamiset ja velat. Siten esimerkiksi sellaisen emoyrityksen, jonka oma liikevaihto ja tase ylittävät edellä mainitut euromääräiset rajat, ei tarvitse ilmoittaa tilinpäätöstään rekisteröitäväksi, jos keskinäisten erien eliminoinnin jälkeen rajat alittuvat konsernitilinpäätöksessä.

Pykälän *4 momentin* on kansallinen, sillä direktiivissä ei säädetä määräaikaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröimiselle. Tällaiset säännökset puuttuivat myös IV ja VII direktiivistä. Momentin sanamuoto

on yhdenmukainen voimassaolevan säännöksen kanssa.

Pääsääntönä on, että tilinpäätös ja toimintakertomus ilmoitetaan rekisteröitäväksi kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Koska tämän luvun 6 §:n mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava viimeistään neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä, jää rekisteröinti-ilmoituksen tekemiselle aikaa vähintään kaksi kuukautta.

Joissakin yhteisölaeissa on säännöksiä tämän momentin mukaista lyhyemmästä määräajasta rekisteri-ilmoitukselle. Osakeyhtiössä ja osuuskunnassa erityinen määräaika on kaksi kuukautta tilinpäätöksen vahvistamisesta (osakeyhtiölaki 8 luku 10 § 1 momentti ja osuuskuntalaki 8 luku 10 § 1 momentti). Tilinpäätöksen vahvistaa osakeyhtiössä varsinainen yhtiökokous ja osuuskunnassa varsinainen kokous, joka on pidettävä viimeistään kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä (osakeyhtiölaki 5 luku 3 § 1 momentti ja osuuskuntalaki 5 luku 4 § 1 momentti). Siten tilinpäätös ja siihen liittyvä toimintakertomus on näissä yhteisöissä ilmoitettava rekisteröitäväksi viimeistään kahdeksan kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Mahdollinen jatkokokous kuitenkin pidentää tätä määräaikaa vielä enintään kolmella kuukaudella (osakeyhtiölaki 5 luku 24 § 2 momentti ja osuuskuntalaki 5 luku 26 § 2 momentti).

Erityinen määräaika koskee, tosin ehdollisena, myös ETA-alueella rekisteröidyn yrityksen suomalaista sivuliikettä. Kaupparekisterilain 17a §:n 1 momentin nojalla sivuliikkeen omistavan ulkomaisen yrityksen tilinpäätös saadaan ilmoittaa rekisteröitäväksi asianomaisessa ETA-valtiossa säädettyssä määräajassa, jos se on kuutta kuukautta pitempi.

Nyky säännöksen kanssa yhdenmukaisessa 5 momentissa viitataan rekisteriviranomaisen oikeuteen antaa tarkempia määräyksiä tilinpäätösasiakirjojen sähköisessä toimittamisessa noudatettavista menettelytavoista ja muista niiden rekisteröintimenettelyyn liittyvistä teknisistä seikoista. Tällainen määräys voidaan perustaa kaupparekisterilain 31 §:n 2 momenttiin, jonka mukaan "[r]ekisterinpitöön liittyvistä teknisistä seikoista, kuten ilmoituksen tekemisen tavasta

ja rekisterimerkintöjen julkaisemisen muodosta, voidaan määrätä rekisteriviranomaisen päätöksellä" (hallituksen esitys 193/2006).

KPL 3:10 §. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen. Pykälän 1 momentissa tarkoitetusta, rekisteröitäväksi ilmoitettujen tilinpäätösten ja toimintakertomusten julkistamisesta säädetään kaupparekisterilain ja kaupparekisteriasetuksella (208/1979). Julkistamismenettely kuuluu patentti- ja rekisterihallituksen tehtäviin.

Julkistamismenettely perustuu 30.1 artiklan ensimmäisen alakohdan velvoitteeseen: "Jäsenvaltioiden on varmistettava, että yritykset julkistavat kohtuullisen ajanjakson kuluessa, joka on enintään 12 kuukautta tilinpäätöspäivästä, asianmukaisesti vahvistetun tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yhdessä – – 34 artiklassa tarkoitetun – – tilintarkastajan – – lausunnon kanssa noudattaen jäsenvaltion lainsäädännössä säädettyä, direktiivin 2009/101/EY 2 luvun mukaista menettelyä."

Lisäksi 30.3 artiklan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että "[30.1 artiklaa] sovelletaan konsernitalinpäätöksiin ja konsernin toimintakertomuksiin."

Edellä viitatus 2009/101/EY-direktiivin 3.5 artiklan ensimmäisen alakohdan mukaan "— — asiakirjat ja tiedot on julkistettava julkaisemalla ne asianomaisen jäsenvaltion siihen tarkoitukseen nimeämässä kansallisessa virallisessa julkaisussa joko kokonaisuudessaan tai osittain taikka viittauksina asiakirjavihkoon otettuun tai rekisteriin merkittyyn asiakirjaan. Jäsenvaltion tähän tarkoitukseen nimeämä virallinen julkaisu voi olla sähköisessä muodossa."

Suomessa tilinpäätös ja toimintakertomus ovat julkisia yleisölle siten, että kaupparekisterilain 1 §:n 4 momentin nojalla jokaisella on oikeus saada tietoja rekisterimerkinnöistä ja niihin liittyvistä asiakirjoista. Kuka tahansa saa rekisteriin toimitetusta tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta myös jäljennöksen. Tämä vastaa uuden direktiivin 30.2 artiklan toisen alakohdan ensimmäistä virkettä: "Tilinpäätöksestä on pyynnöstä saatava jäljennös." Vaikka virkkeen sanamuoto rajautuu "tilinpäätökseen", sitä ei ole tulkittava suppeasti, sillä 2009/101/EY-direktiivin 2.f artikla ulottuu kaikkiin "tilinpäätösasiakirjoihin" eli uuden direktiivin 30.1 artiklan ensimmäisen

alakohdan mukaisesti myös toimintakertomukseen ja tilintarkastajan lausuntoon.

Jäljennös ei kuitenkaan ole ilmainen, sillä patentti- ja rekisterihallitus perii siitä maksun (kaupparekisteriasetus 29 § 1 momentti ensimmäinen virke: "Rekisteriviranomainen ja paikallisviranomaiset antavat säädettyä maksua vastaan todistuksia ja otteita kaupparekisteristä sekä jäljennöksiä siihen liittyvistä, hallussaan olevista asiakirjoista"). Maksun suuruutta rajoittaa 2009/101/EY-direktiivin 3.4 artiklan kolmannen alakohdan, jonka mukaan "[h]inta, joka – – paperilla tai sähköisessä muodossa annettavista jäljennöksistä peritään, ei saa olla niistä aiheutuvia hallinnollisia kustannuksia suurempi." Tämä toistetaan uuden tilinpäätösdirektiivin 30.2 artiklan toisen alakohdan toisessa virkkeessä: "Jäljennöksestä perittävä korvaus ei saa olla suurempi kuin siitä aiheutuvat hallintomenot."

Kaupparekisteriin ilmoitettu tilinpäätös ja siihen liitetty toimintakertomus merkitään rekisteriin. Tieto merkinnästä kuulutetaan Kaupparekisterilehdessä. Jäljennösten antamisvelvollisuudella ja tällä kuulutuksella täytetään 2009/101/EY-direktiivin 2 luvussa edellytetty julkistaminen. Mainitun direktiivin perusteella tilinpäätös toimintakertomuksineen voitaisiin julkistaa Virallisessa lehdessä myös kokonaisuudessaan. Ottaen huomioon rekisteröintivelvollisten suuren määrän, tätä ei kuitenkaan voida pitää tarkoituksenmukaisena vaihtoehtona Suomessa.

Laissa ei ole hyödynnetty 30.1 artiklan toisen alakohdan jäsenvaltio-optiota, joka sallisi toimintakertomuksen jättämisen rekisteröimättä. Alakohdan mukaan "[j]äsenvaltiot voivat kuitenkin vapauttaa yritykset toimintakertomuksen julkistamisvelvollisuudesta, jos koko toimintakertomuksesta tai sen osasta voi pyynnöstä saada helposti jäljennöksen hintaan, joka ei ole suurempi kuin siitä aiheutuvat hallintomenot." Lisäksi 30.3 artiklan ensimmäisen alakohdan mukaan "– – [30.1 artiklaa] sovelletaan – – konsernin toimintakertomuksiin." Vastaavat poikkeusmahdollisuudet sisältyivät myös IV direktiiviin (47.1 art. toinen alakohdan) ja VII direktiiviin (38.2 art.).

Jäsenvaltio-optio ei ole Suomessa tarkoituksenmukainen, sillä tämän luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettu oikean ja riittävän

kuvan tavoitteen perustana on tilinpäätöksen ohella myös toimintakertomus. Siten asiakirjojen erottaminen toisistaan julkistamismenettelyllisesti olisi ristiriidassa mainitun tavoitteen kanssa.

Kirjanpitovelvollinen voi itse julkistaa tilinpäätöksensä sen lisäksi, että ilmoittaa sen 9 §:n mukaisesti rekisteröitäväksi ja siten virallisesti julkistettavaksi. Tämän toteava säännös on 2 momentissa. Säännöksessä tarkoitettu julkistaminen on tilinpäätöksen asettamista yrityksen sidosryhmien, kuten omistajien ja työntekijöiden tai yleisön saataville (hallituksen esitys 173/1997). Myös tähän tilinpäätökseen on liitettävä tilintarkastuskertomus tämän luvun 12 §:n 1 momentin nojalla. Säännöksen perustana on 32.1 artikla: "Jos vuositilinpäätös ja toimintakertomus julkistetaan täydellisinä, ne on julkistettava samassa muodossa ja samanaikaisina kuin ne ovat olleet lakisääteisellä tilintarkastajalla tai tilintarkastusyhteisöllä tämän laatiessa lausuntoaan. Niihin on liitettävä tilintarkastuskertomus sellaisenaan." Sama velvoite oli myös entisessä IV direktiivissä (48 art.).

Momentin sanamuoto vastaa voimassaolevaa säännöstä.

Tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen julkistamista lyhennettynä koskevaa 3 momenttia on tarkennettu 32.2 artiklan mukaisesti. Artikla kuuluu: "Jos vuositilinpäätöksiä ei julkisteta täydellisinä, näiden tilinpäätösten lyhennetyssä versiossa, johon ei liitetä tilintarkastuskertomusta [engl. which shall not be accompanied by the audit report], on

- a) ilmoitettava, että julkistettu versio on lyhennetty;
- b) mainittava rekisteri, johon tilinpäätös on direktiivin 2009/101/EY 3 artiklan mukaisesti ilmoitettu rekisteröitäväksi, tai jos tilinpäätöstä ei ole vielä toimitettu, ilmoitettava tämä seikka;
- c) ilmoitettava, onko annettu lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön lausunto vakiomuotoinen, varauman sisältävä vai kielteinen, tai että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei ole voinut antaa lausuntoa;
- d) ilmoitettava, mainitaanko tilintarkastuskertomuksessa seikkoja, jotka lakisääteisen tilintarkastajan on saattanut huomion kohteeksi painottamalla sitä mutta antaen

kuitenkin vakiomuotoisen tilintarkastuslausunnon."

Samankaltaiset säännökset sisältyivät IV direktiiviin (49 art.), jossa myös kiellettiin tilintarkastuskertomuksen liittäminen lyhennettyyn tilinpäätökseen: "tilintarkastuskertomus ei saa olla julkistettavassa asiakirjassa".

Momentin uudistuksen myötä siihen siirtyvät myös 12 §:n 2 momentin tilintarkastusta koskevat säännökset, joten viimeksi mainittu momentti kumotaan tarpeettomana. Se ei myöskään vastannut 32.2 artiklaa eikä entisen IV direktiivin vastaavaa 49 artiklaa jättäessään kirjanpitovelvollisen harkintaan, liitetäänkö tilintarkastuskertomus lyhennettyyn tilinpäätökseen vai ei, kun toisaalta mainitut artikkelit nimenomaisesti kieltävät liittämisen.

Edellä mainittu 32.2 artikla koskee vain tilinpäätöksen ("vuositilinpäätös") esittämistä lyhennettynä. Voimassaolevan säännöksen tavoin momentin velvoitteet on ulotettu kansallisesti myös toimintakertomuksen julkistamiseen lyhennettynä. Tämä ei ole direktiivin vastaista ja laajennus on tarkoituksenmukainen ottaen huomioon, että momentissa tarkoitettu tilintarkastuslaina mukainen tilintarkastuskertomus ja lausuma koskevat myös toimintakertomusta.

KPL 3:11 §. Jäljennösten antamisvelvollisuus. Pykälän 1 momentissa luetellut kirjanpitovelvolliset eli asumisoikeusyhdistyset, asunto-osuuskunnat, asunto-osakeyhtiöt ja asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) 28 luvun 2 §:ssä tarkoitettut osakeyhtiöt on vapautettu tämän luvun 9 § 1 momentissa ja 10 §:ssä säädetystä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti- ja julkistamismenettelystä. Vapautuksen perusta on ensisijaisesti käytännöllinen, sillä näiden yhteisöjen – lukuisuudestaan huolimatta – taloudellinen merkitys on vähäinen liiketoimintaa harjoittaviin yhteisöihin verrattuna (kirjanpitolautakunnan lausunto 1538/1998). Tämä on EU-oikeuden mukaista, sillä uuden direktiivin lainsäädännöllinen perusta on sen johdantolauseen mukaan Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 50.1 artikla, johon viittaavassa saman sopimuksen 54 artiklassa todetaan, että "[y]htiöillä tarkoitetaan siviili- ja kauppaoikeudellisia yhtiöitä, osuustoiminnallisia yhtiöitä sekä muita julkis- tai yksityisoikeudellisia oikeushenkilöitä, lukuun ottamatta niitä, jotka eivät tavoittele voittoa."

Momentissa säädetty vapautus ei kuitenkaan tarkoita, että näiden yhteisöjen taloudellinen asema ei olisi yleisöjulkinen, sillä ne ovat kuitenkin velvollisia pyynnöstä antamaan tilinpäätöksestään ja toimintakertomuksestaan jäljennöksen.

Liiketoimintaa harjoittavissa yrityksissä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen vahvistamisen ja rekisteriin ilmoittamisen välinen aika voi olla suhteellisen pitkä, esimerkiksi osakeyhtiössä ja osuuskunnissa jopa yli kolme kuukautta. Taloudellista asemaa ja tulosta koskevien tietojen ajantasaisuus on kuitenkin tärkeää yrityksen ulkopuolisille tahoille. Jotta ulkopuolinen voisi saada käyttöönsä tilinpäätökseen tai toimintakertomukseen sisältyvän tiedon jo ennen asianomaisen asiakirjan rekisteröintiä, 2 momentissa velvoitetaan myös ne kirjanpitovelvolliset, jotka kuuluvat tämän luvun 9 §:ssä tarkoitettuihin rekisteröintivelvollisiin, antamaan pyynnöstä jäljennös tilinpäätöksestään.

Näiden kirjanpitovelvollisten osalta on voimassaolevassa 2 momentissa säädetty ajallinen päätepiste: kun tilinpäätös ja toimintakertomus on ilmoitettu rekisteröitäväksi, velvollisuutta jäljennöksen antamiseen ei enää ole. Kun julkistaminen toteutetaan myös direktiivin mukaan ensisijaisesti viranomaismenettelyllä, sen kanssa päällekkäinen jäljennöksen antamisvelvollisuus ei ole tarpeen.

Jos pyyntö on tehty ennen rekisteröinti-ilmoituksen jättämistä, pitää jäljennös voimassaolevan säännöksen mukaan antaa, mutta vain sillä edellytyksellä, että tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen vahvistamisesta kirjanpitovelvollisen yhtiökokouksessa tai muussa vastaavassa toimielimessä on kulunut jo kaksi viikkoa. Tilinpäätöstä tarvitsevan ulkopuolisen näkökulmasta tämän määräajan tarkoituksenmukaisuus on kuitenkin kyseenalainen: hänellä on tarve saada mahdollisimman ajantasainen tieto yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Laki ei myöskään sisällä vastaavaa karenssiaikaa 1 momentissa tarkoitettujen asuntoyhteisöjen osalta, sillä niiden on aina annettava tilinpäätöksestään jäljennös kahden viikon kuluessa pyynnön esittämisestä. Sanotusta syystä momentista on poistettu voimassaolevan säännöksen kahden viikon karenssiaika.

Direktiiveissä ei ole säännöksiä siitä, missä ajassa jäljennöksen antamisvelvollisuus on täytettävä. Voimassaolevaa säännöstä vastaavassa 3 momentissa tämä aika on kansallisesti säädetty kahdeksi viikoksi.

Jäljennöksen laatimisesta, käytännössä valokopioiden ottamisesta, aiheutuu kustannuksia kirjanpitovelvolliselle. Laki ei velvoita ilmaisupalveluun, sillä kirjanpitovelvollinen voi patentti- ja rekisterihallituksen tavoin periä maksun jäljennöksistä lukuun ottamatta niitä jäljennöksiä, jotka annetaan viranomaiselle. Säännökseen sisältyvä rajoitus maksun suuruudesta – "enintään se, mitä rekisteriviranomainen perii vastaavasta jäljennöksestä" – perustuu edeltävän 11 §:n 1 momentin kanssa analogisesti 2009/101/EY-direktiivin 3.4 artiklan kolmanteen alakohtaan, jonka mukaan "[h]inta, joka – – jäljennöksistä peritään, ei saa olla niistä aiheutuvia hallinnollisia kustannuksia suurempi." Tämä toistetaan uuden tilinpäätösdirektiivin 30.2 artiklan toisen alakohdan toisessa virkkeessä: "Jäljennöksestä perittävä korvaus ei saa olla suurempi kuin siitä aiheutuvat hallintomenot."

KPL 3:12 §. Tilintarkastusta koskevat tiedot. Voimassaolevaa säännöstä vastaavassa 1 momentissa edellytetään 30.1 artiklan tavoin, että patentti- ja rekisterihallitukselle toimitetaan tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen liitetään jäljennös tilintarkastuskertomuksesta, jos asianomaisen kirjanpitovelvollisen kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto tarkastetaan tilintarkastuslaissa säädetyllä tavalla. Mainittu artikla kuuluu: "Jäsenvaltioiden on varmistettava, että yritykset julkistavat – – tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yhdessä – – tilintarkastajan – – lausunnon kanssa – –." Artiklaa käsitellään tarkemmin edellä 10 §:n 1 momentin yhteydessä. Sama velvoite oli IV direktiivissä (47.1 art.).

Toisin kuin tilintarkastuskertomusta, jäljennöstä tilintarkastuslain 16 §:n tarkoittamasta tilintarkastuspöytäkirjasta ei lähetetä patentti- ja rekisterihallitukselle.

Osakeyhtiölain 8 luvun 10 §:n 1 momentissa säädetään nimenomaisesti tilintarkastuskertomuksen sekä, emoyhtiössä, konsernilitintarkastuskertomuksen jäljennöksen liittämisestä ilmoitukseen. Samansisältöinen säännös on myös osuuskuntalaissa (8 luku 10 § 1 momentti toinen virke).

Pykälän 2 momentin kumoamisen perustelut esitetään edellä 10 §:n 3 momentin yhteydessä.

KPL 3:13 §. Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt. Pykälä koskee tase- ja liitetietoerittelyjä, jotka eivät kuulu tilinpäätökseen eivätkä toimintakertomukseen. Ne jäävät lain rekisteröinti- ja julkistamissäännösten ulkopuolelle, kuten tämän pykälän 3 momentista ilmenee. Niitä ei myöskään lueta direktiivin tarkoittamiin tilinpäätöksiäkirjoihin, joten niihin ei kohdistu 4.1 artiklan toisen alakohdan rajoitus, joka ei salli jäsenvaltion vaativan pienyrityksiä sisällyttämään tilinpäätökseen tuloslaskelman, taseen ja liitetietojen ohella muita asiakirjoja.

Nykysäännöstä vastaavassa 1 momentissa tarkoitettujen tase-erittelyjen ja liitetietojen erittelyjen sisällöstä säädetään tarkemmin kirjanpitoasetuksen 5 luvun 1 ja 2 §:ssä. Lisäksi kirjanpitolautakunta on suositellut tämän lain 5 luvun 2 §:n 1 kohdassa tarkoitettujen saamisten arvostusperiaatteiden sisällyttämistä tase-erittelyihin sen ohella, että ne dokumentoidaan kirjanpitoon laadittavalle tositteelle (lausunto 1827/2008).

Pykälän 2 momentista ilmenee, että tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt ovat kirjanpitoaineistoa, joten niiden säilytysaika on 10 vuotta 2 luvun 10 § 1 ja 3 momentin mukaisesti siinäkin tapauksessa, että kirjanpitovelvollisuutta ei enää ole. Momenttiin on tehty tarkistus pykäläviittauksen osalta, niin että ei viitata 2 luvun kumottavaan 8 §:n, mutta sen sijaan ulotetaan 2 luvun 7 §:n yleiset määräyksestä säilytyksestä myös erittelyihin, samalla tavalla kuin muuhun kirjanpidon aineistoihin.

Voimassaolevaa säännöstä vastaavassa 3 momentissa nimenomaisesti säädetty vapaus rekisteröinnistä ilmenee välillisesti myös tilinpäätöksen sisältöä ja rekisteröintiä koskevista tämän luvun 1 ja 9 §:stä. Siten tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt eivät ole julkisia. Toisaalta muualla laissa voidaan kuitenkin velvoittaa myös erittelyjen ilmoittamiseen rekisteriviranomaiselle; näin säädetään säätiölain 13 §:n 2 momentissa.

KPL 4 LUKU. TILINPÄÄTÖSERIIN LIITTYVÄT MÄÄRITELMÄT

Tilinpäätösten vertailukelpoisuus edellyttää, että eri kirjanpitovelvollisten ilmoittamat tiedot on laskettu yhtenäisellä tavalla. Tässä tarkoituksessa 4 luku kokoa määritelmiä tulolaskelman keskeisistä nimikkeistä, kuten liikevaihdosta (1 §). Toisaalta uuden direktiivin voimaansaattamiseksi kumoutuu 2 § määritelmiä satunnaisista eristä, minkä myötä poistuu satunnaisien tuottojen ja kulujen käsitteet myös kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 - 4 §:ssä säädettyistä tulolaskelmakaavoista.

Toisaalta taseen osalta 4 luvussa määritellään yhtäältä pysyvinä vastaavina esitettävät erät ja toisaalta nopeakiertoisiksi tarkoitettut vaihtuvat vastaavat (3 §); viimeksi mainittua täydentävät 4 §:n 2 momentti vaihto-omaisuudesta ja 3 momentti rahoitusomaisuudesta sekä 6 §:n 1 momentti siirtosaamisista ja 7 §:n 1 momentti pitkä- ja lyhytaikaisten saamisten jakoperusteesta. Samanlaisten vaihto-omaisuushyödykkeiden ja arvopaperien käyttöjärjestyksestä puolestaan sisältyy olettamassäänös 5 §:n 4 ja 5 momenttiin.

Niin pysyviin kuin vaihtuviin vastaaviin kuuluvaa hyödykettä koskee 5 §:n 1 momentti, joka määrittää, mitä erä on aina luettava hyödykkeen hankintameno, sekä saman pykälän 2 ja 3 momentti sellaisista eristä, jotka kirjanpitovelvollinen voi halutessaan myös ottaa hankintamenoissa huomioon näissä lainkohdissa säädettyjen edellytysten täyttyessä.

Taseen vastattavaa-puolen eristä on 7 §:n 2 momentissa samanlainen jakosäännös pitkä- ja lyhytaikaisista veloista kuin vastaavaa-puolen saamisista. Tämän lisäksi luvussa määritellään vastattavaa-puolen eristä siirtovelat (6 § 2 momentti).

KPL 4:1 §. Liikevaihto. Pykälää on muutettu uutta direktiiviä vastaavasti. Sen perustana olevassa 2.5 artiklassa ei ole aiemman IV direktiivin 28 artiklan määrittä liikevaihdon perustumisesta "tavanomaiseen toimintaan". Nykyinen 2.5 artikla kuuluu: "liikevaihdolla" [tarkoitetaan] tuotteiden myynnistä ja palvelujen tarjoamisesta saatavia tuottoja, joista on vähennetty myynnin oikaisuerät sekä arvonlisävero ja muut suoraan liike-

vaihdon perusteella määrättävät verot" (engl. net turnover).

EU-komission tulkitseva direktiivitiedonanto (98/C 16/04, kohta 23) täsmentää määritelmää valmisteveron osalta: "Ilmaisu "muilla suoraan liikevaihdon perusteella määrättävillä veroilla" ei sisällä valmisteveroa. Toisin kuin arvonlisäveron, joka kanneetaan ja palautetaan jokaisessa tuotantoketjun vaiheessa, tuottaja maksaa valmisteveron vain silloin, kun tuote ensi kerran lähtee tehtaalta. Tämän vuoksi valmisteveroa voidaan loogisesti pitää erottamattomana osana tuotteen hintaa, ja se pitäisi aina sisällyttää liikevaihtoon."

Kirjanpitolautakunta on myös antanut ohjausta verojen käsittelylle. Ratkaisun 2005/1761 mukaan "[j]ätevero samoin kuin muut valmisteveron luonteiset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, luetaan kirjanpitovelvollisen liikevaihtoon ja vähennetään liiketoiminnan muina kuluina silloin kun vero suoritetaan."

Vaikka direktiivissä ei enää ole rajausta tavanomaiseen toimintaa kuulumisesta, on tarkoituksenmukaista, että liikevaihdon ulkopuolelle jäävät rahoitustuotot sekä tuotot pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden samoin kuin liiketoimintayksiköiden eli liiketoimintojen myynnistä. Tämä vastaa kansainvälistä IFRS-standardistoa. **IAS 18 Tuotot** -standardi määrää seuraavista toimista saatavien tuottojen kirjanpitokäsittelystä: a) tavaroiden myynti; b) palvelujen tuottaminen; ja c) korot, rojalit tai osingot, jotka saadaan, kun yhteisön varoja on muiden käytössä. Kohdassa a) tarkoitettuja tavaroita ovat myyntitarkoituksessa valmistetut tuotteet ja edelleen myytäviksi hankitut tuotteet, kuten vähittäiskauppiaan ostamat kauppatavarat tai myyntitarkoituksessa pidettävät maa-alueet ja muut kiinteistöt. Koska IAS 18 edellyttää näin, että myytävä tavara on olemassa myyntitarkoituksessa ennen sen myyntiä, jää liiketoiminnan myynti standardin ulkopuolelle.

KPL 4:2 §. Satunnaiset tuotot ja kulut. Pykälä kumotaan, koska uudessa direktiivissä ei ole aiemman IV direktiivin 29.1 artiklaa vastaavaa määritelmää. Artikla kuului: "Muusta kuin – tavanomaisesta toiminnasta syntyvät tuotot ja kulut on ilmoitettava erän 'muun kuin varsinaisen toiminnan tuotot' ja

erän `muun kuin varsinaisen toiminnan kulut' kohdalla."

EU-komission tiedonannossa neljännen ja seitsemännen tilinpäätösdirektiivin tietyistä artikloista (98/C 16/04, kohta 26) annettiin seuraavanlainen ohje satunnaisuuden tulkinnasta: "Direktiivin määritelmä satunnaisista tuotoista ja kuluista ei estä sitä, että tuotot ja kulut vain harvoin luokitellaan muuhun toimintaan kuuluviksi. Eri tekijät, kuten yrityksen koko ja toimiala, on otettava huomioon kun luokitellaan tase-eriä. Tämä luokittelu voi usein riippua yrityksen koosta: mitä isompi yritys, sitä useammin tiettyjä tuottoja ja kuluja esiintyy, joten niitä voidaan oikeammin pitää tavanomaiseen toimintaan kuuluvina."

Kumoamisen myötä nykysäännöksen tarkoittamat satunnaiset tuotot ja kulut tulevat pääsääntöisesti merkittäviksi "Liiketoiminnan muut tuotot" ja "Liiketoiminnan muut kulut" -nimikkeisiin kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 - 4 §:n kaavojen mukaisissa tuloslaskelmissa ja vastaavasti kaavoista poistetaan nimikkeet "satunnaiset tuotot" ja "Satunnaiset kulut".

Poikkeus edellä esitetystä on konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) tarkoittama konserniavustus. Kirjanpitolain 4 luvun 2 §:n kumoamiseen liittyen tarkennetaan kirjanpitoasetuksen 1 - 4 §:n mukaisia tuloslaskelmakaavoja lisäämällä tilinpäätössiirtojen ryhmään oma kohta konserniavustuksille. Sama kohta sisältyy myös pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöstiedoista annettavan asetuksen mukaisiin tulolaskelmamalleihin.

Edellä esitettyä vastaavasti on muokattu myös kirjanpitoasetuksen 1 luvun 3 §:n 1 momentin 2 kohtaa, jonka voimassaoleva säännös koskee satunnaisten tuottojen ja tuottojen erittelyvelvollisuutta liitetietona. Kohdan muutokset perustuvat 16.1.f artiklaan, jota käsitellään jäljempänä 5 luvun 16 §:n yhteydessä.

KPL 4:3 §. Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat. Pykälää ei ole muutettu. Käsitteet "pysyvä vastaava" ja "vaihtuva vastaava" ovat vakiintuneet kirjanpitoikäntännössä, joten ne on syytä pysyttää laissa huolimatta siitä, että suomenkielisen direktiivin sanavalinta on tältä osin muuttunut vastaamaan IFRS-standardiston termejä.

Pykälän ensimmäinen virke vastaa 12.3 artiklaa: "Omaisuserän ilmoittaminen pysyvissä tai vaihtuvissa varoissa riippuu sen käyttötarkoituksesta." Aiemmassa IV direktiivissä vastaava 15.1 artikla kuului: "Ilmoitetaan omaisuuksien käyttötarkoituksena vaihtotoiminnaksi, riippuu sen käyttötarkoituksesta." Nykyisen direktiivin "pysyvät varat" ja IV direktiivin "käyttöomaisuuden" englanninkielinen vastine on "fixed assets" ja "vaihtuvien varojen" ja "vaihto-omaisuuden" on "current assets".

Pykälän toinen virke perustuu 2.4 artiklaan, jonka mukaan: "pysyvillä varoilla" [tarkoitetaan] varoja, jotka on tarkoitettu jatkuvasti käytettäväksi yrityksen toiminnassa" (engl. fixed assets). Aiemman IV direktiivin 15.2 artiklan suomenkielisessä versiossa käytettiin sanaa "käyttöomaisuus" samassa merkityksessä, mutta siinäkin englanninkielinen termi oli "fixed assets".

KPL 4:4 §. Vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus. Pykälän 2 ja 3 momentit ovat samansisältöisiä kuin voimassaolevat säännökset. Uusi direktiivi ja aiempi IV direktiivi eivät sisällä määritelmiä vaihto-omaisuudelle ja rahoitusomaisuudelle, mutta momentit eivät ole direktiivin vastaisia.

KPL 4:5 §. Hankintameno. Pykälän 1 momenttiin on tehty sanamuodollinen tarkistus korvaamalla termi "muuttuvat menot" käsitteellä "välittömät menot". Muutettu sanamuoto vastaa voimassaolevaa paremmin direktiivitekstiä ja on yleiskielisensä ymmärrettävämpi. Momentin pohjana on 2.6 artikla, jonka mukaan "– 'hankintahinnalla' [tarkoitetaan] maksettavaa hintaa ja muita hankinnasta aiheutuvia kustannuksia vähennettynä mahdollisilla satunnaisvähennyksillä hankintamenoista" (engl. 'purchase price' means the price payable and any incidental expenses minus any incidental reductions in the cost of acquisition) sekä 2.7 artiklan ensimmäistä virkettä, jonka mukaan "– 'tuotannon menoilla' raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankintahintoja sekä muita kyseistä hyödykettä välittömästi koskevia menoja" (engl. 'production cost' means the purchase price of raw materials, consumables and other costs directly attributable to the item in question).

Aikaisemman IV direktiivin vastaava 35.2 artikla kuului: "Hankintameno on luetaan

Voimassaolevien säännösten kanssa lähes samasanaisten 4 ja 5 momenttien perustana on **12.9** artiklan jäsenvaltio-optio: "Jäsenvaltiot voivat sallia, että samanlaisen tavaroiden varastojen ja kaikkien lajiesineiden, sijoitukset [engl. investments] mukaan luettuna, hankintahinta tai tuotannon menot laske-
taan painotettua keskiarvohintaa." first in.

first out (FIFO) -menetelmää, 'last in, first out (LIFO) -menetelmää tai jotakin muuta yleisesti hyväksyttyjä parhaita käytäntöjä hyödyntävää menetelmää käyttäen" (engl. a method reflecting generally accepted best practice). Aiemman IV direktiivin 40.1 artikla oli lähes samasanainen.

Pykälän 4 momenttia on täydennetty käsitteeseen 12.9 artiklan mukaisesti myös muut sellaiset yleisesti käytössä olevat laskentamenetelmät, jotka ovat yleisesti hyväksytyjä siten, että niiden voidaan katsoa kuuluvan hyvään kirjanpito tapaan. Tällaisista menetelytapoihin voi kirjanpitolautakunta tarvittaessa ottaa kantaa lausuntokäytännössään.

Pykälän 5 momentin sanamuotoa on puolestaan laajennettu siten, että se samanlaisten arvopaperien ohella kattaa myös muut direktiivin tarkoittamat sijoitukset (engl. instrument).

Uudessa direktiivissä ei ole entisen IV direktiivin 40.2 artiklaa vastaavaa säännöstä. Tämä poistettu artikla kuului: "Jos – – [40.1 artiklassa] tarkoitettuja laskentamenetelmiä käyttämällä saatu arvo poikkeaa – – tiedossa olevaa markkina-arvoa käyttäen lasketusta arvosta, tuon erotuksen määrä on ilmoitettava kokonaisuudessaan nimikkeittäin liitetiedoissa." Siten sitä vastaava kirjanpitoasetuksen 2 luvun 4 §:n 1 momentin 9 kohta kumotaan.

KPL 4:6 §. Siirtosaamiset ja siirtovelat. Pykälän 1 ja 2 momentti ovat samansisältöisiä kuin voimassaolevat säännökset. Direktiivi ei sisällä aikaisemman IV direktiivin 18 ja 21 artiklaa vastaavia määritelmäsäännöksiä siirtosaamisista, ennakkomaksuista ja siirtoveltoista. Kuitenkin uuden direktiivin tasekaavoissa on siirtosaamisten ja -velkojen nimikkeet: liitteen III vastaavaa-puolen kohdissa D.II.6, E ja vastattavaa-puolen kohdissa C.9 ja D sekä liitteen IV kohdissa D.II.6, E, F.9 ja K. Siten pykälä on uuden direktiivin mukainen.

KPL 4:7 §. Pitkäaikainen saaminen ja velka. Pykälä on samasanainen voimassaolevan säännöksen kanssa. Sen sisältämä määritelmä lyhytaikaisesta saamisesta ja velasta sisältyy direktiivin tasekaavoihin: liitteessä III vastaavaa-puolen D.II kohtaan ja vastattavaa-puolen C kohtaan sekä liitteessä IV kohtaan D.II, F ja H.I. Aiemman IV direktiivin 9 ja 10 artikloissa oli sama yhden vuoden kriteeri.

KPL 4:8 §. Omat ja emoyrityksen osakkeet. Uusi säännös vastaa hyvää kirjanpito tapaa. Direktiivin III liitteen tasekaavan "Varat"-puolen kohdan D:III.2 nojalla esitetään vastattavissa "[o]mat osakkeet tai osuudet – – siltä osin kuin ne kansallisen lainsäädännön mukaan saadaan merkitä taseeseen." Sama säännös on IV liitteen tasekaavan kohdassa D.III.2.

Uuden säännöksen ensimmäisen virkkeen mvötä omien osakkeiden hankintameno tulee lakiperusteisesti vähennettäväksi osakeyhtiössä vastattavaa-puolen vapaasta omasta pääomasta, kuten mvös kirjanpitolautakunta toteaa asunto-osakeyhtiöitä koskevassa vleisohjeessaan 12.4.2005 (kohta 4.2): Yrityksen itselleen lunastamia osakkeita ei merkitä taseeseen varoiksi vaan lunastushinnalla alennetaan lunastamiseen käytettävissä olevia oman pääoman eriä. Tämä on mvös kansainvälisiä IFRS-standardeja vastaava menetely.

Osuuskunnat iäivät direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Säännöstä, joka oikeuttaisi esittämään omat osuudet taseen vastaavaa-puolen eränä, ei kuitenkaan ole osuuskuntalaissa. Siten sisältöpainotteisuuden periaatteen, iosta säädetään 3 luvun 3 §:n 1 momentin 2a kohdassa, ja lain yhtenäisen soveltamisen kannalta ei ole perustetta sille, että osuuskunnassa tulisivat taseeseen aktiivoina merkittäviksi sen tai sen emoyrityksen osakkeet tai osuudet. Pykälän toisessa virkkeessä säädetään tästä selvytyden vuoksi nimenomaisesti.

Säännös kuvastaa myös sitä, että niin osakeyhtiöltä kuin osuuskunnalta on kielletty omien osakkeiden ja osuuksien rahoittaminen (osakeyhtiölaki 13 luku 10 § ja osuuskuntalaki 16 luku 11 §).

Toisaalta suomalaisella emoyrityksellä voi olla myös tvtärvirityksiä, ioiden kotipaikka on ulkomailla. Tällaisen tilanteen varalta säännöksessä kielletään myös merkitsemästä tvtärvirityksen omistuksessa olevaa sen omaa tai suomalaisen emoyrityksen osaketta konsernitaseeseen.

Ulkomaista tvtärviritystä koskeva nimenomainen säännös on tarpeen kansainvälisen yksitvisioikeuden periaatteiden vuoksi. Jos ulkomainen oikeusjärjestys sallii omien osakkeiden tai osuuksien merkitsemisen taseen aktiivaksi sikäläisen tvtärvirityksen tilin-

näätökseen, olisi ilman nimenomaista kieltoa hyväksyttävä myös laadittaessa suomalaista konsernitilinpäätöstä edellyttäen, että tvtärvitys on tilinpäätöksessään tosiasiallisesti soveltanut tätä mahdollisuutta. Suomessa noudatetaan niin sanottua rekisteröintivaltiostatuuttia, jonka myötä yhteisön ”suomalaisuuden” edellytyksenä on merkitseminen kaupparekisteriin tai muunlainen rekisteröinti täällä. Näin säädetään esimerkiksi osakeyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä. Tästä seuraa johdonmukaisesti, että vastaavasti ulkomailla rekisteröityyn yhteisöön sovelletaan sikäläistä lakia myös suomalaisessa tuomioistuimessa esimerkiksi tilinpäätöksen laatimisen osalta, joten ulkomaisen tvtärvityksen taseeseen merkityt omat osakkeet tai osuudet ovat ”sallittuja” myös Suomen kansainvälisen yksityisoikeuden kannalta. Siten mahdolliset omat osakkeet tai osuudet ulkomaisen tvtärvityksen taseessa tulisivat merkittäviksi suomalaisen emoyrityksen laatimassa konsernitaseessa omaksi eräkseen, jollei säännöksessä tätä nimenomaisesti kiellettäisi.

Pvkälällä on liittynyt myös 25 artiklan jäsenvaltio-optioon, jota vastaavaa säännöstä ei sisällynyt entiseen VII direktiiviin. Artiklan otsikkona on ”Konsernin sisäiset liiketoimintojen yhdistämiset” (engl. Business combination within a group) ja se kuuluu seuraavasti: ”

- Art. 25.1: ”Jäsenvaltio voi sallia tai vaatia, että konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yrityksen pääomaan sisältyvien osakkeiden kirjanpitoarvot [engl. the book values of shares held in the capital of an undertaking included in the consolidation] voidaan eliminoida pelkästään oman pääoman vastaavaa prosenttiosuutta vastaan edellyttäen, että liiketoimintojen yhdistämiseen osallistuvat yritykset [engl. the undertakings in the business combination] ovat viime kädessä saman osapuolen määräysvallassa [engl. controlled] sekä ennen liiketoimintojen yhdistämistä että sen jälkeen ja edellyttäen, ettei määräysvalta ole väliaikainen [engl. not transitory].”

- Art. 25.2: ”Kaikki [25.1 artiklan] soveltamisesta aiheutuvat erot lisätään konsernitaseen rahastoihin tai vähennetään niistä asianmukaisella tavalla.”

- Art. 25.3: ”Edellä [25.1 artiklassa] tarkoitettua menetelmän soveltaminen, siitä aiheutuvat rahastojen muutokset sekä kyseisten

yritysten nimet ja kotipaikat on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa.”

Uusi pvkälä ei kuitenkaan salli omien osakkeiden merkitsemistä varoiksi taseen vastaaviin, joten 25 artiklan jäsenvaltiooption hyödyntäminen sen tarkoittaman menettelytavan voimaansaattamiseksi ei ole tarpeen.

KPL 5 LUKU. ARVOSTUS- JA JAKSOTUSSÄÄNNÖKSET

Luku sisältää keskeisimmät aineelliset säännökset tilinpäätöksen laatimisesta. Kirjanpitovelvollisen tilikauden tuloksen laskenta – eli menojen ja tulojen jaksotus – perustetaan niihin samoin kuin omaisuus- ja velkakerien arvostaminen taseeseen merkitsemistä silmällä pitäen. Periaatteellisenä lähtökohtana on, että taseen vastaaviin saadaan aktivoida kirjanpitovelvollisen menosta vain se osa, josta odotetaan tuloa seuraavien tilikausien aikana: loppuosa menosta on kirjattava tuloslaskelmaan tilikaudelle kuuluvia tuloja pienentäväksi vähennyseräksi eli kuluksi. Vastaavalla tavalla tulo kohdistetaan tuotoksi sille tilikaudelle, jona se on kertynyt (1 §).

Luvun keskeisimpiin säännöksiin kuuluu 5 §:n 1 momentti, jonka nojalla sellaisen aineellisen hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana. Toisaalta tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty jäännös hankintamenosta merkitään pysyviin vastaaviin taseessa eli aktivoidaan.

Luvun muut säännökset ohjaavat, miten edellä kuvattuja peruseriaatteita sovelletaan ja miten niistä poiketaan erityistapauksissa, kuten valmistusajaltaan tilikauden ylittävistä suoritteista saatavan tulon jaksottamisessa (4 §). Jollei luvussa nimenomaisesti toisin säädetä, on kirjanpitovelvollisen pysyttäydyttävä peruseriaatteissa tehdessään päätöstä menojen ja kulujen kohdistamisesta tilinpäätöstä varten.

Luvussa on tarkennettu pitkävaikutteisten menojen poistamisen aikarajoja uuden direktiivin mukaisesti siten, että meno poistetaan enintään 10 vuoden aikana, jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa. Tämä muutos koskee kehittä-

mismenoa (8 §), liikearvoa (10 §) ja muuta pitkävaikutteista menoa (11 §).

Toisin kuin aikaisemmin, luvussa on sallittu käyvän arvon mukaisen arvostusvaihtoehdon perustaminen välittömästi asiaomaisiin IFRS-standardeihin. Ne tulevat noudatettaviksi kokonaisuudessaan silloin, kun kirjanpitovelvollinen valitsee tämän vaihtoehdon rahoitusvälineidensä tai sijoituskiinteistöjensä arvostamiseksi käypiin arvoihinsa ja näiden arvojen mukaiseen merkitsemiseen taseeseen (2a ja 2b §).

IFRS-standardisto on perustana myös rahoitusleasingopimuksen merkitsemisessä taseeseen (5b §). Tämä uusi säännös ei ole pakottava, mutta se on tarkoituksenmukainen tilanteessa, jossa kirjanpitovelvollinen kuuluu tytäryrityksen konserniin, josta laaditaan konsernitilinpäätös noudattaen IFRS-standardistoa, joka edellyttää rahoitusleasingopimuksen merkitsemistä konsernitaseeseen.

KPL 5:1 §. Tuottojen, kulujen ja menetyksen jaksottaminen. Pykälä sisältää tilikausikohtaisen jaksotuksen käsitteet samansisältöisinä kuin voimassaolevassa laissa. Nämä ovat direktiivissä hyödynnettyä käsitteistöä hienojakoisempia, mutta niitä ei voi pitää direktiivin vastaisina, koska ne selventävät tulojen ja menojen esittämistä tilinpäätöksessä. Nämä käsitteet on vakiinnutettu täkäläiseen kirjanpitokäytäntöön jo vuoden 1973 kirjanpitolailla (655/1973).

Säännöksen nojalla tilikauden aikana kerntyneistä "tuloista" merkitään tuloslaskelmaan "tuotoksi" vain se osuus, joka kohdistuu sille tilikaudelle, jolta tuloslaskelma laaditaan. Tuotot koostuvat asianomaisen tilikauden aikana kirjanpitovelvollisen ostajilta saamien tulojen siitä osuudesta, jota vastaavat suoritteet (tuotteet tai palvelut) hän on ehtinyt luovuttaa heille ennen tilikauden päättymispäivää. Tämä on edellä 3 luvun 3 §:n 1 momentin 5 kohdan ilmentävän suoriteperusteen sisältö. Periaatteesta on kuitenkin säädetty poikkeus tilikauden ylittävän valmistusajan vaativien suoritteiden osalta jäljempänä tämän luvun 4 §:ssä.

Se osuus tilikauden tulosta, jonka tarkoittamia suoritteita ei ole luovutettu ostajille tilinpäätöspäivään mennessä, eli niin sanottu "tuloennakko", merkitään puolestaan taseen vastattavaa-puolelle saaduksi ennakkomak-

suksi (kirjanpitolautakunnan lausunto 1219/1993).

Toisaalta tilikauden aikana syntyneistä menoista merkitään tuloslaskelmaan vähennyseräksi eli "kuluksi" vain se osa menoista, josta ei enää kerry sitä vastaavaa tuloa tulevilla tilikausilla. Toisin sanoen tämä osa on aikaansaanut tuloa juuri tällä tilikaudella, kuten niin sanotulla "meno tulon kohdalle" -periaatteella kuvataan. Tämä periaate merkitsee toisaalta, että 3 luvun 3 §:n 1 momentin 3 kohdan tarkoittama varovaisuusperiaate ei oikeuta merkitsemään kuluksi sellaista menoa, josta on odotettavissa tuloa tulevaisuudessa, jollei tästä ole erikseen säädetty poikkeusta, kuten jäljempänä tämän luvun 8 §:n 1 momentin mukaisten tutkimusmenojen kohdalla.

Jos taas tilikauden aikana syntyneestä menosta tai sen osasta on odotettavissa tuloa tulevilla tilikausilla, "aktivoidaan" se merkinäksi taseen vastaavaa-puolelle. Aktivoiminen koskee niin laiteinvestointeja ja muita pitkävaikutteisia menoja kuin sellaisia lyhytvaikutteisia menoja, esimerkiksi myymättä olevan varaston hankinnasta johtuvia, joista tulon odotetaan kertyvän vasta tulevaisuudessa eli päättynyttä tilikautta seuraavien tilikausien aikana. Menon aktivoiminen taseeseen – jolloin se ei vaikuta päättyneen tilikauden tulokseen vähentävästi – on siten yleensä sallittua vain, kun kirjanpitovelvollinen on peruuttamattomasti vastaanottanut suoritteen, josta on odotettavissa tuloa, mutta se saadaan vasta myöhemmän tilikauden aikana.

Niin ikään tuloslaskelmaan merkitään vähennyseräksi tilikauden aikaiset "menetykset". Toisin kuin meno, menetys – esimerkiksi varastopalosta johtunut myyntituotteiden tuhoutuminen – ei ole kerryttänyt tilikauden aikana tuloa.

KPL 5:2 §. Saamiset, rahoitusvarat ja velat. Pykälän 1 kohta saamisten arvostamisesta niiden merkitsemiseksi taseen vastaavaa-puolelle on samasanainen voimassaolevan säännöksen 1 kohdan kanssa. Sen perustana on ensinnäkin arvostamisen pääsäännöksenä 6.1.1 artikla, jonka mukaan "tilinpäätökseen kirjattavat erät on arvostettava hankintahinta- tai tuotantomenoperiaatteen mukaisesti", ja täsmentävä 2.6 artikla siitä, että "hankintahinnalla" [tarkoitetaan] maksettavaa

hintaa ja muita hankinnasta aiheutuvia kustannuksia vähennettynä mahdollisilla satunnaisvähennyksillä hankintamenoista", sekä **2.7** artikla siitä, että "'tuotannon menoilla' [tarkoitetaan] raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankintahintoja sekä muita kyseistä hyödykettä välittömästi koskevia menoja." Entiseen IV direktiiviin sisältyi vastaavansisältöiset **31.2**, **35.2** ja **35.3** artikkelit.

Toisaalta **12.7** artiklan ensimmäinen alakohta edellyttää, että lyhytaikaisiin varoihin (eli lyhytaikaisiin vastaaviin, engl. current assets) tehdään arvontarkistuksia "— arvostamalla ne alempaan markkina-arvoonsa tai erityistapauksissa niillä tilinpäätöspäivänä olevaan muuhun alempaan arvoon" (engl. in particular circumstances). Vastaava säännös oli aiemmin IV direktiivin **39.1.b** artiklassa.

Arvon tarkistuksilla (engl. value adjustments) puolestaan tarkoitetaan **2.8** artiklan mukaan "— oikaisuja, joiden tarkoituksena on ottaa huomioon tilinpäätöspäivän mukaiset yksittäisten omaisuuserien arvon muutokset riippumatta siitä, onko arvon muutos lopullista." Samanlainen säännös oli IV direktiivin **19** artiklassa, tosin sen suomenkielisesä versiossa käytettiin "arvontarkistuksen" sijasta termiä "poisto".

Vaikkei direktiivissä ole kohdan kanssa samasanaista säännöstä, on siinä tarkoitettu "enintään todennäköiseen arvoon" merkitsemisestä sopusoinnussa edellä mainittujen artiklojen ja **6.1.c** artiklassa tarkoitettua varovaisuusperiaatteen kanssa, joka on keskeisimpiä periaatteita tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisessa, kuten **3** luvun **3 §:n 1** momentin **3** kohdasta ilmenee.

Myös **2 kohta** perustuu edellä **1** kohdan yhteydessä käsiteltävään **12.7** artiklaan. Kohdan soveltamisalaa on laajennettu voimassaolevan säännöksen tarkoittamista rahoitusomaisuuteen merkityistä arvopapereista ja muista rahoitusvaroista myös muualle vaihtuvissa vastaavissa kuuluviin arvopapereihin ja rahoitusvaroihin. Vaihtuva vastaava on mainittu **12.7** artiklan "lyhytaikaisten varojen" engl. current assets) synonyymi kirjanpito-laissa.

Voimassaolevan kohdan termi "todennäköinen luovutushinta" on myös korvattu **12.7** artiklan sanamuodossa käytettyä "markkina-arvoa" paremmin vastaavalla käsitteellä "käypä markkinahinta". Määre "käypä" on

tarkoitettu kattamaan **12.7** artiklassa tarkoitettu "erityistapaukset" (engl. particular circumstances), jolloin markkina-arvo ei tule sovellettavaksi markkinaolojen poikkeuksellisuuden takia. Kun markkina-arvo on muista kuin arvopaperin liikkeeseenlaskijaan liittyvistä syistä epätavallisen korkea tai alhainen taikka markkinahinta vaihtelee poikkeuksellisen voimakkaasti, arvostaminen tulee perustettavaksi todennäköiseen luovutushintaan, joka vastaa tällöin "käypää" markkinahintaa. Sanottu koskee myös tilannetta, jossa arvopaperilla ei käydä kauppaa säännellyllä markkinalla.

Kirjanpitolautakunta on katsonut, että on hyvän kirjanpitolaitoksen mukaista tukeutua kansainvälisiin IAS/IFRS-standardeihin silloin, kun ne eivät ole ristiriidassa tämän lain nimenomaisten säännösten kanssa (lausunto **1767/2005**). Tämä koskee myös markkina-arvon määrittämistä, johon voidaan saada johtoa nykyisistä IFRS **13** ja IAS **39**-standardeista.

Momentin **3 kohta** vastaa voimassaolevan pykälän **3** kohtaa. Toisin kuin edeltävät **1** ja **2** kohdat, se koskee kirjanpitolvelvollisen itsensä ottamien velkojen arvostamista ja merkitsemistä taseen vastattavaa-puolelle. Kohta vastaa ensinnäkin edellä mainittua arvostamisen pääsäännöstä eli **6.1.i** artiklaa, joka edellyttää tilinpäätökseen merkittävien erien arvostamista "hankintahinta- tai tuotantomeno-periaatteen mukaisesti", ja **6.1.c** artiklaa varovaisuusperiaatteesta.

Kohdassa tarkoitettua indeksisidonnaisen velan arvostus on epäsymmetrinen **3** luvun **3 §:n 1** momentin **3** kohdan varovaisuusperiaatteen mukaisesti: Nimellisarvosta oikeuttaa poikkeamaan ainoastaan velan arvonnousu indeksiperusteisesti, mikä merkitsee kirjanpitolvelvollisen velkavastuun suurenemista nimellisarvoon verrattuna. Toisaalta arvonnoususta huolimatta indeksivelkakin pitää merkitä aina vähintään nimellisarvoonsa.

Niin ikään silloin, kun velka on nollakorkeinen laina, jolloin lainanantaja vähentää korko-osuuden etukäteen luotoksi annettavasta rahamäärästä, kirjanpitolvelvollinen merkitsee velan taseeseensa siitä nimellisarvosta, joka on takaisinmaksettava, vaikka hänen lainana saamansa rahamäärä oli koronvähennyksen jälkeen tätä pienempi.

Lisäksi **12.10** artiklan **ensimmäisessä** virkkeessä on jäsenvaltio-optio niin sanotusta nollakorkoisesta lainasta, joka sallii saadun ja takaisinmaksettavan määrän erotuksen aktiivoinnin: "Jos velan vuoksi takaisinmaksettava määrä on suurempi kuin saatu määrä, jäsenvaltiot voivat sallia tai edellyttää, että erotus aktivoidaan." Aiemmassa IV direktiivissä oli vastaava säännös 41 artiklassa muuten samansanaisena, mutta se oikeutti yrityksen toimimaan sen mukaisesti ilman, että tätä koskevaa valintamahdollisuutta oli osoitettu jäsenvaltioille. Tätä koskeva säännös on jäljempänä 5 luvun 10 §:ssä.

Uusi 2 momentti on yhdenmukainen **12.6.a** artiklaan sisältyvän jäsenvaltio-option kanssa: "Jäsenvaltiot voivat sallia tai vaatia, että pitkäaikaiseen rahoitusomaisuuteen (engl. financial fixed assets) tehdään arvontarkistuksia arvostamalla se sillä tilinpäätöspäivänä olevaan alempaan arvoon." Mainittu artikla ei edellytä – toisin kuin pysyviä vastaavia yleisesti koskeva **12.6.b** artikla, joka on tämän luvun 13 §:n perustana – arvonalentumista pisyvyyttä.

Sama säännös oli myös aiemman IV direktiivin 33.1.cc artiklassa, mutta se ei ollut jäsenvaltio-optio vaan se velvoitti jäsenvaltion säätämään yritykselle oikeuden arvonalennusmahdollisuuden soveltamiseen.

Pykälän uusi 3 momentti perustuu **12.6.c** artiklaan. Artiklassa **12.6.a** tarkoitettu arvontarkistus vaikuttaa suoraan asianomaisen tilikauden tulokseen. Artiklan **12.6.c** kohdan mukaan "[artiklassa **12.6.a**] tarkoitettut [pitkäaikaisen rahoitusomaisuuteen tehtävät] arvontarkistukset on kirjattava kuluiksi tuloslaskelmassa ja, jollei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan, ne on ilmoitettava erikseen tilinpäätöksen liitetiedoissa." Sama säännös oli myös entisen IV direktiivin 33.1.c.cc artiklassa.

Toisaalta säännös tulosvaikutteisesta kirjaamisesta puuttuu direktiivistä **12.7** artiklan **ensimmäisessä** alakohdassa tarkoitettujen lyhytaikaisten varojen arvontarkistuksen osalta, vaikka vastaava menettely on niidenkin kohdalla kirjanpidollisesti johdonmukaista. Tämä on otettu huomioon momentissa, joka ei tee eroa sillä, ovatko asianomaiset rahoitusvarat merkitty pysyviin vai vaihtuviin vastaaviin.

Tulosvaikutteisesti on **12.6.c** artiklan mukaan kirjattava myös **12.6.b** artiklassa tarkoitettu pysyvien varojen arvonalennus, joka on – toisin kuin **12.6.a** artiklassa – luonteeltaan pysyvä. Tulosvaikutteista kirjaamista edellytettiin myös IV direktiivin 33.1.c.cc artiklassa. Tämän velvoitteen mukainen säännös sisältyy jäljempänä pysyviin vastaaviin kuuluvan erän arvonalennusta koskevaan 13 §:ään.

Jollei arvonalennusta merkitä erilliseksi eräksi tuloslaskelmaan, tulee siitä mainitun artiklan nojalla antaa liitetieto. Tätä koskeva säännös sisältyy kirjanpitoasetuksen 2 luvun 3 §:n 1 momentin tuloslaskelman liitetietoja koskevaan uuteen 7 kohtaan.

KPL 5:2a §. Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto. Pykälässä säädetään rahoitusvälineiden merkitsemisestä käypään arvoon sa tilinpäätöksessä. Tältä osin pykälä koskaa voimassaolevaa säännöstä. Otsikkoa on täsmennetty kuvaamaan tätä sisältöä.

Pykälän perustana on **8.1.a** artikla, joka vastaa aiemman IV direktiivin 42a.1 artiklan ensimmäistä alakohtaa. Säännös velvoittaa jäsenvaltion sallimaan tai vaatimaan yrityksiä poikkeamaan **6.1.i** artiklan mukaisesta arvostamisesta – jota koskeva sääntely sisältyy edeltävään 2 §:ään – johdannaissopimuksissa ja muissa rahoitusvälineissä siten, että ne merkitään tilinpäätökseen käyvän arvonsa mukaisesti.

Voimassaolevassa säännöksessä tarkoitettu asetus rahoitusvälineiden arvostamisesta sekä merkitsemisestä tilinpäätökseen ja konserni-tilinpäätökseen on annettu vuonna 2004 (1315/2004; jäljempänä "ministeriöasetus"). Nykyistä pykälää säädettäessä pidettiin taroituksenmukaisena antaa direktiiviä vastaavat yksityiskohtaisemmat säännökset rahoitusvälineistä lakia alemmanasteisena normina, jotta mahdolliset kansainvälisen tilinpäätöskäytännön kehittämiseen liittyvät tekniset muutokset voitaisiin saattaa mahdollisimman nopeasti voimaan Suomessa. Siten aiemman IV direktiivin tarkempi sääntely 42a.2–42.f artikloissa – jotka vastaavat uuden direktiivin 8.2–8.4 ja 8.7–8.9 artikloja – sisältyy edellä mainittuun ministeriöpäätökseen.

Toisaalta uudessa direktiivissä **8.6** artiklan jäsenvaltio-optio antaa kullekin EU-maalle mahdollisuuden sallia tai vaatia yrityksiään noudattamaan rahoitusvälineiden tilinpäätös-

käsittelyssä IAS-asetuksella hyväksyttyjä tilinpäätösstandardeja. Näin toimittaessa tulevat rahoitusvälineitä koskevat **IAS 39**, **IFRS 7** ja **IFRS 13**-standardit sovellettaviksi siinä laajuudessa kuin ne on mainittu asetuksella hyväksytty. Artikla saattaa siten tältä osin myös muut kirjanpitovelvolliset kuin lain 8a luvussa tarkoitetut listayhtiöt kansainvälisten tilinpäätösstandardien piiriin. Pykälässä on tähän artiklaan perustuva säännös *1 momenttina*. Säännös on salliva, joten kukin kirjanpitovelvollinen voi itse päättää sen hyödyntämisestä.

Pykälä poikkeaa voimassaolevasta sääntelystä, jossa rahoitusvälineiden käsittely on perustettu ministeriöasetuksessa annettuun ohjaukseen. Lainmuutoksen myötä nykyinen ministeriöasetus kumoutuu ja jäljempänä ehdotetaan erityistä voimaantulosäännöstä 9 luvun 2a §:ään, joka sallii ennen lainmuutosta tehtyjen käypää arvoa koskevien merkintöjen pysyttämistä silloisten säännösten mukaisina. Toisaalta pykälässä pysytetään mahdollisuus poiketa asetuksella EU-säädännöstä, sillä 8.6 artikla on jäsenvaltio-optio. Poikkeaminen saattaa olla tarpeen esimerkiksi IFRS 7 -standardin liitetietovaatimusten rajoittamiseksi.

Suomen lainsäädännössä rahoitusvälineen määritelmä sisältyy sijoituspalvelulain (747/2012) 10 §:n 1 momenttiin, jonka mukaan "– rahoitusvälineellä tarkoitetaan:

1) arvopaperimarkkinaissa (746/2012) tarkoitettua arvopaperia;

2) sellaista yhteissijoitusyrityksen osuutta ja rahamarkkinavälinettä, joka ei ole 1 kohdassa tarkoitettu arvopaperi;

3) optiota, termiiniä tai muuta johdannais-sopimusta, jonka kohde-etuutena on arvopaperi, valuutta, korko, tuotto, toinen johdannais-sopimus, rahoitusmarkkinoihin liittyvä indeksi tai muu tunnusluku ja joka voidaan toteuttaa luovuttamalla kohde-etuus tai tilitämällä sen nettoarvo;

4) optiota, termiiniä tai muuta johdannais-sopimusta, jonka kohde-etuutena on hyödyke ja joka on toteutettava tai voidaan toteuttaa nettoarvon tilityksellä;

5) optiota, termiiniä tai muuta johdannais-sopimusta, jonka kohde-etuutena on hyödyke ja joka voidaan toteuttaa kohde-etuus luovuttaen, kun sillä käydään kauppaa kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetussa laissa

tarkoitettulla säännellyllä markkinalla tai monenkeskisessä kaupankäyntijärjestelmässä;

6) muuta kuin 5 kohdassa tarkoitettua optiota, termiiniä tai muuta johdannais-sopimusta, jonka kohde-etuutena on hyödyke ja joka voidaan toteuttaa kohde-etuus luovuttaen, jos johdannais-sopimus tehdään sijoitus- tai suojastarkoituksessa ja se on muiden johdannais-sopimusten kaltainen;

7) luottoriskin siirtoon tarkoitettua johdannais-sopimusta;

8) hinnanerosopimusta;

9) optiota, termiiniä tai muuta johdannais-sopimusta, joka liittyy ilmastonvaihteluihin, kuljetusmaksuihin, päästöoikeuksiin tai inflaatioasteisiin tai muihin virallisiin taloustilastoihin ja joka voidaan toteuttaa nettoarvon tilityksellä, sekä muuta johdannais-sopimusta, joka liittyy omaisuuteen, oikeuksiin, velvollisuuksiin, indekseihin ja muihin kuin edellä mainittuihin tunnuslukuihin ja joka on muiden johdannais-sopimusten kaltainen."

Momentin tarkoituksiin "rahoitusvälineisiin" kuuluvat edellä mainitun sijoituspalvelulain 10 §:n 1 momentin 5 ja 6 kohdan mukaiset hyödykejohdannaiset. Toisaalta momentin soveltamisalan ulkopuolelle jäävät "aidot" hyödykesopimukset, jotka selvitetään asianomaisten hyödykkeiden fyysisellä toimittamisella. Tämä vastaa **8.2** artiklaa: "Hyödykkeisiin perustuvia sopimuksia, joissa jommallekummalle sopimuspuolelle annetaan oikeus selvitykseen käteisellä tai jollakin muulla rahoitusinstrumentilla, pidetään tässä direktiivissä johdannaisinstrumentteina paitsi silloin, kun kyseiset sopimukset: a) on tehty täyttämään ja ne täyttävät edelleen sellaiset hyödykettä koskevat yrityksen odotetut hankinta-, myynti- tai käyttövaatimukset, jotka olivat voimassa sopimusta tehtäessä ja ovat olleet voimassa sen jälkeen; b) on alun perin tarkoitettu hyödykkeisiin perustuviksi sopimuksiksi; ja c) odotetaan selvitetävän hyödykkeen toimituksella." Aikaisemman IV direktiivin 42a.2 artikla oli samansisältöinen, mutta asiasta ei ole säännöstä ministeriöasetuksessa eikä muualla voimassaolevassa kirjanpitosäädännössä.

Kirjanpitolakiin ei myöskään ole tarpeen ottaa **8.3** ja **8.4** artiklan selventäviä säännöksiä rahoitusvälineisiin luettavista eristä, sillä näiden artiklojen soveltaminen on poissuljettu 8.6 artiklassa, joka antaa jäsenvaltioille

mahdollisuuden sallia tai vaatia kirjanpito-velvollisten noudattavan IAS-asetuksella hyväksyttyjä tilinpäätösstandardeja rahoitusvälineiden tilinpäätöskäsittelyssä. Tämä artikla on sisällytetty edellä 1 momenttiin sallivana säännöksenä. Mainitut artikkelit kuuluvat:

— Artikla **8.3**: "Edellä olevaa [8.1.a artiklaa] sovelletaan ainoastaan seuraaviin velkoihin [engl. liabilities]: a) velat, jotka ovat osa kaupankäyntisalkkua; ja b) johdannaisinstrumentit." Vastaava säännös oli IV direktiivin 42a.3 artiklassa.

— Artikla **8.4**: "Edellä olevan [8.1.a artiklan] mukaista arvostamista ei sovelleta: a) rahoitusinstrumentteihin, jotka eivät ole johdannaisia ja joita pidetään niiden eräpäivään saakka; b) yrityksen myöntämiin lainoihin ja muihin saamisiin, joita ei pidetä kaupankäyntitarkoituksessa; ja c) osuuksiin tytä-, sidos- ja yhteisyrityksissä, yrityksen liikkeesen laskemiin oman pääoman ehtoihin instrumentteihin, ehdollista vastiketta koskeviin sopimuksiin liiketoimintojen yhdistämisessä ja muihin rahoitusinstrumentteihin, joissa on sellaisia erityispiirteitä, että kyseisiin instrumentteihin sovelletaan yleisesti hyväksytyn käytännön mukaisesti muista rahoitusinstrumenteista poikkeavia laskentasääntöjä." Näin säädettiin myös entisen IV direktiivin 42a.4 artiklassa.

Artiklaan 8.6 perustuvasta 1 momentista myös johtuu, ettei ole tarvetta implementoida **8.7** artiklaa, jossa säädetään käyvän arvon määrittämistavoista, eikä **8.5** artiklan erityistä säännöstä suojauksen kohteena oleva omaisuususerän tai vastuun merkitsemisestä suojauksen mukaiseen arvoonsa **6.1.i** artiklan mukaisesta varovaisuusperiaatteesta huolimatta.

Nämä artikkelit kuuluvat:

— Artikla **8.7 ensimmäinen** alakohta: "Tässä artiklassa tarkoitettu 'käypä arvo' määritetään käyttäen jompaakumpaa seuraavista arvoista: a) markkina-arvo niiden rahoitusinstrumenttien osalta, joille on vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat. Jos markkina-arvo ei ole vaikeuksitta määriteltävissä jonkin instrumentin osalta, mutta sen osien tai samanlaisen instrumentin markkina-arvo on määriteltävissä, markkina-arvo voidaan johtaa sen osien tai samanlaisen instrumentin markkina-arvosta; b) niiden rahoitusinstrumenttien osalta, joille ei ole vaikeuksitta määriteltävissä luotettavia markkinoita,

käytetään yleisesti hyväksyttyjen arvostusmallien ja -tekniikoiden avulla saatua arvoa edellyttäen, että kyseisillä arvostusmalleilla ja -tekniikoilla taataan kohtuullisen tarkka arvio markkina-arvosta." Samasanainen säännös sisältyi IV direktiivin 42 b.1 artiklaan.

— Artikla **8.7 toinen** alakohta: "Rahoitusinstrumentit, joiden arvoa ei voida luotettavasti määrittää ensimmäisen alakohdan a ja b alakohdassa kuvatuilla menetelmillä, on arvostettava hankintahinta- ja tuotantomenoperiaatteen mukaisesti siinä määrin kuin arvostaminen tuolla perusteella on mahdollista." Vastaavasti säädettiin myös IV direktiivin 42b.2 artiklassa.

— Artikla **8.5**: "Poiketen siitä, mitä [6.1.i artiklassa] säädetään, jäsenvaltiot voivat sallia, että omaisuususerä tai velka, jota voidaan pitää suojattuna eränä käypää arvoa koskevan suojauslaskentamenettelyn mukaisesti, tai tällaisen omaisuususerän tai velan yksilöity osa arvostetaan kyseisessä menettelyssä edellytetyin määräisinä." Samanlainen säännös oli IV direktiivin 42a.5 artiklassa.

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan **1870/2011** tulkinnut voimassaolevaa 2a §:ää siten, että käyvän arvon menettelyä käytettäessä arvonneuotosten vaikutus merkitään ensisijaisesti tuloslaskelmaan. Tästä tulee poiketa muun muassa silloin, kun asianomaisia rahoitusvälineitä ei ole hankittu kaupankäyntitarkoitukseen. Lausuntoa pyytäneen säätiön kohdalla sen omaisuusmassasta voitiin rajata kaupankäyntisalkun ulkopuolelle ainakin sellaiset erityiset omaisuususerät, joiden pitämiseen on muu tarkoitus kuin aktiivinen pyrkimys tuoton saavuttamiseen, esimerkiksi säädökirjaan tai muuhun erityiseen syyhyn perustuen Lausunnossa pidettiin hyvän kirjanpitoavan mukaisena, että kirjanpitovelvollinen huolellisesti harkitsee ja dokumentoi kirjanpitoaineistoonsa pääsäännöstä poikkeamisen eli arvonneuotosten taseen omaan pääomaan merkitsemisen perusteet.

Pykälän 2 momentissa on tarkentava säännös rahoitusvälineiden arvonneuotosten huomioinnista käyvän arvon rahastossa. Momentti vastaa **8.8** artiklan ensimmäistä alakohtaa, joka kuuluu: "Sen estämättä, mitä [6.1.c artiklassa] säädetään [varovaisuusperiaatteesta], on kunkin käypään arvoon arvostetun rahoitusinstrumentin arvon muutokset

kirjattava tuloslaskelmaan paitsi seuraavissa tapauksissa, joissa tällaiset muutokset kirjataan suoraan käyvän arvon rahastoon: **a)** kirjattava väline on suojausinstrumentti, jota käytetään suojauslaskentamenettelyssä, jolla koko arvonmuutoksen tai sen osan kirjaamatta jättäminen tuloslaskelmaan mahdollistetaan; tai **b)** tällainen arvonmuutos aiheutuu yrityksen ulkomaiseen yhteisöön tekemiin nettoinvestointeihin sisältyvän monetaarisen erän kurssimuutoksesta." Sama säännös on myös aiemman IV direktiivin 42c.1 artiklassa. Vastaavasti voimassaolevan ministeriöasetuksen 7 §:n 1 momentin mukaan erotus merkitään rahastoon, jos: "1) kyseessä on suojauslaskentamenettelyssä käytetyn rahoitusvälineen kirjaus, jolla koko arvonmuutoksen tai sen osan kirjaamatta jättäminen tuloslaskelmaan kyseisellä tilikaudella mahdollistetaan (rahavirran suojaus); tai "2) tällainen arvonmuutos aiheutuu kirjanpitovelvollisen ulkomaiseen yritykseen tekemiin nettoinvestointeihin sisältyvän valuuttaerän kurssimuutoksesta (muuntoero)."

Koska käyvän arvon käsittelyssä noudetaan 1 momentin mukaisesti kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, joissa edellytetään mainitun 8.8 artiklan ensimmäistä alakohtaa vastaavaa menettelyä, ei artiklaa ole tarpeen sisällyttää erikseen kirjanpitolakiin. Pykälän 1 momentin viittaus standardeihin on siten riittävä väline artiklan voimaansaattamiseksi.

Momentin viittaus kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin sallii kirjanpitovelvollisen myös hyödyntävän 8.8 artiklan **toiseen** alakohtaan sisältyvää jäsenvaltio-optiota edellyttäen, että se on tilinpäätösstandardien mukainen menettely. Mainittu direktiivikohta kuuluu (ensimmäinen virke): "Jäsenvaltiot voivat sallia tai vaatia, että muiden myytävissä olevien rahoitusvarojen kuin johdannaisinstrumenttien arvon muutos kirjataan suoraan käyvän arvon rahastoon." Sama säännös sisältyi aikaisemman IV direktiivin 42c.3 artiklaan.

Säännöksen tarkoittamia "myytävissä olevia rahoitusvaroja" (engl. an available for sale financial asset) ei ole määritelty direktiivissä eikä aikaisemmassa IV direktiivissä. Olennaista kuitenkin on, että erä kuuluu kirjanpitovelvollisen omaisuuteen ja tulee siten merkittäväksi taseen vastaavaa-puolelle. Sitä vastoin kirjanpitovelvollisen velvoitteita,

vaikka ne olisivat luonteeltaan rahoitusvälineitä, ei säännös koske.

Arvonmuutoksen merkitseminen suoraan käyvän arvon rahastoon tarkoittaa, etteivät positiiviset eivätkä negatiiviset muutokset vaikuta kirjanpitovelvollisen tilikauden tulokseen. Tätä vastaavaksi tarkoitettu säännös sisältyy myös voimassaolevan ministeriöasetuksen 7 §:n 1 momentin 3 kohtaan.

Käyvän arvon rahasto on niin osakeyhtiössä kuin osuuskunnassa sidottu rahasto, jota ei voida jakaa omistajille edes velkojien suostumuksella. Rahastosta ei saa myöskään käyttää osakepääoman korottamiseen (osakeyhtiölaki (624/2006) 8 luku 1 § 1 momentti, 11 luku 1 § 2 kohta ja 13 luku 5 §; osuuskuntalaki (421/2013) 8 luku 1 § 1 momentti, 11 luku 1 § 2 kohta ja 16 luku 6 §). Pykälän uudessa 3 momentissa on viittaus näihin säännöksiin.

Uuden 4 momentin perustana on 8.8 artiklan **toisen** alakohtan toinen virke, jonka mukaan "[k]äyvän arvon rahastoa on oikaistava, kun siihen kirjatut erät eivät enää ole tarpeen ensimmäisen alakohtan a ja b alakohtaan soveltamiseksi." Aiemman IV direktiivin 42c.3 artikla oli samasanainen tämän kanssa.

Käyvän arvon rahastosta on siten purettava muutokset rahoitusvälineiden käyvässä arvossa, kun edellytykset kirjaamiselle eivät enää täyty (hallituksen esitys 126/2004 kohta 2.2). Tämän mukaisesti voimassa olevan ministeriöasetuksen 7 §:n 2 momentissa säädetään, että "[k]äyvän arvon rahastoa on oikaistava, kun rahoitusväline luovutetaan tai se erääntyy." Uuteen momenttiin säännöksen sanamuotoa on – ministeriöasetukseen verrattuna – täsmennetty kattamaan kaikki artiklan tarkoittamat tilanteet, joissa asianomaisen IFRS-standardin soveltaminen edellyttää tulosvaikutteista merkintää. Standardin nojalla näin on meneteltävä muun muassa silloin, kun osakkeen arvonalentuminen on pitkäaikainen tai muuten merkittävä.

Pykälän uusi 5 momentti vastaa nykyisen ministeriöasetuksen 9 §:ää, joka kuuluu seuraavasti: Sen lisäksi, mitä kirjanpitolaisissa tai sen nojalla muualla säädetään, toimintakertomuksessa tulee esittää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot: 1) yrityksen rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoitun liiketoimen pääälajin

suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa; 2) yrityksen hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtaiskeistä, jos nämä tiedot ovat olennaisia yrityksen varojen, velkojen, rahoitusaseman taikka tilikauden tuloksen arvioimisen kannalta."

Säännöksen perustana on lähes samasanainen **19.2.e** artikla, joka vastaa aiemman IV direktiivin 46.2.f artiklaa. Koska kysymys on toimintakertomustiedoista, ei niitä koske kansainvälinen IAS 39-standardi, joka rajautuu tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin. Sitien toimintakertomustiedoista voidaan standardista riippumatta säätää direktiivissä ja sen voimaansaattavalla kansallisella lailla.

Ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista vaatia toimintakertomuksessa esittäväksi sellaista tietoa, joka tulee IFRS-standardin mukaan ilmoittaa liitetietona. Tällaisen päällekkäisyyden välttämiseksi momentissa pidetään samaa asiaa koskevaa liitetietoa riittävänä.

Momentissa on **19.2.e** artiklan mukaisesti erityinen maininta olennaisuuskriteeristä, vaikka olennaisuus sisältyy yleisenä periaatteena **6.1.j** artiklaan ja siihen perustuen tämän lain 3 luvun uuteen 2a §:ään.

Uusi *6 momentti* perustuu **29.1** artiklassa viitattuun **19.2.e** artiklaan. Vastaava säännös sisältyi aiemman VII direktiivin 36.2.e artiklaan. Säännöksen sanamuoto on yhdenmukainen nykyisen ministeriöasetuksen 10.2 §:n kanssa.

Artikla **36.3** kieltää mikroyrityshelpotuksia hyödyntävältä kirjanpitovelvolliselta rahoitusvälineiden ja muiden omaisuuserien arvostamisen käyvän arvon mallilla, josta säädetään **8** artiklassa: "Jäsenvaltiot eivät saa sallia tai vaatia **8** artiklan soveltamista mikroyrityksiin, jotka hyödyntävät jotakin **36.1** ja **36.2** artiklassa säädettyistä vapautuksista." Tämä kielto on otettu pykälän *7 momenttiin*.

KPL 5:2b §. Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon. Uusi pykälä tukeutuu **8.1.b** artiklan jäsenvaltio-optioon, joka antaa lainsäätäjälle mahdollisuuden sallia tai vaatia käyvän arvon noudattamista myös muunlaisten omaisuuserien (engl. specified categories of assets) kuin rahoitusvälineiden arvostamisessa. Toisin kuin edellä käsitellyn **8.1.a** artiklan osalta, jäsenvaltio voi päättää, ettei tätä mahdollisuutta käytetä hyväksi.

Vastaavansisältöinen jäsenvaltio-optio oli myös aiemman IV direktiivin 42e artiklan

ensimmäisessä alakohdassa, mutta Suomessa se on jätetty hyödyntämättä. Tämä optio antaa jäsenvaltiolle yleisen oikeuden sallia yksilöityjen omaisuuseräluokkien merkitsemisen käypään arvoonsa. Option tarkoituksena on kuitenkin mahdollistaa käyvän arvon soveltaminen ainoastaan niissä tilanteissa, joissa se on kansainvälisen IFRS-standardiston mukaista (hallituksen esitys 126/2004).

Tällä hetkellä standardeja käyvästä arvosta on rahoitusinstrumenteista annettujen IAS 39:n, IFRS 7:n ja IFRS 13:n lisäksi IAS 40:ssa sijoituskiinteistöistä sekä IAS 41:ssa maatalousomaisuudesta. Kauppaa tai teollista tuotantoa harjoittaville kirjanpitovelvollisille on **8.1.b** artiklan optio merkityksellinen sijoituskiinteistöjen osalta.

IAS 40 -standardin tarkoittama sijoituskiinteistö on maa-alue tai rakennus, jota kirjanpitovelvollinen omistajana tai rahoitusleasing-sopimuksella vuokralleottajana hallitsee tarkoituksessa hankkia vuokratuottoa tai arvonnousua. Standardin mukaan sijoituskiinteistö arvostetaan ensiksi hankintamenuon, jonka jälkeen kirjanpitovelvollisen on valittava joko käyvän arvon mukainen tai hankintamenoperustainen arvottaminen. Käyvän arvon mallissa arvonnouksesta aiheutunut voitto tai tappio kirjataan aina tulospäätökseen. Sijoituskiinteistöjä koskevat liitetietovaatimukset ovat sangen yksityiskohtaiset.

Pykälän sanamuoto on vastaavanlainen kuin edeltävä 5a § rahoitusinstrumenteista. Säännöksessä on varattu mahdollisuus sille, että asetuksella esimerkiksi supistetaan IAS 40 -standardin liitetietovaatimuksia.

Pykälä on yhdenmukainen myös **8.9** artiklan jäsenvaltio-option kanssa. Artiklan mukaan "[s]en estämättä, mitä [**6.1.c** artiklassa] säädetään [varovaisuusperiaatteesta], jäsenvaltiot voivat sallia tai vaatia, että kaikki yritykset tai mitkä tahansa yritysluokat sisällyttävät arvon muutoksen tuloslaskelmaan, jos muita omaisuuseriä kuin rahoitusinstrumentteja arvostetaan käypään arvoon." Vastaava säännös sisältyi aiemman IV direktiivin 42f artiklaan.

Pykälän ulkopuolelle jäävät luottolaitostoiminnan harjoittajat, joiden osalta säädetään erikseen luottolaitostoiminnasta annetun lain (121/2007) 153 §:n 1 momentissa, että "– – aineellisiin hyödykkeisiin merkitty muussa kuin omassa käytössä oleva kiinteis-

toimaisuus saadaan merkitä tilinpäätökseen tilinpäätöspäivän käypään arvoon."

Erityisiä velvoitteita on asetettu myös pörs-siyhtiöille ja muille arvopaperimarkkinalain (746/2012) tarkoittamille liikkeeseenlaskijoille. Valtiovarainministeriön asetuksen (1020/2012) 6 §:ssä edellytetään toimintakertomuksessa tietoja sijoituskiinteistöistä, kun sijoitukset arvostettu käypään arvoon: "– liikkeeseenlaskijan, joka harjoittaa kiinteistö-sijoittamista yksinomaan tai pääasiallisena liiketoimintanaan tai pääliiketoiminnan ohella omistaa muussa kuin omassa käytössä olevia sijoituskiinteistöjä ja joka on arvostanut kiinteistöt taseessaan käypään arvoon sekä hankkinut kiinteistöjen arvosta lausunnon kiinteistörahaseläissa (1173/1997) tarkoitetulta Keskuskauppakamarin hyväksymältä kiinteistönarvioitsijalta, on toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa julkistettava kiinteistöjen käypä arvo, kiinteistönarvioitsijan lausunto sekä käyttämänsä kiinteistönarvioitsijat. Jos liikkeeseenlaskija arvostaa muussa kuin omassa käytössä olevat kiinteistöt muuhun kuin käypään arvoon tai on päättänyt olla käyttämättä kiinteistönarvioitsijaa, liikkeeseenlaskijan tulee toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa perustella menettelynsä."

KPL 5:3 §. Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja muut sitoumukset. Pykälän 1 momenttina pysytetään nykyinen säännös, joka perustuu kansainväliseen IAS 21-standardiin valuuttakurssien muutosten vaikutuksista. Kirjanpitolautakunta on antanut asiasta tarkentavan yleisohjeen 13.12.2005.

Säännökseltä puuttuu välitön direktiiviperusta, mutta sitä ei voida pitää direktiivin vastaisena, sillä se edellyttää varovaisuusperiaatteen mukaisesti myös pitkäaikaisten valuuttamääräisten saamisten ja velkojen muuttamista euromääräisiksi tilinpäätöspäivän kurssin perusteella. Pitkäaikaisia erä ei siten saa muuntaa sopimuksen tai muun sitoumuksen tekohetkellä vallinneen kurssin mukaisesti.

Poikkeuksena ovat säännöksen toisessa virkkeessä tarkoitettut erät, jotka on suojaus-sopimuksella sidottu tiettyyn vaihtokurssiin. Tämä säännös vastaa periaatteeltaan edellä 2a §:n 2 momentin yhteydessä käsitellyä 8.5 artiklaa, jota 8.6 artiklaan perustuvan 2a §:n

1 momentin vuoksi ei ole tarpeen saattaa Suomessa yleisesti voimaan.

Vaikka direktiivi vaikenee valuuttakurssivaikutusten käsittelystä, EU-komissio on ottanut asiaan kantaa entisen IV direktiivin osalta tulkitsevassa direktiivietiedonannossa (98/C 16/04 kohta 40): "Direktiivin 31 artikla [tilinpäätösperiaatteista] ei sulje pois sitä tulkintaa, että kurssivoitot kirjattaisiin tuloslaskelmaan. Tämä käsittely on mahdollinen myös pitkä- ja lyhytaikaisille rahamääräisille erille. Koska markkinoilla on erittäin monimutkaisia rahoitusinstrumentteja, eron tekeminen pitkä- ja lyhytaikaisten rahamääräisten erien välille olisi hyvin sattumanvaraista."

KPL 5:4 §. Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella. Pykälä vastaa voimassaolevaa säännöstä. Pykälän tarkoittama valmistusasteen mukainen osatuloutus on poikkeus tilinpäätösperiaatteisiin kuuluvasta *suoriteperusteesta*, joka asettaa tulon kirjaamisen edellytykseksi, että tulon aikaansaava suorite on luovutettu ostajalle, kun taas valmistusasteperusteisessa tuloutuksessa suorite on vielä sitä valmistavan kirjanpitovelvollisen hallinnassa. Suoriteperuste ilmenee selväsanaisesti 6.1.d artiklasta, jonka mukaan "taseeseen ja tuloslaskelmaan kirjatut määrät on laskettava suoriteperusteisesti" (engl. computed on the accrual basis). Aiemmassa IV direktiivissä suoriteperuste oli ilmaistu käänteisesti maksusuorituksen ajankohdan merkityksettömyydellä (31.1.d art.: "kaikki tilikauden tuotot ja kulut on otettava huomioon riippumatta tällaisen tuoton tai kulun saanti- tai maksupäivästä").

Merkityksellinen on myös 6.1.c.ii artikla, jonka mukaan "ainoastaan tilinvuoden loppuun mennessä toteutuneet voitot (engl. profits made) voidaan kirjata." Säännös sisältyi samanasaisena myös aikaisempaan IV direktiiviin (31.1.c.aa art.). Suoriteperuste sisältyy edellä 3 luvun 3 §:n 1 momentin 5 kohtaan tilinpäätösperiaatteena.

Suoriteperuste koskee tilinpäätöstä, mutta tilikauden aikaisessa kirjanpidossa on sallittu vaihtoehtona maksuperuste, mikä ilmenee edellä 2 luvun 3 §:stä samoin kuin 3 luvun 4 §:n velvoitteesta oikaista tilikauden aikaiset maksuperusteiset kirjaukset tilinpäätöstä varten suoriteperusteisiksi.

Vaikka tässä pykälässä tarkoitettu valmistusasteeseen perustuvalle tulouttamiselle ei

ole direktiivissä säädösperstuaa, on EU-komissio katsonut menettelyn sallituksi ja menettely on laajasti käytössä jäsenvaltioissa. Tulkitsevassa tiedonannossa neljäs ja seitsemäs tilinpäätösdirektiivin tietyistä artikloista (98/C 16/04, kohta 36) komissio kuitenkin pitää varovaisuusperiaatteen ankaraa soveltamista ehtona osatulouttamiselle, mikä edellyttää puolestaan, että koko hankkeesta syntyvä tulo on tiedettävä, hankkeen valmistusaste on voitava määrittää tarkasti ja hanke on edistynyt riittävän pitkälle.

Mainittu kohta komission tiedonannossa kuuluu: "[Valmistusasteperustainen tuloutus] on – – sallittu vain sillä ehdolla, että – – varovaisuusperiaatetta noudatetaan selkeästi. Tämä edellyttää toisin sanoen seuraavaa:

- a) Koko hankkeesta syntyvä tulo on tiedettävä.
- b) Hankkeen valmistusaste on voitava määrittää tarkasti.
- c) Hanke on edistynyt riittävän pitkälle.

Jos hankkeesta odotetaan syntyvän tappiota, koko tappiosummalle on muodostettava varaus heti kun tappio tulee ilmi."

Kirjanpitolautakunta on 4.9.2000 antanut yleisohjeen valmistusasteeseen perustuvasta tulon kirjaamisesta tuotoksi. Siinä ohjataan seikkaperäisesti varovaisuusperiaatteen soveltamista osatulouttamisessa, joten ei ole tarpeen sisällyttää EU-komission kannanottoja säännöstekstiin.

Lautakunta on myös ottanut myönteisen kannan siihen, että yritys voi soveltaa eri liiketoiminnoissaan yhtäältä luovutushetkeen perustuvaa tuloutusta ja toisaalta osatuloutusta. Lausunnon 1851/2010 mukaan kirjanpitolvelvollinen voi siirtää osatuloutuksesta luovutushetken mukaiseen tuloutukseen, esimerkiksi perustajaurakoinnin osalta, mutta jatkaa muussa toiminnassaan osatuloutuksen soveltamista. Hänelle kuuluu valinnanvapaus siitä, mitkä liiketoimintansa suoritteet hän saattaa kirjanpitomenettelyllisesti vaativamman osatuloutuksen kohteeksi (kohta 2.5.4).

KPL 5:5 §. Useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen omaisuuden hankintamenon jaksottaminen. Pykälän otsikkoa ja 1 momentin sanamuotoa on mukautettu vastaamaan säännöksen perustana olevaa 12.5 artiklaa: "Taloudelliselta käyttöältään rajoitettujen pysyvien varojen hankintahinta tai tuotannon menot tai uudelleenarvostuk-

seen perustuva arvo, kun sovelletaan [7.1 artiklaa], kirjataan kuluiksi arvontarkistuksina, jotka lasketaan suunnitelman mukaisesti siten, että tällaisen omaisuuden arvo poistetaan sen taloudellisen käyttöiän kuluessa" (engl. shall be reduced by values adjustments calculated to write off such assets systematically over their useful economic lives). Artiklassa käytetyn "arvontarkistus"-käsitteen vastinpari suomalaisessa kirjanpitoterminologiassa on "poisto", joka on niin vakiintunut, ettei momentin sanamuodon muuttaminen ole tarkoituksenmukaista. Kysymys on yksinomaan suomenkielisen direktiivitekstin termivaihdoksesta ilman, että säännöksen sisältöä olisi tarkoitettu muuttaa, sillä aiemmassa IV direktiivissä käytettiin "poisto"-termiä arvontarkistuksen sijasta (35.1.b art.): "Taloudelliselta käyttöältään rajoitetun käyttöomaisuuden hankintameno tai tuotantokustannukset kirjataan kuluiksi poistoina, jotka lasketaan suunnitelman mukaisesti siten, että tällaisen omaisuuden arvo poistetaan sen taloudellisen käyttöiän kuluessa." Kirjanpitolautakunta on 16.10.2007 antanut hyvän kirjanpitolavan ohjaamiseksi laajan yleisohjeen suunnitelman mukaisten poistojen laskennasta.

Arvontarkistus (engl. value adjustment) on määritelty 2.8 artiklassa: "arvontarkistuksilla" [tarkoitetaan] oikaisuja, joiden tarkoituksena on ottaa huomioon tilinpäätöspäivän mukaiset yksittäisten omaisuuserien arvон muutokset riippumatta siitä, onko arvон muutos lopullista." Aiemman IV direktiivin vastaava 19 artikla kuului: "Poistoihin kuuluvat kaikki vähennykset, joiden tarkoituksena on ottaa huomioon taseen eri omaisuuserien arvон vähentyminen, riippumatta siitä, onko arvон vähentyminen lopullista." Kuten edellä jo todettiin, poisto on vakiintunut tällaisen kirjanpitokäytännön ilmaisuksi, joten sitä ei ole syytä vaihtaa arvontarkistus-termiin.

Edellä mainitusta 12.5 artiklasta ilmenee selvästi, ettei taloudelliselta käyttöältään rajoittamattomiin maa-alueisiin ja pysyviin vastaaviin kuuluvien osakkeisiin tule kohdistaa poistoja. Siten 1 luvun 3 §:n tarkoittamaan hyvään kirjanpitotapaan ei kuulu kansainvälisen IAS 38 -tilinpäätösstandardin mukainen poistokäsittely näissä omaisuuslajeissa.

Pykälän 2 momentti on samasanainen voimassaolevan säännöksen kanssa. Direktiivis-

sä ei ole vastaavaa velvoitetta hankintamenoon luettujen erien kustannuslaskennallisesta todentamisesta, mutta momenttia ei voida pitää direktiivin vastaisena ja se on mahdollista jälkikäteistä todentamista varten tarkoituksenmukainen, joten se pysytetään pykälässä.

Pykälän 3 *momentti* vastaa voimassaolevaa säännöstä, joka perustuu entiseen IV direktiivin 38 artiklaan. Vaikka vastaavanlaisia artiklaa ei enää ole uudessa direktiivissä, samaa menettelyä voidaan kuitenkin noudattaa perustuen 6.1.j artiklan olennaisuusperiaatteen, josta säädetään edellä 3 luvun 2a §:ssä. Tämän selventämiseksi momentti on pysytetty laissa.

KPL 5:5a §. Aineettoman oikeuden hankintamenon jaksottaminen. Pykälän 1 *momentin* perustana on 12.11 artiklan ensimmäinen alakohta: "Aineettomat hyödykkeet (engl. "intangible assets") on poistettava aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa." Aikaisemmassa IV direktiivissä ei ollut samanaista säännöstä.

Momentti vastaa voimassaolevan säännöksen ensimmäistä virkettä. Sanamuotoa on kuitenkin täsmennetty velvoittavamaksi tarkoituksessa selventää, ettei kirjanpitovelvollinen voi valita välitöntä kuluksi kirjaimista aktivoinnin sijasta. Virkkeessä erikseen mainittujen erien nimeäminen perustuu EU-komission tulkitsevaan tiedonantoon (98/C 16/04) aikaisemman IV direktiivin tasekaavaa koskevan 9 artiklan vastaavaa-puolen C.1.2 kohdasta, jossa nämä erät mainittiin. Samat nimikkeet ovat nykyisen direktiivin III liitteen C.1.2 kohdassa varat-puolella. Komissiotiedonannon mukaan tällainen aineeton oikeus kuuluu aktivointivelvoitteen piiriin, jos oikeus on ostettu (**kohta 11**, ensimmäinen virke): "– – sanamuodosta seuraa, että nämä varat on aktivoitava, jos ne on hankittu vastikkeellisesti." Aktivointipakko on siten ehdoton, jos oikeus tuottaa tuloa useampana tilikautena. Aktivointi näin edellyttää, kuten myös 5 §:n 1 momentissa säädetään pitkävaikutteisen aineellisen omaisuuden aktivoinnista, vastaista tulonodotusta. Tämä on lisätty momentin sanamuotoon.

Erikseen nimettyjen ohella momentin tarkoittamia "vastaavia oikeuksia" ovat kirjanpitolautakunnan tulkinnan mukaan muun muassa liikenneluvat ja tietokoneohjelmien

käyttöoikeudet sekä liikuntatilojen käyttöön oikeuttavat pelioikeudet (lausunnot 1604/2000 ja 1782/2006 sekä yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007 kohta 2.9).

Momenttia on täsmennetty myös poistamalla siitä termi "varat", jotta korostuisi, että säännöksen kohteena ovat nimenomaan oikeudet, olitpa ne siirtokelpoisia tai eivät. Sama tarkennus on tehty myös pykälän otsikkoon.

Niin ikään momenttia on täydennetty selventämällä, että aktivointi tulee tehtäväksi vain silloin, kun menon "arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena". Tämä edellytys vastaa sanamuotoa 5 §:ssä, joka on perussäännös useana tilikautena tuloa tuottavan menon jaksottamisesta.

Pykälän 2 *momentti* vastaa voimassaolevan 1 momentin toisen virkkeen säännöstä sellaisista aineettomista oikeuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on itse luonut. Näihin ei aktivointivelvoite ulotu, vaan hän voi itse valita aktivoinnin sijasta välittömän kuluksi kirjaamisen. Tämä on EU-komission kannan mukaista. Edellä mainitun direktiivitiedonannon 11 kohdan toisessa virkkeessä todetaan: "Vain jos yritys on luonut oikeudet ja varat itse, direktiivi sallii jäsenvaltioiden itse päättää, onko ne aktivoitava."

Tätä kannanottoa vastaavasti uuden direktiivin tasekaavoissa edellytetään yrityksen itsensä luomien aineettomien oikeuksien merkitsemistä erikseen "– – siltä osin kuin kansallinen lainsäädäntö sallii niiden aktivoinnin" (liitteen III vastaavaa-puolen kohta C.2.b ja liitteen IV kohta V.2.b).

Tiedonannon edellä mainitun 11 kohdan toisesta virkkeestä myös ilmenee, ettei aktivointivelvoite ulotu vastikkeetta saatua aineettomaan omaisuuteen. Säännös on siten tahdonvaltainen: itse luotu tai vastikkeetta saatu aineeton omaisuus voidaan – kirjanpitovelvollisen niin halutessa – aktivoida ja kirjata kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina tulevana tilikausina.

Momenttia on selvytyden vuoksi täydennetty lisäyksellä siitä, että aktivointi edellyttää odotusta tulon tuottamisesta useampana tilikautena. Tämä vastaa edeltävää momenttia sekä 5 §:n 1 momenttia pitkävaikutteisen aineellisen omaisuuden aktivoinnista.

Juuri viitattuihin lainkohtiin verrattuna momentissa on asetettu aktivointimahdollisuuden hyödyntämisen lisäedellytykseksi "varovaisuuden" noudattaminen. Voimassaolevassa säännöksessä tätä on painotettu nimittämällä edellytystä "erityiseksi varovaisuudeksi". Käsitteillä ei kuitenkaan ole tunnistettavaa aineellista eroa, sillä kysymys on 3 luvun 3 §:n 1 momentin mukaisesta tilinpäätösperiaatteesta, jonka noudattamista korostetaan tässä momentissa mainitsemalla se erikseen.

Vaatus konkretisoituu kirjanpitovelvollisen näyttötaakkana: tulonodotukset on dokumentoitava realistisessa budjetissa tai muussa suunnittelulaskelmassa, kuten kirjanpitolausautakunnan kannanotossa **1534/1999** esitetään. Jotta varovaisuuden vaatimus täytyisi, laskelman täytyy osoittaa, että vastaisten tulonodotusten nykyarvo ylittää selvästi aktivoitavan hankintamenon.

Varovaisuuden vaatiminen on direktiivin sallima edellytys, sillä kysymys on jäsenvaltio-optiosta ja varovaisuus on direktiivinkin mukainen tilinpäätösperiaate (**6.1.c** art.). Koska aktivointimahdollisuudesta saadaan päättää kansallisesti, kuuluvat myös aktiivoinnin edellytykset jäsenvaltion päätäntövaltaan.

Edeltävän 1 momentin tavoin tätäkin momenttia on täydennetty selvennyksellä, jonka mukaan aktiivoinnin edellytyksenä on, että menon arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena.

Pykälään ei sisälly voimassaolevan 2 momenttia vastaavia säännöksiä enimmäispoistoajasta. Tämä perustuu siihen, ettei direktiivissä ole aikaperusteisia rajoituksia: artiklan **12.11** ensimmäinen alakohta velvoittaa poistamaan aineettoman hyödykkeen hankintamenon sen "taloudellisen vaikutusajan kuluessa". Vastaavanlaista yleissäännöstä aineettoman omaisuuden hankintamenon kuluksi kirjaamisesta ei sisällynyt entiseen IV direktiiviin.

Nykyisessä 2 momentissa säädettyä 20 vuoden enimmäisaikaa ei voida pitää direktiivin sallimana kansallisena säännöksenä, sillä se rajoittaa kirjanpitovelvollisen mahdollisuuksia aineettomien oikeuksien tilinpäätöskäsittelyssä tavalla, joka on omiaan vaikeuttamaan direktiivin keskeisenä tavoitteena olevan oikean ja riittävän kuvan (**4.3**

art.) antamista. Artikla **12.11** ei ole jäsenvaltio-optio, joten kansallisesti ei voida asettaa direktiiviä ankarampia kulukirjaussäännöksiä aineettomille hyödykkeille esimerkiksi varovaisuusperiaatteen vedoten.

Voimassaoleva 3 momentti valtuuttaa antamaan ministeriöasetuksella tarkempia säännöksiä aineettoman omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta. Tällaista asetusta ei kuitenkaan ole annettu, joten sitä koskevaa valtuutussäännös ei ole tarpeellinen. Hyvää kirjanpitotapaa voidaan tarvittaessa ohjata kirjanpitolausautakunnan toimesta 8 luvun 2 §:n 1 momentin valtuutussäännöksen nojalla.

KPL 5:5b §. Rahoitusleasingisopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen. Ennen vuoden 2004 lainmuutosta (laki 1304/2014) 6 luvun 18 § sisälsi erityissäännökset rahoitusleasingisopimuksen käsittelyä konsernitilinpäätöksessä. Säännöksen kumoamista perusteltiin muun muassa sillä, että kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltaminen ja sitä myötä niiden mukainen rahoitusleasingisopimusten käsittely tulisivat lakiin lisättävän uuden 7a luvun myötä yleisesti sallituksi. Tämän vuoksi pykälän säilyttämiselle ei voitu katsoa olevan erityistä perustetta. Niin ikään huomiota kiinnitettiin verolainsäädäntöön, joka ei tunne rahoitusleasingjärjestelyä (hallituksen esitys 126/2004 s. 25).

Vaikka 6 luvun 18 § kumottiin, rahoitusleasing-sopimuksista on säännöksiä muissa kirjanpitoonormeissa. Esimerkiksi Finanssivalvonnan voimassaoleva määräys- ja ohjekokoelma 1/2013 rahoitussektorin kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sisältää vastaavanlaiset määräykset rahoitusleasingisopimuksista luottolaitosten konsernitilinpäätöksessä (dnro 9/01.00/2012, kohta 9.4)

Tilinpäätösdirektiivissä ei ole rahoitusleasingisopimuksista erityissäännöksiä, mutta kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukainen rahoitusleasingikäsittely ei ole ristiriidassa direktiivin kanssa, sillä käsittely vastaa 3 luvun 3 §:n 1 momentissa tarkoitettua sisällyttämistä periaatetta. Tällä perusteella pykälään ehdotetaan säännöksiä rahoitusleasingisopimuksista, jotka ulottuvat IFRS-käsittelytavan mvös erillistilinpäätökseen. Säännös on tahdonvaltainen, joten kukin kirjanpitovelvollinen voi itse päättää sen soveltamisesta. Erillistilinpäätöksen ja konserniti-

linpäättöksen keskinäisen yhdenmukaisuuden vaatimuksesta (6 luku 2 § 1 momentti) seuraavaa, että rahoitusleasing-sopimuksia IFRS:n mukaisesti erillistilinpäätöksessään käsittelevän kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa menettelyä myös mahdollisessa konsernitilinpäätöksessään.

Vaikei verolainsäädäntö tunne IFRS:n mukaista menettelyä, se ei ole este menettelyn ulottamiselle erillistilinpäätöksen kirjanpidolliseen laatimiseen. Menettelyllä ei ole vaikutusta verotukseen, sillä rahoitusleasing-sopimus voidaan eliminoida veroilmoituksessa. Verotuskäytännössä on io käsiteltäviä sale and lease back -vuokrausjärjestelyä rahoitusleasing-sopimuksen tavoin, jolloin myynnistä tai ostosta ei ole syntynyt verotuksellista luovutustapahtumaa (esim. KHO 1990 T 2531).

Pykälä vastaa 6 luvun 18 §:n 1 momentin kumottua (laki 1304/2004) konsernisäännöistä siten täsmennettynä, että rahoitusleasingjärjestelyn käsittelyä ja sen edellytyksiä arvioitaessa on noudatettava kansainvälisiä IFRS-standardeja, jotka on EU:ssa hyväksytty IAS-asetuksella. Tarkoituksena on, että menettely on mahdollisimman yhdenmukainen 7a luvussa tarkoitettujen IFRS-standardistoa kokonaisuudessaan noudattavien kirjanpitovelvollisten kanssa. Momenttiin on kuitenkin varattu mahdollisuus säätää tarvittaessa valtioneuvoston asetuksella poikkeuksia standardien soveltamisesta samoin kuin mahdollisista lisävaatimuksista. Tämä optio on samankaltainen kuin edellä 5a ja 5b §:ssä.

Momentti sisältää myös vaatimuksen yhdenmukaisesta menettelystä. Tämä tarkoittaa, ettei ole mahdollista soveltaa IFRS:n mukaisista merkintätapaa vain osaan rahoitusleasing-sopimuksista. Siten aikaisempina tilikausina tehtyjen rahoitusleasingjärjestelyjen kirjanpito-käsittely tulee pääsääntöisesti oikaista muuttunutta menettelytapaa vastaavaksi. Jäljempänä ehdotettavan siirtymäsäännöksen nojalla kirjanpitovelvollinen voi kuitenkin siirtyä uuteen käytäntöön myös siten, että vasta lainmuutoksen voimaantulon jälkeisiä tapahtumia käsitellään ehdotettujen säännösten mukaisella tavalla.

KPL 5:6 §. Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottaminen. Pykälä 1 momentti perustuu 12.7 artiklan ensimmäiseen alakohdtaan, jonka mukaan "[l]yhytaikaisiin varoihin

[engl. current assets] on tehtävä arvontarkistukset arvostamalla ne alempaan markkina-arvoonsa tai erityistapauksissa [engl. in particular circumstances] niillä tilinpäätöspäivänä olevaan muuhun alempaan arvoon." Aiemmassa IV direktiivissä tämä säännös sisältyi 39.1.(b) artiklaan sillä erolla, että "lyhytaikaisia varoja" nimitettiin "vaihto-omaisuudeksi" ja "arvonalempuuksia" nimitettiin "poistoiksi". Säännöksen sanamuotoa ei kuitenkaan ole tarpeen tarkistaa, sillä se vastaa asiasisällöltään 12.7 artiklaa.

Artiklan 12.7 toisesta alakohdasta puolestaan ilmenee, ettei arvontarkistus ole peruuttamaton: "Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua arvostamista alempaan arvoon ei saa jatkaa, jos tällaisten arvontarkistusten edellytyksiä ei enää ole" (engl. if the reasons – – no longer apply). Vastaava säännös oli myös IV direktiivin 39.1.(d) artiklassa. Tätä vastaava säännös sisältyy jäljempänä 13 §:ään, joka koskee yleisesti kulukirjausten palauttamista.

Pykälän voimassaolevaa 2 momenttia vastaavaa artiklaa ei ole direktiivissä. Vaihto-omaisuuden aktivoidulta hankintamenolta on kuitenkin tarpeen edellyttää, että se on kustannuslaskennallisesti todennettavissa samalla tavalla kuin mitä vaaditaan pysyviltä vastaaviin kuuluvilta hyödykkeiltä edeltävän 5 §:n 2 momentissa. Tämän vuoksi momentti pysytetään laissa.

KPL 5:7 §. Perustamismenojen jaksottaminen. Pykälä vastaa voimassaolevaa säännöstä. Sen perustana oleva 12.11 artiklan neljäs alakohta on jäsenvaltio-optio, joka antaa EU-maan kansalliselle lainsäätäjälle mahdollisuuden sallia perustamismenojen aktivoinnin edellyttäen, että ne kirjataan kuulusi enintään viidessä vuodessa, jona aikana aktivoituna oleva määrä rajoittaa voitonjakoa. Lisäksi viidennen alakohdan mukaan jäsenvaltiolla on poikkeustapauksessa mahdollisuus poiketa neljänestä kohdasta eli pidetään enimmäisaikaa viidestä vuodesta. Vastaava säännöstö oli myös IV direktiivin 34.1.a ja 34.1.b artiklassa.

Aktivointimahdollisuus on poistettu Suomessa lailla 1304/2004, koska kansainvälisessä IAS 38 -standardissa kielletään yhtiöjärjestyksen laatimisesta ja kauppaparekisteri-ilmoituksesta aiheutuvien ja muiden perustamismenojen aktivointi (hallituksen esitys

1304/2004). Tämän lainkohdan muuttamiselle ei ole nähty tarvetta.

KPL 5:8 §. Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen. Pykälän 1 momenttina on pysytetty aineettomia hyödykkeitä koskevan kansanvälisen tilinpäätösstandardin IAS 38 mukainen velvoite tutkimusmenojen kuluksi kirjaamiseen, sillä direktiivi ei salli niiden aktivointia taseeseen. Aktivointimahdollisuus direktiivissä koskee enää vain kehitysmenoja (12.11 art. toinen alakohta), kun taas aiempi IV direktiivi (37.1 art. ensimmäinen alakohta) ulotti saman mahdollisuuden myös tutkimusmenoihin. Suomessa ei kuitenkaan hyödynnetty tätä mahdollisuutta.

Direktiivi jättää tutkimusmenojen sisällön avoimeksi, kuten myös voimassaoleva kirjanpitolaki ja -asetus. Nykylain esitöissä (Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportti I osa s. 86) luetellaan tutkimukseen tyypillisesti sisältyväksi toiminnaksi muun muassa uuden tiedon hankkiminen, tiedon soveltamiskohteiden etsiminen, tuote- ja prosessivaihtoehtojen etsiminen ja uusien ja paranneltujen tuote- ja prosessivaihtoehtojen hahmotteleminen. Tämä kuvausta voidaan käyttää momentin tulkinnassa.

Pykälän 2 momenttia on sanamuodollisesti täsmennetty 12.11 artiklan toisen alakohdan mukaiseksi, joka liittyy saman artiklan ensimmäiseen alakohtaan. Mainittuun artiklan säännökset kuuluvat:

- **ensimmäinen** alakohta: "Aineettomat hyödykkeet [engl. intangible assets] on poistettava aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa."

- **toisen** alakohdan **ensimmäinen** virke: "Poikkeustapauksissa [engl. in exceptional cases], joissa liikearvon ja kehittämismenojen vaikutusaikaa ei voida arvioida luotettavalla tavalla, kyseiset omaisuuserät poistetaan jäsenvaltion määräämän enimmäisajan puitteissa."

- **toisen** alakohdan **toinen** virke: "Enimmäisajan on oltava vähintään viisi vuotta ja enintään kymmenen vuotta."

- **toisen** alakohdan **kolmas** virke: "Tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitettävä selostus ajasta, jonka kuluessa liikearvo poistetaan."

Toisin kuin aiemmin, kehittämismenojen sääntely ei ole jäsenvaltio-optio. Entisen IV direktiivin 37.1 artiklassa tutkimus- ja kehitysmenoista viitattiin 34.1 artiklaan, jonka a-

alakohta jätti kysymyksen aktivointimahdollisuuden sallimisesta kansalliselle lainsäätäjälle. Edellä esitetystä 12.11 artiklasta ilmenee, ettei tätä harkintavalttaa enää ole vaan aktivointi on sallittu suoraan direktiiviperusteisesti: kehittämismenot pitää poistaa vaikutusajanaan, joten useampana tilikautena tuloa tuottavat kehitysmenot tulevat aktivoinnin kohteeksi.

Momenttiin sisältyvää enimmäisajakaa aktivoinnin kuluksi kirjaamisesta on lyhennetty 20 vuodesta kymmeneen 12.11 artiklan toisen alakohdan toisen virkkeen mukaisesti. Lisäksi on poistettu vaatimus "erityisen" varovaisuuden noudattamisesta aktivoinnissa. Kansallisella lainsäätäjällä ei ole mahdollisuutta tällaisen edellytyksen asettamiselle, koska 12.11 artikla ei ole jäsenvaltio-optio. Edellytys ei enää ole tarpeen aineellisesti-kaan tarkoituksellisesti ylisuurten aktivointien ehkäisemiseksi, sillä osakeyhtiölain 13 luvun 5 §:ään ja osuuskuntalain 16 luvun 6 §:ään tehtävän täydennyksen myötä aktivointia vastaava määrä rajoittaa voitonjakoa. Vaikka tämä rajoitus on täysin kansallinen säännös, se ei ole direktiivin vastainen.

Ennen tämän lainmuutoksen voimaantuloa tilinpäätökseen merkittyjen aktivointien kuluksi kirjaamisessa noudatetaan kuitenkin aiempaa lakia, kuten 9 luvun 2a §:n 1 momentin voimaantulosäännöksestä ilmenee.

Artiklassa ei edellytetä nimenomaisesti – toisin kuin liikearvosta (toisen alakohdan kolmannessa virkkeessä) – liitetietoa aktivoidun kehitysmenon kuluksi kirjaamisen ajasta. Toisaalta voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 4 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohdassa edellytetään kuitenkin tällaista liitetietoa. Ne voidaan kuitenkin pysyttää asetuksessa, vaikkei 12.11 artikla ole jäsenvaltio-optio, sillä liitetietovaatimus ei rajoita yritysten mahdollisuuksia hyödyntää artiklan sallimaa menettelyä. Kyse on siten sallitusta kansallisesta informaatiovaatimuksesta.

Direktiivissä ei määritellä kehitystoimintaa. Toisaalta voimassa olevan ministeriöasetuksen 2 §:n mukaan kehittämistoiminnalla tarkoitetaan tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen suunnitteluun ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista. Kehit-

tämistoimintaan luetaan muun muassa: ennen tuotannon aloittamista tai käyttöä tapahtuva prototyypin ja mallien suunnittelu, rakentaminen ja testaus; uuteen teknologiaan perustuvien työkalujen, ohjainten, muottien ja matriisien suunnittelu; suuruusluokaltaan sellaisen koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja käyttö, jolla ei ole edellytyksiä taloudellisesti kannattavaan kaupalliseen tuotantoon, sekä valitun uuden tai entistä paremman raaka-aineen, laitteen, tuotteen, prosessin, järjestelmän tai palvelun suunnittelu, toteuttaminen ja testaus.

Ministeriö päätöksen sisältö ei kuitenkaan enää vastaa sen perustana olevaa kansainvälistä IAS/IFRS-standardistoa, joten se kumotaan tällä säännösmuutoksella. Kumoaminen ei kuitenkaan ole omiaan johtamaan kehitysmenojen aktivoinnin voimakkaaseen lisääntymiseen tilinpäätöskäytännössä, sillä edellä käsitelty 3 momentti rajoittaa voitonjakomahdollisuuksia aktivointia vastaavalla määrällä. Lisäksi kirjanpitolautakunta voi antaa 8 luvun 1 §:n yleistöimivaltansa nojalla kannanottoja kehitysmenojen aktivoinnista 1 luvun 3 §:ssä tarkoitetun hyvän kirjanpitotavan ohjaamiseksi.

Hyvän kirjanpitotavan mukaista on tukeutua kansainvälisiin IAS/IFRS-standardeihin silloin, kun ne eivät ole ristiriidassa lain nimenomaisten säännösten kanssa (lausunto 1767/2005). Jos tällaista ristiriitaa ei ole eikä lautakunta ole antanut tarkempaa ohjeistusta, voi yksittäinen kirjanpitovelvollinen noudattaa IAS 38 -standardia kehitysmenojensa tilinpäätöskäsittelyssä.

KPL 5:9 §. Liikearvon hankintamenon jaksottaminen. Pykälän muutokset perustuvat – samalla tavalla kuin 8 §:n 2 momentissa – 12.11 artiklaan, jonka asianomaiset säännökset kuuluvat:

- **ensimmäinen** alakohta: "Aineettomat hyödykkeet [engl. intangible assets] on poistettava aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa."

- **toisen** alakohdan **ensimmäinen** virke: "Poikkeustapauksissa [engl. in exceptional cases], joissa liikearvon – vaikutusaikaa ei voida arvioida luotettavalla tavalla, kyseiset omaisuuserät poistetaan jäsenvaltion määrittämän enimmäisajan puitteissa."

- **toisen** alakohdan **toinen** virke: "Enimmäisajan on oltava vähintään viisi vuotta ja enintään kymmenen vuotta."

- **toisen** alakohdan **kolmas** virke: "Tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitettävä selostus ajasta, jonka kuluessa liikearvo poistetaan."

Näihin kohtiin perustuen voimassaolevan pykälän määräaikaa lyhennetään 20 vuodesta kymmeneen. Niin ikään kirjoitusasua on pelkistetty kuten 8 §:n 2 momenttia kehittämismenoista.

Liikearvon (engl. goodwill) määritelmää ei sisälly direktiiviin eikä voimassa olevaan kirjanpitolakiin tai -asetukseen. Käsite on kuitenkin kirjanpitokäytännössä vakiintunut siinä määrin, ettei legaalimääritelmälle ole tarvetta.

Pykälän tarkoittama liikearvo perustuu aina vastikkeelliseen hankintaan. Kirjanpitovelvollinen ei voi siten aikaansaada liikearvoa yrityksensä sisäisin toimin. Liikearvoa syntyy esimerkiksi silloin, kun kirjanpitovelvollinen ostaa toiselta yritykseltä tämän liiketoiminnan osaksi tai kokonaan. Liikearvo on "ylihintaa" eli se osa kauppahinnasta, joka ylittää ostetun nettovarallisuuden arvon, jolla puolestaan tarkoitetaan ostettuun liiketoimintaan kuuluvien koneiden ja muiden hyödykkeiden kirjanpitoarvon ja tähän liiketoimintaan kohdistuvien velkojen erotusta. Tämän "ylihinnan maksamisen perustetaan oivat esimerkiksi liikepaikka tai asiakassuhteet taikka muut vastaavanlaiset immateriaaliset tuotannontekijät.

Niin ikään liikearvoa voi syntyä myös fuusiossa (kirjanpitolautakunnan lausunto 886/1986) tai yrityksen purkamisessa. Sitä vastoin se liikearvo, joka kertyy sisäisesti toiminnan kannattavuuden myötä, ei ole lainkohdan tarkoittamaa liikearvoa.

Ennen tämän lainmuutoksen voimaantuloa tilinpäätökseen aktivoidun liikearvon kuluksi kirjaamisessa noudatetaan aiempaa lakia, kuten jäljempänä ehdotetaan 9 luvun 2a §:n 2 momentin voimaantulosäännöksi.

Liikearvon poistoajasta on annettava 12.11 artiklan **toisen** alakohdan **kolmannessa** virkkeessä edellytetty liitetieto. Vastaava säännös on voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 4 §:n 1 momentin 4 kohdassa, jota on täsmennetty artiklan mukaiseksi jäljempänä esitetyllä tavalla.

KPL 5:10 §. Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot. Pykälän perustana on **12.9** artiklan jäsenvaltio-optio, jonka mukaan "[j]os velan vuoksi takaisin maksettava määrä on suurempi kuin saatu määrä, jäsenvaltiot voivat sallia tai edellyttää, että erotus aktivoidaan. Se on merkittävä erikseen taseeseen tai liitetietoihin. Tämän erotuksen määrä on kirjattava kuluksi vuosittain kohtuullisen suuruusina erinä, ja sen on oltava kokonaisuudessaan poistettu viimeistään velan takaisinmaksun hetkellä."

Entisen IV direktiivin 41 artikla oli samansisältöinen, mutta se ei ollut jäsenvaltio-optio vaan velvoitti EU-maita sallimaan pääomaalennuksen ja liikkeeseenlaskumenojen aktiivoinnin. Tästä ei aiheudu tarvetta pykälän tarkistamiseen.

Voimassaolevan pykälän vaatimus "erityisestä" varovaisuudesta on kuitenkin pelkistetty viittaukseksi yleiseen varovaisuusperiaatteen kuten edellä 5a §:n 2 momentissa vastikkeetta saatujen tai kirjanpitovelvollisen itsensä luomien aineettomien oikeuksien aktiivoinnista. Käsitteet eivät eroa aineellisesti toisistaan, sillä kysymys on 3 luvun 3 §:n 1 momentin mukaisesta tilinpäätösperiaatteesta, jonka noudattamista korostetaan tässä momentissa mainitsemalla se erikseen. Varovaisuuden vaatimus korostaa kirjanpitovelvollisen näytötaakkaa: odotukset on dokumentoitava realistisissa budjetissa tai muussa suunnittelulaskelmassa (kirjanpitolautakunnan lausunto **1534/1999**) ja kirjausten on oltava etupainotteisia, kuten lautakuntakananotosta **1887/2012** ilmenee

KPL 5:11 §. Muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen. Pykälän sanamuoto on yhdenmukaistettu kehitysmenoja koskevan 8 §:n 2 momentin ja liikearvoa koskevan 9 §:n muutosten kanssa.

Vaikkei säännöksellä ole välitöntä direktiiviperustaa, ilmenee EU-komission tulkitsevista direktiiviviedonannosta (**98/C 16/04**, kohta **43**), että aikaisemman IV direktiivin 15.2 artiklaan voitiin perustaa muun muassa ympäristömenojen aktivointi: "Kun ympäristömenojä syntyy tulevien ympäristövahinkojen estämisen tai lieventämisen tai luonnonvarojen säilyttämisen seurauksena, niitä voidaan pitää varoina, jos ne on direktiivin 15 artiklan 2 kohdan mukaisesti tarkoitettu käytettäväksi jatkuvasti yrityksen toiminnassa.

Lisäksi yhden seuraavista ehdoista on täyttyvä:

- a) Menoista ennakoidaan saatavan etua ympäristölle ja yrityksen tuotantovälineiden kapasiteetti kasvaa, käyttöikä pitennee ja turvallisuus tai tehokkuus lisääntyy.
- b) Menot liittyvät yrityksen tulevasta toiminnasta todennäköisesti aiheutuvan ympäristön saastumisen estämiseen tai lieventämiseen."

Entisen IV direktiivin edellä mainittua 15.2 artiklaa vastaa nykyisen direktiivin **2.4** artikla, jonka mukaan pysyvinä varoina (engl. fixed assets) pidetään sellaisia eriä, jotka "– on tarkoitettu jatkuvasti käytettäväksi yrityksen toiminnassa". Puolestaan vuoden 1973 kirjanpitolain (655/1973) perustelujen mukaan nykyistä pykälää vastaavan 16 §:n 5 momentin tarkoituksena oli sallia kiinteiden menojen aktivointi niille tilikausille, jolloin hyödykkeen tuloa tuottava vaikutus ei ole vielä alkanut (hallituksen esitys 120/1973).

Kirjanpitolautakunnan suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007 antaman yleisohjeen mukaan voimassa olevassa pykälässä tarkoitetaan muun muassa koulutusmenojen, mainonnan ja myyninedistämisen menojen sekä liiketilan vaihtamisesta tai toiminnan uudelleenorganisoinnista aiheutuvien menojen mahdollista aktivointia (kohta 2.9).

Niin ikään säännös koskee it-ohjelmiston hankintamenoa lukuun ottamatta lisenssin tai vastaavanoikeuden osuutta, joka kuuluu 5 §:n 1 momentin soveltamisalaan. Myös siinä tapauksessa, että kirjanpitovelvollinen itse tekee omaan käyttöönsä it-ohjelmiston, voidaan aktivoida siitä aiheutuneet menot, esimerkiksi henkilöstömenot ja alihankintana ostettu ohjelmointityö, jos ne täyttävät aktivointiedellytykset (kirjanpitolautakunnan lausunto **1604/2000**). Lisäksi tähän säännökseen perustuvan aktivointimahdollisuuden on katsottu ulottuvan muun osakehuoneiston perusrparannusmenoihin ja elokuvan valmistusmenoihin (lausunnot **1635/2000**, **1662/2001** ja **1734/2004**) sekä tilikauden aikana maksettuihin myyntiprovisioihin (lausunto **1887/2012**).

Viimeksi mainitun lautakuntakananoton mukaan myyntiprovisiot saatiin aktivoida muuna pitkävaikutteisena menona siltä osin kuin ne tuottavat tuloa tulevien tilikausien

aikana. Jos tämä on epävarmaa, kirjataan myyntiprovisiot vuosikuluksi. Tilinpäätöstä laatiessaan kirjanpitovelvollisen on kokeusperäisesti arvioitava, miltä osin myyntiprovisiot tuottavat tuloa tulevina tilikausina, ja tehtävä tästä laskelma kirjanpidon tositteeksi. Myyntiprovisioiden tulontuottamiskykyä pitää seurata tilauskohtaisesti. Lähtökohtana lautakunta piti menettelyä, jossa provisiomenoja jaksotetaan niiden määräytymistilikaudelle ja enintään kahdelle sitä seuraavalle tilikaudelle.

Tällaisen aktivoinnin kohteena olevat pitkävaikutteiset menot merkitään luonteensa mukaisesti aineellisiin tai aineettomiin pysyviin vastaaviin. Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 6 §:n 1 momentin tasekaavassa asianomaiset nimikkeet ovat "Muut aineettomat hyödykkeet" ja "Muut aineelliset hyödykkeet."

Ennen tämän lainmuutoksen voimaantuloa tilinpäätökseen aktivoidun muun pitkävaikutteisen menon kuluksi kirjaamisessa noudatetaan aiempaa lakia, kuten 9 luvun 2a §:n 2 momentin voimaantulosäännöksestä ilmenee.

KPL 5:12 §. Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot. Pykälän 1 momentti vastaa voimassaolevaa säännöstä. Selvyyden vuoksi "erityinen syy" on kuitenkin täsmennetty "verotusperusteiseksi syyksi".

Säännös pohjautuu 17.1.b artiklaan, joka velvoittaa suuryrityksen, keskikokoisyriksen ja yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön esittämään liitetiedon siitä, "– – jos pysyviin tai lyhytaikaisiin varoihin tehdään arvontarkistuksia ainoastaan verotuksellisista syistä, tällaisten arvontarkistusten määrä – –". Aiemman IV direktiivin 35.1.d artiklassa (käyttöomaisuus) ja 39.1.e artiklassa (vaihtomaisuus) oli vastaavat säännökset.

Pykälän 2 momentin poikkeussäännös suunnitelmapoistojen tekemisistä koskee osaa sellaisista kirjanpitovelvollisista, jotka ovat direktiiviin soveltamisalan ulkopuolella. Direktiivin tarkoitamiin kirjanpitovelvollisiin kuuluvat 1.a ja 1.b artiklan sekä niissä viitattujen I ja II liitteiden perusteella vain osakeyhtiöt sekä sellaiset henkilöyhtiöt, joiden kaikki vastuunaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä.

Säännöksen soveltamisalaa on kuitenkin supistettu voimassaolevaan momenttiin verrattuna: poikkeus poistojen suunnitelmanmukaisuudesta ei enää ulotu yhdistyksiin eikä

säätiöihin. Ei ole perustetta poissulkea niitä suunnitelmallisuusvelvoitteen ulkopuolelle. Yhdistyksillä ja säätiöillä on mahdollisuus harjoittaa liiketoimintaa osakeyhtiöiden ja osuuskuntien tavoin, vaikka käytännössä tällainen toiminta on niillä yleensä pienimuotoista.

Toisaalta poikkeus on pysytetty ammatinharjoittajilla, jotta he voivat perustaa poistonsa suoraan verotussäännöksiin, sekä kirjanpitovelvollisilla, joiden toiminta perustuu kiinteistön hallintaan.

Kirjanpitolautakunta on kannanotoissaan täsmentänyt momenttiin sisältyvää "kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan"-käsitettä. Lausuntojen 1712/2003 ja 1830/2008 mukaan keskinäinen kiinteistöyhtiö, joka kuuluu asunto-osakeyhtiölain soveltamisalaa, voi soveltaa poikkeussäännöstä, mutta vastaavaa mahdollisuutta ei ole keskinäisen kiinteistöyhtiön tavoin toimivalla osakeyhtiöllä, vaikka sen tarkoituksena ei olisi voiton tuottaminen eikä se saisi jakaa osinkoa. Lautakunta on sittemmin lausunnossaan 1847/2010 ulottanut tämän momentin mukaisen poikkeusmahdollisuuden myös osakeyhtiölain alaiseen keskinäiseen kiinteistöyhtiöön, joka siten sai poistaa pysyvien vastaavien hankintamenon ja muut pitkävaikutteiset menot niiden vaikutusajana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.

Poikkeusta suunnitelmapoistoista voidaan soveltaa kuitenkin vain sellaisessa yhtiössä tai yhteisössä, jonka osake tai osuus oikeuttaa omistajansa yksinomaaisesti hallinnoimaan yhtiöjärjestyksessä tai muissa yhteisön säännöissä erikseen määrättyä asumis- tai muuhun käyttöön tarkoitettua tilaa yhteisölle kuuluvasta kiinteistöstä (lautakunnan yleisohje 12.4.2005 antama yleisohje asunto-osakeyhtiöistä, kohta 3.3). Käsitteen tulkinta on näin vakiintunut lautakuntakannanottojen myötä, joten ei ole tarpeen muuttaa momentin sanamuotoa tältä osin.

Kirjanpitolautakunta on myös täsmentänyt, miten muuten kuin ennalta laadittua suunnitelmaa noudattava poistaminen tulee käytännössä toteuttaa. Lausunnon 1805/2007 mukaan "[h]yödykkeet on aina poistettava vaikutusajanaan, jolla tarkoitetaan käytännössä enintään hyödykkeen teknistaloudellista käyttöaikaa. Vaatimus pitää sisällään pysyvi-

en vastaavien yliarvostuksen kiellon: jos hyödykkeen tosiasiallisen arvon havaitaan jääneen poistamatta olevaa hankintamenoa alemmalle tasolle, on vähennettävä riittävän suuruinen poisto tai poikkeustilanteessa tehtävä arvonalennuskirjaus. Myös 5 luvun pakottavia säännöksiä enimmäispoistoajoista on noudatettava silloinkin, kun poistosuunnitelmaa ei laadita."

"Jos pysyviin vastaaviin kuuluvaan hyödykkeeseen tulee lain mukaan aktivoida, sitä ei voi kirjjata kokonaisuudessaan kuluksi välittömästi, jos aktivointiedellytykset ovat edelleen voimassa. Tästä pääsäännöstä voidaan poiketa lyhyen taloudellisen pitoajan hyödykkeiden hankintamenoa kirjaamiseksi vuosikuluksi olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteita noudattaen."

Lisäksi lautakunta suositteli viimeksi mainitussa lausunnossaan, että myös poistosuunnitelman laatimisesta vapautetut kirjanpitovelvolliset noudattavat poistojen vähentämisessä kuitenkin jatkuvuutta ja johdonmukaista. Momentin uusi *toinen* ja *kolmas virke* perustuvat näihin lautakuntakannanottoihin.

KPL 5:13 §. Arvonalennus. Pykälän perustana on **12.6.b** artikla, jonka mukaan "[r]iippumatta siitä, onko pysyvien varojen (engl. fixed assets) taloudellinen käyttöikä rajoitettu vai ei, niihin on tehtävä arvontarkistukset siten, että ne arvostetaan alempaan niillä tilinpäätöspäivänä olevaan arvoon, jos on odotettavissa, että niiden arvo on pysyvästi alentunut" (engl. if it is expected that the reduction in their value will be permanent). Samasanainen säännös oli IV direktiivin 33.1.c.aa artiklassa. Pykälän sanamuotoa on täsmennetty selventämään sitä, että arvonalennuksen pysyvyyttä arvioidaan sen mukaan, onko se odotettavissa olevaa. Siten kysymys ei ole absoluuttisen varmasti peruuntumattomasta arvonalentumisesta, mutta kuitenkin todennäköistä ilmeisemmästä pysyvyydestä.

Pykälästä ilmenee myös **12.6.c** artiklan edellyttämä arvonalennuksen tulosvaikutteisuus: "– [12.6.b artiklassa] tarkoitetut arvontarkistukset on kirjattava kuluiksi tuloslaskelmassa ja, jollei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan, ne on ilmoitettava erikseen tilinpäätöksen liitetiedoissa." Vastaava velvoite sisältyi myös IV direktiivin 33.1.c.cc artiklaan.

Jollei arvonalennusta merkitä erilliseksi riviksi tuloslaskelmaan, tulee siitä mainitun artiklan nojalla antaa liitetieto. Tätä koskeva säännös sisältyy kirjanpitoasetuksen 2 luvun 3 §:n 1 momentin tuloslaskelman liitetietoja koskevaan uuteen 3a kohtaan.

Pykälässä käytetään arvonalennuksen tarpeellisuuden arvioimiseksi käsitettä "todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo". Jos hyödyke osallistuu kirjanpitovelvollisen suoritustuotantoon, sen arvo määritetään suhteessa tämän toiminnan tulonodotuksiin. Tarkastelussa on perusteltua ottaa huomioon tulevaisuudessa kertyvien tulojen nykyarvo, jos hyödykkeen tuottamat tulot jakautuvat pitkälle aikavälille. Jos taas pitkävaikutteinen erä on sijoitus, siihen liittyviä tulonodotuksia vastaa parhaiten todennäköinen luovutushinta (hallituksen esitys 173/1997).

Kirjanpitolautakunnan kannanottojen mukaan olennaisetkin muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tulee ottaa huomioon ensisijaisesti poistosuunnitelmaa muuttamalla. Vain silloin, kun muutos on yllättävä eli ennakoimaton, on se peruste arvonalennukselle (lausunto 1795/2007). Mainitun lausunnon tarkoittamassa tapauksessa vesiosuuskunnan putkiverkko oli käynyt täysin hyödyttömäksi kunnallisen verkon myötä. Sama kanta on toistettu lausunnossa 1810/2008. Lautakunnan yleisohjeessa 16.10.2007 suunnitelman mukaisista poistoista annetaan myös muita esimerkkejä seikoista, jotka saattavat todentaa arvonalentumisen (kohta 6.2).

Artiklan **12.6.d** mukaan "– [12.6.b artiklassa] tarkoitettua arvostamista alempaan arvoon ei saa jatkaa, jos tällaisten arvontarkistusten edellytyksiä ei enää ole [engl. if the reasons – have ceased to apply]; tätä säännöstä ei sovelleta liikearvoon tehtäviin arvontarkistuksiin." Vastaava velvoite oli – liikearvoa koskevaa poikkeusta lukuun ottamatta – myös IV direktiivin 33.1.c.dd artiklassa. Tätä koskeva säännös sisältyy jäljempänä 16 §:ään, joka koskee yleisesti kulukirjausten palauttamista.

Hyvän kirjanpitotavan mukaista on hakea ohjausta kansainvälisistä IAS/IFRS-tilinpäätösstandardeista silloin, kun laki vaikeenee asianomaisesta kysymyksestä eikä kirjanpitolautakunta ole antanut ohjausta asiassa (lausunto 1767/2005). Mahdollista ar-

vonalentumista koskevassa punninnassaan kirjanpitovelvollinen voi siten tukeutua asiaa koskevaan kansainväliseen IAS 36 -tilinpäätösstandardiin silloin, kun standardin soveltaminen ei johda tämän lain vastaiseen tulemaan.

KPL 5:14 §. Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus. Voimassa-olevan säännöksen kanssa samansisältöinen pykälä perustuu 6.5 ja 12 artiklaan. Ensiksi mainittu artikla on jäsenvaltio-optio: "Jäsenvaltiot voivat – – sallia tai vaatia, että kaikki sellaiset ennakoitavissa olevat velat [engl. foreseeable liabilities] ja mahdolliset tappiot [engl. potential losses], jotka liittyvät kyseiseen tai sitä edeltäneeseen tilivuoteen, otetaan huomioon, vaikka tällaiset velat ja tappiot tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana. Vastaava säännös oli myös IV direktiivin 31.1a artiklassa.

Edellä mainittu 12.12 artikla sisältää puolestaan säännökset pakollisen varauksen tekemisestä vastuiden varalta. Artiklan **ensimmäinen** alakohta kuuluu: "Varausten on oltava sellaisia luonteeltaan selvästi määritellyjä velkoja [engl. liabilities the nature of which is clearly defined] varten, jotka ovat tilinpäätöspäivänä joko todennäköisiä tai varmoja [engl. either likely to be incurred or certain to be incurred], mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma [but uncertain as to their amount or as to the date on which they will arise].

Tämän alakohdan suomenkielisessä versiossa on käännösvirhe: Kuten englanninkielisestä tekstistä ilmenee, viimeisen sivulauseessa määrän ja ajankohdan epävarmuus ovat toisilleen vaihtoehtoisia perusteita ("or"); toisin sanoen niiden molempien toteutumista ei edellytetä samanaikaisesti. Vastaava virhe oli myös aiemman IV direktiivin 20.1 artiklassa. Voimassaoleva momentti on perustettu englanninkieliseen artiklaan, joten siinä ei ole suomenkielisen käännöksen virhettä.

Pykälän 1 momentin kriteerit perustuvat edellä mainittuihin artikloihin. Momentin sanamuotoa on selvennetty siten, että johdantolauseessa vastaisuudessa aiheutuvien menojen ja menetyksen vähentäminen tehdään tuloslaskelmassa eikä "tuottoja" vastaan, kuten voimassaolevassa momentissa.

Pykälän 3 momentti perustuu edellä 1 momentin yhteydessä käsitellyn 12.12 artiklan ensimmäiseen alakohtaan, joka on yhdenmukainen entisen IV direktiivin 20.1 artiklan kanssa. Viimeksi mainittua artiklaa selvennetään EU-komission tulkitsevassa direktiivitiedonannossa (98/C 16/04, kohta 18):

- "Direktiivin [20.1 artiklan] mukaiset varaukset on tarkoitettu todennäköisiä tappioita (selvitettävänä olevista liiketapahtumista syntyviä) ja todennäköisiä velkoja varten."

- "Näiden varausten perusoletuksena on suhde kolmanteen osapuoleen (esimerkiksi hankinta- tai palvelusopimus, oikeudenkäynti jne.)."

- "Nämä edellytykset täyttävät varaukset on tehtävä tilikaudelle syntyvästä voitosta tai tappiosta riippumatta [31.1.c.bb artiklan] yleisperiaatetta [kyseiseen tai sitä edeltävään tilikauteen liittyvien vastuiden huomioonotamisesta] noudattaen."

Momentin sanamuotoa on muutettu tarkoituksessa selvittää taseeseen merkitsemistä. Kuten voimassaolevassa säännöksessä, tilikaudella vähennetty vastainen meno tai menetykset esitetään taseessa pakollisena varauksena silloin, kun sen täsmällistä määrää tai toteutumisaikaa ei tiedetä. Tätä merkitsemisohjetta on täydennetty säännöksellä siitä, että muussa tapauksessa - jolloin sekä määrä että toteutumisaika tiedetään, merkintä taseessa tehdään velkaerään, joka kuvaa asianomaisen menon tai menetyksen luonnetta, tai siirtovelkoihin.

Artiklan 12.12 toinen alakohta sisältää jäsenvaltio-option pakollisten varausten ulottamisesta myös vastaisiin menoihin: "Jäsenvaltiot voivat myös sallia varaukset sellaisia luonteeltaan selvästi määritellyjä kuluja [engl. expenses] varten, jotka ovat tilinpäätöspäivänä joko todennäköisiä tai varmoja, mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma."

Suomenkielisessä versiossa on sama käännösvirhe kuin artiklan ensimmäisessä alakohdassa, jota käsitellään edellä 1 momentin perusteluissa. Epävarmuuden ei siten ole tarpeen koskea määrää ja syntymiseen ajankohdtaa yhdessä vaan riittää, että niistä toinen on tällainen. Aiemman IV direktiivin 20.2 artikla oli samansisältöinen.

EU-komission tiedonannossa ohjataan tämän artiklan soveltamista seuraavasti (**98/C 16/04, kohta 19**):

- "Varauksia – ei ole – tarkoitettu tap-
poina ja velkoja vaan menoja varten."

- "Vaikka edellytys suhteesta kolmanteen osapuoleen puuttuu, tällaisen varauksen tekeminen antaa yrityksille mahdollisuuden laskea tilikauden voitto tai tappio tarkemmin."

- "Näillä varauksilla voidaan esimerkiksi tasoitaa merkittäviä ja usealle vuodelle toistuvasti ajoittuvia huolto- ja ylläpitokustannuksia sekä isoja korjaustöitä."

Tiedonannosta käy välillisesti ilmi, että rajanveto vuosikulun ja 12.2 artiklan toisen alakohdan mukaisen kirjanpitovelvollisen omaan harkintaan – ilman velvoitetta ulkopuolista kohtaan – perustuvan varautumisen välille on vaikea, jollei mahdotonta, tehdä objektiivisesti. Tämän vuoksi alakohdasta ei saateta Suomessa voimaan. Tällaisessa säännöksessä olisi riskinä, että se ohjaisi ensisijaisesti tuloksenjärjestelyyn, mikä vaarantaisi tilinpäätöksen tavoitteena olevan oikean ja riittävän kuvan antamisen.

Artiklan **12.12 kolmannen** alakohdan **ensimmäinen** virke koskee varauksen määrää: "Tilinpäätöspäivänä varauksen on vastattava parasta arviota todennäköisistä kuluista [engl. the best estimate of the expenses likely to be incurred] tai, jos on kyse velasta, määrää joka tarvitaan velan suorittamiseen" [engl. the amount required to meet that liability].

Aiemman IV direktiivin 42 artiklan ensimmäinen ala kohta poikkesi edellä sanotusta. Siinä määrättiin, että "[v]araukset eivät saa olla suurempia kuin on tarpeen." Siten varaus saatiin tehdä todennäköistä määräänsä pienempänäkin. Vastaavasti voimassaolevan *4 momentin toisessa virkkeessä* säädetään, että pakollinen varaus tehdään enintään menon tai menetyksen todennäköisen määrän suuruusena. Tämä on kuitenkin uuden direktiivin edellä mainitun 12.12 artiklan kolmannen alakohdan ensimmäisen virkkeen – jossa edellytetään juuri todennäköiseen määrään merkitsemistä alitusta sallimatta – vastaista, joten momentti on muutettu tämän artiklan mukaiseksi.

Artiklan 12.12 kolmannen alakohdan **toinen** virke kieltää käyttämästä pakollista va-

rausta arvonalennuskeinona: "Varauksia ei saa käyttää omaisuuserien arvon oikaisemiseen" [engl. shall not be used to adjust the values of assets]. Samaa tarkoittava säännös oli IV direktiivin 20.3 artiklassa: "Varauksia ei saa merkitä suoraan vastaaviin merkittyjen erien arvonnäkökseen." Tätä koskeva kieltä on *5 momentissa*, jonka kieliasua on muutettu kiellon selventämiseksi.

KPL 5:15 §. Verotusperusteinen varaus.

Pykälä vastaa sisällöltään voimassaolevaa säännöstä, joka perustuu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 54 §:ään, jossa edellytetään verotuksessa hyväksyttävältä varaukselta, että se on tehty myös kirjanpidossa. Selvyiden vuoksi sanamuotoa on täydennetty rajauksella, josta ilmenee, että pykälän tarkoittaman varauksen tekeminen edellyttää sen perustamista verotukseen. Sama muutos on tehty myös pykälän otsikkoon.

Kirjanpitolautakunta selvensi pykälän tarkoitusta lausunnossaan **1659/2001** todeten, että mitään yhteisömuotoa ei ole kirjanpitolaisissa asetettu vapaaehtoisten varausten muodostamisen suhteen erityisasemaan. Yleishyödyllisetkin yhteisöt voivat tehdä kirjanpidossaan vapaaehtoisia varauksia 15 §:n nojalla edellyttäen, että saavat niistä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 54 §:n perusteella verotuksellista hyötyä. Useimpien yleishyödyllisten yhteisöjen osalta tämä ehto ei kuitenkaan täyty, koska niillä ei ole verotettavaa elinkeinotulota. Mainitut yhteisöt ovat saamastaan elinkeinotulosta pääsääntöisesti verovelvollisia, mutta tuloverolain (1535/1992) 23 §:ssä tehdyt rajaukset sulkevat elinkeinotulon ulkopuolelle suuren osan tällaisille yhteisöille tavanomaisesta varainhankinnasta.

Lisäksi lausunnossa **1692/2001** ohjataan säännöksen tulkintaa lain 846/1986 mukaiseen asuintalovaraukseen nähden. Lautakunta totesi, että asuintalovaraus on 15 §:ssä tarkoitettu vapaaehtoinen varaus, jonka muodostaminen edellyttää aina verotukseen perustuvaa syytä ja sen muodostamisella tulee olla tosiasiallista vaikutusta kirjanpitovelvollisen verottavan tulon määräytymiseen. Yleishyödyllisellä yhteisöllä asuintalovarauksen muodostaminen edellyttää siten, että sillä on myös veronalaiseksi tuloksi luettavia tuottoja, joiden yhteismäärä asettaa kirjanpitolakiin perustuvan rajoitteen asuintalovarauksen

enimmäismäärälle. Asuinkiinteistöjen toistuva korjaustarve tulee ensisijaisesti ottaa huomioon rakennusten poistosuunnitelmassa.

Direktiivin **III** ja **IV** liitteen tasekaavat eivät sisällä erityistä ryhmää verotukseen perustuville varauksille, mutta pykälä on **9.2** artiklan **toisen** virkkeen jäsenvaltio-option sallima kansallinen säännös uuden, direktiivin kaavoihin sisällyttämättömän erän lisäämisestä. Mainittu toinen virke kuuluu: "Jäsenvaltioiden on sallittava erien jaottelu – – yksityiskohtaisemminkin noudattaen kuitenkin määrättyjä kaavoja."

Lisäksi **9.2** artiklan **kolmannen** virkkeen mukaan "[j]äsenvaltioiden on sallittava välisummien ja uusien erien lisääminen, jos tällaiset uudet erät eivät sisällöltään kuulu mihinkään määrättyissä kaavoissa mainituista eristä."

Toisaalta **9.2** artiklan **neljäs** virke oikeuttaa jäsenvaltion vaatimaan tällaista tarkempaa erittelyä niin tase- kuin tuloslaskelma-kaavassa: "Jäsenvaltiot voivat vaatia tällaisen yksityiskohtaisemman jaottelun noudattamista tai tällaisten välisummien tai uusien erien lisäämistä." Vastaavat säännökset sisältyivät myös IV direktiivin 4.1 artiklaan sillä erolla, ettei se koskenut välisummien lisäämistä.

Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 9 §:ksi on otettu IV direktiivin edellä mainitun **9.2** artiklan **toisen** ja **neljännen** virkkeen nojalla säännös, jonka mukaan "[t]uloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi."

Tätä säännöstä täydennetään vielä uudella 9a §:llä **9.2** artiklan **kolmannen** virkkeen voimaansaattamiseksi. Sitä ei kuitenkaan ole tarpeen säätää velvoittavaksi **9.2** artiklan **neljännen** virkkeen sallimalla tavalla. Siten kirjanpitovelvollisen omaan harkintaan jää, lisätäänkö tuloslaskelmaan tai taseeseen sellaisia eriä tai välisummia, jotka eivät sisälly kaavoihin.

KPL 5:16 §. Kulukirjauksen oikaisu. Pykälän ensimmäinen virke vastaa sisällöltään voimassaolevaa säännöstä. Direktiiviperustana on **12.6.d** artikla, jonka mukaan "– – [**12.6.a** ja **12.6.b** artiklassa] tarkoitettua arvostamista alempaan arvoon ei saa jatkaa, jos tällaisten arvontarkistusten edellytyksiä ei enää ole [engl. if the reasons – – have ceased

to apply]; tätä säännöstä ei sovelleta liikearvoon tehtäviin arvontarkistuksiin." Viitattu **12.6.a** artikla tarkoittaa pitkäaikaiseen rahotusomaisuuteen tehtyjä arvontarkistuksia ja **12.6.b** artikla vastaavia tarkistuksia pysyviin varoihin. Vastaava säännös – liikearvoa koskevaa poikkeusta lukuunottamatta – oli myös aiemman IV direktiivin 33.1.c.dd artiklassa.

Samanlainen oikaisuvelvoite koskee **12.7** artiklan **toisen** alakohdan nojalla lyhytaikaisia varoja (engl. current assets): "Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua arvostamista alempaan arvoon ei saa jatkaa, jos tällaisten arvontarkistusten edellytyksiä ei enää ole." Tämä kielto oli myös IV direktiivin 39.1.d artiklassa.

Pykälän ensimmäisen virkkeen sanamuotoa on selvennetty lisäyksellä, jonka mukaa oikaisut kohdentuvat nimenomaan päättynyttä tilikautta edeltäneillä tilikausilla tehtyihin kulukirjauksiin. Niin ikään virkkeestä on poistettu tarpeettomana rajaus siitä, että kulukirjauksen aiheettomuuden tulee ilmetä viimeistään tilinpäätöksen päättymispäivänä. On perusteltua, että aiheettomuus otetaan huomioon päättymispäivänä jälkeenkin, kunhan se ilmenee ennen tilinpäätöksen valmistumista.

Pykälän ensimmäisen virkkeen mukainen oikaisuvelvoite tarkoittaa käytännössä, että aiheettomaksi käynyt arvonalennus palautetaan tuloslaskelmaan. Oikaisu merkitään pääsääntöisesti siihen tuloslaskelman ryhmään, johon niitä vastaava kulukirjaus on aikaisemmin merkitty. Vaihto-omaisuuden arvonalennuksen palautus esitetään kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 §:n 1 momentin mukaisessa menolajikohtaisessa tuloslaskelmassa osana varaston muutosta (hallituksen esitys 173/1997).

Toisin kuin **12.6.c** artiklassa säädetään pysyviin varoihin tehtävien arvontarkistuksien osalta, ei **12.7** artiklan ensimmäinen kohta edellytetä erillistä tuloslaskelma- tai liitetietoa lyhytaikaisten varojen arvontarkistuksista.

Tuloksen kannalta merkittävistä kulukirjausten oikaisusta voi kuitenkin tulla annettavaksi liitetieto **16.1.f** artiklan nojalla: "Kaikkien yritysten on – – esitettävä – – liitetiedoissa – – kooltaan tai esiintymistiheydeltään poikkeuksellisten yksittäisten tuotto- tai kuluerien määrä ja luonne." Tätä vastaavasti on

täsmennetty kirjanpitoasetuksen 2 luvun 3 §:n 1 momentin 2 kohtaa.

Uutena *toisena virkkeenä* pykälässä on edellä mainitun **12.6.d** artiklan **toisen** virkkeen mukainen kielto oikaista liikearvoon tehtyä arvontarkistusta.

KPL 5:17 §. Arvonkorotus. Pykälä *1 momentti* vastaa voimassaolevan säännöksen ensimmäistä virkettä siten muutettuna, että korostus "erityisestä" varovaisuudesta on poistettu, koska korostuksella ei ole omaa sisältöä. Momentin perustana on **7.1** artiklan **ensimmäinen** virke jäsenvaltio-optiosta, joka mahdollistaa poikkeamisen hankintahinta- ja tuotantomenoperiaatteesta pysyvien varojen arvostamisessa: "Poiketen siitä, mitä [6.1.i artiklassa] säädetään [hankintamenoperusteisesta arvostamisesta], jäsenvaltiot voivat sallia tai vaatia, että kaikki yritykset tai mitkä tahansa yritysluokat arvostavat pysyvät varat uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon." Vastaavanlainen jäsenvaltio-optio oli entisen IV direktiivin 33.1.a artiklassa.

Mainitun **7.1** artiklan **toisessa** virkkeessä puolestaan edellytetään, että jäsenvaltio-optiota hyödynnettäessä annetaan "– – säännökset myös arvostamisen sisällöstä, rajoista ja soveltamissäännöistä. Tämän virkkeen nojalla 1 momentissa rajataan uudelleenarvostusmahdollisuus yhtäältä maa- ja vesialueisiin – joista ei tehdä poistoja – ja toisaalta muihin kuin 2a §:n mukaisina rahoitusvälineinä käypiin arvoihinsa merkittyihin arvopapereihin.

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan **1774/2006** painottanut, että momentin luettelo omaisuuseristä, joihin voidaan tehdä tilinpäätöksessä arvonkorotus, on tyhjentävä. Sitä esimerkiksi pysyviin vastaaviin aktivoituiden taideteokset eivät kuulu säännöksen soveltamisalaan, vaikka taideteoksilla on momentissa lueteltujen arvonkorotukseen oikeuttavien omaisuuserien tavoin tyypillistä lähtökohtaisesti rajoittamatonta taloudellista vaikutusaikaa.

Artiklassa tarkoitettuna "rajana" tai "soveltamissääntönä" momentissa edellytetään, että todennäköinen luovutushinta on olennaisesti ja pysyvästi alkuperäistä luovutushintaa suurempi.

Pykälän *2 momentti* vastaa voimassaolevaa säännöstä. Uusi *3 momentin ensimmäinen virke* – joka on samasanainen voimassaole-

van pykälän toisen virkkeen kanssa – arvonkorotusrahastosta perustuu **7.2** artiklan **ensimmäiseen** alakohtaan: "– – hankintahintaan tai tuotannon menoihin perustuvan arvostuksen ja uudelleenarvostukseen perustuvan arvostuksen välinen erotus on lisättävä taseeseen omaan pääomaan sen erään 'uudelleenarvostusrahasto'".

Arvonkorotusrahasto – samoin kuin edellä 5a §:ssä tarkoitettu käyvän arvon rahasto – on niin osakeyhtiössä kuin osuuskunnassa si-dottu rahasto, jota ei voida jakaa omistajille edes velkojen suostumuksella. Rahastosta ei saa myöskään käyttää osakepääoman korottamiseen (osakeyhtiölaki (624/2006) 8 luku 1 § 1 momentti, 11 luku 1 § 2 kohta ja 13 luku 5 §; osuuskuntalaki (421/2013) 8 luku 1 § 1 momentti, 11 luku 1 § 2 kohta ja 16 luku 6 §). Momentin *toisessa virkkeessä* on viittaus näihin säännöksiin, jotka kattavat seuraavat kohdat direktiivistä:

- Artikla **7.2 kolmas** alakohta **kolmas** virke: "Uudelleenarvostusrahastoa ei saa jakaa välittömästi eikä välillisesti, ellei jaettava määrä vastaa tosiasiallisesti toteutuneita luovutusvoittoja."

- Artikla **7.2 toinen** alakohta: "Uudelleenarvostusrahasto voidaan käyttää milloin tahansa kokonaan tai osittain pääoman korottamiseen."

- Artikla **7.2 kolmas** alakohta **toinen** virke: "Jäsenvaltiot voivat antaa uudelleenarvostusrahaston käyttöä koskevia sääntöjä, jos siirto- ja uudelleenarvostusrahastosta tuloslaskelmaan saadaan tehdä vain siltä osin kuin siirretyt määrät on kirjattu kuluiksi tuloslaskelmassa tai ne vastaavat tosiasiallisesti toteutuneita luovutusvoittoja."

Uudella *4 momentilla* – jonka alkuosa on samasanainen voimassaolevan 1 momentin kolmannessa virkkeen kanssa – arvonkorotuksen peruuttamisesta ei ole välitöntä vastinetta direktiivissä, mutta se on yhdenmukainen **7.2** artiklan **kolmannen** alakohdan **ensimmäisen** virkkeen kanssa: "Uudelleenarvostusrahastoa on alennettava, jos kyseiseen rahastoon siirrettyjä määriä ei enää tarvita uudelleenarvostusperusteen soveltamiseen." Aiemman IV direktiivin 33.2.c artiklassa oli samansisältöinen velvoite.

Edellä esitettyä vastaavasti momenttia on täydennetty arvonkorotusrahaston alentamista koskevalla säännöksellä.

Täkalaisen tilinpäätöskäytännön ohjaamiseksi ei ole nähty tarvetta saattaa voimaan 7.3 artiklan **toista** virkettä, joka kuuluu: "Jäsenvaltiot voivat kuitenkin 9 ja 13 artiklasta poiketen sallia tai vaatia, että ainoastaan se arvontarkistusten määrä, joka syntyy arvostamisesta hankintahintaan tai tuotannon menoihin, ilmoitetaan liitteissä V ja VI vahvistettujen kaavojen asianomaisten erien kohdalla ja että erotus, joka syntyy tämän artiklan mukaisesta uudelleenarvostamisesta, ilmoitetaan kaavoissa erikseen."

KPL 5:18 §. Laskennalliset verovelat ja -saamiset. Pykälä vastaa voimassaolevaa säännöstä tarkistettuna sanamuodoltaan siten, että edellytettiin varovaisuuteen ei enää liity "erityisyyden" korostusta, koska tämä korostus on vailla itsenäistä sisältöä.

Pykälällä ei ole välitöntä direktiiviperustaa, mutta 17.1.f artiklassa edellytetään suurilta ja keskisuurilta yrityksiltä sekä yleisen edun kannalta merkittäviltä yrityksiltä liitetietoa "– jos taseeseen on laskennallisten verojen osalta kirjattu varaus, kyseiseen taseeseen merkittävät laskennalliset verot tilivuoden lopussa ja taseeseen merkityn määrän muutokset tilivuoden aikana." Direktiivi antaa näin mahdollisuuden laskennallisten verojen huomioimiseen tuloslaskelmassa ja taseessa, joten voimassaolevaa pykälää on pidettävä direktiivin sallimana säännöksenä.

Toisaalta 9.2 artiklan **neljäs** virke oikeuttaa jäsenvaltion vaatimaan tarkempaa erittelyä niin tase- kuin tuloslaskelmakaavassa: "Jäsenvaltiot voivat vaatia – – yksityiskohtaisemman jaottelun noudattamista tai – – uusien erien lisäämistä." Tätä koskeva säännös on otettu kirjanpitoasetuksen 1 luvun uudeksi 9a §:ksi, jota käsitellään edellä tämän luvun 15 §:n yhteydessä.

Vastaavat säännökset sisältyivät myös IV direktiivin 4.1 artiklaan. Lisäksi 43.1.11 artikla edellytti liitetietona ilmoitettavaksi "tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta kirjattujen verojen ja näiltä kausilta määrättävien verojen erotus, jos sillä on merkitystä myöhemmän verotuksen kannalta. Tämä määrä voidaan ilmoittaa myös taseessa yhteismääräisenä asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä."

Pykälän sanamuotoa on pelkistetty siten, että vaatimus "erityisestä" varovaisuudesta on muutettu viittaukseksi yleiseen varovai-

suusperiaatteeseen samoin perustein kuin mitä esitetään edellä tämän luvun 5a §:n 2 momentin yhteydessä.

Kirjanpitolautakunta on **12.9.2006** antanut tarkemman yleisohjeen laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelystä.

KPL 5:19 §. Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot. Pykälä on samansisältöinen voimassaolevan säännöksen kanssa. Direktiivi ei sisällä säännöksiä hyödykkeiden siirtämisestä vaihtuvien ja pysyvien vastaavien välillä, mutta pykälä ei ole ristiriidassa direktiivin kanssa. Siinä tarkoitettu siirrot tehdään lähtökohtaisesti hankintamenon – joka on 6.1.i artiklassa säädetty ensisijaiseksi arvostamisperustaksi – määräisinä.

Kuitenkin siinä tapauksessa, että vaihto-omaisuudesta siirrettävän hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on sen hankintamenoa suurempi, siirto toteutetaan hankintamenon määräisenä, mikä puolestaan vastaa 6.1.c artiklan varovaisuusperiaatetta ja 12.7 artiklan ensimmäisen alakohdan mukaista velvoitetta arvontarkistusten tekemiseen lyhytaikaisiin varoihin markkina-arvon perusteella.

Jos taas pysyvistä vastaavista siirrettävä hyödykkeen taloudellinen käyttöikä on rajoitettu, siirto toteutetaan hankintamenoonsa määrään, joka on jäljellä tehty 12.5 artiklassa tarkoitettujen suunnitelmapiirteiden ja mahdollisen 12.6.b artiklan mukaisen arvontarkistuksen jälkeen.

KPL 5:20 §. Oma käyttö. Pykälä kumoetaan tarpeettomana, sillä kirjanpidollisten perusperiaatteiden mukaista on, että omaan käyttöön otettu hyödyke kirjataan tasearvostaan eli vielä poistamattoman hankintamenoonsa määräisenä tai – varovaisuusperiaatteen mukaisesti – sitä alempaan todennäköiseen luovutushintaan. Tämä on edeltävässä 19 §:ssä mainittujen 6.1.c, 12.5, 12.6.b ja 12.7 artiklojen mukainen menettely.

KPL 6 LUKU. KONSERNITILINPÄÄTÖS

Luku määrittelee, milloin kirjanpitovelvoitteen on oman erillistilinpäätöksensä ohella laadittava konsernitilinpäätös. Lähtökohtaisesti tämä velvoite perustuu 1 luvun 5 §:n

mukaiseen määräysvaltaan toisessa kirjanpito-velvollisessa. Luvussa 6 säädetään myös konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Peruseriaatteena on konserniyritysten keskinäisten toimien vaikutusten eliminointi, jotta konsernitilinpäätös kuvastaisi konsernia yhtenä taloudellisenä kokonaisuutena. Eliminointien myötä konsernitilinpäätökseen jäävät vain tulot ja saamiset konsernin ulkopuolelta samoin kuin menot ja velat konsernin ulkopuolisille tahoille sekä omistukset konsernin ulkopuolisissa yrityksissä. Periaatteessa konserniyritysten väliset liiketoimet, kuten sisäiset ostot ja myynnit, eivät synnyttäisi kirjanpitomerkintöjä, jos konsernin tarkoittama taloudellinen toiminta olisi organisoitu konsernirakenteen sijasta yhdeksi yritykseksi. Siten konsernitilinpäätös mahdollistaa eri tavoin organisoitujen yrityskokonaisuuksien keskinäisen vertailun.

Konsernitilinpäätöksen muodosta — konsernitaseeseen ja -tuloslaskelmaan sisällytettävistä nimikkeistä — säädetään erikseen kirjanpitoasetuksen 3 luvussa ja konsernin liitetiedoista saman asetuksen 4 luvussa. Konsernitilinpäätöksen laatimisen edellyttämä laske-
tentekniikka erilaisine eliminointeineen on monivaiheinen, mitä osaltaan kuvaa kirjanpitolautakunnan asiasta 2.11.2006 antaman yleisohjeen seikkaperäisyys.

Uuden direktiivin myötä lukuun on tehty joitakin teknisluonteisia tarkistuksia. Merkittävien sisällöllinen muutos on yhdistelymenetelmää koskevan 9 §:n kumoaminen. Tämä menetelmä konsernin sisäisen omistuksen eliminoinniseksi ei enää ole direktiivin sallima vaihtoehto 8 §:ssä säädetylle hankintamenomenetelmälle.

KPL 6:1 §. Laatimisvelvollisuus. Pykälän 1 momentin 1–3 kohta vastaavat voimassa-olevaa säännöstä direktiivissä määräytyistä konsernitilinpäätöksen laatimiseen velvollisista emoyrityksistä. Nämä määrittellään uuden direktiivin 21 artiklassa: "Tätä lukua sovellettaessa emoyritystä ja kaikkia sen tytäryrityksiä pidetään konsernitilinpäätökseen yhdisteltävinä yrityksinä, jos emoyritys on yritys, johon sovelletaan tässä direktiivissä säädettyjä yhteensovittamistoimenpiteitä [1.1] artiklan – – nojalla."

Artikla 1.1 puolestaan kuuluu: "Tässä direktiivissä säädettyjä yhteensovittamistoimenpiteitä sovelletaan niitä yritysmuotoja

koskeviin jäsenvaltioiden lakeihin, asetuksiin ja hallinnollisiin määräyksiin, jotka on luettel-

- a) liitteessä I,
- b) liitteessä II, jossa yrityksen kaikki välittömät tai välilliset yhtiömiehet, jotka ovat muutoin henkilökohtaisesti vastuunalaisia, ovat itse asiassa rajoitetusti vastuunalaisia, koska ne ovat yrityksiä,
 - i) jotka kuuluvat liitteessä I luetteluihin tyyppeihin; tai
 - ii) jotka eivät ole minkään jäsenvaltion lainsäädännön alaisia mutta jotka voidaan oikeudellisen muotonsa osalta rinnastaa liitteessä I luetteluihin yritysmuotoihin."

Viitatussa I liitteessä nimetään Suomen kohdalla tällaiseksi yritysmuodoksi yksityinen ja julkinen osakeyhtiö ja II liitteessä avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö.

Aiemmin vastaava säännöstö oli VII direktiivin 4.1 artiklassa (Ensimmäinen alakohta: "Tätä direktiiviä sovellettaessa emoyritystä ja kaikkia sen tytäryrityksiä pidetään konsolidoitavina yrityksinä, jos joko emoyritys taikka yksi tai useampi tytäryritys on yhtiömuodoltaan jokin seuraavista: – – n) Suomessa: osakeyhtiö/aktiebolag – –". Toinen alakohta: "Mitä ensimmäisessä alakohdassa säädetään, sovelletaan myös, jos emoyritys taikka yksi tai useampi tytäryritys on yhtiömuodoltaan [IV direktiivin] 1 artiklan 1 kohdan toisessa tai kolmannessa alakohdassa tarkoitettu yhtiö.").

Momenttia on täydennetty uudella 4 kohdalla, joka velvoittaa osuuskunnan konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Tämä on perusteltua, sillä osuuskunta voi harjoittaa osakeyhtiön tavoin liiketoimintaa.

Konsernisuhteen perustavasta määräysvalasta säädetään edellä 1 luvun 5 §:ssä. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kutsutaan konserniyrityksiksi (1 luku 6 § 1 momentti toinen virke).

Pykälän 2 momentti ulottaa voimassaolevan säännöksen tavoin konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden myös muihin kuin direktiivin määrittelemiin emoyrityksiin, mutta niiden kohdalla on tarkoituksenmukaista rajata velvoite vain liiketoimintaa harjoittaviin emoyrityksiin.

Ehtoa "liiketoiminnan harjoittamisesta" ei kuitenkaan pidä tulkita suppeasti. Yksin-

omaan omistusyrityksenäkin toimivan kirjanpitovelvollisen katsotaan olevan liiketoimintaa harjoittava ja siten konsernitilinpäätöksen laatimiseen velvollinen, jos se osallistuu aktiivisesti tytäryritystensä johtamiseen, rahoittamiseen tai muuhun näihin rinnastettavaan toimintaan. Säätiötä, aatteellista yhdistystä ja eläkekassaa pidetään liiketoimintaa harjoittavana samoilla perusteilla (hallituksen esitys 173/1997). Kirjanpitolausakunta on lausunnossaan **1519/1998** ottanut kannan, että asianomaisessa tapauksessa säätiön tuli laatia konsernitilinpäätös. Säätiön ja sen tytäryritysten välillä oli tehty keskinäisiä kaupoja, säätiö oli antanut tytäryritysten puolesta pantteja ja antanut niille lainaa. Säätiöllä ja tytäryrityksillä oli myös ollut sama johto.

Lautakunta on toisaalta katsonut, ettei yksityishenkilö voi itse joutua velvolliseksi laatimaan konsernitilinpäätöksen pelkästään sen vuoksi, että hänellä on osake-enemmistön perusteella tai muusta vastaavasta syystä määräysvalta kirjanpitovelvollisessa (konsernitilinpäätöksen laatimisesta **7.11.2006** annettu yleisohje, 2.1 kohta).

Toisin kuin emoyrityksen kohdalla, ”liiketoiminnan harjoittamisen” vaatimus ei koske tytäryritystä. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus syntyy, vaikkei yksikään tytäryrityksistä harjoittaisi liiketoimintaa. Esimerkiksi asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöt, jotka eivät yleensä harjoita liiketoimintaa, voivat olla merkityksellisiä konsernitaseen kannalta (hallituksen esitys 173/1997).

Pykälän *3 momentissa* säädetään mahdollisuudesta poiketa konsernitilinpäätöksen laatimisesta konsernin vähäisen koon perusteella. Momentti on muutettu vastaamaan **23.1** artiklaa, jonka mukaan "[p]ienet konsernit on vapautettava konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta, paitsi jos jokin sidosyritys on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö." Vastaavaa säännöstä ei sisältynyt aiempaan VII direktiiviin.

Artikla ei ole jäsenvaltio-optio, joten se on saatettava voimaan ilman kansallisia poikkeuksia. Siten velvoite konsernitilinpäätöksen laatimiseen ei ulotu I luvun 6a §:n I momentin 1 kohdassa tarkoitettuun pienkonserniin eli konserniin, jossa ylittyy enintään yksi mainitun luvun 4b §:ssä säädetyistä rajoista: taseen loppusumma 6 000 000 euroa, liike-

vaihto 12 000 000 euroa tai palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Artiklan mukainen vapauttamisperuste on ehdoton, joten kansallisessa lainsäädännössä tai oikeuskäytännössä ei voida edellyttää konsernitilinpäätöksen laatimista edes oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Momenttiin on otettu tätä koskeva täsmennys. Pienkonsernin emoyrityksenä olevan kirjanpitovelvollisen ei siten ole tarpeen punnita, edellyttääkö oikea ja riittävä kuvan tavoite konsernitilinpäätöksen laatimista. Tästä tavoitteesta huolimatta kirjanpitovelvolliseen ei siten voida kohdistaa moitetta, jos hän jättää konsernitilinpäätöksen laatimatta. Eri asia on, että konsernitilinpäätöksen laatiminen voi olla tällaisellekin kirjanpitovelvolliselle tarkoituksenmukaista.

Toisaalta jäsenvaltioilla on mahdollisuus – muttei velvollisuus – vapauttaa myös keskkokokoiskonsernit konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta **23.2** artiklan nojalla: "Jäsenvaltiot voivat vapauttaa keskisuuret konsernit konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta, paitsi jos jokin sidosyritys on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö." Tämän jäsenvaltio-option hyödyntäminen ei kuitenkaan ole Suomessa tarkoituksenmukaista, sillä jo pienkonsernivapautukseen oikeuttavat raja-arvot ovat tälläkäläiseen yrityskantaan nähden sangen korkealla.

Periaatteessa konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus kohdistuu sellaiseenkin emoyritykseen, joka on itse toisen yrityksen määräysvallassa eli sen tytäryritys. Tällaisessa tilanteessa useampikertaiset konsernitilinpäätökset eivät kuitenkaan ole lähtökohtaisesti tarkoituksenmukaisia, sillä merkityksellisintä on kokonaiskuva, joka syntyy suurimman konsernin taloudellisesta asemasta ja tuloksesta sen konsernitilinpäätöksen perusteella. Tämän mukaisesti *4 momentissa* säädetään edellytyksistä, jolloin konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta.

Voimassaolevaa säännöstä vastaavan *4 momentin* pohjana ovat **23.3** ja **23.4** artiklat, jotka velvoittavat saattamaan kansallisesti voimaan niissä tarkoitettua vapautuksen konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Säännös ei siten ole jäsenvaltio-optio. Vastaavanlainen velvoite oli VII direktiivin 7.1 ja 7.2 artiklassa.

Ensiksi mainitun **23.3** artiklan mukaan "– jäsenvaltion on vapautettava konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta kaikki sellaiset kyseisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön alaiset emoyritykset (vapautettava yritys), joiden oma emoyhtiö on jonkin jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön alainen, mukaan lukien yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, elleivät kyseiset yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt kuulu **[2.1.a]** artiklan – soveltamisalaan [so. niiden arvopaperit otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla], seuraavissa tapauksissa:

- a) vapautettavan yrityksen emoyrityksellä on kaikki vapautettavan yrityksen osakkeet tai osuudet. Vapautettavan yrityksen niitä osakkeita tai osuuksia, jotka ovat sen hallinto-, johto- tai valvontaelinten jäsenillä oikeudellisen velvoitteen taikka kyseisen yrityksen perustamiskirjan, yhtiöjärjestyksen tai -sääntöjen määräykseen perustuvan velvoitteen perusteella, ei tällöin lueta mukaan; tai
- b) vapautettavan yrityksen emoyrityksellä on vähintään 90 prosenttia vapautettavan yrityksen osakkeista tai osuuksista, ja vapautettavan yrityksen muut osakkeenomistajat tai jäsenet ovat suostuneet vapauttamiseen."

Artikla **23.4** puolestaan kuuluu seuraavasti: "Edellä **[23.3]** artiklassa] tarkoitettujen vapautusten on täytettävä kaikki seuraavat edellytykset:

- a) vapautettava yritys sekä, tämän kuitenkin rajoittamatta 9 kohdan soveltamista, kaikki sen tytäryritykset otetaan huomioon sellaisen suuremman yrityskokonaisuuden konsernitilinpäätöksessä, jonka emoyritys on jonkin jäsenvaltion lainsäädännön alainen;
- b) a alakohdassa tarkoitettua konsernitilinpäätöksen ja suuremman yrityskokonaisuuden konsernin toimintakertomuksen laatii tämän yrityskokonaisuuden emoyritys sen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, jonka alainen kyseinen emoyritys on, noudattaen tätä direktiiviä tai [IAS-asetuksen] mukaisesti hyväksyttyjä kansainvälisten tilinpäätösstandardien vaatimuksia;
- c) vapautettavan yrityksen osalta julkaisetaan seuraavat asiakirjat sen jäsenvaltion

asiaankuuluvan lainsäädännön mukaisesti, jonka lainsäädäntöä sovelletaan vapautettavaan yritykseen **30** artiklan mukaisesti:

- i) a alakohdassa tarkoitettu konsernitilinpäätös ja b alakohdassa tarkoitettu konsernin toimintakertomus;
- ii) tilintarkastuskertomus, ja
- iii) tarvittaessa 6 kohdassa tarkoitettu liite. (**23.6** art.: "Jäsenvaltio voi asettaa **[23.3]** ja **23.5** artiklassa] tarkoitettujen vapautusten edellytykseksi sen, että 4 kohdan a alakohdassa tarkoitettua konsernitilinpäätöksessä tai sen liitteessä annetaan lisätietoja tämän direktiivin mukaisesti, jos tällaisia tietoja vaaditaan kyseisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön alaisilta yrityksiltä, jotka ovat vastaavissa olosuhteissa velvollisia laatimaan konsernitilinpäätöksen.")

[23.4.c art. toinen alakohta] "Kyseinen jäsenvaltio voi vaatia, että edellä i, ii ja iii alakohdassa tarkoitettua asiakirjaa julkaistaan sen virallisella kielellä ja että käännös on virallisesti vahvistettu;

- d) vapautettavan yrityksen vuositilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään seuraavat tiedot:

- i) sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka, joka laatii a alakohdassa tarkoitettua konsernitilinpäätöksen, ja
- ii) vapautus konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta."

Artiklan **23.4.c** toisessa alakohdassa säädetty liitetietovaatimus sisältyy kirjanpitoasetuksen 2 luvun 10 §:n 2 momenttiin, jota käsitellään jäljempänä.

Mainittu toinen alakohta antaa myös Suomen lainsäätäjälle mahdollisuuden vaatia ulkomaisten konsernitilinpäätösasiakirjojen kääntämistä suomen- tai ruotsinkielisiksi. Tällainen lisävaatimus ei kuitenkaan ole tarpeen, sillä 4 momentin 2 kohdassa on jo edellytyksenä, että muilla omistajilla, jotka ovat ulkomaiseen enemmistöomistajaan nähden vähemmistössä, on veto-oikeus momentin mukaisen poikkeusmahdollisuuden hyödyntämiseen, joten he voivat veto-oikeutensa käyttämistä koskevassa harkinnassaan ottaa kielikysymyksenkin huomioon.

Pykälän uusi *6 momentti* pohjautuu **23.10** artiklaan, joka velvoittaa jäsenvaltiot säätämään sen tarkoittaman poikkeuksen konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Samanlainen säännös oli VII direktiivin 13.2a artiklassa, mutta sitä ei ole saatettu voimaan Suomessa.

Edellä mainitun 23.10 artiklan mukaan "[r]ajoittamatta **[6.1.b]** artiklan —, **21** artiklan sekä — artiklan **[23.1]** ja **[23.2]** — soveltamista emoyritys, myös yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, vapautetaan **22** artiklassa säädetystä velvoitteesta, jos:

- a) sen kaikki tytäryritykset ovat merkitykseltään vähäisiä niin yksittäin kuin yhdessä tarkasteltuna (engl. it only has subsidiary undertakings, which are immaterial, both individually and collectively) tai
- b) kaikki sen tytäryritykset voidaan vapauttaa konsernitilinpäätökseen yhdistelemisestä tämän artiklan **[23.9]** — nojalla."

Edellä viitatuksi artiklat muualla direktiivissä ovat:

- Artikla **6.1.b**: "tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sekä arvostusperusteita on noudatettava johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen." — Tämän mukainen yleissäännös sisältyy 3 luvun 1 §:n 2 momenttiin. Taas tässä momentissa siihen viitataan 1 kohdassa nimenomaisesti edellyttämällä, että tytäryhtiöiden tulee olla epäolennaisia oikealle ja riittävälle kuvalle sekä päättyneellä että sitä edeltävällä tilikaudella, jotta konsernitilinpäätös voitaisiin jättää laatimatta.

- Artikla **21**: "Konsernitilinpäätöksen ja konsernia koskevien kertomusten laajuus: Tätä lukua sovellettaessa emoyritystä ja kaikkia sen tytäryrityksiä pidetään konsernitilinpäätökseen yhdisteltävinä yrityksinä, jos emoyritys on yritys, johon sovelletaan tässä direktiivissä säädettyjä yhteensovittamistoimenpiteitä **[1.1 artiklan]** nojalla."

- Artikla **23.1**: Jäsenvaltiovelvoite vapauttaa pienkonsernit konsernitilinpäätöksen laatimisesta. — Tämän mukainen säännös sisältyy 3 momenttiin.

- Artikla **23.1**: Jäsenvaltio-optio sallia keskikokoiskonsernien poiketa konsernitilinpäätöksen laatimisesta. — Tätä ei saateta Suomessa voimaan, kuten 3 momentin yhteydessä esitettiin.

- Artikla **22**: Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus.

- Artikla **9**: Poikkeamisperusteet yksittäisen tytäryrityksen yhdistelemiselle. — Tämän mukainen säännös sisältyy 3 §:ään.

Pykälän *7 momentti*, joka osittain vastaa voimassaolevaa 5 momenttia, on saatettu vastaamaan **23.4** artiklassa viitattua **2.1.a** artiklaa, joka rajaa edellisissä 4 ja 5 momenteissa tarkoitetun vapautuksen ulkopuolelle sellaisen suomalaisen emoyrityksen, jonka arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla. Toisin kuin voimassaolevassa säännöksessä rajaus kohdistuu vain emoyritykseen, ei sen tytäryrityksiin.

Toisaalta ei enää ole tarpeen säätää vastaavaa rajoitusta 3 momentissa tarkoitetun vapautuksen osalta, sillä mainitussa momentissa itsessään rajataan poikkeuksen ulkopuolelle yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, joihin säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin liikkeeseen laskenut yritys kuuluu **2.1.a** artiklan nojalla.

Lakiin ei ehdoteta **23.7** artiklan jäsenvaltio-optioon perustuvaa säännöstä. Tämän artiklan mukaan "[e]dellä olevan **[23.3–23.6 artiklan]** soveltaminen ei estä jäsenvaltiota soveltamasta konsernitilinpäätösten tai konsernin toimintakertomusten laatimista koskevaa lainsäädäntöään siltä osin kuin näitä asiakirjoja vaaditaan

- a) tietojen antamiseksi työntekijöille tai heidän edustajilleen; tai
- b) annettaviksi hallintoviranomaisille tai tuomioistuimille niiden omaa käyttöä varten."

Vastaava säännös sisältyi myös VII direktiiviin (10 art.). Artiklan tarkoittamat velvoitteet erityisestä tilinpäätösinformaatiosta yksinomaan työntekijöitä tai tuomioistuinta varten ovat kuitenkin vieraita niin suomalaiselle työoikeudelliselle kuin tuomioistuin oikeudelliselle doktriinille, joten säännöksen implementointi ei olisi tarkoituksenmukaista.

KPL 6:2 §. Konsernitilinpäätöksen sisältö ja emoyhtiön toimintakertomuksessa esitettävät tiedot konsernista. Pykälä sisältää perussäännöksen konsernitilinpäätöksen laatimisesta: se koostetaan yhdistelemällä emoyrityksen ja sen tytäryritysten erillistilinpäätösten tiedot. Jokainen liiketapahtuma, olipa se tehty emoyrityksessä tai tytäryrityksessä, tulee näin huomioiduksi ilman tarvetta pitää tilivuoden aikana yhteistä kirjanpitoa koko konsernin tasolla.

Pykälän 1 momentti vastaa voimassaolevaa säännöstä täydennettynä uudella toisella virkkeellä. *Ensimmäinen virke* konsernitiilin päätöksen laatimisesta erillistilinpäätösten perusteella ei tarkoita, että ne yhdisteltäisiin sellaisenaan, vaan niitä voidaan muuttaa ennen yhdistelyä muun muassa 4 §:ssä tarkoitetun laskentaperiaatteiden yhtenäisyyden saavuttamiseksi (hallituksen esitys 173/1997 vp). Vastaavasti 24.2 artikla säättää, että "[k]onsernitiilin päätökseen yhdisteltävien yritysten varat [engl. assets] ja velat [engl. liabilities] otetaan täysimääräisinä konsernitaseeseen." Sama säännös oli VII direktiivin 18 artiklassa.

Uuden toisen virkkeen pohjana on 24.1 artikla: "Konsernitiilin päätökseen sovelletaan 2 ja 3 lukua ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernitiilin päätöksen erityispiirteet vuositilinpäätökseen verrattuna." Artiklassa viitattu 2 luku sisältää direktiivin yleissäännökset ja periaatteet; 3 luvussa puolestaan sisältää direktiivin säännökset taseesta ja tuloslaskelmasta erillistilinpäätöksessä. Vastaväntäläinen säännös sisältyi VII direktiiviin (17.1 art.).

Momentin kolmas virke, joka on samansisältöinen kuin voimassa olevan säännöksen toinen virke, on tilinpäätösteknisesti informatiivinen säännös, jossa todetaan ajallinen liityntä siinä, että konsernitiilin päätös on samalta päivältä kuin sen laativan emoyrityksen oman erillistilinpäätös. Sen pohjana on 24.8 artiklan ensimmäinen alakohta: "Konsernitiilin päätös on laadittava samalta päivältä kuin emoyrityksen vuositilinpäätös." Vastaava säännös oli myös VII direktiivissä (27.1 art.).

Pykälän 2 momentti konsernin rahoituslaskelmasta, on kansallinen. Rahoituslaskelman laatimisvelvoitetta on tarkennettu kohdentumaan yksinomaan suurkonserneihin ja konserneihin, joissa jokin konserniyrityksistä on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Uudistettu momentti on siten helpotus verrattuna voimassaolevaan säännökseen, jossa velvoite rahoituslaskelman laatimiseen ulottuu julkisten osakeyhtiöiden ohella kaikkiin sellaisiin yksityisiin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, jotka laativat konsernitiilin päätöksen.

Direktiivi ei velvoita jäsenvaltioita säätämään konsernia koskevan rahoituslaskelman laatimisesta ja sisällyttämisestä konserniti-

linpäätökseen. Tällainen velvoite on kuitenkin direktiivin sallima, sillä 24.1 artiklassa viitataan direktiivin 2 lukuun, jonka 4.1 artiklan toisessa alakohtassa sallitaan jäsenvaltion "– vaati[van], että muiden yritysten kuin pienten yritysten on sisällytettävä vuositilinpäätökseen ensimmäisessä alakohdassa mainittujen asiakirjojen lisäksi myös muita asiakirjoja."

Kirjanpitolautakunnan 11.12.2007 antamassa yleisohjeessa rahoituslaskelmasta ohjataan myös konsernitasoisen laskelman laatimista (5 luku).

Toisin kuin 22.1 artikla, 3 momentin ensimmäinen virke, joka vastaa voimassaolevaa säännöstä, ei säädä konsernitoimintakertomuksesta erillisenä asiakirjana vaan emoyrityksen toimintakertomukseen sisältyvänä osuutena.

Artiklassa 29.1 puolestaan säädetään, että "[k]onsernin toimintakertomuksessa on tämän direktiivin muissa säännöksissä vaadittujen tietojen lisäksi esitettävä vähintään 19 ja 20 artiklassa vaaditut tiedot ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernin toimintakertomuksen erityispiirteet toimintakertomukseen verrattuna, tavalla, joka helpottaa konsernitiilin päätökseen yhdisteltävien yritysten tilanteen arviointia kokonaisuutena."

Viitatussa 19 artiklassa säädetään toimintakertomuksen sisällöstä ja 20 artiklassa hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskevasta selvityksestä, joka koskee yksinomaan 2.1.a artiklan tarkoittamia yrityksiä, joiden liikkeeseen laskemia arvopapereita on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla.

Seuraava 29.2 artikla täsmentää viittauksia siten, että "– 19 ja 20 artiklassa vaadittuihin tietoihin sovelletaan seuraavia mukautuksia:

- a) ilmoitettaessa tarkemmat tiedot hankituista omista osakkeista tai osuuksista konsernin toimintakertomuksessa on ilmoitettava kyseisellä emoyrityksellä tai emoyrityksen tytäryrityksillä tai omissa nimissään mutta näistä yrityksistä minkä tahansa kyseisen yrityksen lukuun toimivilla henkilöillä olevien emoyrityksen osakkeiden tai osuuksien määrä ja nimellisarvo tai nimellisarvon puuttuessa kirjanpidollinen vasta-arvo. Jäsenvaltio voi sallia tai vaatia, että nämä tiedot annetaan konsernitiilin päätöksen liitetiedoissa;

- b) ilmoitettaessa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestelmiä koskevat tiedot hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä annettavassa selvityksessä on viitattava konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestelmien pääpiirteisiin tarkastellen näitä yrityksiä yhtenä kokonaisuutena."

Momentin toisessa virkkeessä on informatiivinen viittaus arvopaperimarkkinalain 7 luvun 7 §:sää, jossa säädetään 20 artiklan tarkoittamasta hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskevasta selvityksestä. Tätä arvopaperimarkkinalain säännöstä täydennetään **29.2.b** artiklan voimaansaattamiseksi.

Voimassaolevaa säännöstä vastaavan 4 momentin pohjana on **24.1** artikla: "Konsernitilinpäätökseen sovelletaan 2 ja 3 lukua ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernitilinpäätöksen erityispiirteet vuositilinpäätökseen verrattuna." Artiklassa viitattu 2 luku sisältää **4.1** artiklan, jonka ensimmäisen alakohdan mukaan "[v]uositilinpäätös muodostaa yhden kokonaisuuden – –", sekä **4.2** alakohdan, joka edellyttää vuositilinpäätöksen laatimista "selkeästi" (engl. clearly). Samat säännökset sisältyivät myös VII direktiiviin (16.1 art. toinen virke: "Nämä asiakirjat muodostavat yhden kokonaisuuden." Art. 16.2: "Konsolidoitu tilinpäätös on laadittava selkeästi – –").

KPL 6:3 §. Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisselvollisuudesta. Konsernitilinpäätöksen tavoitteena on muodostaa kokonaiskuva. Siten tulee suhtautua pidättyväisesti tytäryritysten tilinpäätöstiетоjen yhdistelemättä jättämiseen. Pykälässä määritellään tyhjentävästi sellaiset tilanteet, joissa poikkeus yhdistelemisestä on sallittu.

Voimassaolevaa säännöstä sisällöllisesti vastaava I momentti perustuu **23.9**: artiklaan: "Yritystä, yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt mukaan luettuina, ei tarvitse sisällyttää konsernitilinpäätökseen, jos vähintään yksi seuraavista edellytyksistä täyttyy:

- a) erittäin harvinaiset tapaukset [engl. extremely rare cases], joissa tiedot, jotka tarvitaan tämän direktiivin mukaiseen konsernitilinpäätöksen laatimiseen, eivät ole saatavissa ilman suhteettomia kustannuksia [engl. disproportionate expenses]

tai kohtuutonta viivytystä [engl. undue delay];

- b) kyseisen yrityksen osakkeet tai osuudet ovat hallussa yksinomaan edelleen luovuttamista varten; tai
- c) huomattavat ja pitkäaikaiset rajoitukset merkittävästi estävät [engl. severe long-term restrictions substantially hinder]
- i) emoyritystä käyttämästä oikeuksistaan, joita sillä on kyseisen yrityksen varoihin tai johtoon nähden; tai
- ii) kyseisen yrityksen yhtenäisen johtamisen, kun se on jossakin [**22.7** artiklassa] tarkoitetuista suhteista."

Viitattu **22.7** artikla kuuluu: "Jäsenvaltio voi vaatia, että sen kansallisen lainsäädännön alainen yritys laatii konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen, sanotun kuitenkin rajoittamatta tämän artiklan sekä **21** ja **23** artiklan soveltamista, jos

- a) tätä yritystä sekä yhtä tai useampaa yritystä, johon se ei ole [**22.1** tai **22.2** artiklassa] tarkoitettussa yhteydessä, johdetaan yhtenäiseltä pohjalta
- i) kyseisen yrityksen kanssa tehdyn sopimuksen nojalla; tai
- ii) näiden muiden yritysten perustamiskirjan tai yhtiöjärjestyksen määräysten nojalla; tai
- b) tämän yrityksen ja yhden tai useamman sellaisen yrityksen hallinto-, johto- tai valvontaelinten enemmistöön, johon se ei ole [**22.1** tai **22.2** artiklassa] tarkoitettussa yhteydessä, kuuluu tilivuoden aikana ja konsernitilinpäätöksen laatimiseen asti samoja henkilöitä."

Viitatus artiklan 22.7 säännökset vastaavat 12.1 artiklaa entisessä VII direktiivissä. Kummassakin säännökset ovat jäsenvaltioita. Niitä ei ole Suomessa sisällytetty voimassaolevaan lakiin eikä se ole tarkoituksenmukaista uuden direktiivinkään myötä. Artiklan 22.7 voimaansaattaminen nimittäin tarkoittaisi konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoitetta tilanteessa, jossa ei ole **22.1** artiklan tarkoittamaa omistuksellista tai sopimuksellista eikä **22.2** artiklan mukaista tosiasiallista määräysvaltaa yrityksessä käyttävää emoyritystä. Tämä olisi vierasta suomalaiselle yhtiö- ja tilinpäätösoikeudelliselle doktriinille.

Artiklan **23.9** kohdat a – c ovat momentin 2 – 4 kohtien perustana. Samanlaiset sään-

nökset sisältyivät myös aiempaan VII direktiiviin (13.3. art.).

Toisaalta *1 kohdalta* puuttuu välitön direktiivipohja, mutta se ei ole ristiriidassa uuden direktiivin kanssa. Entiseen VII direktiiviin sisältyi momentin 1 kohtaa vastaava 13.1 artikla, jonka nojalla "[y]ritystä ei tarvinnut" ottaa huomioon konsolidoidussa tilinpäätöksessä, jos se ei ollut merkittävä 16 artiklan 3 kohdan tavoitteet huomioon ottaen." Viitattu kohta puolestaan kuului: "Konsolidoidun tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kokonaiskuva –". Uuden direktiivin liitteen VII vastaavuustaulukosta ilmenee, että entisen VII direktiivin 13.1 artiklaa vastaavina säännöksinä uudessa direktiivissä on pidettävä **2.16** ja **6.1.j** artikloja, jotka sisältävät olennaisuusperiaatteen; viimeksi mainittu artikla koskee nimenomaisesti muun muassa konsernitilinpäätöksen laatimista. Siten momentin 1 kohta voidaan pysyttää edelleen laissa: Se sallii 3 luvun uuden 2a §:n mukaisesti poikkeamisen yhdistelemisvelvoitteesta silloin, kun poikkeaminen ei vaaranna oikean riittävän kuvan saamista. Kohdan sanamuotoa on kuitenkin täsmennetty verrattuna voimassaolevaan tarkoituksessa korostaa perusteen poikkeuksellisuutta. Niin ikään kirjanpitoasetuksen 4 luvun 4 §:n 1 momentin 2 kohtaan n on. tehty tähän perustuvia tarkennuksia. Vastaavasti momentin 3 kohtaa on täydennetty lisäämällä siihen poikkeuksellisuutta koskeva kriteeri.

Pykälän voimassaoleva *2 momentti* koskee tilannetta, jossa konserniin kuuluu useampia sellaisia tytäryrityksiä, joista kukin erikseen tarkasteltuna täyttäisi edeltävän 1 momentin edellytykset. Aikaisemman VII direktiivin 13.2 artiklan vaati niiden ottamista huomioon konsernitilinpäätöksessä, jos ne kokonaisuutena ovat merkittäviä oikean ja riittävän kokonaiskuvan antamiseksi konsernista. Uuteen direktiiviin ei sisälly samasanaista säännöstä, mutta direktiivin VII liitteen vastaavuustaulukko viittaa mainitun 13.2 artiklan osalta **2.6** ja **6.i.j** artiklaan, jotka koskevat olennaisuusperiaatetta. Tällä perustella momentti on pysytetty laissa.

Varovaisuutta on korostettu myös kirjanpitolautakunnan lausuntokäytännössä. Ratkaisussa **1807/2007** katsottiin, että lainkohdassa tarkoitettuja edellytyksiä tulee tulkita tiukasti. Jos useamman tytäryrityksen kohdalla

edellytykset täyttyvät, tulee tällöinkin ottaa huomioon niiden samanaikaisen poisjättämisen vaikutus konsernitilinpäätöksen antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan.

KPL 6:4 § Laadintaperiaatteet. Periaatteilla tarkoitetaan pykälässä nimenomaan yhdistelytoimenpiteitä konsernitilinpäätöksen koostamiseksi. Konserniin kuuluvien yritysten omien tilinpäätösten laadinnassa noudatettavista laskentaperiaatteista säädetään erikseen (hallituksen esitys 173/1997).

Pykälän *1 momentti* yhdistelyperiaatteiden periaatteellisesta pysyvyydestä vastaa **6.1.b** artiklaa, jonka mukaan "– – laatimisperiaatteita sekä arvostusperusteita [engl. measurement bases] on noudatettava johdonmukaisesti [engl. consistently] tilivuodesta toiseen." Tähän direktiivin 2 lukuun sisältyvään artiklaan viitataan konsernitilinpäätöksen laatimista koskevassa **24.1** artiklassa, jonka mukaan "[k]onsernitilinpäätökseen sovelletaan 2 ja 3 lukua ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernitilinpäätöksen erityispiirteet vuositilinpäätökseen verrattuna." Aiemman VII direktiivin 25.1 artiklassa edellytettiin samaa johdonmukaista pysyvyyttä konsolidoinnissa käytettäviltä menetelmiltä.

Direktiivin 2 lukuun kuuluva **4.4** artikla – johon konsernitilinpäätöstä koskeva **24.1** artikla viittaa – puolestaan oikeuttaa poikkeamaan direktiivin yksittäisen artiklan soveltamisesta, jottei jouduttaisi ristiriitaan **4.3** artiklan oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen kanssa. Kynnys poikkeamiselle on näin asetettu korkeammalle kuin nykylaissa: Poikkeusperusteeksi ei riitä mikä tahansa "erityinen syy", vaan poikkeuksen on oltava tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Momentin sanamuotoa on tarkennettu tämän mukaisesti.

Voimassaolevaa säännöstä vastaava *2 momentti* perustuu **24.10** artiklaan, joka mukaan "[k]onsernitilinpäätökseen sisältyvät varat ja velat arvostetaan yhdenmukaisten menetelmien mukaisesti ja 2 luvun mukaisesti." Aikaisemmassa VII direktiivissä oli samanlainen velvoite (29.1 art.).

Säännös on tarpeen, sillä konserniyrityksissä saatetaan soveltaa erilaisia tilinpäätösperiaatteita, esimerkiksi pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvien tulojen kirjaamisessa tuotoiksi, vaihto-omaisuuden

hankintamenon määrittelyssä, pysyvien vastaavien hankintamenon jakottamisessa tai kiinteistöyrittysten erilaisissa poistokäytännöissä.

Artiklan **24.11 ensimmäisen** virkkeen mukaisena pääsääntönä on, "[e]moyrityksen, joka laatii konsernitilinpäätöksen, on sovellettava samoja arvostusperusteita, joita sovelletaan sen vuositilinpäätöksessä." Näin säädettiin myös VII direktiivissä (29.2.a art. ensimmäinen virke).

Artiklan **24.11 toisen** virkkeen mukaan "[j]äsenvaltiot voivat kuitenkin sallia tai vaatia, että konsernitilinpäätöksessä käytetään muita 2 luvun mukaisia arvostusperusteita" (samoin VII direktiivi 29.2.a art. toinen virke). Momentin ensimmäinen virke, joka sallii vaihtoehtoisesti "konsernin pääasiallisessa toiminnassa" noudatettujen periaatteiden soveltamisen, on siten direktiivin mahdollistama vaihtoehto.

Voimassaolevan lain esitöissä täsmennetään "pääasiallisen toiminnan" käsitettä. Emoyritys ei välttämättä ole konsernin liiketoiminnan kannalta merkittävin yritys, joten esimerkiksi tärkeimpien tytäryritysten soveltamat laskentaperiaatteet voivat olla perusteltavissa konsernitilinpäätöksen periaatteiksi. Toisaalta konserni saattaa käsitellä useita eri toimialoja, joihin kuuluvissa yrityksissä noudatetaan yhtenäisiä, mutta mahdollisesti muista toimialoista poikkeavia käytäntöjä, esimerkiksi vaihto-omaisuuden hankintamenon määrittämisen tai valmistusasteen mukaisen tuloutuksen suhteen. Tällöin on sallittua noudattaa konsernin keskeisimmän toimialan mukaisia laskentaperiaatteita konsernitilinpäätöksessä; näiden periaatteiden tulee kuitenkin aina olla kirjanpitolakiin perustuvia (hallituksen esitys 173/1997).

Lisäksi tällaisesta menettelystä ja sen perusteluista tulee antaa **24.11** artiklan **toisen** virkkeen edellyttämä liitetieto mukaisesti. Samoin säädettiin VII direktiivin 29.2.a artiklassa. Tällainen säännös sisältyy kirjanpitoasetuksen 4 luvun 2 §:n 3 kohtaan.

Artikla **24.12** velvoittaa oikaisujen tekemiseen tilanteessa, jossa yhdisteltävän yrityksen tilinpäätöksen laatimisperiaatteet poikkeavat niistä, joita edeltävän 24.11 artiklan nojalla sovelletaan konsernitilinpäätökseen: "Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät yritykset ovat arvostaneet konsernitilinpäätökseen

sisältyvät varat ja velat konsernitilinpäätöstä laadittaessa sovellettavista arvostusmenetelmistä poikkeavalla tavalla, ne on arvostettava uudelleen konsernitilinpäätöksessä noudatettavien arvostusmenetelmien mukaisesti. Tästä vaatimuksesta saa poiketa poikkeustapauksissa. Mahdollisesta poikkeamisesta on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa ja sille on esitettävä perustelut." Samankaltaiset säännökset sisältyivät VII direktiiviin (29.3 art.), jonka ensimmäisessä virkkeessä korostettiin erikseen, ettei uudelleenarvostus ole tarpeen, jos se on epäolennainen oikean ja riittävän kuvan kannalta: "– joll eivät tällaisen uudelleenarvostuksen vaikutukset ole vähämerkityksisiä 16 artiklan 3 kohdan tavoitteiden kannalta." Vastaavaa täsmennystä ei ollut enää tarpeen uudessa direktiivissä, sillä siihen on sisällytetty olennaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena (**2.12** ja **6.1.j** art.). Siten momenttiinkin perustuva velvoite yhdenmukaisuudesta koskee vain vaikutukseltaan olennaisia eroja.

Momentin *toisessa virkkeessä* tarkoitettu "erityinen syy", joka oikeuttaa poikkeamaan yhtenäisistä laskentaperiaatteista **24.12** artiklan **toisen** virkkeen tarkoittamalla tavalla, voi voimassaolevan lain esitöiden mukaan olla esimerkiksi se, että ulkomainen tytäryritys on merkinnyt pakottavan säännöksen perusteella laskennalliset verovelat taseeseensa, vaikka konsernin muissa yrityksissä ei näin menetellä (hallituksen esitys 173/1997).

Direktiivin **24.12** artiklan **kolmannessa** virkkeessä edellytetyllä tavalla menettelystä ja sen perusteluista pitää kuitenkin aina ilmoittaa konsernitilinpäätöksen liitetietona. Tätä koskeva säännös sisältyy kirjanpitoasetuksen 4 luvun 2 §:n 4 kohtaan.

Voimassaolevan momentin mukaan "[k]onsernitilinpäätöksessä tulee noudattaa soveltuvin osin, mitä 3 luvun 2 ja 3 §:ssä sekä 4 ja 5 luvussa säädetään." Tämä momentti kumotaan tarpeettomana, sillä vastaava säännös sisältyy kanssa lähes samanasaisena edeltävän 2 §:n uudistettuun 1 momenttiin.

KPL 6:5 §. Tytäryrityksen tilikausi ja välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus. Pykälän 1 momentti liittyy konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) 7 §:ään: konserniavustuksen antaminen edellyttää avustavalta ja avustettavalta yritykseltä yhdenmukaisia tilikaudia. Direktiivissä ei ole

tällaista vaatimusta, mutta kansallisesti tällainen edellytys voidaan asettaa, sillä direktiivi on tältä osin vähimmäissääntelyä. Artiklan **24.8 ensimmäisen** alakohdan mukaan "[k]onsernitilinpäätös on laadittava samalta päivältä kuin emoyrityksen vuositilinpäätös."

Pykälän 2 ja 3 momentin pohjana on **24.8** artikla, joka kuuluu: "Jäsenvaltio voi kuitenkin sallia tai vaatia, että konsernitilinpäätös laaditaan eri päivältä, jotta voidaan ottaa huomioon useimpien tai tärkeimpien konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten tilinpäätöspäivät edellyttäen, että:

- a) tämä tosiseikka ja sen perustelut on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa;
- b) on otettava huomioon tai ilmoitettava konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yrityksen varoja ja velkoja, taloudellista asemaa sekä tulosta koskevat tärkeät tapahtumat kyseisen yrityksen tilinpäätöspäivän ja konsernin tilinpäätöspäivän välisenä aikana; ja
- c) jos yrityksen tilinpäätöspäivä on yli kolme kuukautta aikaisemmin tai myöhemmin kuin konsernin tilinpäätöspäivä, yritys on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen konsernin tilinpäätöspäivältä laaditun välitilinpäätöksen perusteella."

Tämän artiklan kanssa samasanainen säännöstö sisältyi VII direktiivin 27.2 ja 27.3 artiklaan.

Jos tytäryrityksen tilinpäätöspäivä on kolme kuukautta konsernitilinpäätöksen päivää aikaisempi, pitää tytäryrityksen laatia *3 momentin* veloittamana konsernin tilinpäätöspäivälle välitilinpäätös, joka yhdistetään konsernitilinpäätökseen. Momentti vastaa voimassaolevaa säännöstä.

Toisaalta jos tytäryrityksen ja konsernin tilinpäätöspäivien välinen ero on kolme kuukautta lyhyempi — jolloin yhdistely saadaan tehdä välitilinpäätöstä laatimatta — edellytetään *2 momentissa*, että tästä kerrotaan konsernitilinpäätöksen liitetietona. Tämä perustuu artiklan **toisen** alakohdan **a-** ja **b-**kohtiin. Voimassaolevasta momentista siirretään liitetiedon sisältöä koskevat toisen virkkeen säännökset kirjanpitoasetukseen 4 luvun 2 §:n 5a kohdaksi.

KPL 6:6 §. Ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserät. Pykälä on kansallinen, sillä direktiivi ei sisällä säännöksiä ulkomaisen ty-

täryrityksen valuuttamääräisten erien muuntamisesta euroiksi.

Entisen VII 34.1 artiklan toisessa virkkeessä edellytettiin liitetietoa "– – vaihtokurss[eista], joita on käytetty muunnettaessa [ulkomaanrahanmääräiset erät] konsolidoitua tilinpäätöstä laadittaessa käytettäväksi valuuttaksi." Niin ikään yksittäisen yrityksen tilinpäätöstä koskevan IV direktiivin 43.1.1 artiklassa velvoitettiin tällaisen liitetiedon esittämiseen. Tällainen liitetietovaatimus sisältyy edelleen kirjanpitoasetuksen 4 luvun 2 §:n 8 kohtaan vakiintuneen tilinpäätöskäytännön mukaisesti, vaikkei uudessa direktiivissä ole vastaavia säännöksiä: tilinpäätöspäätöksiä koskeva **16.1.a** artikla – johon konsernitilinpäätöksen osalta **28.1** artikla viittaa – ei sisällä nimenomaista liitetietovaatimusta ulkomaanrahan määräisten erien muuntokurssista.

Pykälän kolmas virke mahdollistaa muuntamismenetelmän valitsemisen kirjanpitovelvollisen oman harkinnan mukaisesti, edellyttäen kuitenkin, että menetelmä vastaa 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettua hyvää kirjanpitoa. Käytännössä ulkomaiset tytär- ja osakkuusyritykset, etenkin myyntiyhtiöt, ovat usein epäitsenäisiä, millä perusteella lainkohdan esitoissa kuitenkin suositellaan muuntamismenetelmän valitsemista tämän mukaisesti (hallituksen esitys 173/1997).

Voimassaolevan pykälän perusteluissa viitataan kansainväliseen **IAS 21** -standardiin ("Valuuttakurssien muutosten vaikutukset"), jonka mukaan ulkomaisen toiminnan tilinpäätöksen muuntamismenetelmä määräytyy sen mukaan, liittyykö toiminta läheisesti emoyrityksen tai muun tilinpäätöstä laativan yrityksen toimintaan (engl. integral to the operations of the reporting entity) vai onko ulkomaista toimintaa pidettävä itsenäisenä yksikkönä. Epäitsenäisesti toimivan yksikön tilinpäätös muutetaan emoyrityksen tilinpäätösvaluutan määräiseksi niin kuin yksikön liiketapahtumat olisivat olleet emoyrityksen liiketapahtumia. Tällöin esimerkiksi pysyvien vastaavien hankintameno ja siitä tehdyt poistot samoin kuin vaihto-omaisuuden hankintameno muunnetaan hankintahetken kurssiin. Käytännön syistä sallitaan myös esimerkiksi kuukauden tai viikon keskipäivien käyttäminen kyseisen ajan liiketapahtumia muunnettaessa. Toisaalta itsenäisen yksikön tase muunnetaan tilinpäätöshetken kurssiin ja

tuloslaskelma tapahtumahetken kurssiin. Myös tässä voidaan vaihtoehtoisesti käyttää keskikurssia. Muuntoerot viedään omaan pääomaan (hallituksen esitys 173/1997).

”Tilinpäätöspäivällä” tarkoitetaan pykälässä kirjanpitolautakunnan kannanoton mukaan konsernin emoyrityksen tilinpäätöspäivää, koska emoyritys laatii konsernitilinpäätöksen. Tätä käsitystä tukee myös 6 luvun 7 §:n 1 momentissa ilmaistu periaate siitä, että konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen (kirjanpitolautakunnan lausunto **1619/2000**). Tilinpäätöspäivän kurssi puolestaan tarkoittaa Euroopan keskuspankin euronä noteeraamaa kurssia.

Liitetiedot puolestaan muunnetaan samalla tavalla kuin ne taseen ja tuloslaskelman erät, joihin ne luonteensa puolesta lähinnä liittyvät (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laadinnasta, kohta 11.1).

Tilikauden ”keskikurssin” määrittelemiseksi on kirjanpitolautakunnan mukaan pidettävä riittävän tarkkana menettelyä, jossa keskikurssi lasketaan tilikauden kunkin kuukauden viimeisinä päivinä noteerattujen kurssien keskiarvona siten, että edellisen tilikauden viimeisen kuukauden viimeisen päivän kurssi otetaan ensimmäiseksi tekijäksi (kirjanpitolautakunnan lausunto **1329/1995**).

Lautakunnan kannanoton **1619/2000** kohteena oli tilanne, jossa emoyritys yhdisti konsernitilinpäätökseensä 31.3.2000 ulkomaisen tytäryrityksensä tilinpäätöksen 31.12.1999. Tässä tilanteessa ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserät tuli muuttaa tase-erien osalta emoyrityksen tilinpäätöspäivän kurssiin ja tuloslaskelmaerät emoyrityksen tilikauden keskikurssiin.

Kirjanpitolautakunta on kuitenkin antanut toisaalta merkitystä sille, että pykälän mukaan myös muita 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettua hyvän kirjanpitotavan mukaisia muuntamismenetelmiä saadaan soveltaa. Tämän mukaisesti kirjanpitolautakunnan edellä mainittu kannanotto **1619/2000** salli vaihtoehtoisesti sen, että tytäryrityksen tase-erien muuntamisessa käytettiin valuuttakurssia 31.12.1999 — joka oli tytäryrityksen tilinpäätöspäivä — ja tuloslaskelmaerien osalta tytäryrityksen tilikauden keskikurssia. Jos kirjanpitovelvollinen käyttää tällaista menettelyä, on lautakun-

nan mukaan liitetiedoissa kuitenkin ilmoitettava sen vaikutus konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Ulkomaisten tytäryritysten oman pääoman muuntamisessa syntyvää kurssieroja nimitetään muuntoeroksi. Hankinta-ajankohdan mukaisen oman pääoman osalta syntyy valuuttakurssin muuttuessa muuntoeroa hankinta-ajankohdasta lähtien. Hankinta-ajankohdan jälkeen kertyneelle omalle pääomalle syntyy muuntoeroa siitä tilinpäätöksestä lähtien, johon se ensimmäisen kerran sisältyy. Muuntoero tulee esille sisäisen omistuksen eliminoinnin yhteydessä, kun tytäryrityksen avaavan taseen oma pääoma on muuttunut valuuttakurssin muutoksen vuoksi. Muuntoeroa syntyy myös ulkomaisten tytäryritysten taseisiin sisältyvien toisten ulkomaisten tytäryhtiöiden osakkeiden eliminoinnissa, mutta siinäkin on kysymys tytäryhtiöiden oman pääoman muuntoeroista. Muuntoerot merkitään konsernin omaan pääomaan (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laadinnasta, kohta 11.2.1).

Omaan pääomaan kertynyt muuntoero realisoituu ja kirjataan tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi silloin, kun tytär- tai osakkuusyritys myydään osittain tai kokonaan, taikka tytäryritys palauttaa omaa pääomaansa tai maksaa takaisin oman pääoman ehtoista velkaansa (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laadinnasta, kohta 11.2.1).

Muunnettaessa ulkomaisen tytäryrityksen tuloslaskelma käyttäen tilikauden keskikurssia ja tase käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia, syntyy tilikauden voiton tai tappion osalta keskikurssin ja tilinpäätöspäivän kurssin välinen kurssiero. Tämä kurssiero (keskikurssiero) merkitään konsernitaseen omaan pääomaan, osakeyhtiömuotoisen emoyrityksen konsernitilinpäätöksessä vapaaseen omaan pääomaan (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laadinnasta, kohta 11.2.4).

Kun ulkomaiseen tytäryritykseen tehty oman pääoman ehtoinen sijoitus on suojattu rahoitusinstrumentilla valuuttakurssien muutoksilta (engl. equity hedging), suojauksen tehneen konserniyrityksen tuloslaskelmaan merkitty suojausvoimenpiteistä aiheutunut kurssiero saadaan konsernitilinpäätöksessä siirtää tilikauden tuloksesta konsernin omaan pääomaan tytäryrityksen oman pääoman muuntamisesta aiheutunutta muuntoeroa vas-

taan. Oman pääoman suojauksen tulee olla erotettavissa muista suojauksista. Ylisuojauksesta syntyneet kurssierot kirjataan konsernin tuloslaskelmaan. Oman pääoman suojausperiaatteet ja suojauksen vaikutus tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan esitetään konsernitilinpäätöksen liitetietona (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laadinnasta, kohta 11.2.4).

Jos ulkomaiselle tytäryritykselle on annettu pitkäaikainen laina, joka on rinnastettavissa oman pääoman sijoitukseen ja jota ei ole suojattu, lainasta aiheutunutta kurssieroä käsitellään samalla tavalla kuin omasta pääomasta aiheutunutta muuntoeroa eli kurssiero kirjataan konsernituloslaskelman sijasta konsernin omaan pääomaan (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laadinnasta, kohta 11.2.4).

KPL 6:7 §. Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet. Voimassaolevaa säännöksen kanssa samasanainen *1 momentti* perustuu **ensimmäiseen** ja **toiseen** virkkeeseen 24.7 artiklassa, joka sääntelee konsernin sisäisten erien eliminointia ja on siten yhdistelytoimenpiteitä ohjaava. (Vastaava säännös VII direktiivissä oli 26.1 artikla.)

Artikla 24.7 kuuluu: "Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten varat ja velat, taloudellinen asema sekä tulos niin kuin ne olisivat yksi yritys. Erityisesti seuraavat erät on eliminointava konsernitilinpäätöksestä:

- a) yritysten väliset velat ja saatavat;
- b) yritysten välisiin liiketapahtumiin liittyvät tuotot ja kulut; ja
- c) yritysten välisistä liiketapahtumista johtuvat voitot ja tappiot, jos ne sisältyvät varojen kirjanpitoarvoihin."

Yleisenä sisäisten erien eliminointia kuvaavana periaatteena siitä voi olla apua yksittäisten toimenpiteiden ohjaajana: lopputuloksen tulee olla sama kuin jos konserniyritykset muodostaisivat yhden yrityksen.

Konserniyritysten omien tilinpäätösten muuttamisesta yhtenäisten laskentaperiaatteiden mukaisiksi säädetään edellä 4 §:ssä.

Pykälän 2 ja 3 *momenteissa* on säännökset konsernituloslaskelmaa ja -tasetta laadittaessa vähennettävistä konsernin sisäisistä eristä. Ensiksi mainitun momentin ensimmäistä virkettä on lisäksi täydennetty 24.5 artiklan mukaisella säännöksellä ja 3 momentin ensimmäistä

virkettä 24.2 artiklan mukaisella säännöksellä. Samankaltaiset säännökset sisältyivät VII direktiiviin (22 ja 18 art.), mutta niitä ei ole nimenomaisesti implementoitu Suomen lakiin. Nykyisen direktiivin mainitut artiklat kuuluvat:

- 24.5 art. "Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten tuotot ja kulut sisällytetään täysimääräisinä ["shall be incorporated in full"] konsernituloslaskelmaan."

- 24.2 art. "Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten varat ja velat otetaan täysimääräisinä konsernitaseeseen."

Konserniyritysten väliseen liiketapahtumaan — esimerkiksi sisäiseen myyntiin ja ostoon — perustuva tuotto yhden konserniyrityksen tuloslaskelmassa ja vastaava kulu toisten tuloslaskelmassa on eliminointava 24.7.b artiklan mukaisen 2 *momentin ensimmäisen virkkeen* nojalla; säännös vastaa 26.1.b artiklaa entisessä VII direktiivissä. Esimerkiksi vaihto-omaisuuden myynti toiselle konserniyritykselle vähennetään myyjän liikevaihdosta ja toisaalta ostajan ostokuluista. Merkitystä ei ole sillä, mikä konserniyrityksistä — emo vai tytär — on myyjän asemassa ja mikä ostajan (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 5.2 kohta).

Tällaisella eliminoinnilla ei ole vaikutusta tulokseen eikä myöskään omaan pääomaan, koska molemmat eliminointikirjaukset ovat tuloslaskelmavaikutteisia ja vastakkaisina yhtä suuria. Eliminointi vain pienentää lukuja konsernituloslaskelmassa siten, että se käsittelee vain kaupankäynnin ja muun vaihdannan ulkopuolisten eli muiden kuin konserniyritysten kanssa. Eliminointi tehdään aina täysimääräisenä riippumatta siitä, onko asianomaisissa konserniyrityksissä mukana vähemmistöjä eli konserniyritysten ulkopuolisia omistajia.

Pykälän 2 *momentin ensimmäisen virkkeen* nojalla myös konserniyritysten toisilleen jakamat osingot ja muu vastaavanlainen voitonjako vähennetään konsernituloslaskelmaa laadittaessa tuotoista ja lisätään konsernitasetta laadittaessa edellisten tilikausien voittoon tai tappioon (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 5.2 kohta); lainkohdalla ei ole väliä vastinetta direktiivissä, mutta se on luonteeltaan yhdenmukainen edellä mainittujen 24.7.a ja 24.7.b ar-

tilkoissa asetettujen eliminointivelvoitteiden kanssa. Vastaavat säännökset sisältyivät VII direktiiviin (art. 26.1.a ja 26.1.b).

Kirjanpitol teknisesti voitto-osuus poistetaan sen saaneen konserniyrityksen tuloslaskelmasta ja palautetaan sen jakaneen konserniyrityksen taseen voittovaroihin eli nimikkeeseen "Edellisten tilikausien voitto (tappio)" kirjanpitoasetuksen 1 luvun 6 §:n 1 momentin tasekaavassa. Tällainen eliminointi vaikuttaa konsernitulokseen, sillä eliminointi suoritetaan vain saajan tuloslaskelmaan eliminoinnin toisen puolen kohdistuessa voitto-osuuden jakajan taseeseen.

Konserniyritysten välillä saattaa olla velka-ja saamissuhteita, jotka perustuvat keskinäisiin myynteihin tai muihin liiketoimiin, esimerkiksi tytäryrityksen rahoittamiseen. Kaikissa tapauksissa nämä ovat täysin konsernin sisäisiä toimia eivätkä koske konsernientiteetin ulkopuolisia tahoja. Siten *3 momentin ensimmäisen virkkeen* nojalla on vähennettävä konserniyritysten omiin taseisiin merkityt keskinäiset saamiset ja niitä vastaavat velat (yleisohje 7.11.2006 konsernitalinpäätöksen laatimisesta, 5.2 kohta). Näiden eliminointien myötä konsernitaseeseen jäävät vain velat ja saamiset konsernin ulkopuolisten kanssa.

Saamis- ja velkaeliminoituihin ei vaikuta, onko konserniyrityksissä vähemmistöomistusta eli vähennykset tehdään täydestä tasearvostaan. Niin ikään menettely on riippumaton siitä, mikä konserniyrityksistä on velallinen ja mikä velkoja. Tämä eliminointi ei myöskään muuta tulosta eikä omaa pääomaa. Eliminointivelvoite perustuu **24.7.a** artiklaan, jota on käsitelty edellä 1 momentin yhteydessä; vastaava säännös sisältyi VII direktiivin 26.1.a artiklaan.

Artiklan **24.7.c ensimmäisessä** virkkeessä velvoitetaan vähentämään konserniyritysten välisiin liiketapahtumiin perustuva tulos, joka sisältyy taseen vastattaviin merkittyihin kirjanpitoarvoihin; suomalaisessa kirjanpito-käsitteistössä tällaista "tulosta" nimitetään *sisäiseksi katteeksi*. Mainittuun artiklaan perustuvat pykälän *2 momentin kolmas virke* ja *3 momentin ensimmäisen virkkeen* loppuosan säännökset. Vastaava säännös oli myös entisessä VII direktiivissä (26.1.c art.).

Lisäksi VII direktiivi sisälsi 26.2 artiklassa jäsenvaltio-option sallia, että kateeliminoitua ei ole tarpeen tehdä kahden eh-

don täyttyessä: asianomainen liiketapahtuma on toteutettu markkinaehtoisesti eli "tehty markkinoiden tavanomaisilla ehdoilla", ja sisäisen katteen eliminoinnista aiheutuisi "koh-tuuttomia kustannuksia". Voimassaolevan lain esitöissä ei ole arvioitu tätä artiklaa eikä sen tarkoittamaa poikkeusmahdollisuutta ole otettu lainsäädäntöömme. Vastaava nimen-omainen säännös puuttuu nykyydirektiivistä, mutta se toisaalta sisältää yleisen olennai-suusperiaatteen: artiklan **6.1.j:n** mukaan "— — vaatimuksia, jotka kaavat — — konsernitalinpäätöksen laatimista, ei tarvitse noudattaa silloin, kun niiden noudattamisen vaikutus on epäolennainen." Emoyrityksellä on siten mahdollisuus arvioida, onko kateeliminoitua pidettävä vaikutuksiltaan niin vähämerkityksellisenä oikealle ja riittävälle kovalle, ettei sitä ole tarpeen tehdä.

Jos konsernin sisäisesti myydyt hyödykkeet ovat jääneet ne ostaneelta konserniyritykseltä käyttämättä tilikauden aikana — jolloin ne ovat sen varastossa tilikauden päättyessä — sisältyy varastoarvoon se kate, jonka myyjä-puolena toiminut tytäryritys on lisännyt myymiensä hyödykkeiden hankintahintaan. Koska myynti on ollut konserniyritysten välistä, nämä sisäiset katteet (sisäiset varastokatteet) on siten eliminointava konsernin vaihto-omaisuudesta ja omasta pääomasta.

Alkuvaraan sisältyvä sisäinen kate eliminoidaan edellisten tilikausien voitosta (tappiosta) ja sisäisen katteen muutos tilikau-den aikana tilikauden tuloksesta. Eliminointi kohdistetaan kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua kululajikoh-taista konsernituloslaskelmaa laadittaessa nimikkeeseen "Aineet, tarvikkeet ja tavarat — Varastojen muutos", kun taas saman lu-vun 2 §:n 1 momentin mukaista toimintokoh-taista konsernituloslaskelmaa laadittaessa nimikkeeseen "Hankinnan ja valmistuksen kulut". Niin ikään pysyviin vastaaviin kuulu-van hyödykkeen aktivoituun hankinta-menoon sisältyvä konsernin sisäinen kate ja siitä tehty poistot eliminoidaan siten, ettei sisäisellä katteella ole vaikutusta konsernin edellisiltä tilikausilta kertyneeseen voittoon tai tappioon eikä konsernin tilikauden tulokseen (yleisohje **7.11.2006** konsernitalinpäätöksen laatimisesta, 5.3 kohta).

Voimassaoleva *4 momentin* pohjana on ai-emman VII direktiivin 26.3 artikla, joka vel-

voitti jäsenvaltion sallimaan mahdollisuuden jättää konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako, konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat samoin kuin konsernin sisäiset katteet vähentämättä, jos vähentäminen ei ollut tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Nykydirektiivistä puuttuu samasanainen säännös, mutta direktiivin VII liitteen vastaavuustaulukko viittaa tältä osin **6.1.j** artiklassa säädettyyn olennaisuusperiaatteeseen, joten momentti voidaan pysyttää laissa luonteeltaan informatiivisena säännöksenä.

Pykälän 5 *momentti* vapaaehtoisten varaus-ten ja poistoeron jakamisesta laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan ei perustu direktiiveihin vaan on Suomen kansallinen säännös. Se ei kuitenkaan ole direktiivien vastainen, joten se voidaan pysyttää laissa.

Jäljempänä tämän luvun 8 §:n 1 momentin toinen virke velvoittaa lukemaan tytäryrityksillä hankintahetkellä olleet vapaaehtoiset varaukset ja poistoeron hankintahetken omaan pääomaan keskinäistä omistusta vähennettävässä. Siten konsernitaseessa omaan pääomaan jäävät laskennallisella verovelalla vähennettyinä yhtäältä emoyrityksen varaukset ja poistoero ja toisaalta tytäryrityksille hankintahetken jälkeen kertyneet vapaaehtoiset varaukset ja poistoero.

Laskennallisen verovelan osuus poistoeros-
ta ja vapaaehtoisista varauksista määritetään konserniyrityskohtaisesti käyttäen ensisijaisesti konsernitilinpäätöstä laadittaessa voimassa olevaa verokantaa. Kirjanpitolautakunnan yleisohje laskennallisista verovelloista ja -saamisista **12.9.2006** sisältää tarkemmat ohjeet tästä menettelystä.

Pykälän voimassaoleva 6 *momentti* sallii pienkonsernin jättävän suorittamatta edellisessä momentissa tarkoitetun jakamisen omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Tämä poikkeusmahdollisuus ei kuitenkaan enää ole tarpeen, sillä pienkonsernit on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Jos pienkonserni kuitenkin pitää itselleen tarpeellisena konsernitilinpäätöstä, on johdonmukaista, että sen laatimisessa noudetaan yhdenmukaista säännöstöä konsernitilinpäätöksen laatimiseen velvoitettujen kirjanpitovelvollisten kanssa. Momentti kumotaan tällä perusteella.

KPL 6:8 §. Hankintamenomenetelmä. Voimassaolevaa säännöstä vastaavassa pykälässä säädetään konserniyhtiöiden keskinäisen osakeomistuksen eliminoinnista, joka toteutetaan **24.3** artiklan mukaisella hankintamenomenetelmällä. Vastaava säännöstö sisältyi entisen VII direktiivin 19.1 artiklaan.

Konsernientiteetin kannalta tytäryritysten osakkeiden ja osuuksien omistus on yksinomaan konsernin sisäistä, joten se tulee kirjanpidollisesti mitätöidä eli eliminoida konsernitilinpäätöstä varten. Hankintamenomenetelmällä tytäryritysten osakkeiden ja osuuksien hankinta muunnetaan ajatuksellisesti tytäryritysten varojen ja velkojen hankinnaksi.

Vastakkain eliminoinnissa ovat yhtäältä tytäryrityksen osakkeiden hankintameno ja toisaalta tytäryrityksen tilinpäätösajankohdan omasta pääomasta konsernin omistusosuutta vastaava osuus tytäryrityksen hankintaajankohdan mukaisesta oman pääoman määrästä. Omistusosuustytäryrityksessä lasketaan osakkeiden tai osuuksien suhteellisen osuuden perusteella, joten siihen eivät vaikuta esimerkiksi osakelajien mahdolliset äänivaltaerot. Eliminoinnin tuloksena konsernin omassa pääomassa tulee huomioiduksi tytäryrityksen omasta pääomasta vain se määrä, joka on kertynyt tytäryrityksen hankintaajankohdan jälkeen.

Menetelmässä emoyrityksen ja tytäryritysten tuloslaskelmat ja taseet yhdistetään riviriviltä, jotta konsernitilinpäätös antaisi tiedon siitä, miten konsernientiteetin tulos ja varallisuusasema muodostuvat. Jos emoyritys on maksanut omistuksestaan tytäryrityksessä enemmän tai vähemmän kuin mikä oli sitä vastaava osuus tämän tytäryrityksen omasta pääomasta omistuksen hankintahetkellä, syntyy laskentaerosta konserniaktiiva tai konsernipassiiva, joka kohdistetaan laskentatekniik-
sesti tässä pykälässä jäljempänä esitettävällä tavalla. Toisaalta siinä tapauksessa, että emoyritys on toiminut tytäryrityksen ainoana perustajana ja omistajana, vastaa emoyrityksessä oleva osakkeiden hankintameno aina tytäryrityksen omaa pääomaa, joten eliminointiero ei synny.

Viitattu **24.3** artikla kuuluu: "Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvot eliminoidaan [engl. "shall be set off"] sitä osuutta

vastaan, jota ne edustavat näiden yritysten omasta pääomasta [engl. against the proportion which they represent of the capital and reserves], seuraavasti:

- a) lukuun ottamatta emoyrityksellä itsellään tai muulla konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä yrityksellä olevia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia, joita on **3** luvun mukaisesti pidettävä omina osakkeina, tällainen eliminointi tehdään sen hetken kirjanpitoarvon pohjalta, jona kyseinen yritys ensimmäisen kerran sisällytetään konsernitilinpäätökseen. Eliminoinneista aiheutuvat erot merkitään mahdollisuuksien mukaan suoraan sellaisten konsernitaseessa olevien erien [engl. items] kohdalle, joiden arvo on niiden kirjanpitoarvoa suurempi tai pienempi [engl. which have values above or below their book values; vastaavasti VII dir. 19.1.a art. ensimmäinen ja toinen virke ja 19.2 art.];
- b) jäsenvaltio voi sallia tai vaatia eliminoinnin tekemisen sen arvon perusteella, joka yksilöitävissä olevilla varoilla ja veloilla [engl. identifiable assets and liabilities] oli osakkeiden tai osuuksien hankintapäivänä [engl. at the date of acquisition] tai sinä päivänä, jona yrityksestä tuli tytäryritys, jos osakkeet tai osuudet on hankittu eri ajankohtina [vastaavasti VII dir. 19.1.b art.];
- c) kaikki **a** alakohdan soveltamisen jälkeen jäljellä olevat tai **b** alakohdan soveltamisesta johtuvat erot esitetään konsernitaseessa liikearvona [engl. goodwill; vrt. VII dir. 19.1.c art. ensimmäinen virke: "Kaikki a alakohdan soveltamisen jälkeen jäljellä olevat tai b alakohdan soveltamisesta johtuvat erot ilmoitetaan konsolidoidussa taseessa asianmukaisesti ot-sikoituna erillisenä eränä"; ja VII dir. 30.1. art.: "Edellä [19.1.c artikla]ssa tarkoitettua erillistä erää, joka vastaa konsolidoinnissa syntyneitä positiivista eroa, käsitellään erää "liikearvo" koskevien direktiivin 78/660/ETY säännösten mukaisesti."];
- d) liikearvon arvon laskentamenetelmistä sekä kaikista merkittävistä arvon muutoksista suhteessa edelliseen tilivuoteen on annettava selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa [vastaavasti VII direktiivi 19.1.c art. toinen virke];

- e) jos jäsenvaltio sallii positiivisen ja negatiivisen liikearvon vähentämisen toisistaan [engl. the offsetting], tilinpäätöksen liitetiedoissa on oltava myös analyysi liikearvosta; [vrt. VII dir. 19.1.c art. kolmas virke: "Jos jäsenvaltio sallii arvot-taan positiivisten ja negatiivisten erojen kuittaamisen toisiaan vastaan, myös niiden kohdistaminen on selvitettävä liitetiedoissa."]

- f) negatiivinen liikearvo voidaan siirtää [engl. may be transferred] konsernituloslaskelmaan, jos sellainen käsittely on **2** luvussa esitettyjen periaatteiden mukainen [vrt. VII dir. 31 art.: "Erillisenä eränä ilmoitettu [19.1.c artikla]ssa tarkoitettu määrä, joka vastaa konsolidoinnissa syntyneitä negatiivista eroa, saadaan ottaa konsolidoituihin tuloslaskelmaan vain: a) jos tämä ero vastaa tuon yrityksen hankintapäivänä vallinneita odotuksia sen tulevan tuloksen epäsuotuisasta kehityksestä tai sen tulevista kustannuksista, ja siltä osin kuin tällaiset odotukset toteutu-vat; tai b) siltä osin kuin tällainen ero vastaa toteutuneita tuottoja."]

Voimassaolevan säännöksen ensimmäistä ja toista virkettä vastaavassa *1 momentissa* sen *ensimmäinen virke* perustuu **24.3** artiklan johdantolauseeseen. Mainitun johdantolau-seen toteamusta siitä, ettei eliminointi koske emoyrityksen omia osakkeita tai osuuksia, ei kuitenkaan ole tarpeen sisällyttää lakiin, sillä momentin ensimmäinen virke rajaa menette-lyn yksinomaan omistuksiin tytäryrityksissä.

Toisen virkkeen täsmennys siitä, että tytäryrityksessä eliminoinnin kohteena olevaan omaan pääomaan luetaan myös kertynyt poistoero ja vapaaehtoiset varaukset, kumpi-kin laskennallisella verovelalla vähennettynä, on direktiivin mukainen, mikä ilmenee mai-nitun johdantolauseen englanninkielisestä versiosta, jossa käytetään termiä "capital and reserves", kun suomenkielisen tekstin ilmaisu "oma pääoma" on liian suppea.

Kuten edellä 7 §:n 5 momentin yhteydessä esitetään, vapaaehtoisten varausten ja pois-toeron jakaminen laskennalliseen verovel-kaan ja omaan pääomaan ei välittömästi ole direktiiviperustainen menettely vaan kansal-linen täsmennys. Se on kuitenkin **6.1.c** artik-lan varovaisuusperiaatteen mukainen menet-tely, sillä se on direktiiviä ankarampi tytär-

yrityksen oman pääoman määrittelyssä, kun direktiivi sallisi vapaaehtoisten varausten ja poistoeron rinnastamisen omaan pääomaan bruttomääraisinä eli ilman verovelan niistä vähentämistä; tämä ilmenee edellä mainitusta englanninkielisestä ilmauksesta "reserves". Direktiivi ei kiellä jäsenvaltioilta direktiiviä ankarampaa kansallista tulkintaa omaan pääomaan rinnastettavista varauksista ("reserves"). Myös kirjanpitolautakunta korostaa tältä osin varovaisuuden periaatetta (konsernitilinpäätöksen laatimisesta 17.11.2006 annettu yleisohje, kohta 6.2.3).

Vastaavasti **24.14** artiklan mukaisena pääsääntönä on, että verotusta varten tehty kulukirjaukset (engl. "value adjustments solely for tax purposes") peruutetaan ennen kuin tilinpäätös yhdistellään konsernitilinpäätökseen. Tämän nojalla vapaaehtoisten varausten ja poistoeron huomioon ottaminen on direktiivin tarkoituksen mukaista. Koska konserniyritysten vapaaehtoiset varaukset ja poistoero jaetaan konsernitilinpäätöksessä laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan, on perusteltua, että näin saadaan menetellä konsernitilinpäätöksen laatimisen kaikissa vaiheissa, myös määritettäessä tytäryrityksen omaa pääomaa hankintahetkellä (hallituksen esitys 173/1997). Siten konsernitaseessa omaan pääomaan jäävät laskennallisella verovelalla vähennettyinä yhtäältä emoyrityksen varaukset ja poistoero ja toisaalta tytäryrityksille hankintahetken jälkeen kertyneet vapaaehtoiset varaukset ja poistoero.

Momentin voimassaolevaa säännöstä vastaavaa *kolmas virke* sisältää kuitenkin poikkeuksen laskennallisen verovelan huomioon ottamisesta pienkonserneissa. Poikkeus ei perustu direktiiviin vaan sen tarkoituksena on helpottaa konsernitilinpäätöksen laatimista sellaisissa pienkonserneissa, joissa on tarve konsernitilinpäätökselle, vaikka se saataisiin jättää laatimatta tämän luvun 1 §:n 3 momentin poikkeussäännöksen nojalla.

Virke antaa pienyritykselle mahdollisuuden soveltaa analogisesti 7 §:n 6 momentin poikkeusmenettelyä myös tytäryritysten osakkeiden ja osuuksien hankintamenon eliminoinnissa. On johdonmukaista sallia, että konsernitasetta laativa pienyritys jättäessään mainitun lainkohdan nojalla vähentämättä laskennallisen verovelan osuuden poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista noudattaa vastaa-

vaa tapaa myös sisäisen osakeomistuksen eliminoinnissa (hallituksen esitys 189/2000).

Kolmannen virkkeen säännös ei kuitenkaan ole pakottava. Huojennusmahdollisuus ei estä konsernitilinpäätöstä laativaa pienkonsernin emoyritystä lukemasta tytäryrityksensä hankinta-ajankohdan omaan pääomaan laskennallisella verovelalla vähennettyä poistoeroa ja vapaaehtoisia varauksia. Tällöin tytäryrityksellä hankinta-ajankohtana ollut taseen mukaisten omaisuus- ja velkaerien erotus tulee kokonaisuudessaan vähennettäväksi tytäryrityksen osakkeiden hankintamenoa vastaan, eikä tytäryrityksellä hankinta-ajankohtana olleiden poistoeron ja vapaaehtoisten varausten purkaminen vaikuta enää konsernin tulokseen eikä omaan pääomaan (kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laatimisesta 17.11.2006 antama yleisohje, kohta 6.2.3).

Hankintamenojen yleinen määritelmä on **2** artiklan **6** kohdassa; "hankintahinnalla" [tarkoitetaan] maksettavaa hintaa ja muita hankintahinnasta aiheutuvia kustannuksia vähennettynä mahdollisilla satunnaisvähennyksillä hankintamenoista." Tähän määritelmään on perustettu 4 luvun 5 §:n 1 momentti, jonka mukaan "[h]ankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot."

Direktiivissä ei säädetä, missä järjestyksessä tytäryrityksen omaa pääomaa eliminoidaan. Kirjanpitolautakunnan **2.11.2006** antaman yleisohjeen (kohta 6.2.4) mukaan hankintahetken oman pääoman eliminointi voidaan yleensä tehdä siinä järjestyksessä, että eliminointava määrä vähennetään tilinpäätösajankohdan oman pääoman eristä kirjanpitoasetuksen tasekaavan mukaisessa järjestyksessä ylhäältä alaspäin niin pitkälle kuin eliminointavaa riittää. Osakeyhtiössä tämä tarkoittaa eliminointia ensin osakepääomasta, sitten muista sidotun oman pääoman eristä ja lopuksi vapaan oman pääoman eristä. Järjestys perustuu oletukseen, että sidotun oman pääoman erät ovat syntyneet pääomansijoituksina ja mahdollisesti lisäksi siirroilla vapaasta omasta pääomasta sidottuun. Jotta tytäryrityksen oman pääoman erät säilyvät samanlaisina, eliminointia ei saa kohdistaa hankinta-ajankohdan jälkeen muodostettuun arvonorotusrahastoon eikä muihin sellaisiin sidotun oman pääoman eriin, jotka ovat syn-

tyneet muilla tavoin kuin siirroilla vapaasta omasta pääomasta sidottuun.

Eliminointia ei saa kohdistaa 11 luvun 1 §:n 3 kohdan mukaiseen osakepääomasijoitukseen, joka käytännössä jakautuu tasaisesti kaikille osakkaille vaikuttamatta heidän keskinäiseen suhteeseensa, sillä tällaisen sijoituksen tekijä ei saa lisää osakkeita vastikkeeksi. Koska osakepääomasijoitusta ei eliminoida sisäisen omistuksen eliminoinnin yhteydessä, voi konsernin osakepääoma poiketa emoyrityksen osakepääomasta (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, kohta 6.2.4).

Voimassaolevaa säännöstä vastaavan **2 momentin ensimmäisessä virkkeessä** tarkoitettua "ajankohdalla, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys" eli hankinta-ajankohdalla tarkoitetaan kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laatimisesta **2.11.2006** antaman yleisohjeen (kohta 6.2.3) mukaan lähtökohtaisesti sitä hetkeä, jolloin omistusoikeus tai jollain muulla tavalla muodostunut määräysvalta hankittuun tytäryritykseen on siirtynyt. Jos ostettuun yritykseen liittyvät vastuut ja riskit ovat siirtyneet ostajalle jostain muusta ajankohdasta kuin omistusoikeuden siirtymisestä, määritetään hankinta-ajankohdan oman pääoman määrä tämän ajankohdan perusteella.

Edellä 1 momentin perusteluissa kuvatussa **24.3.b** artiklan nojalla "– – jäsenvaltio voi sallia tai vaatia eliminoinnin tekemisen sen arvon perusteella, joka yksilöitävissä olevilla varoilla ja veloilla oli osakkeiden tai osuuk-sien hankintapäivänä tai sinä päivänä, jona yrityksestä tuli tytäryritys, jos osakkeet tai osuudet on hankittu eri ajankohtina." Suomen lainsäätäjä on käyttänyt tätä mahdollisuutta hyväkseen ensimmäisessä virkkeessä sallimalla artiklassa jälkimmäisenä vaihtoehtona mainitun menettelyn, joka

Momentin *toinen virke* perustuu **24.3.a** artiklaan, joka vastaa entisen VII direktiivin 19.1.a artiklaa. Säännöksen tarkoituksena on helpottaa konsernitilinpäätöksen laatimista sellaisessa tapauksessa, että kirjanpitolovel-liselle syntyy konsernitilinpäätöksen laati-misvelvollisuus tai velvollisuus yhdistellä ty-täryritys konsernitilinpäätöksen vasta sen ti-likauden jälkeen, jolloin tytäryritys on han-kittu (hallituksen esitys 173/1997).

Artiklassa ei ole toisessa virkkeessä asetet-tua vaatimusta siitä, että sen mukaisella "me-

nettelyllä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toi-minnan tuloksesta ja taloudellisesta asemas-ta." Tämä vaatimus on kuitenkin luonteeltaan "vain" informatiivinen sen viitatessa konser-nitilinpäätöksenkin tavoitteena olevaan oike-aan ja riittävään kuvaan, joten sitä on pidet-tävä direktiivin tarkoituksen mukaisena. Arti-klan **24.1** mukaan konsernitilinpäätökseen sovelletaan 2 lukua, johon sisältyvä **4.3** artik-lan **ensimmäisessä** alakohdassa edellytetään oikean ja riittävän kuvan antamista.

Jos osakkeiden tai osuuk-sien hankintameno ei ole yhtä suuri kuin tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukainen oman pääoman määrä, syntyy eliminointiero. Emoyritys on saatta-nut maksaa tytäryrityksestä suuremman hin-nan kuin mikä oli ostopäivällä tytäryrityksen oman pääoman määrä. Silloin kun tytäryri-tyksen osakkeiden tai osuuk-sien hankintameno on emoyritykselle suurempi kuin emoyri-tyksen omistususuus tytäryrityksen oman pääoman määrästä hankinta-ajankohtana, nimitetään **3 momentissa** eliminointiero konserniaktiivaksi ja päinvastaisessa tapauk-sessa konsernipassiivaksi. Momentin perus-tana on **24.3.a** artiklan *toinen* virke, jonka mukaan [e]liminoinneista aiheutuvat erot merkitään mahdollisuuksien mukaan suoraan sellaisten konsernitaseessa olevien erien [engl. items] kohdalle, joiden arvo on niiden kirjanpitoarvoa suurempi tai pienempi [engl. which have values above or below their book values]. Vastaava säännös sisältyi aiemman VII direktiivin 19.1.a artiklan toiseen virk-keeseen.

Edellä sanottu tarkoittaa käytännössä, että konserniaktiiva muodostuu silloin, kun han-kitun tytäryrityksen omaisuuserät ovat sen taseessa alle niiden arvojen, jotka konserni olisi kyseisistä eristä erikseen ostettuna mak-sanut tai kun konsernin tulonodotukset ovat korkeammat kuin hankitun tytäryrityksen omaisuuserien kirjanpitoarvot. Lisäksi konserniaktiivaa voi syntyä siinä tilanteessa, että hankitun tytäryrityksen velat tai pakolliset varaukset ovat sen taseessa konsernin kan-nalta liian korkeassa arvossa (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, kohta 6.2.5).

Konserniaktiiva perustuu siihen, että emo-yritys on maksanut tytäryritystä hankkiessaan tytäryrityksen omaa pääomaan suuremman

hinnan, koska on arvostanut tytäryrityksen omaisuuserät korkeampaan arvoon kuin mitä tytäryrityksen tasearvoista ilmenee. Tämän vuoksi on johdonmukaista, että konserniaktiiva kohdennetaan niille tytäryrityksen varallisuuserille, joihin se on perustunut tytäryrityksen hankintahetkellä.

Konserniaktiivan kohdentaminen tarkoittaa konserniaktiivan lisäämistä omaisuuserien kirjanpitoarvoihin ja vähentämistä velkaerien kirjanpitoarvoista konsernitasetta laadittaessa. Konserniaktiiva saadaan kohdentaa vain sellaisiin omaisuuseriin, jotka ovat yksittäisen kirjanpitovelvollisen aktivoitavissa 5 luvun 5—11 §:n nojalla. Velkoihin rinnastetaan myös pakolliset varaukset (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, kohta 6.2.5).

Tytäryrityksen omaisuuserille konserniaktiivaa voidaan kohdentaa enintään sellainen määrä, että erien kirjanpitoarvot eivät kohdentamisen jälkeen ylitä omaisuuserien todennäköisiä luovutushintoja tai muulla perusteella määriteltäviä käypiä arvoja. Jos kohdennettava konserniaktiiva ei riitä kaikille omaisuuserille niiden käypiin arvoihin asti eikä muuta perusteltua jakoperustetta ole, kohdennettava konserniaktiiva jaetaan omaisuuserien käypien arvojen kesken tasasuhteisesti (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Velkoihin ja pakollisiin varauksiin kohdennettava määrä vähennetään näiden erien kirjanpitoarvoista, enintään kuitenkin siihen saakka, että kirjanpitoarvot eivät kohdentamisen jälkeen alita velkojen ja pakollisten varausten todennäköisiä arvoja (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Omaisuuserille kohdennettu konserniaktiiva kirjataan kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan kuluksi samojen periaatteiden mukaan kuin kyseisten erien hankintamenot. Pysyvien vastaavien hyödykkeisiin kohdennettu konserniaktiiva kirjataan siten kuluksi kyseisistä omaisuuseristä tehtävien poistojen tai arvonalennusten tahdissa taikka hyödykkeiden myynnin yhteydessä. Esimerkiksi kiinteistöön kohdennettu osuus konserniaktiivasta poistetaan samassa tahdissa kuin kiinteistöstä muutenkin tehdään poistoja.

Tytäryrityksen velkoihin ja pakollisiin varauksiin kohdennettu konserniaktiiva puoles-

taan vähennetään näiden erien kirjanpitoarvoista konsernitaseessa niin kauan kuin kyseiset velat tai varaukset ovat tytäryrityksen taseessa. Vähennetty määrä kirjataan kuluksi sitä mukaa kuin velat tai pakolliset varaukset vähenevät tytäryrityksen taseessa (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Pykälän 4 *momentissa* tarkoitettu konsernipassiiva muodostuu esimerkiksi seuraavissa tilanteissa: 1) hankitun tytäryrityksen omaisuuserät ovat konsernin kannalta yliarvostettuja; 2) hankitun tytäryrityksen todelliset velat ovat taseeseen merkittyjä velkoja suuremmat; 3) hankitun tytäryrityksen kulumassa olevan tai tulevien tilikausien odotetaan olevan tappiollisia; tai 4) hankinta on tapahtunut edullisella hinnalla (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Momentilla, samoin kuin edeltävällä 3 momentilla, ei ole välitöntä perustaa uudessa direktiivissä eikä entisessä VII direktiivissä, mutta se on hankintamenomenetelmää koskevan **24.3** artiklan tarkoituksen mukainen.

Kohdentaminen tarkoittaa konsernipassiivan vähentämistä omaisuuserien kirjanpitoarvoista ja lisäämistä velkaerien kirjanpitoarvoihin konsernitaseessa. Kun konsernipassiiva kohdennetaan konsernin omistuosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konsernipassiivan katsotaan johtuvan, rinnastetaan velkoihin myös pakolliset varaukset (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.6).

Omaisuuserille kohdennettu osa konsernipassiivasta tuloutetaan samassa tahdissa kuin kyseisten omaisuuserien hankintamenot kirjataan kuluksi. Velkaeriin kohdennettu konsernipassiiva tuloutetaan siinä vaiheessa, kun sitä vastaava velka on merkitty taseeseen ja velan vastaerä on kirjattu kuluksi (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.6).

Pykälän 5 *momentti* vastaa perusteiltaan voimassa olevan säännöksen ensimmäistä virkettä. Momentissa tarkoitettu liikearvo johtuu sellaisista tulonodotuksista, joita vastaavaa hankintamenon osaa ei voida erikseen merkitä mihinkään tytäryrityksen omaisuuserään (yleisohje 2.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.6).

Konserniliikearvoa koskeva poistosäännös on yhdenmukaistettu 5 luvun 11 §:n kanssa. Voimassa olevan säännöksen mukainen poisto aika pohjautuu entisen VII direktiivin 30.1 artiklaan, joka puolestaan viittaa entisen IV direktiivin 37.2 artiklaan liikearvon poistamisesta. Tämän perustella konserniaktiivan kohdentamaton osa, konserniliikearvo, poistetaan viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusajan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa. Toisaalta kohdennettu osuus kirjataan kuluksi asianomaista tase-erää koskevien jaksotussäännösten mukaisesti. Nykyisen direktiivin **24.3.c** artikla edellyttää vastaavalla tavalla konserniarvon kohdentamattoman käsittelyä liikearvona konsernitaseessa. Toisaalta uuden direktiivin **12.11** artiklan **toisessa** alakohdassa on lyhennetty liikearvon enimmäispoistoaika 10 vuoteen eli se on puolittunut entisen IV direktiivin 37.2 artiklan mukaisesta maksimista. Momenttia on muutettu tämän huomioonottamiseksi.

Tulonodotuksia arvioitaessa on kirjanpitolautakunnan mukaan otettava huomioon liiketoiminnan luonne ja ennustettavuus. Liikearvon vaikutusajan muuttuessa on poistosuunnitelmaa oikaistava. Tämä voi johtaa myös siihen, että koko jäljellä oleva konserniliikearvon määrä tulee kerralla kuluksi kirjattavaksi. Tämän luvun 8 §:n 4 momentin mukaan liikearvoa ei voida poistaa suoraan omaa pääomaa veloitteen eikä poistoa myöskään voida tehdä yhdellä kertaa, elleivät tulonodotukset ole muuttuneet vastaavasti (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Kirjanpitolautakunta painottaa kohdennettuun konserniaktiivaan ja kohdistamattomaan liikearvoon liittyvien tulonodotusten varovaista arviointia; arvio on tarvittaessa tarkistettava (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Kohdennetusta konserniaktiivasta johtuva laskennallinen verovelka tulee merkitä konsernitaseeseen. Tällöin liikearvo kasvaa laskennallisen verovelan määrällä (yleisohje **12.9.2006** laskennallisista verovelloista ja -saamisista, kohta 4.4.2).

Hankintahetkellä tytäryrityksen taseeseen sisältyviä arvonorotuksia — jotka on toteutettu 5 luvun 17 §:n nojalla — vastaava määrä on konsernin kannalta osa hankintamenoa,

koska hankinnan kohteena olleesta tytäryrityksen omaisuus- ja velkaerien erotuksesta on maksettu ulkopuoliselle osakkeiden hankintamenon mukainen hinta. Siten myös tämä hankintamenon osa tulee poistaa konsernitilinpäätöksessä (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Tilikauden poisto konserniliikearvosta merkitään konsernituloslaskelmaan kohtaan poistot ja arvonalennukset (kirjanpitoasetus 3 luku 2 § 1 momentti), ja poiston jälkeinen määrä **24.3.c** artiklan mukaisesti konsernitaseeseen pysyviin vastaaviin omaksi eräkseen ai-neettomien hyödykkeiden ryhmään (kirjanpitoasetus 3 luku 3 § 1 momentti *ensimmäinen virke*). Vastaava säännös oli VII direktiivin 19.1.c artiklassa.

Konsernireservi ei ole luonteeltaan varaus eikä liioin vierasta pääomaa, joten se esitetään omana pääryhmien ulkopuolisena eränä vähemmistöosuuden tapaan. Tätä koskeva säännös pysytetään kirjanpitoasetuksen 3 luvun 3 §:n 1 momentin *toisena virkkeenä*, vaikka sillä ei ole välitöntä direktiiviperustaa.

Kirjanpitoasetuksen 3 luvun 3 §:n 1 momentin *kolmas virke* poistamattoman konserniliikearvon ja tuotoksi kirjaamattoman konsernireservin esittämisestä yhtenä eränä konsernitaseessa on **24.3.e** artiklan mukainen jäsenvaltio-optio. Vastaava säännös oli VII direktiivin 19.1.c artiklan kolmantena virkkeenä.

Entisen VII direktiivin 30.2 artikla oikeutti jäsenvaltion säätämään, että konserniliikearvon vähentäminen suoraan rahastoista on sallittua. Suomessa ei käytetty tätä mahdollisuutta hyväksi; lain esitöistä ei ilmene perusteita tälle ratkaisulle (vrt. hallituksen esitys 173/1997). Uudessa direktiivissä ei kuitenkaan enää ole vastaavaa säännöstä.

Pykälän uusi *6 momentti* vastaa sisällöltään voimassaolevan 5 momentin toista virkettä. Käsitteellä "konsernireservi" tarkoitetaan 4 momentin yhteydessä esitetyistä 1) ja 2) kohtien mukaisista syistä johtuvasta konsernipassiivasta kohdentamatta jäänyttä osaa sekä 3) ja 4) kohtien tarkoittamiin syihin perustuvaa konsernipassiivaa, jota ei yleensä pystytä kohdentamaan. Konsernireservi merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen ennen vierasta pääomaa kirjanpitoasetuksen 3 luvun 3 §:n 1 momentin nojalla.

Konsernireservin tulouttaminen eli merkitseminen tuotoksi tulolaskelmaan perustuu **24.3.f** artiklaan, jonka mukaan "[n]egatiivinen liikearvo voidaan siirtää konsernituloslaskelmaan, jos sellainen käsittely on 2 luvussa esitettyjen periaatteiden mukainen." Näistä periaatteista on merkityksellinen erityisesti **6.1.c** artiklan mukainen varovaisuusperiaate. Sen mukaisesti momentissa edellytetään, että konsernireservi merkitään tuotoksi silloin, kun vastaava meno tai menetyks on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tulolaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto.

Momentin sanamuotoa on täydennetty kuvaamaan konsernireservin merkitsemistä taseeseen. Täydennyksellä ei kuitenkaan ole menettelyllisiä vaikutuksia verrattuna voimassaolevan 5 momentin toiseen virkkeeseen, joka perustuu aiemman VII direktiivin 31 artiklaan, jonka mukaan "[e]rillisenä eränä ilmoitettu [19.1.c artikla]ssa tarkoitettu määrä, joka vastaa konsolidoinnissa syntyneitä negatiivista eroa, saadaan ottaa konsolidoituihin tulolaskelmaan vain: a) jos tämä ero vastaa tuon yrityksen hankintapäivänä vallinneita odotuksia sen tulevan tuloksen epäsuotuisasta kehityksestä tai sen tulevista kustannuksista, ja siltä osin kuin tällaiset odotukset toteutuvat; tai b) siltä osin kuin tällainen ero vastaa toteutuneita tuottoja."

Odotetuista tappioista aiheutunut konsernireservi tuloutetaan sitä mukaa kuin tappiot toteutuvat. Realisoitunutta tuloa koskevalla maininnalla tarkoitetaan kirjanpitolautakunnan mukaan esimerkiksi sellaista tilannetta, että odotetut tappiot jäävät toteutumatta. Varovaisuuden periaate edellyttää, ettei tällaisesta syystä eikä myöskään edullisesta kaupasta aiheutunutta konsernireserviä tulouteta yleensä yhdellä kerralla, vaan vähitellen (yleisohje **2.11.2006** konsernitilinpäätöksensä, kohta 6.2.6).

KPL 6:9 §. Yhdistelmämenetelmä. Pykälä kumotaan. Direktiivi ei sisällä entisen VII direktiivin 20 artiklan tarkoittama yhdistelmämenetelmää (engl. pooling), jota voitiin soveltaa tietyin edellytyksin hankintamenomenetelmän sijasta. Menetelmä on kansainvälisesti poikkeuksellinen.

Yhdistelmämenetelmä eroaa hankintamenomenetelmästä siinä, että sitä sovellettaessa taseeseen ei merkitä konserniaktiivaa tai

-passiivaa eikä konserniliikearvoa tai konsernireserviä. Tämä johtuu siitä, että eliminointi toteutetaan yhdistelmämenetelmässä yksinkertaisesti yhdistämällä kummankin osapuolen varat, velat ja oma pääoma sellaisenaan konsernitaseeseen. Näin ollen kummankin erillistilinpäätöksen mukaiset arvostusratkaisut vaikuttavat koko määrällään konsernitilinpäätökseen.

Toinen merkittävä ero on se, että yhdistelmämenetelmällä yhdistellyn tytäryrityksen ennen hankintaa kerryttämä voitto tai tappio sisältyy — toisin kuin hankintamenomenetelmää sovellettaessa — emoyrityksenä olevan osakeyhtiön konsernitilinpäätöksen vapaaseen omaan pääomaan (kirjanpitolautakunnan yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, kohta 6.3.3).

KPL 6:10 §. Tytäryrityksen tai emoyrityksen omistamat emoyrityksen osakkeet tai osuudet. Artiklan **24.3.a** johdantolause kieltää soveltamasta hankintamenomenetelmää emoyrityksellä itsellään tai muulla konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä yrityksellä olevia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia, joita on 3 luvun mukaisesti pidettävä omina osakkeina. Vastaavasti säädettiin VII direktiivin 19.2 artiklassa.

Direktiivin **III** liitteen tasekaavan "Varat"-puolen kohdan **D:III.2** nojalla esitetään vastattavissa "[o]mat osakkeet tai osuudet — — siltä osin kuin ne kansallisen lainsäädännön mukaan saadaan merkitä taseeseen." Sama säännös on **IV** liitteen tasekaavan kohdassa **D.III.2**.

Artiklan **24.3.a** soveltaminen edellyttää, että omien osakkeiden merkitsemisestä taseeseen on säädetty asianomaisen yrityksen kotipaikan lainsäädännössä. Näin ei ole Suomessa, sillä 4 luvun uusi 8 § nimenomaisesti kieltää omien osakkeiden merkitsemisen taseeseen. Mainitun lainkohdan myötä pykälä on käynyt tarpeettomaksi, joten se kumotaan.

KPL 6:11 §. Laskennalliset verovaikutukset yhdistelystä. Voimassaolevaa säännöksen kanssa lähes samansanaisen pykälän perustana on **24.13** artikla: "Laskennalliset verot [engl. deferred tax balances] on merkitävä konsernitilinpäätökseen, jos on todennäköistä, että jokin konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä yritys joutuu lähitulevaisuudessa [engl. in the foreseeable future] tekemään suorituksen tällaisen erotuksen perusteella."

Vastaavanlainen artikla sisältyi entiseen VII direktiiviin, jonka 29.4 artikla velvoitti ottamaan huomioon sellaiset erot, jotka syntyvät konsernitilinpäätöstä laadittaessa suoritettavista toimenpiteistä tuloslaskelmaan merkittyjen verojen (engl. tax chargeable) ja maksettavien verojen (tax payable) välille, jos on todennäköistä, että jossakin konserniyrityksistä syntyy todellinen verokulu (actual charge to tax) lähitulevaisuudessa (in the foreseeable future).

Pykälässä tarkoitettuihin "yhdistelytoimenpiteisiin" kuuluvat yhtäältä tilinpäätösten muuttaminen yhtenäisten laskentaperiaatteiden mukaisiksi ja toisaalta konsernin sisäisten erien eliminointi. Vaikka direktiivissä mainitaan ainoastaan vastainen verokulu, on myös laskennalliset verosaamiset otettava huomioon varovaisuuden periaatetta noudattaen. Laskennalliset verovelat ja -saamiset huomioidaan siinäkin tapauksessa, että yhdistelytoimenpide ei vaikuta välittömästi konsernin tulokseen. Esimerkiksi jos aktivoit sisäiset katteet eivät muutu kahden tilinpäätöksen välillä, laskennallinen verosaaminen pitää kuitenkin pysyttää konsernitaseessa, jos tulevaisuudessa saatava verohyöty on edelleen todennäköinen (hallituksen esitys 173/1997).

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa 12.9.2006 laskennallisista verovelloista ja -saamisista todetaan, että niitä aiheuttavat konsernitilinpäätökseen seuraavat toimenpiteet (1.2 kohta):

- erillistilinpäätösten muuttaminen konsernin laskentaperiaatteiden mukaisiksi,
- poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jakaminen omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan; ja
- yhdistelytoimenpiteet.

Pykälän perustana oleva 24.13 artikla on jäsenvaltioille pakottava toisin kuin yksittäistä kirjanpitovelvollista koskeva 5 luvun 18 §, jossa säädetty laskennallisten verovelkojen ja -saamisen merkitseminen tuloslaskelmaan ja taseeseen erillistilinpäätöksessä on vapaaehtoista.

Voimassaolevaan säännökseen verrattuna momentin ensimmäinen lause ei sisällä olennaisen eron kriteeriä ensimmäisessä lauseessa, jossa verrataan konsernitulosta yhdisteltyn yritysten yhteenlaskettuihin tuloksiin. Muutos selvittää menettelyn kuvausta, mut-

ta sillä ei ole merkitystä käytännölle, jossa laskenta suoritetaan aina, olipa syntynyt ero kuinka pieni tahansa.

Varovaisuus laskennallisten verovaikutusten käsittelyssä ei ole yleispätevästi määriteltävissä. Suuntaa-antava on kirjanpitolautakunnan lausunto 1671/2002, jonka mukaan vahvistetuista tai vahvistettavista tappioista syntyvän laskennallisen verosaamisen kirjaamisessa taseeseen on noudatettava erityistä varovaisuutta. Kirjauksen edellytyksiä arvioitaessa on aina otettava huomioon se, pystytäänkö vahvistetuista tappioista saatava laskennallinen verohyöty todennäköisesti käyttämään hyväksi. Tämä edellyttää yritykseltä vahvistettuja tappioita vastaavaa määrää verotettavaa tuloa aikana, jolloin tappio voidaan vähentää. Riittävänä näyttönä voidaan pitää riittävän hyvin perustelluja budjetit tai muita suunnittelulaskelmia, jotka osoittavat tarpeeksi suuren verotettavan tulon syntymistä lähitulevaisuudessa.

Lautakuntakäytännössä on toisaalta määritetty erityistä varovaisuuden ajallista ulottuvuutta 5 luvun 11 §:n kohdalla. Lausunto 1887/2012 pitää erityisen varovaisuuden lähtökohtana menettelyä, jossa provisiomenot jaksotetaan niiden määräytymistilikaudelle ja enintään kahdelle sitä seuraavalle tilikaudelle.

KPL 6:12 §. Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisselvollisuus. Pykälässä säädetään 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettun osakkuusyrityksen tietojen sisällyttämisestä konsernitilinpäätökseen. Pykälä 1 momentin uusi ensimmäinen virke perustuu 27.1 artiklaan: "Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä yrityksellä on osakkuusyritys, tämä osakkuusyritys on esitettävä konsernitaseessa asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä." Aiempi VII direktiivi sisälsi samankaltaisen säännöksen (33.1 art.).

Tässä pykälässä tarkoitettua osakkuusyrityksen yhdistelymenettelystä käytetään kirjanpitoikäntännössä nimitystä pääomaosuusmenetelmä. Koska menetelmä on yksinkertaistettu versio täydestä yhdistelystä, ja sitä sovellettaessa osakkuusyrityksen varat ja velat sisältyvät yhteen erään konsernitaseeseen ja tuotot ja kulut vastaavasti näkyvät yhtenä konsernituloslaskelman eränä, kutsutaan menettelyä myös yhden rivin yhdistelyksi (one-line-consolidation). Osakkuusyrityksen yh-

distelyn vaikutus konsernin tulokseen ja omaan pääomaan on sama kuin jos osakkuusyritys yhdisteltäisiin tytäryrityksen tavoin kokonaisuudessaan rivi riviltä konsernitilinpäätökseen (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.2 kohta). Pääomaosuusmenetelmän tavoitteena on siten esittää konsernin taseessa osuus osakkuusyrityksen nettovaroista.

Momentin toisen virkkeen pohjana on puolestaan **27.4** artikla: "— — määrään, joka vastaa osuutta osakkuusyrityksen omasta pääomasta, on lisättävä tai siitä on vähennettävä määrä, joka vastaa tuon omistusyhteyden osakkuusyrityksen omasta pääomasta edustaman osuuden muutoksia tilikaudella; siitä on vähennettävä omistusyhteyteen liittyvät osingot tai muu voitonjako." Tämä artikla velvoittaa — kuten vastaava säännös entisen VII direktiivissä (33.4 art.) — osakkuusyrityksen tietojen yhdistelemisestä niin sanotulla pääoma-osuusmenetelmällä. Kuitenkin sellainen osakkuusyritys, joka täyttää tämän luvun 15 §:ssä tarkoitetun yhteisyrityksen tunnusmerkit, saadaan yhdistellä mainitun lainkohdan mukaisesti.

Perusajatuksena pääomaosuusmenetelmässä on, että osakkuusyritysomistuksen tasearvo konsernitilinpäätöksessä riippuu osakkuusyrityksen erillistilinpäätöksen oman pääoman muutoksesta. Yhdistelyvelvollisuus koskee vain sitä osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota ja oman pääoman muutosta, joka on syntynyt osakkuusyritysomistuksen hankinnan jälkeen (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.2 kohta). Huomioon otetaan — jäljempänä 13 §:ssä tarkemmin säädetyllä tavalla — konsernin omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta päättyneellä tilikaudella sekä muu oman pääoman muutos, joka on syntynyt osakkuusyrityksen omistusaikana, ja tästä vähennetään osakkuusyritykseltä saadut osingot tai muu voitonjako. Jos osakkuusyrityksen tilikausi on ollut voitollinen, nousee osakkuusyritysomistuksen arvo konsernitilinpäätöksessä; tappiollinen tilikausi merkitsee vastaavasti osakkuusyritysomistuksen arvon alenemista.

Siten jäljempänä käsiteltävän 13 §:n 4 momentin mukaisesti osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään niin, että konserniyritysten omistusosuuden mukainen määrä

osakkuusyrityksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiosta kuluksi. Konsernin osuus osakkuusyrityksen hankinnan jälkeen kertyneestä osakkuusyrityksen tuloksesta ja muista oman pääoman muutoksista taas lisätään konsernitaseessa osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenoon ja konsernin omaan pääomaan (tai vähennetään molemmista, jos kertynyt tulos tai muu oman pääoman muutos on negatiivinen). Osakkuusyritykseltä saatu osinko tai muu vastaava voitto-osuus puolestaan vähennetään konsernin tuloksesta ja osakkeiden hankintamenosta.

Muutettu 2 momentti perustuu yhtäältä **27.9** artiklaan, jonka mukaan "[**27**] artiklaa [pääomaosuusmenetelmästä] ei tarvitse soveltaa, jos omistusyhteys osakkuusyrityksen pääomasta ei ole olennainen" ja toisaalta **23.9** ja **6.1.j** artikloihin, joita käsiteltiin edellä 3 §:n yhteydessä.

Voimassaolevan momentin pohjana on entisen VII direktiivin 33.9 artikla, jossa säädettiin yleisemmästä poikkeusperusteesta: osakkuusyrityksen tiedot saatiin jättää konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle, jos niiden yhdisteleminen ei ollut tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Vaikka VII direktiivi on kumottu, tämä poikkeusperuste voidaan pysyttää momentissa, sillä se on nykydirektiivin 2 lukuun sisältyvän **4.2** artiklan oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen mukainen, ja **24.1** artikla edellyttää mainitun 2 luvun soveltamista konsernitilinpäätöksessä. Toisaalta oikea ja riittävä kuvan antamisessa on aina otettava huomioon **6.1.j** artiklan olennaisuusperiaate. Kun lisäksi **23.9** artiklan mukaisten poikkeusperusteiden soveltamista ei ole rajoitettu vain tytäryritysten yhdistämiseen vaan artikla koskee yleisemmin kaikkia konsernitilinpäätökseen "sisällytettäviä" yrityksiä, kuuluvat myös osakkuusyritykset tämän artiklan soveltamisalaan. Olisi epäjohdonmukaista, jollei tytäryrityksen yhdistelemättä jättämisen edellytyksiä sovellettaisi myös osakkuusyritykseen. Siten momentin 1 kohdan tarkoittaman oikean ja riittävän kuvan kannalta epäolennaisuuden — joka kattaa myös edellä mainitun **27.9** artiklan tarkoittaman tilanteen, jossa omistusyhteys ei ole olennainen — ohella sallitaan 2 kohdassa yhdistelemättä jättäminen myös muulla 3

§:ssä säädetyllä **23.9** artiklan tarkoittamalla perusteella eli jos:

- omistus osakkuusyrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi,

- konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada säädetystä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja, tai

- merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa osakkuusyrityksessä.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon **1292/1994** mukaisesti edellytyksiä kuitenkin voidaan osakkuusyrityksen omistuksellisesta luonteesta johtuen tulkita jonkin verran lievemmin.

Jos kirjanpitovelvollinen käyttää 2 momentin mahdollisuutta hyväkseen, pitää yhdistelemättömästä osakkuusyrityksestä esittää konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona nimi, kotipaikka, konserniyritysten omistusosuus, oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä (kirjanpitoasetus 4 luku 3 § 1 momentti 4 kohta). Tämä asetuksen säännös perustuu **28.2.d** artiklaan. Entisessä IV direktiivin vastaava säännös oli 34.5 artiklassa.

Lisäksi, jollei konsernitilinpäätöstä laadita, osakkuusyrityksiä koskevat saamiset ja velat esitetään 1 luvun 7 §:n omistusyhteisyrityksen vastaavien tietojen tavoin kirjanpitoasetuksen 1 luvun 6 §:n 1 momentin mukaisessa taseessa samoin kuin rahoitustuotot ja -kulut asetuksen 1 luvun 1 §:n 1 momentin kululajikohtaisessa tulolaskelmassa (10.b kohta) tai 2 §:n 1 momentin toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa (9.b kohta).

KPL 6:13 §. Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen. Pykälässä säädetään periaatteista, joiden mukaisesti osakkuusyrityksen tiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen. Vaikka yhtenäisiin laskentaperiaatteisiin on pyrittävä myös osakkuusyritysten osalta, voimassaolevaa säännöstä vastaavasta *1 momentin ensimmäisestä virkkeestä* ilmenee, että tästä voidaan poiketa. Virkkeessä viitatus 4 §:n 2 momentin mukaan "Konserniyritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa nouda-

tettuja tämän lain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Tästä saadaan poiketa erityisestä syystä."

Säännös perustuu nykydirektiivin seuraaviin kohtiin, joita vastaavat säännökset sisältyivät myös VII direktiiviin (33.3 art.).

- Artikla **27.3 ensimmäinen** virke: "Jos osakkuusyrityksen varojen tai vastuiden arvostamisessa on noudatettu muita kuin **[24.11]** artikla[ssa] tarkoitettuja konsernitilinpäätöksen laatimisessa sovellettavia arvostusmenetelmiä, ne voidaan — — arvostaa uudelleen noudattaen konsernitilinpäätöksen laatimisessa sovellettavia arvostusmenetelmiä".

- Artikla **27.3 toinen** virke: "Jos tällaista uudelleenarvostusta ei ole tehty, siitä on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa."

- Artikla **27.3 kolmas** virke: "Jäsenvaltio voi vaatia, että tällainen uudelleenarvostus tehdään."

Näistä direktiivisäännöksistä käy ilmi, että jäsenvaltio voi myöntää periaatteiden muuttamisesta poikkeuksen momentissa esitetyllä tavalla. Toisaalta artiklan **kolmannen** virkkeen mukainen pakottava velvoite ei olisi tarkoituksenmukainen, koska konserniyritykseltä puuttuu määräysvalta osakkuusyrityksessä, jolloin ei välttämättä ole käytettävissä riittävästi informaatiota tällaista muuttamista varten (hallituksen esitys 173/1997 ja yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.2 kohta).

Artiklan **27.3 toinen** virke edellyttää, että poikkeuksesta annetaan liitetieto perusteluineen. Tätä koskeva säännös on kirjanpitoasetuksen 4 luvun 2 §:n 5 kohdassa. Poikkeuksen perusteluna voi olla – esimerkiksi määräysvallan puuttumisen vuoksi – se, ettei tietoja osakkuusyrityksen tilinpäätöksen muuttamiseksi konsernin tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi ole ollut saatavissa (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.2 kohta).

Pykälän *toinen virke* koskee ulkomaisen osakkuusyrityksen tilinpäätöserien muuttamista Suomen rahaksi. Säännös on kansallinen, mutta sitä ei voida pitää direktiivin vastaisena, kuten ei myöskään siinä viitattua 6 §:ää ulkomaisen tytäryrityksen tietojen muuttamisesta.

Muuntamisessa noudatetaan samoja periaatteita kuin ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserien muuntamisessa: syntyvä muuntoero merkitään konsernitaseen omaan pääomaan. Muuntokurssin perusteesta on lisäksi esitettävä liitetieto (kirjanpitoasetus 4 luku 2 § 8 kohta). Jos konsernin omistuksessa olevat osakkuusyrityksen osakkeet tai osuudet tai osa niistä myydään, realisoituu muuntoero tuotoksi tai kuluksi ja se kirjataan osana myyntivoittoa tai -tappiota (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.11 kohta).

Pykälän 2 *momentin* sanamuotoa on pelkistetty voimassaolevasta ja sen sisältö on jaettu uudelleen osittain 3 *momentin* kanssa. Momentti pohjautuu 27.2 artiklan **ensimmäiseen** alakohtaan, joka kuuluu: "Sovellettaessa tätä artiklaa ensimmäisen kerran osakkuusyrityksen kyseinen osakkuusyritys on ilmoitettava konsernitaseessa joko"

- "2 ja 3 luvussa annettujen arvostussääntöjen mukaisesti laskettuna kirjanpitoarvona. Tämän arvon ja sitä osuutta omasta pääomasta, jota omistusyhteys edustaa, vastaavan määrän välinen ero ilmoitetaan erikseen konsernitaseessa tai konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. Ero lasketaan siltä päivältä, jona tätä menetelmää käytetään ensimmäisen kerran" (27.2.a art.); tai

- "määrän, joka vastaa sitä osuutta osakkuusyrityksen omasta pääomasta, jota tuo omistusyhteys kyseisessä osakkuusyrityksessä edustaa. Tämän määrän ja 2 ja 3 luvussa esitettyjen arvostussääntöjen mukaisesti lasketun kirjanpitoarvon välinen ero on ilmoitettava erikseen konsernitaseessa tai konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. Ero lasketaan siltä päivältä, jona tätä menetelmää käytetään ensimmäisen kerran" (27.2.b art.).

Tasetiedon sijasta 27.2.a ja 27.2.b artiklojen tarkoittamien menetelmien soveltamisesta syntyvä erotus voidaan siten vaihtoehtoisesti ilmoittaa liitetietona, kuten kirjanpitoasetuksen voimassaolevan 4 luvun 4 §:n 5 kohdassa säädetään. Erotus vastaa tytäryrityksen hankinnassa syntyvää konserniaktiivaa tai -reserviä (hallituksen esitys 173/1997).

Mainitun 27.2 artiklan **toinen** alakohhta sisältää jäsenvaltio-option 27.2.a tai 27.2.b artiklan mukaisen menettelyn säätämiseksi yksinomaiseksi: "Jäsenvaltio voi säätää, että on

sovellettava jompaakumpaa" — — säädetyistä vaihtoehdoista. Tällaisissa tapauksissa konsernitaseessa tai konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa on ilmoitettava, kumpi vaihtoehto on valittu." Tämän option käyttäminen on tarkoituksenmukaista Suomessa, sillä täkäläisessä konsernitilinpäätöskäytännössä hyödynnetään yleensä vain 27.2.a artiklan mukaista menettelyä. Koska tämä valinta tehdään lainsäädännöllisesti eikä kirjanpitovelvollisen oman harkinnan mukaisesti, ei alakohdassa tarkoitettu liitetieto ole tarpeen, joten sitä koskevaa säännöstäkään ei ole otettu lakiin eikä kirjanpitoasetukseen.

Artiklan 27.2 ensimmäistä ja toista alakohdtaa vastaavat säännökset sisältyivät myös aikaisempaan VII direktiiviin (33.3.a—33.3.c art.).

Voimassaolevaa säännöstä vastaava 3 *momentti* perustuu 27.2 artiklan **kolmannen** alakohdan jäsenvaltio-option, jonka mukaan "— — jäsenvaltio voi sallia tai vaatia, että — — ero lasketaan osakkeiden tai osuuksien hankintapäivältä tai siltä päivältä, jona yrityksestä tuli osakkuusyritys, jos osakkeet tai osuudet on hankittu eri ajankohtina." Sama säännös oli VII direktiivissä (33.3.d art.). Säännös on pysytetty laissa, sillä sen mukainen vaihtoehtoinen menettely on osoittautunut kirjanpitoikäytännössä tarpeelliseksi.

Voimassaolevan säännöksen kanssa lähes samanasainen 4 *momentin* pohjana on 27.4 ja 27.6 artikla, jotka koskevat tilinpäätöstietojen yhdistämistä konsernitilinpäätökseen osakkuusyrityksen hankkimisen jälkeen seuraavina tilikausina; samanlaiset säännökset olivat myös VII direktiivissä (33.4 ja 33.6 art.). Momenttiin on tehty yksinomaan kielellisiä tarkennuksia. Mainitut direktiivisäännökset kuuluvat:

- Artikla 27.4: "[Artiklassa 27.2.a] tarkoitettuun kirjanpitoarvoon tai [artiklassa 27.2.b] tarkoitettuun määrään, joka vastaa osuutta osakkuusyrityksen omasta pääomasta, on lisättävä tai siitä on vähennettävä määrä, joka vastaa tuon omistusyhteyden osakkuusyrityksen omasta pääomasta edustaman osuuden muutoksia tilikaudella; siitä on vähennettävä omistusyhteyteen liittyvät osingot tai muu voitonjako."

- Artikla 27.6: "— — osakkuusyritysten omistusyhteyksiä vastaavat osuudet osakkuusyrityksen tuloksesta esitetään konserni-

tuloslaskelmassa asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä."

Momentti edellyttää, että osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenoon lisätään tai siitä vähennetään omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta oman pääoman muutoksesta ensimmäisen sisällyttämisen jälkeen. Osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta vähennetään lisäksi konserniyritysten osakkuusyritykseltä saamat osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet. Samanlainen vähennys tehdään lisäksi konsernituloslaskelman osinkotoistoista (hallituksen esitys 173/1997).

Konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrityksen tilikauden voitosta tai tappiosta merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tuotto- tai kulueräksi. Tästä on tarkempi säännös kirjapitoasetuksen 3 luvun 2 §:n 2 momentissa, jonka mukaan erä esitetään konsernituloslaskelman rahoitus-tuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä "Osuus osakkuusyritysten voitosta ja (tappiosta)"; jos erän erityisluonne vaatii, se merkitään kuitenkin joko ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin tai satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 1 liite).

Osuus osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta saadaan kirjanpitolautakunnan mukaan merkitä ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin silloin, kun osakkuusyrityksen toiminta kytkeytyy konsernin liike-toimintaan; näin on esimerkiksi silloin, kun osakkuusyritys toimii raaka-aineen hankkijana, energian tuottajana tai konsernin valmistamien tuotteiden myyjänä tai markkinointiyrityksenä (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.4 kohta).

Tämän pykälän 4—7 artiklan mukaisesti oikaistu osakkuusyritysosuuksien hankintameno esitetään kirjanpitoasetuksen 3 luvun 3 §:n 2 momentin nojalla omana eränään konsernitaseen pysyvien vastaaviin kuuluvissa sijoituksissa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 1 liite).

Kuten edellä on jo todettu, osuus osakkuusyrityksen tuloksesta ja oman pääoman muutoksesta yhdistellään siitä alkaen, kun yrityksestä tuli osakkuusyritys. Osuus myydyn osakkuusyrityksen tuloksesta yhdistellään konsernitilinpäätökseen mahdollisuuksi-

en mukaan myyntiajankohtaan asti. Sillä edellytyksellä, ettei 3 luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettun oikean ja riittävän kuvan antaminen vaarannu, saadaan osuus osakkuusyrityksen tuloksesta myyntitilikaudelta jättää yhdistelemättä, jolloin myynnin vaikutus konsernille esitetään edellisen tilinpäätöksen perusteella (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.2 kohta).

Voimassaolevaa säännöstä vastaava 5 momentti on kansallinen normi, jolla ei ole väliä direktiiviperustaa. Kuten tämän momentin kanssa yhdenmukainen 8 §:n 1 momentti tytäryrityksen omasta pääomasta, se ei kuitenkaan ole direktiivin vastainen.

Momentin nojalla osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan siten myös poistoeron ja vapaaehtoisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Niin ikään osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella.

Pienkonserni saa 7 §:n 6 momentin nojalla jättää konsernitilinpäätöksessään poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset jakamatta omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Tämä huojoisuus ei estä konsernitilinpäätöstä laativaa pienkonsernin emoyritystä lukemasta osakkuusyrityksen omaan pääomaan laskennallisella verovelalla vähennettyä poistoeroa ja vapaaehtoisia varauksia sekä tilikauden tulokseen laskennallisella verovelalla vähennettyä poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutosta (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.5 kohta).

Nyky säännöksen kanssa lähes samasanaisen 6 momentin pohjana on 27.5 artikla: "Siltä osin kuin [27.2.a] ja [27.2.b artiklassa] tarkoitettua positiivista eroa ei voida kohdistaa mihinkään varojen tai velkojen ryhmään, sitä on käsiteltävä [12.6.d artiklassa], [12.11] artiklan — — ensimmäisessä alakohdassa ja [24.3.c artiklassa] sekä liitteissä III ja IV säädettyjen "liikearvoa" koskevien sääntöjen mukaisesti." Niin ikään aiemman VII direktiivin 33.5 artikla velvoitti liikearvosäännösten mukaiseen käsittelyyn.

Momenttiin on tehty joitakin säädösteknisiä tarkennuksia perustuen siinä viitattujen muiden lainkohtien muutoksiin.

Konserniaktiiva ja -passiiva kohdistetaan momentissa viitatus 8 §:n 5 momentin nojalla ensisijaisesti niille osakkuusyrityksen omaisuus- ja velkaerille, joista niiden katsotaan johtuvan. Omaisuuserille kohdistetun konserniaktiivan kuluksi kirjaaminen määräytyy sen erän perusteella, jolle se on kohdistettu. Kohdennettua osaa ei kuitenkaan siirretä konsernitaseessa asianomaisiin tase-eriin, vaan se pidetään osana osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvoa konsernitaseessa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.5 kohta).

Kohdennettu osa merkitään poistoina kuluksi tai kirjataan tuotoksi sitä mukaa kuin osakkuusyrityksen vastaava omaisuuserä kirjataan kuluksi tai velkaerä vähenee. Osakkuusyrityksen konserniaktiivan poisto ja konsernipassiivan tuloutus merkitään konsernituloslaskelmaan samalle riville kuin osuus osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta. Toisaalta konsernitaseessa poiston määrä vähennetään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta ja tuloutuksen määrä lisätään siihen (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.5 kohta).

Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona on ilmoitettava osakkuusyrityksiperusteisen konserniaktiivan vielä poistamatta oleva määrä tai konsernipassiivan vielä tulouttamatta oleva määrä (kirjanpitoasetus 4 luku 4 § 5 kohta).

Myös kohdentamatta jäänyt osa osakkuusyrityksiperusteisesta konserniaktiivasta tai -passiivasta sisältyy osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvoon konsernitaseessa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.5 kohta). Momentin viittaussäännöksen nojalla osakkuusyrityksen konserniaktiivan kohdentamaton osa, *konserniliikearvo*, on poistettava. Toisaalta osakkuusyrityksen konsernipassiivan kohdentamattoman osan, *konsernireservin*, vähennys merkitään konsernituloslaskelmaan sen mukaisesti kuin vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tulosta laskettaessa taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto (hallituksen esitys 173/1997).

Osakkuusyrityksen konserniliikearvon poisto ja konsernireservin tuloutus merkitään konsernituloslaskelmaan samalle riville kuin

osuus osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta; menettely on siten sama kuin edellä on esitetty kohdennetun osakkuusyrityksiperusteisen konserniaktiivan ja -passiivan osalta. Toisin sanoen konserniliikearvon poiston ja konsernireservin vähennyksen määrä esitetään yhteenlaskettuna osakkuusyrityksen tulososuuden kanssa. Niin ikään konsernitaseessa konserniliikearvon poiston määrä vähennetään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta ja konsernireservin tuloutuksen määrä lisätään siihen (hallituksen esitys 173/1997 ja yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.5 kohta).

Voimassaolevaa säännöstä vastaava 7 momentti perustuu 27.7 artiklaan, jonka mukaan "— — [24.7 artiklassa] tarkoitetut eliminoinnit tehdään [sovellettaessa pääomaosuusmenetelmään osakkuusyritykseen] siltä osin kuin niiden perusteet ovat tiedossa tai saatavilla." Sama säännös sisältyi aiempaan VII direktiiviin (33.7 art.).

Momentin toisen virkkeen sanamuoto on mukautettu vastaamaan 3 §:n 1 kohdan tarkennusta. Muutos on lakitekninen.

Viitattu 24.7 artikla velvoittaa esittämään tiedot yhdisteltävistä yrityksistä tiedot niin kuin ne olisivat yksi yritys, jolloin eliminotavaksi tulevat erityisesti näiden yritysten väliset velat ja saamiset samoin kuin niiden välisten liiketapahtumien tuotot ja kulut samoin kuin tällaisista liiketapahtumista johtuvat voitot ja tappiot, jos ne sisältyvät kirjanpitoarvoihin.

Tätä artiklaa vastaavasti momentissa viitataan 7 §:n 2 ja 3 momentteihin. Siten konserni- tai osakkuusyrityksen taseeseen sisältyvät sisäiset katteet vähennetään konsernitaseessa osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvosta. Jos kirjanpitoarvo olisi vähentämisen jälkeen negatiivinen, vähennettävä määrä esitetään 4 luvun 6 §:n 2 momentin tarkoituksena siirtovelkoina taseen vastattavissa. Konserni- tai osakkuusyrityksen tulokseen sisältyvä sisäisen katteen muutos eliminoidaan konsernituloslaskelmassa osakkuusyrityksen tulososuudesta. Kuitenkin vähennettäväksi tulevat vain sellaiset osakkuusyrityksen ja konserniyritysten väliset sisäiset katteet, jotka ovat syntyneet osakkuusyrityssuhteen alkamisen jälkeen (yleis-

ohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.6 kohta).

Jos osakkuusyrittysuhde on syntynyt aikaisemmin kuin osakkuusyrityksen yhdistelyvelvollisuus, voidaan sisäisten katteiden eliminointi aloittaa viimeistään sen tilikauden aikana syntyneistä katteista, jolta osakkuusyritys ensimmäisen kerran yhdistellään konsernitilinpäätökseen (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.6 kohta).

Jos osakkuusyrityksen omistamat konsernin emo- tai tytäryrityksen osakkeet merkitäisiin konsernitaseeseen, sama omaisuus sisältäisi kahteen kertaan konsernitaseeseen, mikä on vastoin konsernitilinpäätöksen keskeisiä periaatteita. Tämän vuoksi osakkuusyrityksen omistamat konserniyrityksen osakkeet tulee eliminoida konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Eliminointi toteutetaan kirjanpitolautakunnan mukaan siten, että konsernille kuuluvasta osakkuusyrityksen oman pääoman osuudesta vähennetään konsernille kuuluva osuus osakkuusyrityksen taseessa olevien emo- tai tytäryrityksen osakkeiden kirjanpitoarvosta ennen osakkuusyrityksen yhdistelemistä konsernitaseeseen (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.8 kohta).

Osakkuusyrityksen tulokseen sisältyvät, konserniyritykseltä saadut osingot käsitellään omistussuuden suhteessa vastaavalla tavalla kuin konsernin sisäinen osingonjako. Ne vähennetään siten osakkuusyrityksen tulososuudesta ja lisätään konsernitaseen osoittamaan edellisten tilikausien voittoon (tappioon). Konserniyritysten vähemmistöomistajien osuus on tällöin otettava huomioon (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.8 kohta).

KPL 6:14 §. Osakkuusyrityksen tiedonantovelvollisuus. Voimassaolevaa säännöstä vastaavassa pykälässä osakkuusyritykselle asetettu tiedonantovelvoite on Suomen kansallinen säännös; tällaista velvoitetta ei edellytetä nykydirektiivissä eikä entisessä VII direktiivissä. Koska velvoitteen tarkoituksena on edesauttaa direktiivin mukaista osakkuusyritysten tietojen käsittelyä direktiivin tarkoittamalla tavalla, ei momentti kuitenkaan ole ristiriidassa direktiivin kanssa.

Kansallisena säännös koskee vain täällä perustettuja ja rekisteröityjä yhtiöitä samoin

kuin muita sellaisia yrityksiä, joiden kotipaikka on Suomessa; ulkomainen osakkuusyritys ei ole tämän pykälän nojalla velvollinen antamaan tietoja suomalaiselle yritykselle.

Jos osakkuusyrityksen tilikausi poikkeaa konsernin tilikaudesta, osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistetään konsernitilinpäätökseen konsernin tilinpäätöspäivälle laaditun välitilinpäätöksen perusteella. Jos välitilinpäätöstä tai tilinpäätöstä ei tästä ajankohdasta ole saatavissa, osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään osakkuusyrityksen välitilinpäätöksestä tai tilinpäätöksestä antaman arvion tai sen viimeksi laatiman välitilinpäätöksen taikka näiden puuttuessa viimeksi vahvistetun tilinpäätöksen perusteella. Tällöin liitetiedoissa on kirjanpitolautakunnan mukaan suositeltavaa antaa sellaiset tiedot osakkuusyrityksen tilinpäätöspäivän jälkeisistä tapahtumista, jotka ovat tarpeen 3 luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan antamiseksi osakkuusyrityksen vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.7 kohta).

Jos osakkuusyritys on yhdistelty konsernitilinpäätökseen osakkuusyrityksen antaman tilinpäätösarvion perusteella, oikaistaan mahdolliset arviointivirheet seuraavassa konsernitilinpäätöksessä tulosvaikutteisesti (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.7 kohta). Tällainen tuloslaskelmaan tehtävä oikaisukirjaus poikkeaa kirjanpitolautakunnan lausunnon **1750/2005** ohjeistuksesta, jonka mukaan aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat virheiden korjaukset merkitään suoraan taseen omaan pääomaan. Koska yleisohje konsernitilinpäätöksestä on annettu mainitun lausunnon jälkeen, on yleisohjeen mukaista tulosvaikutteista kirjaustapaa pidettävä edelleen sallittuna tässä yhteydessä. Jos arviointivirheen oikaisuera on olennainen, annetaan siitä lisäksi selvitys liitetiedoissa (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.7 kohta).

KPL 6:15 §. Yhteisyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen. Voimassaolevan säännöksen kanssa samasanainen *1 momentti* perustuu suhteellista yhdistämistä koskevaan **26.1** artiklaan: "Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä yritys johtaa toista yritystä yh-

dessä yhden tai useamman sellaisen yrityksen kanssa, jota ei yhdistellä konsernitilinpäätökseen, [engl "manages another undertaking jointly with one or more undertakings not included in that consolidation"], jäsenvaltio voi sallia tai vaatia, että kyseinen toinen yritys sisällytetään konsernitilinpäätökseen suhteessa, joka vastaa konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yrityksen osuutta sen pääomasta." Samankaltainen säännös sisältyi entiseen VII direktiiviin (32.1 art.).

Voimassaolevan säännöksen tavoin momentissa sallitaan artiklan mukainen menettely. Toisaalta ei ole perusteita sen säätämiseksi yksinomaiseksi vaihtoehdoksi, vaikka se olisi artiklan mukaan sallittua.

Jos momentin mukaista vaihtoehtoa ei käytetä hyväksi, sovelletaan osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemistä koskevia 13 §:n säännöksiä tässä luvussa. Tarkasteltavana olevassa momentissa tarkoitettua yrityksen pitää täyttää myös osakkuusyrityksen kriteerit. Toisin sanoen sen tulee olla intressiyritys ja konsernitilinpäätöksen laativalla yrityksellä tulee olla siinä huomattava vaikutusvalta.

Yhteisyritykset ovat tavanomaisia esimerkiksi rakennustoiminnassa niin kutsuttuina työyhteisliittyminä. Olennaista on, että yhteisyrityksen omistajat vastaavat johtamisesta yhdessä. Tämä voi perustua yhtiöjärjestykseen tai muihin vastaaviin sääntöihin taikka omistajien keskinäiseen sopimukseen ja se edellyttää, että kullakin omistajalla on edustajansa yhteisyrityksen hallintoelimityksessä. Kirjanpitolautakunta katsoo, että yhdessä johtaminen ei saa olla yksinomaan muodollista, vaan sen tulee toteutua tosiasiallisesti myös käytännössä (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 10.1 kohta). Siten yhteisen johtamisen tulee luonteeltaan jatkuvana ja aktiivisena käsittää esimerkiksi päätökset investoinneista, rahoituksesta ja henkilöstöpolitiikasta samoin kuin muista keskeisistä toiminnoista.

Yhteisyritys ei voi kuulua konserniin, koska yhdelläkään omistajalla ei voi olla määräysvaltaa yhteisyrityksessä. Säännös kattaa myös useamman kuin kahden omistajan yhteisyritykset; heidän omistussuhteisiensa ei tarvitse olla samansuuruisia, jotta momentin säännöstä voitaisiin soveltaa (hallituksen esitys 173/1997).

Toisin kuin osakkuusyrityksen yhdistelyssä — joka toteutetaan yhden rivin menetelmällä — yhteisyritys yhdistellään 1 momentin mukaan rivi riviltä. Tämä tarkoittaa, että yhteisyrityksen jokaisesta tuloslaskelma- ja taseerästä sekä soveltuvin osin liitetiedosta yhdistellään konsernin omistusta vastaava osuus. Vastaavasti yhteisyrityksen ja konsernin väliset sisäiset erät eliminoidaan suhteellisesti konsernin omistusta vastaavan osuuden mukaisesti. Toisaalta vähemmistöosuutta ei eroteta yhteisyrityksen tuloksesta eikä omasta pääomasta, koska niistä yhdistellään vain omistusta vastaava osa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 10.2 kohta).

Pykälän uusi 2 momentti perustuu 26.2 artiklaan, jonka mukaan "[26.1 artiklassa] tarkoitettua suhteellisessa yhdistelemissä noudatetaan soveltuvin osin [23.9] ja [23.10 artiklaa] — —." Vastaavanlainen säännös sisältyi entisen VII direktiivin 32.2 artiklaan.

Viitatuista artikloista ensiksi mainittu 23.9 artikla koskee vapautuksia jättää tytäryrityksen yhdistelemättä konsernitilinpäätöksen laatimatta jättämiselle, kun taas toisena viitattu 23.10 artikla koskee konsernitilinpäätöksen laatimatta jättämistä sillä perusteella, että kaikki tytäryritykset ovat vähäisiä tai ne voidaan jättää 23.9 artiklan nojalla yhdistelemättä. Näihin artikloihin perustuvat 1 §:n 6 momentin ja 3 §:n säännökset.

Voimassaolevan 2 momentin kanssa samansuuntainen 3 momentti pohjautuu edeltävän momentin tavoin 26.2 artiklaan: "[26.1 artiklassa] tarkoitettua suhteellisessa yhdistelemissä noudatetaan soveltuvin osin — — 24 artiklaa." Vastaavanlainen säännös sisältyi entisen VII direktiivin 32.2 artiklaan.

Viitatussa 24 artiklassa säädetään konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteista. Niitä vastaavat momentin säännökset, jotka tulevat sovellettaviksi myös yhteisyrityksen yhdistelemissä ovat:

- velvollisuus noudattaa jatkuvasti samoja periaatteita konsernitilinpäätöstä laadittaessa (6 luku 4 § 1 momentti)

- tilinpäätöksen muuttaminen siten, että siinä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja kirjanpitolain mukaisia tilinpäätösperiaatteita (6 luku 4 § 2 momentti)

- ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserien muuntaminen (6 luku 6 §)
- sisäisten tuottojen ja kulujen, sisäisen voitonjaon, keskinäisten saamisten ja velkojen sekä sisäisten katteiden ja niiden muutosten eliminointi (6 luku 7 § 1 — 4 momentti)
- poistoeron ja vapaaehtoisten varausten käsittely (6 luku 7 § 5 momentti)
- hankintamenomenetelmän käyttäminen osakkeiden tai osuuksien eliminoinnissa (6 luku 8 §).

Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona tulee esittää selostus siitä, mihin yhteinen vaikutusvalta perustuu, jos osakkuusyrityksen tilinpäätös on yhdistelty konsernitilinpäätökseen omistussuuden mukaisena (kirjanpitoasetus 4 luku 3 § 1 momentti 6 kohta). Liitetietona ilmoitetaan myös henkilöstön keskimääräinen luku tällä tavoin yhdistellyissä yrityksissä (kirjanpitoasetus 4 luku 4 § 6 kohta).

KPL 6:16 §. Osakkuusyrityksen konsernitilinpäätös. Voimassaolevaa säännöstä vastaava pykälä perustuu pakottavaan **27.8** artiklaan: "Jos osakkuusyritys laatii konsernitilinpäätöksen, [27.1–27.7 artiklaa] sovelletaan tällaisessa konsernitilinpäätöksessä ilmoitettuun omaan pääomaan." Sama säännös sisältyi VII direktiiviin (33.8 art.). Pyykälä tarkoittaa, ettei ole sallittua yhdistää emoyrityksen asemassa olevan osakkuusyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätöstietoja yksitellen konsernitilinpäätökseen, vaan yhdistelyjärjestyksellä olisi vaikutusta lopputulokseen.

Pykälän kieliasua on täydennetty sen selventämiseksi, että osakkuusyrityksestä yhdistellään tällaisessa tilanteessa sen konsernitilinpäätöksen tiedot.

KPL 6:19 §. Yhdistelylaskelmien säilyttäminen. Voimassaolevan säännöksen kanssa samanaikaisella pykälällä ei ole direktiiviperustaa, mutta se ei ole ristiriidassa direktiivin kanssa, koska direktiivissä ei säädetä pykälän tarkoittaman kirjanpitoaineiston säilyttämisestä.

Konsernitilinpäätöksen varmentamiseksi laaditaan tase-erittelyjen tapaan yhdistelylaskelmat, joissa eritellään, miten konsernitilinpäätös on laadittu konserniyritysten tilinpäätösten yhdistelmänä (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 1.3 kohta). Konserniyritysten tilinpäätösten yhteys konsernituloslaskelmaan ja konsernitaseeseen

on voitava yhdistelylaskelmien avulla vaikeuksista todeta 2 luvun 6 §:n mukaisesti (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 13.6 kohta).

Pykälässä viitatus 2 luvun 10 §:n 1 momentin nojalla yhdistelylaskelmat pitää säilyttää vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä. Kysymys on kansallisesta määräajasta; direktiiveissä ei ole asiasta säännöksiä. Muu konsernitilinpäätökseen liittyvä aineisto, kuten tytär- ja osakkuusyritysten tilinpäätöstiedot sekä konsernitilinpäätöksen laatimisessa tehtyjen oikaisujen tositteet, on säilytettävä vähintään 6 vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt 2 luvun 10 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla.

Yhdistelylaskelmat allekirjoittaa niiden laatijat. 3 luvun 13 §:ssä ja kirjanpitoasetuksen 5 luvun 1 ja 2 §:ssä tarkoitettujen tase- ja liitetietoerittelyjen tavoin yhdistelylaskelmat eivät kuulu rekisteröitäviin ja julkistettaviin tilinpäätösasiakirjoihin (yleisohje **7.11.2006** konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 13.6 kohta).

7 LUKU. AMMATINHARJOITTAJAN KIRJANPITO

Lain **7 luku** kumotaan, koska tarvittavat säännökset ammatinharjoittajan kirjanpito-velvollisuudesta on otettu 1 luvun uuteen 1a §:ään. Säännökset ovat täysin kansallisia, sillä Euroopan unionin direktiivit eivät koske tällaista toimintaa. Voimassaolevan lain tavoin ammatinharjoittajan sallitaan pitävän yhdenkertaista kirjanpitoa, jolloin tilikauden lopussa syntyy tuloslaskelma, muttei tasetta.

KPL 7a LUKU. KANSAINVÄLISTEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDIEN MUKAAN LAADITTAVA TILINPÄÄTÖS JA KONSERNITILINPÄÄTÖS

Lain 7a luvussa sallitaan kansainvälisiin IFRS-standardeihin perustuva tilinpäätös ja konsernitilinpäätös myös muille kirjanpito-velvollisille kuin niille IAS-asetuksen tarkoittamille yrityksille, jotka ovat laskeneet liikkeeseen julkisen pörssikaupan kohteena olevia osakkeita tai muita arvopapereita. IFRS-standardit ovat ainoa vaihtoehto: Suomessa ei voida noudattaa mitään muuta kan-

sainvälistä kirjanpitojärjestelmää kirjanpitolain tarkoittaman tilinpäätöksen laadinnassa.

Luku sisältää säännökset niin pakollisesta (2 §) kuin vapaaehtoisesta standardien soveltamisesta (3 §). Niin ikään luvussa selvennetään standardien suhdetta lain muiden lukujen säännöksiin (4 §); vastaava säännös on myös kirjanpitoasetuksessa (1 §).

Luvun säännökset koskevat yksinomaan tilinpäätöksen sisältöä, sillä toimintakertomuksesta standardit eivät anna ohjeita. Niin ikään 2 luku tilikauden aikaisesta kirjanpidosta — ennen IFRS-tilinpäätöksen laatimista — tulee sovellettavaksi samoin kuin 3 luvun säännökset julkistamisesta ja muista tilinpäätöstä koskevista menettelyistä.

KPL 7a:1 §. Kansainväliset tilinpäätös-standardit. Pykälä sisältää kansainvälisten tilinpäätösstandardien määritelmän. Säännös vastaa IAS-asetuksen 2 ja 3 artiklaa, joissa tällaisilla standardeilla tarkoitetaan komission Euroopan unionissa sovellettavaksi hyväksymiä IFRS-standardeja sekä niitä koskevia virallisia SIC- ja IFRIC-tulkintoja. Pykälän sanamuotoa on pelkistetty hyödyntämällä 1 luvun 13 §:n uutta määritelmäsäännöstä IAS-asetuksesta.

Kirjanpitovelvollisella ei ole velvollisuutta eikä oikeutta noudattaa standardia tai siihen perustuvaa virallista tulkintaa, jota ei (vielä) ole hyväksytty Euroopan unionissa. Jos vielä hyväksymätön standardi ei ole ristiriidassa hyväksyttyjen standardien kanssa, siitä voidaan saada johtoa oikeaan kirjaustapaan (IAS 1 -standardi — ”Tilinpäätöksen esittäminen”; engl. Presentation of Financial Standards, 22 kohta). Mainitun kohdan nojalla silloin, kun ei ole IFRS-standardia eikä SIC-tulkintaa, kirjanpitovelvollisen pitää valita harkintaansa perustuen sellainen menettelytapa, jonka tuottama informaatio on mahdollisimman hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille. Samoin tulee ottaa huomioon samankaltaisia kysymyksiä käsiteltävien käsittelevien standardien vaatimukset ja ohjeet (hallituksen esitys 126/2004).

KPL 7a:2 §. Kansainvälisten tilinpäätös-standardien pakollinen soveltaminen. Voimassaolevaa arvopaperimarkkinalakia vastaavaksi tarkennetussa 1 momentissa kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakolliseen soveltamisalaan kuuluviksi määritellään konsernitilinpäätökset sellaisilla yrityksillä,

joiden arvopapereilla käydään kauppaa säännellyllä markkinalla. Säännös vastaa asiassällöltään IAS-asetuksen 4 artiklaa (hallituksen esitys 126/2004). Arvopapereihin luetaan IAS-asetuksessa ja siten tätäkin pykälää sovellettaessa osakkeiden ohella myös velkakirjat.

Säännös koskee vain Suomessa järjestettyä kaupankäyntiä pörssissä tai muulla säännellyllä markkinalla. Ulkomainen kaupankäynti, vaikka sen kohteena olisi suomalaisen osakeyhtiön tai muun kirjanpitovelvollisen liikkeen laskema arvopaperi, ei kuulu säännöksen soveltamisalaan.

Jäsenvaltio voi IAS-asetuksen nojalla sallia tai vaatia, että 4 artiklassa tarkoitettussa yhtiössä laaditaan konsernitilinpäätöksen ohella myös yhtiöstä itsestään erillistilinpäätös kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti (5.a art.). Tämän mukainen säännös on otettu 2 momentiksi, jotta sellaiset pörssiyritykset, joilla ei ole velvollisuutta laatia konsernitilinpäätöstä, olisivat vastaavasti velvoitettuja laatimaan IFRS-erillistilinpäätöksen (hallituksen esitys 126/2004).

KPL 7a:3 §. Kansainvälisten tilinpäätös-standardien vapaaehtoinen soveltaminen. IAS-asetuksen 5.b artiklan nojalla jäsenvaltio voi sallia tai vaatia IAS-standardien kansallista soveltamista laajemminkin kuin mitä asetus edellyttää. Tämän mukaisesti pörssiyrityksille on 1 momentissa annettu mahdollisuus laatia myös erillistilinpäätöksensä IAS-standardien mukaisesti ja 2 momentissa kaikille muillekin kirjanpitovelvollisille vastaavanlainen mahdollisuus laatia sekä erillistilinpäätöksensä että konsernitilinpäätöksensä IFRS-standardeja noudattaen. Soveltaminen kuitenkin edellyttää, että asianomaisella kirjanpitovelvollisella on tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytty tilintarkastaja. Julkisen kaupankäynnin kohteena olevilla yhteisöillä tulee olla vähintään yksi KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö tilintarkastuslain 5 §:n nojalla. Siksi hyväksyttyä tilintarkastajaa koskeva erityisvaatimus on kohdistettu tässä pykälässä ainoastaan muihin kirjanpitovelvollisiin.

Erityislainsäädännössä voidaan poiketa tässä pykälässä annetusta yleisestä mahdollisuudesta laatia IFRS-tilinpäätöksiä. Esimerkiksi vakuutusyhtiölain (521/2008) 24 §:ssä kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltaminen erillistilinpäätöksissä on tämän lu-

vun 2 §:n 2 momenttia vastaavaa poikkeusta-pausta lukuun ottamatta suljettu pois.

KPL 7a:4 §. Kirjanpitolain säännösten soveltaminen kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen laadittuun tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen. Pykälästä ilmenee, että muut kuin siinä erikseen mainitut tämän lain säännökset tulevat noudatettaviksi myös silloin, kun tilinpäätös tai konsernitilinpäätös laaditaan IFRS-standardien mukaisesti. Standardit koskevat yksinomaan tilinpäätöksen laatimista ja sisältöä, joten tilinpäätöstä koskevat menettelyt, kuten julkistaminen, määräytyvät 3 luvun mukaan. Niin ikään 2 luvun säännökset tilikauden aikaisesta kirjanpidosta — ennen tilinpäätöksen laatimista — tulevat sovellettaviksi. Standardit eivät myöskään tunne toimintakertomusta, joten myös sitä koskevia kirjanpitolain säännöksiä noudetaan, vaikka tilinpäätös laadittaisiinkin standardiperustaisesti. Uuden direktiivin voimaansaattaminen ei edellytä muutoksia tähän pykälään.

KPL 7a:5 §. Täydentävät lisätiedot. Pykälä vastaa voimassaolevaa säännöstä, jonka nojalla on kirjanpitoasetuksen 5a luvun 1 §:ään otettu säännökset niistä liitetietovaatimuksista, joita sovelletaan myös kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittuun tilinpäätökseen ja -konsernitilinpäätökseen. Säännös koskee myös toimintakertomuksessa annettavia tietoja.

Terminologisten sekaannuksien välttämiseksi tällaisista tiedoista käytetään nimitystä "lisätiedot", joka kattaa liitetietojen ohella myös toimintakertomuksessa annettavat tiedot. Säännös sisältää asetuksenantovaltuutuksen sellaisista kansallisista lisätiedoista, jotka on myös standardien mukaan tilinpäätöksensä laativan kirjanpitovelvollisen annettava. Pykälässä ei ole tarpeen viitata direktiiveihin, koska lisätietovaatimukset voivat perustua myös kansallisiin säännöksiin.

KPL 8 LUKU. ERINÄISET SÄÄNNÖKSET

Lain 8 luvussa säädetään toimivallasta kirjanpitoasioissa. Valvonta jakaantuu patentti- ja rekisterihallituksen ja työ- ja elinkeinoministeriön kesken, jollei kyse ole rahoitus- tai vakuutus toiminnan harjoittajasta (1 §). Niin

ikään luvussa säädetään kirjanpitolautakunnan toimivallasta lausuntojen ja poikkeuslupien antajana (2 §). Lainvastaisen kirjanpidon varalta luku sisältää myös kirjanpitorikkomuksesta sanktiosäännöksen (4 §), joka täydentää rikoslain 30 luvun 9, 9a ja 10 §:ää kirjanpitorikoksista.

Merkittävä on myös tämän luvun 5 § kirjanpitolain takasijaisuudesta muun lain säännöksiin nähden. Lisäksi lukuun sisältyy valtuutussäännös tarkempien säännösten antamisesta (6 §).

KPL 8:1 §. Lain tarkoituksen edistäminen sekä valvonta. Voimassaoleva 1 momentti sisältää yleissäännöksen, joka velvoittaa työ- ja elinkeinoministeriön valvomaan kirjanpitolain noudattamista, jollei jotakin muuta viranomaista ole erikseen valtuutettu samaan tehtävään. Ministeriö ei harjoita säännönmukaista valvontatoimintaa vaan ryhtyy toimenpiteisiin sille tehtyjen ilmiäntöluonteisten ilmoitusten perusteella. Tällaiset ilmoitukset ovat kuitenkin äärimmäisen poikkeuksellisia, ja säännöksen merkitys on jäänyt vähäiseksi. Viimeiseen kymmeneen vuoteen ministeriölle ei ole tehty edellä tarkoitettuja ilmoituksia. Tosiasiallisesti tätä säännöstä merkityksellisempi valvonnan kannalta onkin verohallinnosta annettu lain (503/2010) 28 §:n 2 momentti, joka oikeuttaa verohallinnon ilmoittamaan kirjanpitorikosta koskevan asian poliisille esitutkintaa varten.

Työ- ja elinkeinoministeriön suorittaman valvonnan kohteeksi jää käytännössä lain noudattamisen seuranta yleisellä tasolla ja tämä seuranta toteutuu välillisesti ministeriön yhteydessä toimivan kirjanpitolautakunnan antaman ohjeistuksen kautta siten kuin 2 §:ssä säädetään. Lautakunnan tämän tehtävän kuvaamiseksi momentin *ensimmäistä virkettä* on muutettu.

Voimassaoleva toinen virke on korvattu informatiivisella säännöksellä siitä, että lautakunnan hyvää kirjanpitotapaa ohjaavat kannanotot julkistetaan yleisölle ministeriön toimesta. Nykyisin tämä toteutetaan ministeriön www-sivujen avulla. Menettely vastaa kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen (784/1973) 1 §:n 1 kohtaa, jonka mukaa lautakunta antaa ministeriön välityksellä yleisiä neuvoja ja ohjeita lain soveltamisesta ja kirjanpidon pitämisestä, milloin lautakunta yh-

denmukaisen hyvän kirjanpitolain edistämiseksi katsoo siihen olevan aihetta.

Näitä muutoksia vastaavasti on myös lainkohdan otsikkoa täydennetty kuvaamaan sitä, että pykälä koskee lain valvonnan ohella myös lain tarkoituksen edistämistä.

Voimassaolevaa säännöstä vastaava *2 momentti* osoittaa patentti- ja rekisterihallituksen tehtäväksi valvoa, että kirjanpitovelvolliset toimittavat tilinpäätösasiakirjansa pitämäänsä julkiseen rekisteriin. Niskoittelevälle kirjanpitovelvolliselle patentti- ja rekisterihallitus voi asettaa uhkasakon tehostamaan ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä.

Pykälän *3 momenttia* on pelkistetty lakiteknisesti, mutta se vastaa sisällöllisesti voimassaolevaa säännöstä. Momentin *1 kohta* rajaa rahoitus- ja vakuutusmarkkinoilla toimivien yritysten kirjanpidot työ- ja elinkeinoministeriön valvontavastuun ulkopuolelle. Toisaalta tällaisetkin yritykset ovat velvollisia toimittamaan tilinpäätösasiakirjansa patentti- ja rekisterihallitukselle rekisteröitäviksi ja julkistettaviksi 3 luvun 9 ja 10 §:n mukaisesti.

Momentin *2 kohdassa* tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien osalta Finanssivalvonnan valvontavalta kohdistuu yksinomaan niihin yrityksiin, jotka ovat velvollisia näitä noudattamaan. Toisaalta 7a luvun 3 §:n sallimalla tavalla IFRS-standardeja vapaaehtoisesti noudattavan kirjanpitovelvollisen valvonta kuuluu työ- ja elinkeinoministeriölle tämän pykälän 1 momentin yleissäännöksen nojalla.

Jos tilinpäätös ei Finanssivalvonnan käsityksen mukaan vastaa standardeja, se voi kehottaa kirjanpitovelvollista oikaisemaan tilinpäätöksensä standardien mukaiseksi. Finanssivalvonnan käsitys on mahdollista saat- taan kirjanpitolautakunnan arvioitavaksi, sillä kirjanpitovelvollinen voi pyytää asiasta lautakunnan lausunnon tämän luvun 2 §:n 3 momentin mukaisesti.

KPL 8:2 §. Kirjanpitolautakunta. Pykälän *1 momentin* sanamuotoa on tarkistettu ministeriön nimenmuutosta sekä edeltävän 1 §:n 1 momentin vastaavasti. Momentissa kirjanpitolautakunnalle osoitettuja tehtäviä täydentää lautakunnasta annetun asetuksen 1 §, jonka nojalla lautakunta antaa yleisiä neuvoja ja ohjeita kirjanpitolain soveltamiseen ja kirjanpidon pitämiseen, milloin lautakunta kat-

soo siihen olevan aihetta kirjanpitolain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettun hyvän kirjanpitolain edistämiseksi. Niin ikään lautakunta voi tehdä työ- ja elinkeinoministeriölle tarpeelliseksi katsomiaan esityksiä ja lausuntoja edellä tarkoitetuista kysymyksistä. Hakemus lautakunnalle on tehtävä kirjallisesti (kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen 3 §:n 1 momentin ensimmäinen virke).

Momentin nimeämät tahot ovat käytännössä esimerkinomaisia. Lautakunta on nimittäin antanut lausuntoja muun muassa silloin, kun pyytäjänä on toiminut osakas asunto-osakeyhtiön kirjanpidon osalta, vaikkei hän ole toiminut kirjanpidon hoitajana (lausunto **1825/2008**). Edellytyksenä on kuitenkin aina se, että lausunto on tarpeen lain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettun hyvän kirjanpitolain ohjaamiseksi. Lausuntoa ei jätetä tällaisessa tilanteessa antamatta yksinomaan muodollisella perusteella.

Pykälän *2 momentin* sanamuotoa on tarkistettu ministeriön nimenmuutosta vastaavasti. Momentin tarkoittama poikkeuslupa antaa kirjanpitovelvolliselle oikeuden poiketa lain pakottavasta säännöksestä. Vastaavaa vaikutusta ei ole lautakunnan lausunnolla, joka koskee voimassa olevien säännösten tulkintaa.

Kirjanpitolautakunnan poikkeuslupaval- tuudet ovat jääneet vuoden 2004 lainmuutok- sen jälkeen varsin suppeiksi. Poikkeukset ei- vät koske miltään osin tilinpäätöksen ja toi- mintakertomuksen laajuutta tai sisältöä. Ne rajoittuvat säännöksiin tilinpäätöksen ja toi- mintakertomuksen laatimisajasta (3 luku 6 §) sekä tytäryrityksen ja emoyrityksen samasta tilikaudesta (6 luku 5 § 1 momentti) samoin kuin 2 luvun 9 §:ssä tarkoitettuun kirjanpito- aineiston säilyttämiseen ulkomailla. Viimeksi mainitusta 2 luvun 9 §:stä on kuitenkin edellä ehdotettu poistettavaksi erityiset säännökset ulkomailla säilyttämistä, joten lainkohtaa koskevaa poikkeusmahdollisuuttakaan ei enää ole tarpeen pysyttää tässä momentissa.

Poikkeuksen myöntämisen ehdottomana edellytyksenä on aina, ettei se ole Euroopan unionin tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä antamien säädösten vastainen. Toi- saalta kirjanpitolautakunta on muun muassa lausunnoissaan **1518/1998** ja **1560/1999** antanut merkitystä myös direktiivien niin sano- tun välittömän oikeusvaikutuksen opille.

Mainittujen lausuntojen mukaan sellainen kirjanpitovelvollinen, joka on Euroopan unionin rahoituslaitoksia koskevassa tilinpäätösdirektiivissä tarkoitettu yritys, sai soveltaa tuloslaskelma- ja tasekaavoja, jotka oli annettu direktiivin voimaansaattaneessa ministeriö päätöksessä, vaikkei päätös velvoittanutkaan asianomaista kirjanpitovelvollista sen takia, ettei tämä kuulu valvottaviin luottolaitoksiin. Lautakunta katsoi, että edellytykset direktiivin välittömälle soveltamiselle täytyivät, koska kirjanpitovelvollinen oli direktiivin tarkoittama osakeyhtiömuotoinen rahoituslaitos ja kysymys oli yksityisen yrityksen oikeudesta viranomaisista kohtaan eli asianomaisen kirjanpitovelvollisen oikeudesta täyttää velvollisuutensa ilmoittaa tilinpäätöksiä kirjot kaupparekisterille. Menettely ei edellyttänyt lautakunnan poikkeuslupaa. Nytemmin lautakunta on kuitenkin sivuuttanut vastaavanlaisen kysymyksen direktiivin välittömästä vaikutuksesta lausunnossaan **1828/2008**.

Lautakunnasta annetun asetuksen 3 §:n 1 momentin toisen virkkeen nojalla poikkeusta tilinpäätöstä koskeviin säännöksiin on lisäksi haettava niin ajoissa, että päätös siitä voidaan tehdä ennen kuin tilinpäätös on tehtävä kirjanpitolain mukaan.

Kirjanpitolautakunnan poikkeusluvat ovat maksullisia siten kuin työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa maksullisista suoritteista säädetään. Lausunnoista ei peritä mitään maksua, sillä julkistettuina niillä on yleistä merkitystä lain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettun hyvän kirjanpitotavan ohjaamisessa.

Pykälän 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä suljetaan kirjanpitolautakunnan toimivallan ja tehtävien ulkopuolelle Finanssivalvonnan valvontavastuun piiriin kuuluvat kirjanpitovelvolliset samoin kuin kansainvälisten tilinpäätösstandardien tulkinta. Momentin mukaan lautakunta voi kuitenkin edellä mainitun estämättä antaa lausuntoja standardien soveltamisesta Finanssivalvonalle samoin kuin kirjanpitovelvolliselle, joka on pyytänyt lausuntoa standardin soveltamisesta yksittäistapauksessa.

Lautakunta voi myös ottaa kantaa kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin perustuvien tilinpäätösten laadintaan liittyviin kysymyksiin siltä osin kuin niissä on sovellettava kirjanpitolaian säännöksiä. Momenttia ei ole

myöskään tarkoitettu rajoittamaan lautakunnan yleisohjeissa ja lausunnoissa vakiintunutta käytäntöä, jonka mukaan kirjanpitolaian soveltamisessa voidaan — tilinpäätösdirektiivin pakottavat säännökset huomioon ottaen — noudattaa täydentävänä tai vaihtoehtoisena normistona standardiperusteisia kirjaustapoja (hallituksen esitys 209/2004).

Pykälän 4 momentissa tarkoitettuun lautakunnan kokoonpanoon on vakiintuneesti kuulunut laskentatoimen tutkijoita samoin kuin kirjanpitopalveluiden, tilintarkastuksen ja verotuksen asiantuntijoita; niin ikään lautakunnassa ovat olleet edustettuina muun muassa sisäasiain-, valtiovarain- sekä sosiaali- ja terveysministeriöt ja Finanssivalvonta. Lautakunnan poikkeuslupavaltuuden suppeutta korostaa 5 momentti, jossa lautakunnan oikeudellista asiantuntemusta koskeva vaatimus kohdennetaan nimenomaan poikkeuslupa-asioiden käsittelyyn.

Pykälän 6 momentissa tarkoitettujen IFRS- ja kuntajaaostojen tehtävistä, kokoonpanosta, asettamisesta ja päätösvaltaisuudesta säädetään lautakunnasta annetussa asetuksessa.

Pykälän 7 momentin nojalla kirjanpitolautakunnan sihteerin tehtäviä hoitavat työ- ja elinkeinoministeriön virkamiehet. Lautakunnalla on ollut käytössään myös sivutoimisia sihteereitä muun muassa yleisohjeiden valmistelussa tarvittavan erityisasiantuntemuksen varmistamiseksi.

Kirjanpitolautakunta on hallintoviranomainen. Siten 8 momentin ehdoton kielto hakea muutosta sen päätöksiin — joilla tarkoitetaan tämän luvun 2 §:n 2 momenttiin perustuvia poikkeuslupapäätöksiä — on hallinto-oikeudellisesti epätyypillinen, sillä perustuslain (731/1999) 21 §:n 1 momentin nojalla jokaisella on oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva viranomaisen päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.

Hallintolain (434/2003) 48 §:n nojalla kirjanpitolautakunnan päätöksissä pitää ilmoittaa muutoksenhakukiellosta. Muutoksenhakukielto tarkoittaa, että lautakunnan päätös tulee välittömästi lainvoimaiseksi sen antamishetkellä.

KPL 8:3 §. Salassa pidettävien tietojen luovuttaminen. Kirjanpitolautakunta on viranomainen, joten sen jäsenet ovat viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun

lain mukaisen salassapitovelvoitteen alaisia. Lautakunnan jäseniä siten koskee muun muassa mainitun lain 24 §:n 1 momentin 20 kohta, joka määrää salassa pidettäviksi asiakirjat, jotka sisältävät tietoja yksityisen elinkeinotoimintaa koskevasta seikasta, jos tiedon antaminen niistä aiheuttaisi elinkeinonharjoittajalle taloudellista vahinkoa eikä kysymys ole terveyden tai ympäristön terveellisyyden suojaamiseksi tai toiminnasta häittävä karsivien oikeuksien valvomiseksi merkityksellisistä tiedoista tai elinkeinonharjoittajan velvollisuuksia ja niiden hoitamista koskevista tiedoista. Mainitussa laissa säädetään myös perusteista, joita tietojen luovuttaminen tarkasteltavana olevassa pykälässä tarkoitetulle poliisille ja muulle esitutkintaviranomaiselle samoin kuin syyttäjälle edellyttää (hallituksen esitys 30/1998).

KPL 8:4 §. Kirjanpitorikkomus. Rikosoikeudellista seuraamusta pidetään yleensä perusteltuna vain silloin, kun vahingonkorvausvastuu ei kannusta riittävän tehokkaasti lain noudattamiseen; tavanomaisesti näin on, kun vahingon toteennäyttäminen on vaikeaa tai käyttäytymisen lainvastaisuus on vakavaa (hallituksen esitys 109/2005 s. 209). Myös kirjanpidon osalta lainsäätäjä on tunnistanut tilanteita, joissa rikosoikeudellinen sanktiouhka on tarpeen. Sanktioiden asettamista edellyttää myös Euroopan unionin säädäntö. Julkistamisdirektiivin 6 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on säädettävä asianmukaiset seuraamukset sen varalta, ettei tasetta ja tuloslaskelmaa julkisteta.

Kirjanpitorikos tai -rikkomus on yleensä liitännäinen siinä mielessä, että sen tarkoituksena on edesauttaa esimerkiksi verorikoksen tai velallisen rikoksen toteuttamista. Tällöin sovelletaan kumpaakin rikosta koskevia säännöksiä, mutta rangaistuksen määrittämisessä voidaan arvioida rikoksia kokonaisuutena.

Pykälän 1 momentti luettelee tyhjentävästi teot ja laiminlyönnit, jotka voivat tulla tuomituiksi kirjanpitorikkomuksena. Tätä edellyttää perustuslaillinen laillisuusperiaate (hallituksen esitys 173/1997).

Momentti on toissijainen rikoslain 30 luvun 9, 9a ja 10 §:n ankarampiin rangaistus-säännöksiin nähden, mutta kirjanpitorikkomuksesta — sen "lievyydestä" huolimatta — tuomitseminen edellyttää aina subjektiiv-

ista syyllisyyttä eli näyttöä momentissa mainitusta tahallisuudesta tai törkeästä tuotamuksesta. Tahallisuudessa tavoitellaan tunnusmerkistön toteutumista tai ainakin mielletään se varsin todennäköiseksi seuraamukseksi teosta tai laiminlyönnistä, kun taas huolimattomasti toimiva henkilö ottaa tietoisesti tai tiedostamattaan riskin. Se, pidetäänkö huolimattomuutta törkeänä, ratkaistaan kokonaisarvostelun perusteella, jossa otetaan huomioon rikotun huolellisuusvelvollisuuden merkittävyys, vaarannettujen etujen tärkeys ja loukkauksen todennäköisyys, riskinoton tietoisuus sekä muut tekoon ja tekijään liittyvät olosuhteet (rikoslaki 3 luku 7 § 2 momentti).

Momentin sanamuoto ei rajaa tekijäpiiriä. Siten rikkomuksesta voidaan tuomita — samalla tavalla kuin RL 30 luvun 9 §:n 1 momentissa määritellään kirjanpitorikoksen osalta — luonnollinen henkilö, joka liikkeen- tai ammatinharjoittajana on kirjanpitovelvollinen tai tämän edustaja samoin kuin kirjanpitovelvollisen yhteisön tai säätiön toimielimen jäsen tai muu edustaja. Rangaistusuhka ei kuitenkaan liity vain muodolliseen asemaan vaan se ulottuu lisäksi sellaiseen henkilöön, joka omistuksensa perusteella tai muuten käyttää tosiasiallista määräysvaltaa yhteisössä. Rikoslain säännöksessä mainitaan vielä erikseen se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu, joka. Tämä rangaistus-säännös koskee myös tilitoimiston palveluksessa olevaa henkilöä.

Momentin 1 kohdassa kirjanpitomerkintöjen tekemistä koskeva viittaus muutetaan kohdentumaan uuteen 4 momenttiin 2 luvun 4 §:ssä. Lisäksi 3 kohta tarkennetaan kohdentumaan säilyttämistä koskevaan 2 luvun 9 §:ää kokonaisuudessaan, koska siinä mainittu raja- ja ulkomailla säilyttämisestä on edellä ehdotettu poistettavaksi laista. Tämä seuraamusuhka edesauttaa osaltaan harmaan talouden torjumistoimia.

Momentin 2 ja 4 kohta vastaavat voimassa olevia säännöksiä.

Momentin 5 kohdassa tarkoitetun ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyönyt osakeyhtiö saadaan osakeyhtiölain 20 luvun 4 §:n perusteella myös asettaa selvitystilaan tai poistaa kaupparekisteristä. Tätä ennen rekisteriviranomainen kuitenkin käytännössä velvoittaa hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan il-

moitusvelvollisuuden täyttämiseen (osakeyhtiölaki 8 luku 11 § 3 momentti). Jos kaupparekisteriin ilmoitettu asiakirja on ilmoittajan tietien sisällöltään virheellinen, häntä voidaan rangaista sakolla tai enintään kuuden kuukauden vankeudella, jollei teko ole muun lainkohdan mukaan ankarammin rangaistava (rikoslaki 16 luku 8 § 1 momentti).

Pykälän 2 *momentissa* tarkoitettua "vähäisyyttä", jonka nojalla teko tai laiminlyönti voidaan jättää tuomitsematta kirjanpitorikkomuksena, arvioitaneen ensisijaisesti tilinpäätösinformaation hyväksikäyttäjän näkökulmasta.

Suomalainen säännöstö täyttää tältä osin EY-tuomioistuimen ratkaisuksista ilmenevät vaatimukset. Tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltioiden tulee saattaa direktiivit voimaan siten, että kansallinen oikeus perustaa viranomaiselle oikeuden ja velvollisuuden valvoa tilinpäätösasiakirjojen rekisteröimistä. Ratkaisu 29.9.1998 asiassa C-191/95 (komissio v. Saksa) koski saksalaista lainsäädäntöä. EU-komissio oli huomauttanut, että vaikka pääomayhtiöiden tilinpäätösten julkistamisvelvollisuudesta säädetään Saksan kauppalaisissa (Handelsgesetzbuch), saksalainen lainsäädäntö ei tarjonnut tehokkaita oikeudellisia keinoja julkistamisvelvollisuuden noudattamisen varmistamiseksi. Kauppalaisissa kyllä säädettiin sakoista niitä tapauksia varten, joissa sellainen pääomayhtiön toimielimen jäsen, jolla on oikeus edustaa yhtiötä, laiminlyö julkistamisvelvollisuuden, mutta kyseisissä rekisteriasioissa toimivaltainen tuomioistuin ei voinut viran puolesta määrätä sakkoa (64 kohta).

Tällainen tilinpäätösdirektiivin voimaansaattamistapa oli tuomioistuimen mukaan riittämätön. Koska Saksan liittotasavalta ei ollut säätänyt asianmukaisia seuraamuksia sellaisia tapauksia varten, joissa pääomayhtiöt jättivät tilinpäätöksensä julkistamatta silloisten direktiivien vastaisesti, se ei ole noudattanut sanottujen direktiivien mukaisia velvoitteitaan (69 kohta).

KPL 8:5 §. Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa. Pykälän 1 *momentista* ilmenee, että kirjanpitolaki on toissijainen muiden lakien ja viranomaismääräysten kirjanpito- ja tilinpäätössäännöksiin nähden. Tällainen erityissäännös siten syrjäyttää kirjanpitolain samaa asiaa koskevan lainkohdan.

Pykälään lisätään uusi 2 *momentti*, joka vastaa direktiivin maksimisääntelyperiaatetta pien- ja mikro-osakeyhtiöiden osalta. Artiklan 4.5 ja artiklan 16.2 neljännen alakohdan nojalla jäsenvaltio voi vaatia vain muita kuin näitä direktiivin tarkoittamia yhtiöitä esittämään sellaisia tietoja, jotka eivät perustu direktiiviin.

Pykälän uusi 3 *momentti* perustuu 4.6 artiklaan, joka siinä määriteltyjen edellytystä täytyessä sallii jäsenvaltion säätävän direktiiviä laajemmista tietovaatimuksista tilinpäätökselle, mutta yksinomaan verotuksellisessa tarkoituksessa.

KPL 8:6 §. Tarkemmat säännökset. Pykälän 1 *momenttia* täydennetään delegointisäännöksellä, joka valtuuttaa valtioneuvoston antamaan pien- ja mikroyrityksille erillisen asetuksen niiden tilinpäätöstiedoista. Asetus määrittelee tällaisten kirjanpitovelvollisten informaatiovaatimukset tyhjentävästi direktiivin edellyttämällä tavalla.

Pykälän 2 *momenttiin* on päivitetty ministeriön nykyinen nimi ja viittaukset yrityskokoon perustuviin määritelmänsäännöksiin. Siitä on myös poistettu tarpeettomana tarkastusmahdollisuus rahan arvon muutoksen perusteella.

KPL 9 LUKU. VOIMAANTULO- JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖKSET

KPL 9:2a §. Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset vuoden 2015 lainmuutoksille.

Pykälän 1 *momentti* perustuu direktiivin 53.1 artiklan *toiseen* alakohtaan, jonka nojalla jäsenvaltio voi säätää, että uusia säännöksiä sovelletaan ensimmäisen kerran tilikaudella, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen, vaikka mainittu artikla edellyttää jäsenvaltioiden saattavan direktiivin voimaan viimeistään 20 päivänä heinäkuuta 2015.

Pykälän 2 *momentin* perustelut ilmenevät edellä 5 luvun 2a §:n yhteydestä.

Perustelut 3 *momentille* esitetään 5 luvun 5b §:n kohdalla ja 4 *momentille* saman luvun 8, 9 ja 11 §:n kohdalla.

1.2 Asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista

PMA 1 LUKU. YLEISET SÄÄNNÖKSET

PMA 1:1 §. Soveltamisala sekä pien- ja mikroyritykseltä edellytetyt tilinpäätöstiedot. Pykälässä selvennetään asetuksen tilinpäätösasiakirjoja koskevien säännösten suhdetta kirjanpitolakiin. Pykälän *1 momentti* rajaa asetuksen soveltamisalan yksinomaan kirjanpitolain 1 luvun 4a ja 4b §:ssä määriteltyille pien- ja mikroyrityksille, kun taas *2 momentti* velvoittaa myös pien- ja mikroyrityksen laatimaan kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 2 momentissa tarkoitettut vertailutiedot.

Pykälän *3 momentti* viittaa pien- ja mikroyritystä koskevaa poikkeukseen kirjanpitolain 3 luvun 1a §:n tarkoittaman toimintakeromuksen laatimisesta ja *4 momentti* saman luvun 7 §:ään tilinpäätöksen allekirjoittamisesta, joka tulee sovellettavaksi myös pien- ja mikroyrityksessä. Selvyyden vuoksi on tarpeen, että allekirjoituksen yhteydessä erikseen mainitaan, jos tilinpäätös on laadittu tämän asetuksen pien- tai mikroyrityssäännösten mukaisesti, jollei siitä ole ilmoitettu liitetietona tai muualla tilinpäätöksessä. Tätä koskeva vaatimus on sisällytetty momentin *1 kohtaan*. Lisäksi osakeyhtiössä ja osuuskunnassa on omistajille tarpeen saada tieto jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta, joka on käytettävissä voitonjakoon ja hallituksen sitä koskevasta ehdotuksesta. Näitä seikkoja koskevat tiedot on *2 kohdan* mukaan annettava allekirjoitusten yhteydessä, jolleivät ne ilmene muualta tilinpäätöksestä.

PMA 1:2 §. Säännökset muussa lainsäädännössä. Pykälän *1 momentti* vastaa **4.5** artiklaa, joka kieltää vaatimasta direktiivin tarkoittamilta pienyrityksiltä muita tilinpäätöstietoja kuin mitä direktiivissä säädetään. Mainitun artiklan mukaan "[j]äsenvaltiot voivat vaatia muita yrityksiä kuin pieniä yrityksiä esittämään vuositilinpäätöksessään muita tietoja niiden tietojen lisäksi, jotka on esitettävä tämän direktiivin nojalla." Direktiivi koskee Suomessa kuitenkin vain osakeyhtiöitä ja sellaisia henkilöyhtiöitä, joissa kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä. Momentissa on tämän mukainen rajaus.

Muiden kuin edellä tarkoitettujen yhteisömuotojen, kuten osuuskuntien ja yhdistysten, sekä säätiöiden osalta Suomella ei ole vastaavaa kansainvälistä velvoitetta kieltää tilinpäätöstietojen edellyttämistä pienyrityksiltä muualla lainsäädännössä. Pykälän 2 ja 3 momentit kuvaavat tätä oikeustilaa.

PMA 1:3 §. Oikea ja riittävä kuva pien- ja mikroyrityksessä. Pykälän *1 momentti* sisältää säännöksen siitä, että muita pienyrityksiä kuin osakeyhtiömuotoisia mikroyrityksiä ja henkilöyhtiömuotoisia mikroyrityksiä, joissa vastuunalaisina yhtiömiehinä on yksinomaan osakeyhtiöitä, koskee oikean ja riittävän kuvan antamisvelvoite, josta säädetään **4.3** artiklan ensimmäisessä virkkeessä: "Vuositilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta."

Saman artiklan *toinen* virke puolestaan velvoittaa täydentämään tilinpäätöstä tarvittavilla liitetiedoilla silloin, kun oikea ja riittävä kuvan antaminen niitä edellyttää: "Jollei tämän direktiivin soveltaminen riitä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta, on tilinpäätöksen liitetiedoissa annettava kyseisen vaatimuksen noudattamiseksi tarvittavat lisätiedot."

Pykälän *2 momentti* perustuu **36** artiklaan, jossa tarkoitettujen mikroyrityshelpotusten voimaansaattamisen – kokonaan tai osaksi – myötä asianomaisia mikroyrityksiä koskee myös **36.4** artiklan erityissäännös oikeasta ja riittävästä kuvasta: "Mikroyritysten osalta **36.1**, **36.2** ja **36.3** artiklan mukaisesti laadittujen vuositilinpäätösten katsotaan antavan [**4.3** artiklassa] edellytetyt oikean ja riittävän kuvan –."

Mainittu **36.4** artikla tarkoittaa, ettei mikroyritystä voida moitita oikeaa ja riittävää kuvaa koskevan vaatimuksen perusteella silloin, kun sen tilinpäätös on laadittu mikroyrityshelpotusten mukaisella tavalla. Mikroyrityksen tilinpäätökseen merkittyjen seikkojen tulee kuitenkin olla aina todenmukaisia. Totuudenvastaisten tietojen esittäminen ei anna perustetta vedota **36.4** artiklaan. Väärän tilinpäätösinformaation antamista koskee aina myös mikroyrityksessä rikoslain 3 luvun 9 - 11 §:ssä ja kirjanpitolain 8 luvun 4 §:ssä säädetty rangaistusuhka. Uudet mikroyritysr

säännökset eivät siten tarkoita muutosta rikosvastuuseen.

Artikla 36.4 koskee kuitenkin yksinomaan direktiivin soveltamisalaan välittömästi kuuluvia mikroyrityksiä eli osakeyhtiötä ja sellaisia henkilöyhtiöstä, jossa vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä. Toisaalta esimerkiksi mikro-osuuskunnassa, yhdistyksessä, -säätiössä ei oikeustila muutu nykyisestä.

PMA 2 LUKU. PIENYRITYKSEN TU- LOSLASKELMA- JA TASEKAAVAT

Pienyrityksen tuloslaskelman ja taseen osalta kansallinen toimivalta on direktiivissä pysytetty nykyisen kaltaisena. Kukin jäsenvaltio voi itsenäisesti päättää, salliiko se pienten yritysten hyödyntävän direktiivin mukaisia mahdollisuuksia tuloslaskelman tai taseen esittämiseen lyhennetyssä muodossa (14.1 ja 14.2 art.).

PMA 2:1 §. Kululaji- ja toimintokohtaiset tuloslaskelmakaavat sekä lyhennetty tuloslaskelma. Pykälän 1 momentissa tarkoitettut kululaji- ja toimintokohtaiset tuloslaskelmakaavat, jotka on otettu asetuksen I ja II liitteeksi, vastaavat kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 §:n 1 momenttia ja saman luvun 2 §:n 1 momenttia. Kaavojen sisältöä käsitellään lähemmin kirjanpitoasetuksen mainittujen säännösten yhteydessä.

Tuloslaskelma on laadittava I tai II mukaiseen muotoon, jollei pienyritys hyödynnä artiklaan 14.2 perustuvaa 2 momentin poikkeusmahdollisuutta. Mainittu artikla sisältää jäsenvaltio-option pienyrityksen – samoin kuin keski-suuren yrityksen – lyhennetystä tuloslaskelmakaavasta. Siten kukin EU-maa voi päättää, onko artiklan tarkoittama helpotus tarkoituksenmukainen sikäläisissä oloissa. Artikla kuuluu: "Jäsenvaltiot voivat sallia, että pienet ja keski-suuret yritykset laativat lyhennetyt tuloslaskelmat seuraavasti:

- a) liite V: 1–5 kohdassa mainitut erät voidaan yhdistää eräksi "bruttotulos";
- b) liite VI: 1, 2, 3 ja 6 kohdassa mainitut erät voidaan yhdistää eräksi "bruttotulos".

Voimassaolevan kirjanpitoasetuksen kululajikohtaista tuloslaskelmaa koskevassa 1 luvun 1 §:n 4 momentissa on vastaavanlainen poikkeus, samoin kuin toimintokohtaista tu-

loslaskelmaan koskevan mainitun luvun 2 §:n 4 momentissa. Nämä säännökset perustuvat entiseen IV direktiiviin (27.a ja 27.c art.).

Tämä poikkeusmahdollisuus on tarkoituksemukaista pysyttää laissa, sillä se mahdollistaa kulurakenteen osittaisen salassapidon kilpailutilanteessa ilman, että poikkeus olennaisesti vaarantaisi oikean ja riittävän kuvaa saamista pienyrityksestä. Pykälä vastaa edellä mainittua 1 luvun 1 ja 2 §:n 4 momenttia nykyisessä kirjanpitoasetuksessa.

Toisaalta, ottaen huomioon kirjanpitolain 1 luvun 4d §:ssä tarkoitettujen keski-kokoisyri-tysten suuruuden, ei ole perusteltua ulottaa vastaavaa poikkeusta myös niiden käyttöön.

PMA 2:2 §. Kiinteistökaava. Pykälän 1 momentissa tarkoitettu kiinteistökaava, joka sisältyy asetuksen III liitteeseen, on yhdenmukainen kirjanpitoasetuksen 1 luvun 4 §:n 1 momentin kanssa. Kaavan sisältöä käsitellään lähemmin kirjanpitoasetuksen mainitun säännöksen yhteydessä.

Koska kaava on kansallinen, ei osakeyhtiö eikä muu direktiivin tarkoittama yhteisö saa sitä soveltaa. Muulle kirjanpitovelvolliselle tämän kaavan käyttö on sallittua – kuten myös kirjanpitoasetuksen mainitussa momentissa säädetään – silloin, kun kirjanpito-velvollisen toiminta perustuu kiinteistön hallintaan.

Pykälän 2 ja 3 momentit ovat samansisältöisiä kuin kirjanpitoasetuksen viimeksi mainitun pykälän vastaavat momentit.

PMA 2:3 §. Yhdistys- ja säätiökaava. Pykälän 1 momentti vastaa kirjanpitoasetuksen 1 luvun 3 §:n 1 momenttia. Siinä tarkoitettun, IV liitteeseen sisältyvän tuloslaskelmakaavan käyttö sallitaan yksinomaan aatteelliselle yhdistykselle ja säätiölle, joten säännös ei ole ristiriidassa direktiivin kanssa.

Pykälän 2–5 momentit ovat yhdenmukaisia kirjanpitoasetuksen viimeksi mainitun pykälän vastaavien momenttien kanssa.

PMA 2:4 §. Pienyrityksen tasekaava. Pykälän 1 momentissa tarkoitettu tasekaava, joka sisältyy asetuksen V liitteeseen, vastaa kirjanpitoasetuksen 1 luvun 6 §:n 1 momenttia. Tase on laadittava liitteessä esitettyyn muotoon, jollei pienyritys hyödynnä artiklaan 14.1 perustuvaa 2 ja 3 momenttien poikkeusmahdollisuutta. Mainitussa artiklassa säädetään pienyrityksen lyhennetystä tasekaavasta seuraavasti:

- "Jäsenvaltiot voivat sallia, että pienet yritykset laativat lyhennetyt taseet, joissa on vain liitteissä **III** ja **IV** kirjaimin ja roomalaisin numeroin merkityt erät –" (**14.1** art.).

- "[Erikseen esitetään] tiedot, jotka vaaditaan annettaviksi liitteen **III** vastaavien **D.II** kohdassa sekä **oman pääoman** ja **vastattavien C** kohdassa niiden **sulkumerkeillä** merkityissä kohdissa, yhteismääränä kultakin kyseiseltä erältä –" (**14.1.a** art.).

- "[Erikseen esitetään] tiedot, jotka vaaditaan annettaviksi liitteen **IV D.II** kohdassa sen **sulkumerkeillä** merkityissä kohdassa." (**14.1.b** art.).

Mainittujen artiklojen nojalla lyhennetty tasekaava muotoutuu seuraavanlaiseksi koostettuna direktiivin **III** liitteen mukaisista nimikkeistä ilman välisummaa:

Varat-puoli

- **A. Merkitty maksamaton pääoma** (jollei kansallisessa lainsäädännössä säädetä, että maksettavaksi vaadittu pääoma on merkittävä omaan pääomaan)
- **B. Perustamismenot** (siltä osin kuin ne kansallisen lainsäädännön mukaan saadaan aktivoida)
- **C.I. Pysyvät varat – Aineettomat hyödykkeet**
- **C.II. Pysyvät varat – Aineelliset hyödykkeet**
- **C.III. Pysyvät varat – Rahoitusomaisuus**
- **D.I. Lyhytaikaiset varat – Vaihtomaisuus**
- **D.II. Lyhytaikaiset varat – Saamiset** (myöhemmin kuin vuoden kuluttua erääntyvät ilmoitettava erikseen)
- **D.III. Lyhytaikaiset varat – Sijoitukset**
- **D.IV. Lyhytaikaiset varat – Rahat ja pankkisaamiset**
- **E. Ennakkomaksut ja siirtosaamiset** (jollei niitä ole kansallisen lainsäädännön mukaan merkittävä **D.II** kohtaan)

Oma pääoma ja velat -puoli

- **A.I. Oma pääoma – Merkitty oma pääoma**
- **A.II. Oma pääoma – Rahasto, johon ylikurssirahasto kirjataan**
- **A.III. Oma pääoma – Uudelleenarvostusrahasto**
- **A.IV. Oma pääoma – [Muut r]ahastot**
- **A.V. Oma pääoma – Edellisten tilivuosien tulos**

— **A.VI. Oma pääoma – Tilivuoden tulos**

— **B. Varaukset**

— **C. Vieras pääoma** (vuoden kuluessa ja myöhemmin kuin vuoden kuluessa erääntyvien velkojen määrä on ilmoitettava erikseen)

— **D. Siirtovelat** (jollei tällaisia erä ole kansallisen lainsäädännön mukaan merkittävä vastattavien C-kohtaan)

Toisaalta voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 1 luvun 7 §:n mukainen lyhennetty tase – jonka perustana on entinen IV direktiivi (11. art.) – koostuu seuraavista eristä (kirjanpitolautakunnan yleisohje 21.11.2006, kohta 4.3):

- **PYSYVÄT VASTAAVAT:** "Aineettomat hyödykkeet", "Aineelliset hyödykkeet" ja "Sijoitukset";
- **VAIHTUVAT VASTAAVAT:** "Vaihtomaisuus", "Pitkäaikaiset saamiset" (erittely: Myyntisaamiset, Laskennalliset verosaamiset, Muut saamiset), "Lyhytaikaiset saamiset" (erittely: Myyntisaamiset, Laskennalliset verosaamiset, Muut saamiset), "Rahoitusarvopaperit" ja "Rahat ja pankkisaamiset";
- **OMA PÄÄOMA:** "Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma", "Käyvän arvon rahasto", "Muut rahastot", "Edellisten tilikausien voitto (tappio)" ja "Tilikauden voitto (tappio)";
- **TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ;**
- **PAKOLLISET VARAUKSET;**
- **VIERAS PÄÄOMA:** "Pitkäaikainen vieras pääoma" (erittely: Saadut ennakot, Ostovelat, Laskennalliset verovelat, Muut velat) ja "Lyhytaikainen vieras pääoma" (erittely: Saadut ennakot, Ostovelat, Laskennalliset verovelat, Muut velat).

Verrattuna edellä esitettyyn nykydirektiivin mukaisesti lyhennettyyn pienyrityksen tasekaavaan ovat kirjanpitoasetuksen vaatimukset direktiiviä seikkaperäisempiä. Toisin kuin asetuksessa, direktiiviin lyhennetty kaava ei edellytä saamiisiin eikä vieraaseen pääomaan kuuluvien alaerien ilmoittamista. Niin ikään direktiivi ei vaadi omaan pääomaan kuluvien muiden rahastojen erillistä esittämistä, vaikka nämä rahastot olisivat lakiperusteisia, kuten esimerkiksi käyvän arvon rahasto osakeyhtiössä.

Artikla **14.1** on kuitenkin jäsenvaltio-optio, jonka käyttöönotosta jäsenvaltio voi päättää vapaasti. Siten on mahdollista edelleen vaatia edellä mainittuja voimassaolevan kirjanpitoasetuksen mukaisia erittelyjä pienyritykseltä Suomen kansallisessa lainsäädännössä.

Pykälän **4—6 momentti** vastaavat kirjanpitoasetuksen 1 luvun 6 §:n 2—5 momenttia; säännöstä sidottujen rahastojen erittelystä on 5 momentissa laajennettu kirjanpitolautakunnan antaman lausunnon **1884/2012** mukaisesti.

PMA 2:5 §. Esittämistavan jatkuvuus. Pykälä vastaa **6.1.b** artiklaa ja **9.1** artiklan **kolmatta** virkettä, joita käsitellään kirjanpitoasetuksen 1 luvun samansisältöisen 8 §:n yhteydessä.

PMA 2:6 §. Yksityiskohtaisempi esittäminen. Pykälän **1 momentti** on yhdenmukainen kirjanpitoasetuksen 1 luvun 9 §:n momentin kanssa. Säännös perustuu **9.2** artiklan **toiseen** virkkeeseen, joka velvoittaa jäsenvaltion sallivan säädettyjä kaavoja detaljoidumman erittelyn laskelmassa.

Pykälän **2 momentiksi** on puolestaan otettu kirjanpitoasetuksen 1 luvun mainitun 9 §:n 2 momenttia vastaava säännös, joka perustuu **9.2** artiklan **kolmanteen** virkkeeseen: "Jäsenvaltiot voivat vaatia tällaisen yksityiskohtaisemman jaottelun noudattamista tai — välisummien tai uusien erien lisäämistä."

PMA 2:7 §. Erien yhdisteleminen. Säännöksen **1 ja 2 momentti** vastaa kirjanpitoasetuksen 2 luvun 10 §:n 3 ja 4 momenttia, jotka pohjautuvat tämän pykälän tavoin **9.3** artiklan **toisen** alakohdan tarkoittamaan jäsenvaltio-optioon, jota käsitellään kirjanpitoasetuksen edellä mainittujen momenttien kohdalla.

PMA 2:8 §. Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen. Pykälä on yhdenmukainen kirjanpitoasetuksen 2 luvun 11 §:n kanssa. Pykälän **1 momentin** pohjana on **9.3** artiklan **ensimmäisen** alakohdan **ensimmäinen** virke, kun taas **2 momentti** on täysin kansallinen säännös, kuten kirjanpitoasetuksen viimeksi mainitun pykälän yhteydessä tarkemmin esitetään.

PMA 3 LUKU. PIENYRITYKSEN LIITETIEDOT

PMA 3:1 §. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet. Pykälän **1 momentti** vastaa **16.1.a** artiklaa siitä, että liitetiedoissa pitää kertoa "*tilinpäätöksen laatimisperiaatteet*". Kirjoitusasu on sama kuin kirjanpitoasetuksen 2 luvun uudessa 2 §:n 1 momentissa.

Informaation hyödyllisyyden ja luotettavuuden kannalta on tärkeää, että tietojen käyttäjä tietää ne perusteet, joiden mukaan tilinpäätöksessä esitetyt luvut on määritetty. Tässä tarkoituksessa **2—4 momentissa** on 1 momenttia täydentävät oletettasäännökset. Ne ohjaavat informatiivisesti pienyritystä **16.1.a** artiklaan perustuvan 1 momentin liitetietojen laatimisessa.

Informaation hyödyllisyyttä silmälläpitäen lähtökohtana on, että sellaisia laadintaperiaatteita, joista kirjanpilaki tai -asetus ei sallii poikettavan, ei ole tarpeen erikseen luettelaa. Painopiste on pienyrityksen tekemissä valinnoissa eri vaihtoehtojen välillä.

Vaihto-omaisuuden arvostamisessa noudatetaan alimman arvon periaatetta kirjanpilain 5 luvun 6 §:ssä säädettyllä tavalla. Hankintamenon määrittämiselle on kuitenkin useampi 4 luvun 5 §:n 4 momentissa säädetty vaihtoehto, joista laatimisperiaatteissa voidaan mainita ne, joita pienyritys soveltaa, jollei käytössä ole oletama siitä, että hyödykkeet käytetään siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu. Tämä oletama sisältyy 2 momentin **1 kohtaan**.

Periaatekuvauksen ulkopuolelle voidaan jättää myös kehittämismenot, jos niitä ei ole aktivoitu kirjanpilain 5 luvun 8 §:n sallimalla tavalla. Sama koskee 5 luvun 9 §:ssä tarkoitettua liikearvoa, kuten myös mainitun luvun 11 §:ssä tarkoitettua muuta pitkävaikutteista menoaa. Jos taas lain 5 luvun 5a §:n aineettomien oikeuksien, kuten toimilupien, patenttien, lisenssien ja tavaramerkkien, aktivoitun hankintamenon jaksottamisessa poiketaan verotuksessa noudatettavasta menettelystä, on tilinpäätöksen käyttäjälle hyödyllistä, jos laatimisperiaatteissa kuvataan sovellettu jaksottamistapa sekä kerrotaan aika, jonka kuluessa aktivoitu oikeus kirjataan kuluksi. Edellä mainittuja seikkoja koskevat oletettasäännökset on otettu 2 momentin **2 ja 3 kohdiksi**.

Aineettoman oikeuden 10 vuoden olettama perustuu verolainsäädäntöön: Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 37 §:n mukaan "[p]atentin ja muun voimassaoloajaltaan rajoitetun erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden, sekä sellaisen erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden, jonka voimassaoloaikaa ei ole rajoitettu, hankintameno poistetaan yhtä suurin vuotuisin poistoin 10 vuodessa tai verovelvollisen todennäköiseksi osoittamana sitä lyhyempänä oikeuden taloudellisena käyttöaikana."

Tilinpäätös laaditaan kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettun suoriteperiaatteen mukaisesti. Kuitenkin kirjanpitolain 5 luvun 4 §:ssä tarkoitettua pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata suoriteperusteesta poiketen tuotoksi valmistusasteen perusteella. Jos tällaista menettelyä noudatetaan, toisin kuin tämän 2 momentin 4 kohdan olettamassa, kuuluu sitä koskeva selvitys laatimisperiaatteisiin.

Kirjanpitolain 5 luvun 2 §:ssä tarkoitettujen saamisten ja rahoitusvarojen arvostamista koskevat säännökset eivät ole valinnaisia eli lainkohdassa edellytetään varovaisuusperiaatteen mukaisesti merkitsemistä enintään todennäköiseen arvoon. Siten rahoitusvälineiden arvostamisesta ei ole tarpeen mainita laatimisperiaatteissa muuta kuin siinä tapauksessa, että pienyritys hyödyntää saman luvun 2a §:n optiota rahoitusvälineiden merkitsemisestä käypään arvoonsa Sama koskee mainitun luvun 2b §:n tarkoittamia sijoituskiinteistöjä (5 kohta).

Momentin 6 kohdaksi on sisällytetty voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 §:n 1 momentin 7 kohtaa vastaava säännös valuutamääräisten erien muuntokurssin käyttämisestä. Säännös on Suomen kansallinen. Direktiivi ei nimenomaisesti edellytä tällaista liitetietoa, kuten ei myöskään aikaisempi IV direktiivi. Muuntamista koskeva perussäännös on kirjanpitolain 5 luvun 3 §, jonka nojalla muunnossa käytetään tilinpäätöspäivän kurssia, jollei ole sitouduttu muuhun kurssiin. Ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserien muunnosta säädetään erikseen kirjanpitolain 6 luvun 6 §:ssä.

Kirjanpitolain 5 luvun 5 §:n mukaisina py-syvien vastaavien arvostus- ja jaksotusperi-

aatteissa pienyrityksen kohdalla tarkoituk-senmukaisena olettamana on, että hankinta-menoon luetaan vain hankinnasta ja valmis-tuksesta johtuvat muuttuvat menot eli ilman kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 2 ja 3 momentis-sa tarkoitettuja välillisiä menoja ja korko-menoja. Tämä olettama sisältyy 3 momentin 1 kohtaan.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjetta 16.10.2007 suunnitelman mukaisista pois-toista vastaavana olettamana momentin 2 kohdassa on, että koneiden ja kaluston suun-nitelmapoistot vastaavat verotuksessa hyväk-syttäviä poistoja; mainitun yleisohjeen mu-kaan (kohta 11.4.1 toinen kappale): "Pienten kirjanpitovelvollisten saattaa olla informaati-on taloudellisen tuottamisen periaatteen nä-kökulmasta perusteltua mukauttaa suunni-telmapoistot verotuspoistojen kanssa, jos menetelmä täyttää olennaisuuden ja varovai-suuden periaatteiden vaatimukset. Tällöin välttyään poistoerojen syntymiseltä. Poisto-suunnitelman tulee kuitenkin myös tällöin olla ennalta laadittu eikä suunnitelmaa voida muuttaa kuin perustellusta syystä."

Verotuksessa hyväksyttävä enimmäispoisto koneista ja kalustosta on elinkeinotulon ve-rottamisesta annetun lain (640/1968) 30 §:n 4 momentin pääsäännön mukaan enintään 25 prosenttia menojäännöksestä, kun taas ra-kennuksesta ja rakennelmasta hyväksyttävä enimmäispoisto vaihtelee sen käyttötarkoi-tuksen mukaisesti 7 %:sta 20 %:iin mainitun lain 34 §:ssä säädettyllä tavalla.

Kirjanpitolain 5 luvun 17 §:ään perustuu liitetieto siitä, onko pienyrityksen toiminta-periaatteena arvонkorotuksen tekeminen kai-kista lain sallimista kohteista vai tehdäänkö arvонkorotuksia vain esimerkiksi määrättyyn omaisuusryhmään kuuluvista hyödykkeistä tai muutoin erityisin perustein. Tietona voi-daan esittää myös se, tehdäänkö arvонkoro-tukset täyteen määräänsä ja miten laskennal-linen verovelka on otettu huomioon. Momen-tin 3 kohdan olettamana on, ettei arvонkoro-tuksia ole tehty.

Olettamana myös on, että saadut avustukset on vähennetty hankintamenosta, kuten 4 kohdassa säädetään. Niin ikään pysyviä vas-taavia koskeviin olettamiin kuuluu, että han-kintamenot pienhankinnoista ja hyödykkeis-tä, joiden todennäköinen taloudellinen käyt-töaika on enintään kolme vuotta, kirjataan

kokonaisuudessaan kuluksi välittömästi hankintatilikauden aikana (5 kohta), kuten kirjanpitolautakunta ohjeistaa (yleisohje 16.10.2007, kohta 10.3). "Pienet kirjanpito-velvolliset voivat olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteita noudattaen kirjata kuitenkin koneiden ja kaluston, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, hankintamenot sekä pienhankinnat kokonaisuudessaan kuluksi sinä tilikautena, jona kyseinen omaisuus on otettu käyttöön." Tämä vastaa elinkeinotulon verotuksesta annetun lain (640/1968) 33 §:n 1 §:n 1 kohdan poikkeussäännöstä pienhankinnoista: "– – verovelvollisen vaatiessa irtaimen kuluvaan käyttöomaisuuden hankintameno [poistetaan] kokonaisuudessaan sinä verovuonna, jona omaisuus on otettu käyttöön, jos käyttöomaisuuden – – todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään 3 vuotta." Tällaisena pienhankintana saadaan vähentää yhteensä enintään 2.500 euroa kunakin verovuonna (33 § 2 momentti toinen virke).

Momentin oletamiin kuuluu vielä se, ettei pienyrittäjä merkitse rahoitusleasingjärjestelyllä rahoitettua omaisuutta tilinpäätöksensä kirjanpitolain 5 luvun 5b §:ssä sallitulla tavalla (6 kohta). Mainittu lainkohta on luonteeltaan poikkeussäännös, sillä sen soveltaminen edellyttää asiaa koskevien kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) noudattamista.

Toisaalta laatimisperiaatteissa on syytä mainita, jos pienyrittäjä hyödyntää kirjanpitolain 7a luvun 3 §:n 2 momentin sallimaa vaihtoehtoa laatia tilinpäätöksensä kokonaan kansainvälisten IFRS-standardien mukaisesti. Tämän vaihtoehdon soveltaminen on käytännössä harvinaista. Koska olettamana on, ettei pienyrittäjä hyödynnä IFRS-vaihtoehtoa, ei siitä ole tarpeen mainita laatimisperiaatteissa, kuten 4 momentista ilmenee.

PMA 3:2 §. Poikkeukselliset erät. Pykälä perustuu 16.1.f artiklaan, joka koskee "kooltaan tai esiintymistiheydeltään poikkeuksellisten yksittäisten tuotto- tai kuluerien määrää" ja luonne[tta]. Käsite "poikkeuksellinen" viittaa artiklan tavoin kokoon – joka toisaalta on päällekkäinen sen kanssa, että oikean ja riittävän kuvan kannalta liike-tietona tulevat esitettäväksi aina vain olennaiset erät – ja esiintymistiheyteen, joka puolestaan viittaa asianomaisen seikan kertaluonteisu-

teen, mikä sisältyi myös satunnaisuuden käsitteeseen kumotussa kirjanpitolain 4 luvun 2 §:ssä.

Pykälässä tarkoitettut poikkeukselliset erät ovat käytännössä nykyisen kirjanpitosäännösten tarkoittamien satunnaisten tuottojen ja kulujen kaltaisia eräiä. Kirjanpitolain voimassaolevan 4 luvun 2 §:n mukaan "[s]atunnaisiksi katsotaan sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat kirjanpito-velvollisen tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin."

PMA 3:3 §. Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat. Artiklan 16.2 jäsenvaltio-optiossa viitattu 17.1.q artikla edellyttää liitetietoa, jossa kerrotaan "sellaisen tilivuoden jälkeisten olennaisen tapahtumien luonne ja taloudellinen vaikutus, jotka eivät sisälly tuloslaskelmaan ja taseeseen". Tämä vaatimus on jäsenvaltio-optio pienyritysten osalta.

Kirjanpitolain voimassaoleva 3 luvun 1 §:n 5 momentti velvoittaa vastaavalla tavalla esittämään "– – tiedot olennaisista tapahtumista – – [tilikauden] päättymisen jälkeen – –", mutta tämä velvoite kohdistuu – toisin kuin 17.1.q artiklassa – toimintakertomukseen eikä liitetietoihin.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa 12.9.2006 toimintakertomuksen laatimisesta kuvaa velvoitteen sisältöä esimerkin avulla (kohta 2.4): "Jos tilikauden päättymisen jälkeen on esimerkiksi myyty liiketoimintayksikkö tai lopetettu tuotantolinja, – – on syytä selvittää, missä määrin kirjanpito-velvollisen tuloksenmuodostus päättyneellä tilikaudella on perustunut tämän yksikön tai linjan toimintaan."

Osakeyhtiömuotoisen pienyrityksen kannalta on merkityksellinen osakeyhtiölain (624/2006) 20 luvun 23 § 1 momentti oman pääoman menettämisestä: "Jos yhtiön hallitus havaitsee, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen, hallituksen on viipymättä tehtävä osakepääoman menettämisestä rekisteri-ilmoitus." Jos pienosakeyhtiö joutuu tällaiseen tilanteeseen ennen tilinpäätöksen valmistumista, tulee oman pääoman menettämisestä antaa liitetieto samoin kuin arvio menetyksen merkityksestä yhtiölle. Tämä on poikkeuksetta olennainen tapahtuma pienyrityksessä. Sama koskee myös päinvastaista tilannetta, jossa oma pääoma on noussut uudelleen positiiviseksi siten, että rekisterimerkin-

tä oman pääoman menettämisestä voidaan poistaa viimeksi mainitussa lainkohdassa säädetyllä tavalla.

Tähän asetukseen — toisin kuin kirjanpitoasetuksen 2 luvun 4 §:n 2 momenttiin — ei sisälly **16.2** artiklan jäsenvaltio-optiona viittaamaa **17.1.a** artiklaa vastaavaa säännöstä. Viimeksi mainittu artikla velvoittaa esittämään seuraavat liitetiedot "erilaisista pysyvien varojen eristä:

- i) hankintahinta tai tuotannon menot tai, jos on käytetty vaihtoehtoisia arvostusperustetta, käypä arvo tai uudelleenarvostukseen perustuva arvo tilivuoden alussa ja lopussa;
- ii) lisäykset, vähennykset ja siirrot tilivuoden aikana;
- iii) kertyneet arvontarkistukset tilivuoden alussa ja lopussa;
- iv) tilivuoden aikana kirjatut arvontarkistukset;
- v) lisäyksiin, luovutuksiin ja siirtoihin liittyvät kertyneiden arvontarkistusten muutokset tilivuoden aikana; ja
- vi) jos korko aktivoidaan [**12.8** artiklan] mukaisesti, tilivuoden aikana aktivoitu määrä".

Myös entinen IV direktiivi edellytti vastaavankaltaista informaatiota pysyvien vastaavien muutoksista 15.3.a, 15.3.c ja 35.4 artikloissa, joihin perustuu nykyisen kirjanpitoasetuksen 2 luvun 4 §:n 2 momentti: "— on ilmoitettava taseen pysyvistä vastaavista, erikseen hankintamenosta ja arvontarkistuksesta, tase-eräkohtaisesti tiedot: 1) määrästä tilikauden alussa; 2) lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana samoin kuin siirroista erien välillä; 3) kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista tilikauden alussa; 4) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvista kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista; 5) tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista; sekä 6) arvonalentumisista ja niiden palautuksista."

Artiklan tarkoittama informaatio ei kuitenkaan ole erityisen merkityksellistä oikean ja riittävän kuvan saamiseksi pienyrityksestä, sillä sen on kirjattava — muiden kirjanpitovelvollisten tavoin — pysyviin vastaaviin kuuluvat hyödykkeet kuluksi suunnitelman mukaan, kuten kirjanpitolain 5 luvun 5 §:ssä edellytetään. Lisäksi tämän asetuksen 1 §:n 5 momentin nojalla pysyvien vastaavien pois-

tomenettelystä on annettava tarkempi selvitys.

PMA 3:4 §. Arvonkorotusrahasto. Pohjana on **16.1.b** artikla, jonka mukaan "jos pysyviä varoja arvostetaan uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon, [liitetietona esitetään] taulukko, josta ilmenevät: i) uudelleenarvostusrahaston muutokset tilivuoden aikana sekä selostus siihen sisältyvien erien verokohtelusta; ja ii) kirjanpitoarvo, joka olisi kirjattu taseeseen, jos pysyviä varoja ei olisi arvostettu uudelleen".

Voimassaoleva kirjanpitoasetus (2 luku 4 § 1 momentti 6 kohta) velvoittaa ilmoittamaan liitetietona "arvonkorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonnäilymenetelmät." Toisin kuin **16.1.b** artiklassa, nykyinen asetus ei siis edellytä tietoja arvonkorotusrahaston muutoksista.

PMA 3:5 §. Tiedot käypään arvoon merkitsemisestä. Pykälän *1 momentin* sanamuoto seuraa rahoitusvälineitä koskevaa **16.1.c** artiklaa, jonka mukaan "jos rahoitusinstrumentteja ja/tai muita omaisuuseriä kuin rahoitusinstrumentteja arvostetaan käypään arvoon, [liitetietona ilmoitetaan]:

i) merkittävät olettamukset, joihin arvostusmallit ja -tekniikat perustuvat, jos käyvät arvot on määritetty [**8.7.b** artiklan] mukaisesti;

ii) kunkin rahoitusinstrumenteista tai muista omaisuuseriästä kuin rahoitusinstrumenteista koostuvan ryhmän osalta käypä arvo ja suoraan tuloslaskelmaan kirjatut arvomuutokset ja käyvän arvon rahastoon kirjatut muutokset;

iii) kunkin johdannaisinstrumentin lajin osalta tiedot instrumenttien käytön laajuudesta ja niiden luonteesta mukaan luettuina olennaiset ehdot, jotka saattavat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen; ja

iv) taulukko, josta ilmenevät käyvän arvon rahastojen muutokset tilikauden aikana."

Pykälän *2 momentin ensimmäinen virke* vastaa voimassaolevan 2 §:n 3 momenttia. Sen mukainen velvoite liitetiedon antamiseen muuten kuin käypään arvoon arvostetusta — toisin sanoen kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n tarkoittamalla tavalla hankintamenoperusteisesti arvostetusta — rahoitusjohdannaisesta on sama kuin **17.1.c.i** artiklassa, jonka mukaan "jos rahoitusinstrumentit arvostetaan hankin-

tahintaan tai tuotantomenoihin [engl. where financial instruments are measured at purchase price or production cost] – – kunkin johdannaisinstrumenttien lajin osalta: instrumenttien käypä arvo, jos arvo voidaan määritellä jollakin [8.7.a artiklassa] säädettyistä menetelmistä; ja tiedot instrumenttien käytön laajuudesta ja niiden luonteesta".

Nämä liitetietovaatimukset ovat samat kuin entisessä IV direktiivissä (43.1.14.a art.) ja konsernitilinpäätöksen osalta VII direktiivissä (34.15.a art.).

Edellä viitattu 8.7.a artikla puolestaan kuuluu: "markkina-arvo niiden rahoitusinstrumenttien osalta, joille on vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat. Jos markkina-arvo ei ole vaikeuksitta määriteltävissä jonkin instrumentin osalta, mutta sen osien tai samanlaisen instrumentin markkina-arvo on määriteltävissä, markkina-arvo voidaan johtaa sen osien tai samanlaisen instrumentin markkina-arvosta". Sama säännös oli myös aiemmassa IV direktiivissä (42b.1 art.). Tämän mukainen määritelmä on sisällytetty momentin toiseen virkkeeseen.

PMA 3:6 §. Pitkäaikaiset lainat. Pykälä vastaa 16.1.g artiklaa, joka edellyttää liitetietoa "sellaisten velkojen määrä[stä], jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua."

Voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan on annettava "tase-erien mukaan eritelty tieto sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua." Toisin kuin asetuksessa, edellä mainittu artikla ei velvoita erittelyn esittämiseen; riittävää on, että pitkäaikaisista veloista ilmoitetaan vain yhteissummalla.

PMA 3:7 §. Annetut vakuudet ja taseen ulkopuoliset sitoumukset ja järjestelyt sekä eläkevastuut. Pykälän 1 momentin 1 kohdan pohjana on 16.1.g artikla, jonka edellyttää liitetietona "maininta[ra yrityksen antaman] vakuuden luonteesta ja muodosta" (engl. an indication of the nature and form of the security). Entisen IV direktiivin (14 art.) mukaan oli vastaavasti "– – ilmoitettava kaikki annetut esinevakuudet".

Kohta koskee esinevakuuksia, joille on ominaista, että velan vakuutena on tietty yksilöity osa vakuuden antaneen yrityksen

omaisuudesta, esimerkiksi pantin arvo, eikä koko varallisuus. Tässä kohdassa tarkoitetaan yksinomaan yrityksen itsensä antamia vakuuksia. Jos yrittäjä antaa henkilökohtaisesta omaisuudestaan vakuuden liiketoimintansa puolesta, esitetään siitä 3 luvun 2 §:n uuden 3 momentin mukaisesti liitetieto silloin, kun se on olennainen oikean ja riittävän kuvan kannalta.

Kirjanpitokäytännön ohjaamiseksi kohdassa edellytetään ryhmittelyä tavanomaisten esineoikeudellisten vakuuksien mukaisesti eli erittelyä käteispantteihin, autokiinnityslain (810/1972) mukaisiin ajoneuvokiinnityksiin, yritysikiinnityslain (634/1984) säädettyihin yritysikiinnityksiin ja maakaaren (540/1995) 15–19 luvuissa tarkoitettuihin kiinteistökiinnityksiin. Jos annetaan muunlainen kuin kohdassa erikseen mainittuun tyyppiin kuuluva esinevakuus – esimerkiksi kiinnityksestä ilma-alukseen annetun lain (211/1928) mukaisesti –, kohdassa edellytetään senkin nimeämistä.

Kohdassa tarkoitetut käteispantit kohdistuvat kauppakaaren (3/1734) 10 luvun mukaisesti irtaimiin esineisiin tai arvopapereihin. Sen velkoja saa muuttaa rahaksi ja ottaa siitä suorituksen saatavalleen parhaalla etuoikeudella, jos pienyritys velallisenä laiminlyö velan koronmaksun tai pääoman palautuksen. Yrityskäytännössä käteispantti voi kohdistua arvopaperien ja -osuuksien ohella myös saataviin. Kohta ei kuitenkaan edellytä, että pienyritys erittelee antamansa käteispanttien kohteena olevan omaisuuden esimerkiksi arvopapereihin, saataviin tai muuten eri lajeihin. Riittävää on tieto käteispanttatun omaisuuden yhteismäärästä.

Artiklan 16.1.d nojalla liitetietona pitää esittää myös "taseen ulkopuolisten taloudellisten sitoumusten, vakuuksien tai ehdollisten erien yhteismäärä" (engl. the total amount of any financial commitments, guarantees or contingencies). Kysymys on sitoumuksista, joilta puuttuu esineoikeudellinen ulottuvuus. Toisin sanoen pienyritys ei ole antanut omaisuuttaan niiden vakuudeksi. Tätä artiklaa vastaava säännös on otettu momentin 2 kohdaksi.

Momentin 3 kohta pohjautuu 16.2 artiklan ensimmäisessä alakohdassa viitattuun 17.1.p artiklaan, jossa liitetietovaatimuksen kohteena ovat "– – taseen ulkopuolisten järjestely-

jen luonne ja liiketoiminnallinen tarkoitus sekä kyseisten järjestelyjen taloudellinen vaikutus yritykseen, jos näistä järjestelyistä aiheutuvat riskit ja hyödyt ovat olennaisia ja jos niitä koskeva tieto on välttämätön yrityksen taloudellisen aseman arvioimista varten." Artiklan **16.2 toisessa** alakohteessa kuitenkin rajataan tiedonantovelvoite pienyritysten osalta "järjestelyjen luonteeseen ja liiketoiminnalliseen tarkoitukseen". Siten pienyritykseltä ei saa kansallisessa laissa edellyttää liitetietona lausumaa taseen ulkopuolisen järjestelyn vaikutuksesta yritykseen.

Vastaavanlainen tiedonantovelvoite sisältyi jo entisen IV direktiivin 43.1.7a artiklaan, jonka perustana olevan **2006/46/EY**-direktiivin johdannon 9. kohdassa kuvattiin artiklan tarkoittamia järjestelyjä seuraavasti: "taseen ulkopuoliset järjestelyt voivat koskea mitä tahansa liiketoimia tai sopimuksia, joita yhtiöillä on muiden yhteisöjen kanssa – myös sellaisten, joita ei ole rekisteröity – ja joita ei merkitä taseeseen. Nämä järjestelyt voivat liittyä yhden tai useamman erityistä tarkoitusta varten perustetun yksikön (SPE) perustamiseen tai esimerkiksi taloudellisten, oikeudellisten, verotuksellisten tai kirjanpidollisten tavoitteiden saavuttamiseksi toteutettuihin offshore-toimintoihin. Esimerkkejä tällaisista taseen ulkopuolisista järjestelyistä ovat muun muassa riskin- ja voitonjakamisjärjestelyt tai sopimusperusteiset velvoitteet kuten factoring, yhdistetyt myynti- ja takaisinostosopimukset, kaupintavarastoa koskevat järjestelyt, take or pay -järjestelyt, erillisyhtiöiden tai rekisteröimättömien yhteisöjen kautta tapahtuvat arvopaperistamiset, varojen vakuudeksi antaminen, leasingjärjestelyt, ulkoistaminen ja muut vastaavat järjestelyt. Taseen ulkopuolisten järjestelyiden olennaisista riskeistä ja eduista olisi annettava tarpeelliset tiedot tilinpäätöksen tai konsolidoidun tilinpäätöksen liitetiedoissa."

Momentin 4 kohta vastaa **16.1.d** artiklaa, jonka mukaan "– kaikki eläkkeitä – koskevat sitoumukset [engl. any commitments concerning pensions] on ilmoitettava erikseen" [engl. shall be disclosed separately]. Sama velvoite oli myös aikaisemmassa IV direktiivissä (43.1.7 art.). Tätä mukaisesti voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7 §:n 2 momentin 1 kohdassa säädetään, että "[t]aseeseen sisällyttämistä vas-

tuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona – kirjanpitovelvollista koskevat eläkevastuut."

Kohdan sisältö on samankaltainen kuin voimassaolevassa kirjanpitoasetuksessa. Lähtökohtaisesti eläkemenot tulee kirjata suori-teperusteisesti kuluksi sitä mukaa kun eläke-oikeutta ansaitaan eli ansaittujen palkkojen tahdissa (hallituksen esitys 111/1992). Tämän kohdan tarkoittamassa liitetiedossa on kysymys vastaisilla tilikausilla suoritettavaksi tulevista eläkkeistä. Tällainen eläkevastuu syntyy vain sellaisesta eläkkeestä, josta kirjanpitovelvollinen vastaa itse sopimusperusteisena lisäeläketurvana. Käytännössä tällaiset tilanteet ovat Suomessa poikkeuksellisia, sillä pakolliset työeläkkeet on lakisääteisesti annettu eläkelaitosten eli työeläkeyhtiöiden, -kassojen ja -säätiöiden hoidettaviksi. Kun työeläkemaksut suoritetaan asianmukaisesti eläkelaitokselle, ei kirjanpitovelvolliselle synny liitetietona ilmoitettavaa eläkevastuuta, sillä se on maksuilla "katettu". Tilinpäätöskäytännössä on tavanomaista, että tästä asiantilasta mainitaan liitetietona kuten myös siitä, miten henkilökunnan mahdollinen lisäeläketurva on järjestetty.

Pykälän 2 momentin perustana on **16.1.d** artikla, jonka mukaan "– kaikki sidosyrityksiä tai osakkuusyrityksiä koskevat sitoumukset [engl. any commitments concerning – affiliated or associated undertakings] on ilmoitettava erikseen" [engl. shall be disclosed separately]. Aiempi IV direktiivi edellytti tätä tietoa vain konserniyrityksistä, muttei osakkuusyritysten osalta (14 ja 43.1.7 art.). Tämän mukainen säännös sisältyy voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7 §:n 3 momentin voimassaolevaan 3 kohtaan, jonka mukaan "[t]aseeseen sisällyttämistä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona – kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta."

Momentin tarkoittama samaan konserniin kuuluva yritys – direktiiviterminologiassa "sidosyritys" – määritellään kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä ja osakkuusyritys saman luvun 8 §:ssä.

Edeltävän 1 momentin 1 kohdan tarkoittamista vakuuksista on otettu 3 momentiksi tarkentava säännös, jonka myötä täyttyy 1 momentin yhteydessä mainitun **16.1.g** artiklan

edellyttämä velvoite säättää liitetietovaatimus "– sellaisten velkojen määrästä, joista yritys on antanut esinevakuuden." Myös voimassaoleva kirjanpitoasetus edellyttää tietoa annettujen vakuuksien arvosta (2 luku 7 § 1 mom.): "Liitetietona on esitettävä 1) velat, joista kirjanpitovelvollinen on pantannut, kiinnittänyt tai muulla tavalla antanut vakuudeksi omaisuuttaan, eriteltyinä vakuuslajeittain kultakin – taseen vastattavissa esitettävän vieraan pääoman erältä; 2) edellä 1 kohdassa tarkoitettujen vakuuksien yhteenlaskettu arvo mainitun kohdan mukaisesti eriteltyinä."

Momentti johtaa vakuuden arvon enimmäismäärän sen velan määrästä tai muun sitoumuksen arvosta, jonka takeeksi vakuus on annettu. Tämä koskee tilannetta, jossa vakuuden arvo vastaa vähintään asianomaisen velan määrää tai muun sitoumuksen arvoa. Jos taas velka on sidottu indeksiin tai muuten sidottu kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n 3 kohdassa tarkoitettulla tavalla, on velan määrä korotettava indeksimuutos otettava huomioon. Toisaalta jos vakuuden – esimerkiksi käteispanniksi annetun pörssiarpopaperin – arvo on velan määrää pienempi, otetaan vakuus huomioon tästä pienemmästä arvostaan.

PMA 3:8 §. Tiedot emoyrityksestä. Pykälä perustuu 16.2 artiklan ensimmäiseen alakohtaan, jonka mukaan "[j]äsenvaltiot voivat edellyttää soveltuvin osin, että pienet yritykset esittävät [17.1.m artiklassa] edellytetyt tiedot." Viitattu artikla puolestaan kuuluu: "sen yrityksen nimi ja kotipaikka, joka laatii sen pienimmän yrityskokonaisuuden konsernitilinpäätöksen, johon yritys tytäryrityksenä kuuluu". Pykälän muotoilu seuraa voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 10 §:n 2 kohtaa.

PMA 3:9 §. Lainat toimitusjohtajalle ja hallintoelimiin kuuluville henkilöille sekä heidän puolestaan annetut sitoumukset. Pykälä perustuu 16.1.e artiklaan, joka edellyttää seikkaperäisiä liitetietoerittelyjä lainanannosta yrityksen johtoon tai sen hallintoelimiin kuuluville henkilöille samoin kuin heidän puolestaan annetuista sitoumuksista. Artikla kuuluu: "– hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenille annettujen ennakkojen ja luottojen määrä, maininta korkokannoista, tärkeimmistä ehdoista ja takaisin maksetuista, kuluiksi kirjatuista tai luovutuista määristä

[engl. any amounts repaid or written off or waived] sekä kaikenlaiset kyseisten jäsenten puolesta annetut vastuusitoumukset [engl. commitments entered into on their behalf by way of guarantees of any kind]; nämä tiedot on ilmoitettava yhteismääränä kunkin henkilöryhmän osalta." Nämä velvoitteet sisältyvät lähes samanaaisesti entiseen IV direktiiviin (43.1.13 art.).

Momentin tiedonantovelvollisuus ei ulotu toimitusjohtajan alaisena toimivaan johtoryhmään. Se ei ole lakimääräinen toimielin, joten sitä ei ole pidettävä 17.1.d artiklan tarkoittamana "johtuelimenä" (engl. managerial body). Tämä ilmenee direktiivin johdannon 40 kohdan kolmannelta virkkeeltä: "Nämä elimet toimivat niille kansallisessa lainsäädännössä annettujen valtuuksien mukaisesti." Johtoryhmälle ei ole Suomen osakeyhtiölaissa eikä muussa yhteisö- tai säätiölainsäädännössä osoitettu tehtäviä ja niiden toimeenpanton edellyttämiä valtuuksia. — Sama rajaus oli entistä IV direktiiviä muuttaneen 2006/46/EY-direktiivin johdannon 2 kohdan kolmannessa virkkeessä.

Voimassaolevaan säännökseen verrattuna on, että toimitusjohtajan sijaista ei enää mainita momentissa. Vaikka Suomen yhteisölaite sisältävät säännöspöytäkirjan toimitusjohtajan sijaiselle, ei hän ole toimitusjohtajaan verrattavassa asemassa, sillä hän tulee – nimikkeensä mukaisesti – toimitusjohtajan sijaan tämän valtuuksin vasta kun toimitusjohtajuutta aiemmin hoitanut henkilö ei enää ole yrityksen palveluksessa. Toimitusjohtajan sijaisen nimittämiseen ei myöskään ole velvollisuutta kansallisen yhteisöäädäntömme mukaan. Siten toimitusjohtajaa ja hänen sijaistaan koskevan tietojen esittäminen yhteenlaskettuina voimassaolevan asetuksen mukaisesti vähentää tiedon vertailukelpoisuutta suhteessa sellaiseen yritykseen, jossa ei ole nimitetty sijaista toimitusjohtajalle, vaikka tässä jälkimmäisessä yrityksessä olisi yksi tai useampi henkilö, joka yrityksen hallituksessa tai muussa hallintoelimestä olisi nimitetty esimerkiksi "varatoimitusjohtajaksi". Selkeämpää direktiivin tavoitteiden kannalta siten on, että liitetietovaatimukset kohdistetaan yksinomaan toimitusjohtajaan, ei hänen sijaiseensa.

Voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 8 §:n 2 momentin mukaan

"[t]oimitusjohtajasta ja hänen sijaisestaan, hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimieliimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielinkohtaisesti – – 2) heille myönnettyjen rahalainojen yhteenlaskettu määrä samoin kuin määrän vähennys ja lisäys tilikauden aikana sekä lainojen pääasialliset korko- ja muut ehdot; 3) heitä koskevien – – vakuuksien ja vastuusitoumusten yhteenlaskettu määrä ja pääasiallinen sisältö; sekä 4) eläkesitoumukset näistä tehtävistä."

PMA 3:10 §. Liiketoimet intressitahojen kanssa. Pykälä perustuu 16.2 artiklan ensimmäiseen alakohdan jäsenvaltio-optiossa viitattuun 17.1.r artiklaan, jonka ensimmäisen alakohdan mukaan liitetietona on selvitettävä "yrityksen ja lähipiirin väliset liiketoimet, mukaan luettuna liiketoimen arvo, lähipiirisuhteen luonne ja muut tiedot, jotka ovat välttämättömiä arvioitaessa yrityksen taloudellista asemaa. Tietoja yksittäisistä liiketoimista voidaan koota yhteen lajeittain, paitsi jos erilliset tiedot ovat välttämättömiä arvioitaessa lähipiiriin liiketoimien vaikutusta yrityksen taloudelliseen asemaan."

Lähipiiriä nimitetään tässä pykälässä "intressitahoksi" erotukseksi kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7b §:stä. Nimitys korostaa sitä, ettei tässä pykälässä määritellä sen kohteena olevia suhteita samalla tavalla kuin kirjanpitoasetuksen mainitussa pykälässä lähipiiriin kuuluvia eli kansainvälisen tilinpäätösstandardin mukaisesti.

Tämä nimitysero ei ole direktiivin vastainen, sillä pienyritysten kohdalla 17.1.r artikla on jäsenvaltio-optio, kuten 16.2 artiklan ensimmäisestä alakohdasta ilmenee. Näin ollen kansallisesti voidaan säätää direktiiviä suppeammasta soveltamisesta.

Edellä mainitun 17.1.r artiklan muut alakohdat sallivat jäsenvaltioiden säätävän tietyissä tilanteissa poikkeuksia informaation antamisesta:

- "Jäsenvaltiot voivat sallia tai vaatia, että esitetään ainoastaan ne lähipiiriin kanssa toteutetut liiketoimet, joita ei ole toteutettu tavanomaisin markkinaehdoin" (17.1.r art. toinen alakohta).

- "Jäsenvaltiot voivat sallia, ettei tilinpäätöksessä esitetä kahden tai useamman konserniin kuuluvan yrityksen välisiä liiketoimia, jos liiketoimessa osallisina olevat tytär-

yhtiöt ovat kokonaan tällaisen konserniin kuuluvan yrityksen omistuksessa" (17.1.r art. kolmas alakohta).

- "Jäsenvaltiot voivat sallia keskikokoiselle yritykselle rajoitetun tiedonantovelvollisuuden jäljempänä esitettyjen tahojen kanssa toteutettujen lähipiiriin liiketoimien osalta: i) omistajat, joilla on omistusyhteys yritykseen; ii) yritykset, joihin yrityksellä itsellään on omistusyhteys; iii) yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenet" (17.1.r art. neljäs alakohta).

Toisaalta 16.2 artiklan kolmas alakohta rajoittaa pienyrityksen lähipiiriin yksinomaan edellä mainitun 17.1.r artiklan neljännessä alakohdassa mainittuihin tahoihin.

Voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7b §:n 3 momentin ensimmäinen virke sallii kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa tarkoitetun pienen kirjanpitovelvollisen jättää esittämättä liitetiedon lähipiiriinsä kanssa tekemistä liiketoimista. Tämä poikkeusmahdollisuus ei enää ole käytettävissä uuden asetuksen tultua voimaan. Poikkeus ei ole tarkoituksenmukainen, koska se saattaisi estää tilinpäätöksen lukijaa saamasta oikeaa ja riittävää kuvaa pienyrityksestä silloin, kun intressitahotransaktio on toteutettu muuten kuin markkinaehtoisesti. Säännöksen myötä syntyvä avoimuus on myös omiaan ennaltaehkäisemään tällaisia pienyrityksen taloudellisen aseman kannalta vahingollisia toimia.

Vastaavasta syystä ei ole perusteltua säännöksen soveltamisen ulkopuolelle 17.1.r artiklan neljännessä alakohdassa tarkoitettuja pienyrityksen toimivaan johtoon tai hallintotoimiin kuuluvia henkilöjä ja omistusyhteydellisiä tahoja. Liitetiedolle ei kuitenkaan ole tarvetta mainitun artiklan kolmannessa alakohdan mukaisessa tilanteessa, jossa transaktion osapuolet ovat kumpikin samaan konserniin kuuluvia yrityksiä ilman ulkopuolisia omistajia. Konsernitilinpäätöksen laatimisessa eliminoidutvat konserniyritysten välisten liiketoimien katteet, olivatpa ne markkinaehtoisia tai eivät. Samansisältöinen poikkeus on voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7b §:n 3 momentin toisena virkkeenä.

Osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 6 §:ssä edellytetään osakeyhtiön toimintakertomuksessa annettavan tietoja lähipiirilainoista. Samankaltainen säännöstö on myös osuus-

kuntalain (421/2013) 8 luvun 6 §:ssä. Jatkovalmistelussa on siten arvioitava erikseen, miten on tarkoituksenmukaisinta yhdenmukaistaa sääntely pienyritysten osalta ottaen huomioon, että pienyrityksiä ei saa velvoittaa esittämään tilinpäätöksessään muita tietoja eikä sisällyttämään tilinpäätökseen muita asiakirjoja kuin mitä direktiivi edellyttää (4.1 ja 4.5 art.).

Pykälän 6 momentti on edellä mainitun 17.1.r artikla **toisen** alakohdan jäsenvaltiooption sallima lisävaatimus. Se on samansäiltöinen kuin kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7b §:n uusi 4 momentti ja luonteeltaan "perälautasäännös" tavanomaisin ehdoin tehtyjen lähipiiritransaktioiden jättämiselle liitetietojen ulkopuolelle. Määre "tavanomainen" viittaa vastaavuuteen sellaisten kaupallisten ehtojen kanssa, joita noudatetaan muiden eli lähipiiriin kuulumattomien asiakkaiden tai muiden vastapuolen kanssa.

Vaikka tällaisten transaktioiden vaikutus olisi positiivinen kirjanpitovelvollisen tuloksen muodostumiselle, on tilinpäätöksen käyttäjälle tarpeen tieto niiden määrästä hänen arvioidessaan kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman riippumattomuutta ja vakautta.

Momentin tarkoittamaa tiedonantovelvollisuuden aikaansaavaa olennaisuutta on tarkoitettu punnita vastaavalla tavalla kuin kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n mukaisessa yleissäännöksessä oikeasta ja riittävästä kuvasta. Siten tämä säännös on luonteeltaan informatiivinen korostaessaan, että siinäkin tarkoitetuissa lähipiiritransaktioissa tulee ottaa huomioon niiden olennaisuus.

PMA 3:11 §. Henkilöstö. Artikla 16.1.h edellyttää liitetietoa "työntekijöiden määrä[stä] keskimäärin tilikauden aikana". Pykälän sanamuoto vastaa voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 8 §:n 1 momentin 1 kohtaa lukuun ottamatta sitä, että pykälä ei edellytä "ryhmittäistä erittelyä". Siten pienyrityksen ei ole tarpeen antaa tietoa esimerkiksi henkilömäärien jakautumisesta sukupuolten mukaan.

Lukumäärään lasketaan mukaan pääsääntöisesti päätoimisissa työsuhteessa olevat henkilöstö. Osa-aikainen henkilöstö muutetaan kokoaikaisiksi osa-aikojen suhteellisten osuuksien yhteismäärän perusteella taikka ilmoittamalla erikseen osa-aikaisen henkilöstön määrä. Kirjanpitoikäntäytännössä keskimää-

räinen luku lasketaan tavanomaisesti siten, että kuukausien loppulukemat lasketaan yhteen ja tämä summa jaetaan tilikauteen sisältyvien kuukausien määrällä. Samalla tavalla ilmoitetaan myös edellisen tilikauden vertailuluku.

PMA 3:12 §. Omien osakkeiden ja osuuksien hankinnat ja luovutukset. Jäsenvaltioilla on harkintavalta myös toimintakertomuksen osalta: EU-maan omalla lainsäädännöllä voidaan vapauttaa pienyritykset toimintakertomuksen laatimisesta sillä edellytyksellä, että mahdolliset omien osakkeiden hankinnat ja luovutukset käyvät ilmi liitetiedoista (19.3 artikla).

Tämä poikkeusmahdollisuus vastaa kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n voimassaolevaa 4 momenttia, joka sallii pienen kirjanpitovelvollisen jättävän toimintakertomuksen laatimatta. Säännös perustuu entisen IV direktiivin 46.3 artiklaan. Tämä helpotus on perusteltua pyysyttää kirjanpitolaissa. Kuitenkin poikkeuksen myötä pienyrityksen on eriteltävä omien osakkeiden hankinnat ja luovutukset liitetietona 19.3 artiklassa viitatus 2012/30/EU-direktiivin 24.2 artiklan mukaisesti.

Viimeksi mainittu artikla edellyttää seuraavia tietoja: **"a)** tilikauden aikana tehtyjen hankintojen perusteet; **b)** tilikauden aikana hankittujen tai luovutettujen osakkeiden lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä osuus, jota osakkeet edustavat merkitystä pääomasta; **c)** vastikkeellisissa hankinnoissa tai luovutuksissa osakkeista suoritettu vastike; **d)** kaikkien yhtiön hankkimien ja sen hallussa olevien osakkeiden lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä osuus, jota osakkeet edustavat merkitystä pääomasta."

Osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 8 §:ssä edellytetään osakeyhtiön toimintakertomuksessa annettavan vastaavankaltaisia tietoja omista osakkeista. Näin on myös osuuskuntalain (421/2013) 8 luvun 8 §:ssä. Jatkovalmistelussa on siten arvioitava erikseen, miten on tarkoituksenmukaisinta yhdenmukaistaa sääntely pienyritysten osalta ottaen huomioon, että pienyrityksiä ei saa velvoittaa esittämään tilinpäätöksessään muita tietoja eikä sisällyttämään tilinpäätökseen muita asiakirjoja kuin mitä direktiivi edellyttää (4.1 ja 4.5 art.).

PMA 3:13 §. Toimintakertomusta vastaavat tiedot. Pykälä perustuu 4.1 artiklan toiseen alakohtaan, joka ei salli jäsenvaltion edellyttävän toimintakertomuksen — eikä minkään muunkaan lisäasiakirjan — sisällyttämistä yksinomaan taseesta, tuloslaskelmasta ja liitetiedoista koostuvaan tilinpäätökseen pienyrittäjien. Kuitenkin pienyrittäjällä on 4.3 artiklassa säädetty velvollisuus oikean ja riittävän kuvan antamiseen. Tämän vuoksi pykälässä viitataan informatiivisesti toimintakertomuksen vaatimuksiin, joiden tarkoitamia tietoja voidaan hyödyntää oikean ja riittävän kuvan antamisessa.

PMA 4 LUKU. MIKROYRITYKSEN TULOSLASKELMA JA TASE SEKÄ LIITETIEDOT

PMA 4:1 §. Mikroyrityksen tuloslaskelmakaavat ja lyhennetty tuloslaskelma. Pykälän 1 momentti säättää mikroyritykselle samat tuloslaskelmakaavat kuin pienyrittäjälle. Toisaalta direktiivin 36.2.b artiklassa sallitaan mikroyrityksen laativan tuloslaskelmansa pienyrittäjien laskelmaa lyhyempänä, jolloin laskelma koostuisi suppeimmillaan vain seuraavista artiklassa tarkoitetuista eristä: "Liikevaihto", "Muut tuotot", "Aine- ja tarvikekulut", "Henkilöstökulut", "Arvon-tarkistukset", "Muut kulut", "Verot" ja "Tulos". Kullakin mikroyrityksellä on kuitenkin mahdollisuus eritellä tarkemmin näitä erä, jolloin laskelman muodostuu pidemmäksi.

Edeltävä luettelo mikroyrityksen tuloslaskelman vähimmäissisällöstä ei ole merkittävästi niukempi kuin mitä voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 1 luvun 10 §:n 3 momentissa sallitaan esitettäväksi pienyrittäjien lyhennetyssä tuloslaskelmassa. Tämä koostuu seuraavista eristä ja välisummista: LIIKEVAIHTO, "Liiketoiminnan muut tuotot", "Liiketoiminnan muut kulut", [VÄLISUMMA:] LIIKEVOITTO (-TAPPIO), "Rahoitustuotot ja -kulut", [VÄLISUMMA:] VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ, "Satunnaiset erät", [VÄLISUMMA:] VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA, "Tilinpäätössiirrot", "Välittömät verot", TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO).

Ottaen huomioon, että satunnaisten tuottojen ja kulujen käsite poistuu myös Suomen

kirjanpitolainsäädännöstä uuden direktiivin myötä, on asetuksen edellä mainittu lyhennetty tuloslaskelmakaava lähes identtinen 36.2.b artiklassa mikroyrityksille tarkoitettun kaavan kanssa. Eron on vain se, että artikla ei erottele rahoitustuottoja ja -kuluja vaan ne sisältyvät "Muut kulut"-erään.

Rahoituskulujen määrä on kuitenkin tärkeä tieto potentiaaliselle rahoittajalle tai muulle yrityksen ulkopuoliselle tilinpäätöksen käyttäjälle, joten rahoituskuja koskevaa informaatiota on syytä edellyttää myös mikroyrityksen tilinpäätökseltä. Tällaista lisätietoa voidaan edellyttää kansallisesti mikroyrityksenkin lyhennetyssä tilinpäätöksessä, sillä 36.2.b artikla on jäsenvaltio-optio ja vastaa tietoa edellytetään myös pienyrittäjien tuloslaskelmassa, vaikka se olisi lyhennetty 14.1 artiklan mukaisesti.

Tämän vuoksi on tarkoituksenmukaista säätää mikroyrityksille omaa lyhennetty tuloslaskelmakaava, joka on direktiivin vähimmäisvaatimuksia kattavampi. Tätä koskeva säännös sisältyy pykälän 2 momenttiin. Kun mikroyrityksen tuloslaskelma lyhennetään kululajikohtaisesta kaavasta, se koostuu seuraavista nimikkeistä: Bruttotulos, Henkilöstökulut, Poistot ja arvonalentumiset, Liiketoiminnan muut kulut, Liikevoitto (-tappio), Rahoitustuotot ja -kulut, Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja, Tilinpäätössiirrot, Tuloverot, Muut välittömät verot ja Tilikauden voitto (tappio).

Artiklassa 36.1.a säädetään mikroyritystä koskevasta poikkeusmahdollisuudesta koskien "ennakkomaksujen ja siirtosaamisten" sekä "siirtovelkojen" esittämismahdollisuutta: "ennakkomaksujen ja siirtosaamisten" sekä "siirtovelkojen" esittämismahdollisuus. Jos jäsenvaltio käyttää tätä mahdollisuutta, se voi sallia kyseisten yritysten poiketa, mutta ainoastaan [36.2.b.vi artiklassa] tarkoitettujen muiden kulujen osalta, [6.1.d artiklasta] siltä osin kuin on kyse "ennakkomaksujen ja siirtosaamisten" sekä "siirtovelkojen" huomioon ottamisesta, edellyttäen, että tästä on ilmoitettu tilinpäätöksen liitetiedoissa tai [36.1.b artiklan] mukaisesti taseen lopussa" (engl. the obligation to present 'Prepayments and accrued income' and 'Accruals and deferred income'. Where a Member State makes use of that option, it may permit those undertakings, only in respect of other charges as referred to in

point (b)(vi) of paragraph 2 of this Article, to depart from point (d) of Article 6(1) with regard to the recognition of 'Prepayments and accrued income' and 'Accruals and deferred income', provided that this fact is disclosed in the notes to the financial statements or, in accordance with point (b) of this paragraph, at the foot of the balance sheet").

Jos jäsenvaltio käyttää tätä mahdollisuutta hyväkseen, saadaan "ennakkomaksut ja siirtosaamiset" sekä "siirtovelat" ottaa **36.2.b** artiklan mukaisessa lyhennetyssä tuloslaskelman "Muissa kuluissa" huomioon **6.1.d** artiklassa säädetystä suoriteperusteesta poiketen sillä edellytyksellä, että tästä poikkeuksesta ilmoitetaan liitetietona tai **36.1.b** artiklan mukaisesti taseen lopussa. Poikkeusmahdollisuus koskee nimenomaan vain "Muuta kuluja", jotka saadaan siten merkitä mikroyrityksen lyhennettyyn tuloslaskelmaan maksuperusteen mukaisesti. Toisaalta lyhennetyssä tuloslaskelman "Aine- ja tarvikkekuluissa" ja "Henkilöstökuluissa" ei voida poiketa suoriteperusteesta **36.1.a** artiklan nojalla. – Tämä helpotus on omiaan keventämään hallinnollista työtä mikroyrityksissä samoin kuin niiden kirjanpitoa hoitavissa tilitoimistoissa siinä määrin, että poikkeus on perustelua saat-taen voimaan myös Suomessa. Poikkeus ei olennaisesti vaikuta oikean ja riittävän kuvan saamiseen mikroyrityksestä, sillä muita kuluja lukuun ottamatta tuloslaskelma- ja tase-erät ovat suoriteperusteisia.

PMA 4:2 §. Mikroyrityksen tase. Pykälän 1 momentti säätää mikroyritykselle saman tasekaavan kuin pienyritykselle. Toisaalta direktiivin **36.2.a** artiklassa sallitaan mikroyrityksen laativan taseensa pienyrityksen tase-laskelmaa lyhyempänä, jolloin vastaavaa-puolelle tulisivat esitettäväksi vain seuraavat direktiivin **III-** ja **IV-**liitteissä kirjaimella merkityt erät: "Merkitty maksamaton pää-oma" (edellyttäen, että kansallinen laki salli esittämisen vastattavaa-puolella), "Perustamismenot" (edellyttäen, että kansallinen laki sallii niiden aktivoimisen), "Pysyvät varat" ja "Lyhytaikaiset varat", ja taseen vastattavaa-puolelle: "Oma pääoma", "Varaukset" ja "Vieras pääoma".

Tällainen tasekaava on selvästi suppeampi kuin Suomen voimassaolevan kirjanpitoase-tuksen 1 luvun 7 §:n mukainen lyhennetty ta-se, jonka vastaavaa-puoli jakautuu seuraavas-

ti (kirjanpitolautakunnan yleisohje 21.11.2006, kohta 4.3): PYSYVÄT VAS-TAAVAT: "Aineettomat hyödykkeet", "Ai-neelliset hyödykkeet", "Sijoitukset"; VAIH-TUVAT VASTAAVAT: "Vaihto-omaisuus", "Pitkäaikaiset saamiset" (erittely: Myyn-tisaamiset, Laskennalliset verosaamiset, Muut saamiset), "Lyhytaikaiset saamiset" (erittely: Myyntisaamiset, Laskennalliset ve-roosaamiset, Muut saamiset), "Rahoitusarvo-paperit", "Rahat ja pankkisaamiset".

Toisaalta voimassaolevan asetuksen edellä mainitun 1 luvun 7 §:n tarkoittama vastatta-vaa-puoli lyhennetyssä taseessa koostuu seu-raavasti: "OMA PÄÄOMA: "Osake-, osuus-tai muu vastaava pääoma", "Käyvän arvon rahasto", "Muut rahastot", "Edellisten tili-kausien voitto (tappio)", "Tilikauden voitto (tappio)"; TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMA; PAKOLLISET VARAUKSET; VIERAS PÄÄOMA: "Pitkäaikainen vieras pääoma" (erittely: Saadut ennakot, Ostovelat, Laskennalliset verovelat, Muut velat), "Ly-hytaikainen vieras pääoma" (erittely: Saadut ennakot, Ostovelat, Laskennalliset verovelat, Muut velat).

Tarkoituksenmukaista on, että mikroyrityk-sen tasekaava on suppeampi kuin pienyrityk-selle säädetty kaava. Toisaalta **36.2.a** artiklan mukaisesti lyhennetty mikroyrityskaava on oikean ja riittävän kuvan saamisen kannalta sangen niukka, sillä se ei edellytä tiedon an-tamista siitä, mikä on aineettomien hyödyk-keiden osuus vastaavaa-puolelle merkittävis-tä omaisuuseristä eikä toisaalta tietoa siitä, mikä osuus vastattaviin merkitystä vieraasta pääomasta on lyhytaikaista. Näitä koskevia lisätietoja voi EU-maa edellyttää kansallises-ti, sillä **36.2.a** artiklan soveltaminen on jä-senvaltio-optio ja asianomaiset tiedot ovat sellaisia, että ne esitetään **14.1** artiklan nojal-la erikseen myös pienyritystä koskevassa ly-hennetyssä tasekaavassa. Siten nämä lisätie-tovaatimukset mikroyritykselle eivät ylitä si-tä, mitä edellytetään pienyritykseltä.

Lisäksi on tarkoituksenmukaista, että mi-kroyritystä koskevassa tasekaavassa eritellään ne erät, jotka sitä koskevassa laissa – kuten osakeyhtiölaissa tai osuuskuntalaissa – on säädetty omaan pääomaan kuuluviksi. Siten osakeyhtiömuotoisessa pienyrityksen tilin-päätöksestä saadaan tieto esimerkiksi arvon-korotusrahaston, käyvän arvon rahaston ja

muiden lakimääräisten rahastojen suuruudesta. Tämäkin kansallinen lisätietovaatimus on direktiivin sallima sen myötä, että **36.2.a** artikla on jäsenvaltio-optio. Nämä vaatimukset on koottu pykälän 2—4 momenttiin.

PMA 4:3 §. Esittämistavan jatkuvuus sekä kaavanmukaisuudesta poikkeaminen. Pykälässä on viittaussäännös, jonka nojalla pienyritystä koskevat 2 luvun 4—7 §:t tulevat sovellettaviksi myös mikroyrityksessä.

PMA 4:4 §. Mikroyrityksen liitetiedot. Mikroyrityksen vähimmäisliitetiedoista säädetään **36.1.b** artiklan jäsenvaltio-optiossa: "Jäsenvaltiot voivat vapauttaa mikroyrityksen — — velvoit[teesta] laatia **16** artiklan mukaisesti — — liitetiedot" edellyttäen, että "taseen lopussa" [engl. at the foot of the balance sheet"] esitetään:

- **16.1.d** artiklassa tarkoitetut taseen ulko-
puolisten sitoumukset;

- **16.1.e** artiklassa tarkoitetut luotot hallin-
toelinten jäsenille ja heidän puolesta annetut
vakuudet; sekä

- **2012/12/30/EU-direktiivin 24.2** artiklan
mukaiset tiedot omien osakkeiden hankin-
noista ja luovutuksista.

Liitetietojen supistamista näin äärimmäisellä tavalla ei voida pitää perusteltuna oikean ja riittävän kuvan saamisen kannalta, joten **36.1.b** artiklaa ei sisällytetä Suomen kirjanpitolakiin. Ottaen huomioon oikean ja riittävän kuvan tavoitteen, on perusteltua pysyttää mikroyrityksen liitetietovaatimukset lähes yhtä laajoina kuin mitä edellytetään pienyrityksiltä direktiivin **16.1** ja **16.2** artikloissa, kuitenkin edellyttäen, että ne ovat merkityksellisiä pienyrityksissä.

Kaikki pienyrityksiä koskevat direktiivi-
vaatimukset eivät kuitenkaan ole tarkoituk-
senmukaisia mikroyrityksissä. Tämä koskee
liitetietoa rahoitusvälineiden käyvän arvon
mukaisesta arvostamisesta, josta säädetään
16.1.c artiklassa. Siten niitä ei ole sisällytetty
mikroyritystä koskeviin liitetietovaatimuksiin
pykälän *1 momentissa*.

Toisaalta — koska mikroyritykset ovat
pienyritysten osajoukko — ei mikroyrityksil-
täkään voida kansallisesti vaatia, että ne esit-
täisivät muita liitetietoja kuin mitä direktii-
vissä edellytetään (**16.3** art.: "Jäsenvaltiot ei-
vät saa vaatia, että pienet yritykset esittävät
muita tietoja kuin tässä artiklassa edellyte-
tään tai sallitaan"). Tästä huolimatta *2 mo-*

mentti, jossa viitataan toimintakertomukselta
edellytetyn yhden tai useamman tiedon esit-
tämiseen liitetietona, ei ole direktiivin vastai-
nen. Momentin sanamuodosta ilmenee sään-
nöksen tahdonvaltaisuus: se ohjaa informa-
tiivisesti mikroyritystä, muttei ole velvoitta-
va. Verrattuna pienyritystä koskevaan vas-
taavaan 3 luvun 14 §:ään, mikroyrityksen
harkintavalta on pienyritystä laajempi, sillä
36.4 artiklan nojalla mikroyrityksellä ei ole
— toisin kuin pienyrityksellä — velvoitetta
esittää täydentäviä liitetietoja oikean ja riittä-
vän kuvan antamiseksi.

PMA 5 LUKU. MUUT SÄÄNNÖKSET

PMA 5:1 §. Voimaantulo. Asetus tulee
voimaan [*].[*].2015. Direktiivi edellyttää,
että jäsenvaltiot saattavat sen edellyttämät
säännökset kansallisesti voimaan viimeistään
20 päivänä heinäkuuta 2015 (**53.1** art.).
Mainitun artiklan **toisessa** alakohdassa kui-
tenkin sallitaan säännösten soveltaminen vas-
ta tilinpäätöksessä, joka laaditaan 1 päivänä
tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavalta ti-
likaudelta. Pykälässä on tämän mukainen
siirtymäsäännös, joka on yhdenmukainen san-
kanssa, mitä säädetään kirjanpitolain muutok-
sen voimaantulosta asianomaisen lain 9 luvun
2a §:n kanssa ja kirjanpitoasetuksen 6 luvun
3 §:ssä.

1.3 Kirjanpitoasetus

KPA 1 LUKU. TULOSLASKELMA- JA TASEKAAVAT

KPA 1:1 §. Kululajikohtainen tuloslaskelma. Pykälä *1 momentti* vastaa voimassaolevaa säännöstä eräin lakiteknisin täsmennyksin. Merkittävimmät näistä perustuvat satunnaisen erän määritelmäsäännöksen kumoamiseen kirjanpitolain 4 luvun 2 §:stä. Tämän mukaisesti satunnaisia eriä ei eritellä enää myöskään tuloslaskelmassa. Kirjanpitoikäytännössä on pidetty satunnaisena eränä muun muassa konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) tarkoittamaa konserniavustusta. Kirjanpitolain 4 luvun 2 §:n kumoamisen myötä tarkennetaan momentin mukaista laskelmakaavaa lisäämällä tilinpäätössiirtojen ryhmään oma kohta konserniavustuksille. Lisäksi kaavan nimikkeistössä muutetaan kohta "Vapaaehtoisten varustusten muutos" muuttoon "Verotusperusteisten varustusten muutos", mikä vastaa kirjanpitolain 5 luvun 15 §:n täsmennystä.

Niin ikään *3 momentti* satunnaisiin eriin liittyvien verojen erittelyistä kumotaan tarpeettomana. Pykälän *4 momentin* kumoaminen puolestaan perustuu siihen, että säännökset lyhennetystä tuloslaskelmasta on siirretty asetukseen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

KPA 1:2 §. Toimintokohtainen tuloslaskelma. Pykälään on tehty vastaavanlaiset lakitekniset muutokset kuin edeltävään 1 §:ään.

KPA 1:3 §. Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma. Myös tämän pykälän *1 momentin* tuloslaskelmakaavaa on lyhennetty poistamalla siitä satunnaiserien vaikutuksen erittely. Myös *2—4 momenttien* kirjoitusasu on selvennetty lakiteknisesti. Lisäksi *3 momentin* säännöstä sidottujen rahastojen erittelystä on laajennettu kirjanpitolautakunnan asiasta antaman lausunnon **1884/2012** mukaisesti.

Pykälän uusi *5 momentti* mahdollistaa 1 ja 2 §:n kaavojen hyödyntämisen vaihtoehtona myös aatteellisissa yhteisöissä ja säätiöissä. edellytyksenä kuitenkin on, että tällöin liitetietona esitetään tämän pykälän 1 momentissa säädetyt erittelyt.

KPA 1:4 §. Kiinteistön tuloslaskelma. Pykälä vastaa voimassaolevaa säännöstä luokunottamatta sitä, että kaavassa ei enää eritellä satunnaiserien vaikutusta.

KPA 1:5 §. Ammatinharjoittajan tuloslaskelma. Pykälä kumotaan kirjanpitolain 1 luvun 1a §:n myötä, sillä mainitun pykälän 1 momentissa säädetään tyhjentävästi ammatinharjoittajan kirjanpitovelvollisuuden sisällystä.

KPA 1:6 §. Tase. Pykälä vastaa voimassaolevaa säännöstä. Pykälän *1 momenttia* on kuitenkin tarkennettu lakiteknisesti. Taseen omassa pääomassa on vastattavaa-puolella siirretty "Käyvän arvon rahasto" -nimikkeeseen paikkaa ja lisätty nimike "Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto".

Lisäksi Tilinpäätössiirtojen kertymä -ryhmässä on muutettu "Vapaaehtoisten varustusten" nimike on muutettu kuvaavampaan muotoon "Verotusperäiset varaukset", mikä vastaa kirjanpitolain 5 luvun 15 §:n uutta otsikkoa. Ryhmässä "Vieraspääoma" on puolestaan nimetty "Eläkelainat" -kohta uudelleen "Takaisinlainoiksi työeläkevakuutuslaitoksilta".

KPA 1:7 §. Lyhennetty tase. Pykälä kumotaan, sillä lyhennettyä tasetta koskeva säännöstö on siirretty asetukseen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

KPA 1:8 §. Esittämistavan jatkuvuus. Pykälä sisältää **9.1** artiklaan perustuvan säännöksen tuloslaskelman ja taseen esittämistavan muuttamisesta. Säännöksen sanamuotoa on tarkennettu mainitun artiklan mukaiseksi.

Artiklan **ensimmäinen** virke kuuluu: "Tasekaavaa ja tuloslaskelmakaavaa ei saa muuttaa tilivuodesta toiseen." Tämä säännös koskee johdonmukaisuutta tilinpäätöksen muodon suhteen. Sisältöä koskeva johdonmukaisuusvaatimus taas on **6.1.b** artiklassa ("tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sekä arvostusperusteita on noudatettava johdonmukaisesti tilivuodesta toiseen"; engl. accounting policies and measurement bases), joka on saatettu voimaan kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n 1 momentin 2 kohdalla.

Artiklan **toisessa** virkkeessä säädetään poikkeusmahdollisuudesta: "Tästä periaat-

teesta saadaan kuitenkin poiketa poikkeustapauksissa, jotta voidaan antaa oikea ja riittävä kuva yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta." Toisin kuin virkkeessä edellytetään, entisen IV direktiivin 3 artikla ei nimenomaisesti nimenyt oikeaa ja riittävää kuvaa perusteeksi esittämistavan muuttamiselle. Tätä koskeva lisäys on tehty pykälään.

Kaavan muuttamista aikaisempaa yksityiskohtaisemmaksi on pidettävä hyvän kirjanpitoavan mukaisena valintana; se ei käytännössä voine vaarantaa oikeaa ja riittävää kuvaa. Toisaalta, kuten kirjanpitolaustakunnan ratkaisussa **1788/2006** katsottiin, että kynnys kaavan pelkistämiseksi on asetettava korkeammalle kuin muutettaessa kaavaa aikaisempaa yksityiskohtaisemmaksi.

Artiklan **9.1 kolmas** virke velvoittaa liitetiedon antamiseen: "Poikkeamat ja niiden perustelut on esitettävä tilinpäätöksen liitetiedoissa." Jäljempänä 2 luvun 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa on tämän virkkeen edellyttämä liitetietovaatimus.

KPA 1:9 §. Yksityiskohtaisempi esittäminen. Voimassaoleva *1 momentti* on siirretty pykälän 2 momentiksi. Uusi 1 momentti perustuu **9.2** artiklan **kolmanteen** virkkeeseen, jota käsitellään kirjanpitolain 5 luvun 15 §:n yhteydessä.

Voimassaolevan 1 momentin kanssa samasanainen *2 momentti* täydentää edeltävää 8 §:ää. Artiklan **9.2 toinen** virke sallii direktiivikaavoja yksityiskohtaisemman esittämistavan: "Jäsenvaltioiden on sallittava erien jaottelu edelleen tätä yksityiskohtaisemminkin noudattaen kuitenkin määrättyjä kaavoja." Entisen IV 4.1 artiklan toinen virke kuitenkin sisälsi lähes samasanaisen säännöksen.

Sanamuodoltaan velvoittavana pykälä on ankarampi kuin artikla, joka sallii yksityiskohtaisemman esittämisen, muttei välittömästi velvoita siihen. Pykälä ei kuitenkaan ole direktiivin vastainen, sillä artikla ei tältä osin rajoita jäsenvaltioiden oikeutta asettaa sitä pidemmälle menevämpiä velvoitteita. Velvoitetta on pidettävä tarkoituksenmukaisena ottaen huomioon, että tavoitteena on oikean ja riittävän kuvan antaminen.

KPA 1:10 §. Erien yhdisteleminen. Pykälän *1 momentti* ja *2 momentti* kumotaan tarpeettomina, sillä niitä vastaava – **6.1.g** artik-

laan perustuva – netottamiskielto on sisällytetty kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n tilinpäätösperiaatteiden 1 momenttiin uudeksi 7 kohdaksi. Sen mukaan taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat erät ja tuloslaskelmassa tuotot ja kulut esitetään täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Lisäksi on tämän asetuksen 2 luvun 2 §:ään sisällytetty uusi 5a momentti, jossa **6.2** artiklan edellyttämällä tavalla velvoitetaan antamaan liitetieto yhdisteltyjen erien bruttomääristä. Artiklan mukaan "– – jäsenvaltiot voivat erityisissä tapauksissa sallia yrityksille varoihin ja velkoihin kuuluvien erien tai tuottojen ja kulujen vähentämisen toisistaan tai vaatia sitä, edellyttäen että toisistaan vähennetyt erät eritellään bruttosummina tilinpäätöksen liitetiedoissa."

Pykälän 3 momentin ja 4 momentin pohjana on **9.3** artiklan **toisen** alakohdan jäsenvaltio-optio: "Jäsenvaltiot voivat sallia tai vaatia, että taseen ja tuloslaskelman arabialaisin numeroin merkityt erät voidaan yhdistää,

- jos ne eivät ole määrältään merkittäviä sen kannalta, että yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta annetaan oikea ja riittävä kuva, tai

- jos siten parannetaan selkeyttä, edellyttäen että näin yhdistetyt erät käsitellään erikseen tilinpäätöksen liitetiedoissa." Vastaava säännös oli myös entisessä IV direktiivissä (4.3 art.).

Kirjanlautakunnan yleisohjeessa **21.11.2006** tuloslaskelman ja taseen esittämisestä korostetaan, että voimassaolevien momenttien tarkoittamaa "vähämerkityksellisyttä" tulee tulkita suppeasti (kohdat 2.3 ja 4.5 kohta). Siten epäselvässä tai tulkinnanvaraisessa tilanteessa yhdistelemistä ei tule tehdä. Tämän korostamiseksi kummankin momentin sanamuotoa on täsmennetty siten, että merkityksen sijasta säännöksissä viitataan kirjanpitolain 3 luvun 2a §:n tarkoittamaan olennaisuuteen: yhdisteleminen on siten mahdollista vain silloin, kun sen vaikutus epäolennainen oikean ja riittävän kuvan kannalta. Momenteissa - kuten voimassaolevissa säännöksissä - on lisäksi rajattu yhdistämis-mahdollisuuden ulkopuolelle tiettyjä tärkeitä tuloslaskelma- ja tase-eriä, jotka ovat olennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Artikla velvoittaa liitetiedon esittämiseen yhdistelystä erästä. Tämän velvoitteen voimaansaattava säännös sisältyy 2 luvun 2 §:n 1 momentin uuteen 5b kohtaan.

KPA 1:11 §. Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen. Voimassaolevan säännöksen tavoin pykälän 1 momentti sisältää 9.3 artiklan ensimmäisen alakohdan ensimmäistä virkettä vastaavan poikkeussäännöksen. Mainitun virkkeen mukaan "[t]aseen ja tuloslaskelman arabialaisin numeroin merkittyjen erien kaavaa, nimikkeitä ja ilmaisuja on muutettava, jos yrityksen erityisluonne sitä edellyttää."

Direktiivi sisältää myös jäsenvaltio-option, joka sallisi erikseen säädettävän, milloin tällainen poikkeus on tehtävä. Artiklan 9.3 ensimmäisen alakohdan toinen virke: "Jäsenvaltiot voivat vaatia tällaisia muutoksia tietyillä toimialoilla toimivilta yrityksiltä." — Suomessa ei ole nähty erityistä tarvetta tällaiseen toimialakohtaiseen nimikkeistöön.

Pykälän 3 momentin ensimmäinen virke selventää, ettei niin sanottuja nollarivejä ei esitetä silloin, kun ei ole euromääräistä lukuarvoa tuloslaskelma- tai tasekaavan tietyille rivoille päättyneeltä eikä sitä edeltäneeltä tilikaudelta. Virkkeen sanamuotoa on täsmennetty sen korostamiseksi, että tällaiset rivit poistetaan laadittavasta tuloslaskelma- tai tasekaavasta. Nollarivien esittäminen vaikeuttaisi tarpeettomasti tilinpäätöksen lukemista.

Direktiivi ei sisällä säännöstä asiasta, vaikka entisen IV direktiivin 4.5 artiklan mukaan "[t]aseen tai tuloslaskelman erää, johon liitettävää lukua ei ole, ei ilmoiteta, ellei edelliseltä tilikaudelta ole — — vastaavaa lukua." Direktiivisäännöksen puuttumisesta huolimatta momentti on kuitenkin tilinpäätöstekniikkaa selventävä, joten se on tarkoituksenmukaista pysyttää asetuksessa. Momentin mukainen menettelytapa ei ole direktiivin vastainen.

Momentin toisessa virkkeessä puolestaan todetaan, etteivät asetuksen laskelmakaavojen numero- ja kirjaintunnisteet ole pakollisia. Siten kirjanpitovelvollinen voi numeroida tulos- ja tase-laskelmiensa rivit haluamallaan tavalla. Direktiivikään ei nimenomaisesti velvoita tietyjen kirjain- ja numerotunnisteiden käyttämiseen. Ne on siten ymmärrettävä yksinomaan esitysteknisiksi valinnoiksi.

Direktiivi sisältää erityisen jäsenvaltio-option tilinpäätöstietojen sähköisen toimit-

tamisen edistämiseksi. Artiklan 9.4 mukaan "[p]oiketen siitä, mitä [9.2 ja 9.3 artiklassa] säädetään, jäsenvaltiot voivat rajoittaa yrityksen mahdollisuutta poiketa liitteissä III–VI vahvistetuista kaavoista siinä määrin kuin se on tarpeen tilinpäätösten toimittamiseksi sähköisesti."

KPA 2 LUKU. RAHOITUSLASKELMA JA LIITETIEDOT

2:1 §. Rahoituslaskelma. Voimassaolevaa säännöstä vastaava pykälä sisältää täydentävät säännökset kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetun rahoituslaskelman sisällöstä. Kuten mainitun lainkohdan perusteluissa todetaan, säännökset rahoituslaskelmasta ovat täysin kansallisia; direktiivi ei edellytä rahoituslaskelman sisällyttämistä tilinpäätökseen.

Rahoituslaskelman tulee kuvata yrityksen liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoja. Kirjanpitolautakunta on yleisohjeellaan 30.1.2007 tarkentanut menettelyjä rahoituslaskelman laatimisesta.

KPA 2:1 §. Tilinpäätöksen esittämistapa koskevat liitetiedot. Luvun rakennetta on selkeytetty siirtämällä tilinpäätösperiaatteita koskevat säännökset jäljempänä uuteen 2a §:ään, kun taas tässä pykälässä pysytetään luonteeltaan teknisemmät liitetietovaatimukset tuloslaskelman ja taseen muodosta sekä tietojen esittämistavasta. Pykälän uusi otsikko kuvaa tätä muutosta.

Rakennemuutoksen myötä nykyisen pykälän 1 momentin 1 kohta on siirretty 2a §:n 1 momentiksi.

Momentin 2 kohdan sanamuoto on sama kuin voimassaolevassa säännöksessä. Kohta sisältää 1 luvun 8 §:ää täydentävän liitetietovaatimuksen, joka perustuu 9.1 artiklan kolmanteen virkkeeseen: "Poikkeamat [aikaisemmasta tase- tai tuloslaskelmakaavasta] ja niiden perustelut on esitettävä tilinpäätöksen liitetiedoissa." Vastaava velvoite sisältyi entisen IV direktiivin 3 artiklaan.

Voimassaolevan säännöksen mukainen 3 kohta vastaa 9.5 artiklan toisen virkkeen jäsenvaltio-optiota: "— — jäsenvaltiot voivat edellyttää edellistä tilivuotta koskevan luvun mukauttamista". Entisessä IV direktiivissä oli samansisältöinen säännös (4.4 art. toinen virke).

Liitetietovaatimus liittyy **9.5** artiklan **ensimmäiseen** virkkeeseen, joka edellyttää vertailutietoa edelliseltä tilikaudelta: "Taseen ja tuloslaskelman jokaisen erän osalta on ilmoitettava – – vastaavaa erää koskeva luku edellisen tilivuoden osalta." Sama säännös oli myös IV direktiivissä (4.4 art. ensimmäinen virke). Tämä velvoite sisältyy kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 2 momentin ensimmäiseen virkkeeseen.

Momentin 4 kohta vastaa **9.5** artiklan **kolmatta** virkettä: "Tiedot vertailukelpoisuuden puuttumisesta ja lukujen oikaisemisesta sekä niitä koskevat selvitykset on aina esitettävä liitetiedoissa." Näin säädettiin myös entisessä IV direktiivissä (4.4 art. kolmas virke).

Kohdan sanamuotoon ei ole tehty muutoksia.

Momentin 5 kohta vastaa entisen IV direktiivin 29.2 artiklan toista virkettä, jossa edellytettiin selvitystä muihin tilikausiin kohdistuvien tuottojen ja kulujen määrästä ja luonteesta, jos nämä tuotot ja kulut eivät ole vähämerkityksellisiä toiminnan tuloksellisuuden arvioinnin kannalta. Vaikka uudessa direktiivissä ei ole vastaavaa säännöstä, on oikean ja riittävän kuvan tavoitteen kannalta tarkoituksenmukaista pysyttää tämä liitetietovaatimus asetuksessa. Direktiivi sallii tällaisen lisävaatimuksen, sillä se ei ulotu pien eikä mikroyrityksiin.

Voimassaolevan säännöksen tavoin liitetietovaatimus koskee myös virheiden korjauksia. Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan **1750/2005** katsonut, että liitetietona pitää eritellä sellaiset muutokset omaan pääomaan, jotka aiheutuvat tilinpäätöspäätösten virheiden oikaisusta.

Momentin uusi 5a kohta perustuu **6.2** artiklaan, jonka mukaan "– – jäsenvaltiot voivat erityisissä tapauksissa sallia yrityksille varoihin ja velkoihin kuuluvien erien tai tuottojen ja kulujen vähentämisen toisistaan tai vaatia sitä, edellyttäen että toisistaan vähennetyt erät eritellään bruttosummina tilinpäätöksen liitetiedoissa." Entisessä IV direktiivissä ei ollut vastaavanlaista säännöstä.

Kohta ei velvoita liitetietoerittelyn esittämiseen, jos se on epäolennainen kirjanpitolain 3 luvun 2a §:n tarkoittamalla tavalla oikean ja riittävän kuvan kannalta.

Momentin uuden 5b kohdan pohjana on **9.3** artiklan **toinen** alakohta: "– – taseen ja tuloslaskelman arabialaisin numeroin merkityt erät voidaan yhdistää, jos ne eivät ole määrältään merkittäviä sen kannalta, että yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta annetaan oikea ja riittävä kuva, tai jos siten parannetaan selkeyttä, edellyttäen että näin yhdistetyt erät käsitellään erikseen [engl. are dealt with separately] tilinpäätöksen liitetiedoissa." Niin ikään IV edellytti tällaista liitetietoa (4.3.b art.).

Toisin kuin 5a kohdassa, tämä kohdan velvoitteen täyttämiseksi ei välttämättä esitettävä bruttomääriä yhdistellyistä eristä, vaan riittää, että liitetietona kerrotaan, mitkä erät on yhdistetty keskenään, jollei bruttomäärien ilmoittamatta jättäminen vaaranna oikean ja riittävän kuvan saamista.

Momentin 6 kohta vastaa **12.1** artiklaa, jonka mukaan "[k]un omaisuus [engl. an asset] tai velka liittyy useampaan kuin yhteen kaavassa mainittuun erään, sen suhde muihin eriin on ilmoitettava joko kohdassa, johon se merkitään, tai liitetiedoissa." Sama velvoite oli IV direktiivin 13.1 artiklassa, tosin siinä edellytettiin tietoa vain, "– – jos sillä on merkitystä tilinpäätöksen ymmärrettävyyden kannalta."

Esimerkki kohdassa tarkoitettusta seikasta on yhtenä eränä esitettävä fuusiotappio, joka liittyy useampaan aineettomiin hyödykkeisiin kuuluvaan nimikkeeseen, kuten aineettomiin oikeuksiin ja kehittämismenoihin (Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportti (KTM 8/1996) osa I s. 53–54).

Voimassaoleva 7 kohta kumotaan, sillä vastaavanlainen säännös on sisällytetty edellä uuden 1a §:n 1 momentin 7 kohdaksi.

Pykälän 2 momentti kumotaan, sillä vastaava säännös on sisällytetty jäljempänä 4 §:n uudeksi 7 momentiksi.

Pykälän 3 momentti on siirretty käypää arvon koskevan uuden 5a §:n 2 momentin ensimmäiseksi virkkeeksi.

Voimassaoleva 4 momentti kumotaan tarpeettomana, sillä pienyrityksiä ja mikroyrityksiä koskevat liitetietovaatimukset on siirretty erikseen annettavaan asetukseen.

KPA 2:2a §. Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet. Informaation hyödyllisyyden ja luotettavuuden kannalta on tärkeää, että tietojen käyttäjä tietää ne perusteet, joiden mu-

kaan tilinpäätöksessä esitetyt luvut on määritetty. Tässä tarkoituksessa voimassaolevaa 2 §:n 1 momentin 1 kohtaa vastaavaan *1 momentin ensimmäiseen virkkeeseen* sisältyy **16.1.a** artiklan mukainen velvoite esittää liitetietona "tilinpäätöksen laatimisperiaatteet".

Entisessä IV tilinpäätösdirektiivissä velvoite oli suppeampi (43.1 art.), sillä se koski vain "arvostusmenetelmiä ja poistojen laskemisessa käytettyjä menetelmiä" (engl. the valuation methods applied to various items in the annual accounts, and the methods employed in calculating the value adjustments).

Informaation hyödyllisyyttä silmälläpitäen lähtökohtana on, että sellaisia laadintaperiaatteita, joista kirjanpitolaki tai -asetus ei sallii poikettavan, ei ole tarpeen erikseen luettelaa. Painopiste on kirjanpitovelvollisen tekemisissä valinnoissa eri vaihtoehtojen välillä.

Vaihto-omaisuuden arvostamisessa noudetaan alimman arvon periaatetta kirjanpitolain 5 luvun 6 §:ssä säädettyllä tavalla. Hankintamenon määrittämiselle on kuitenkin useampi 4 luvun 5 §:n 4 momentissa säädetty vaihtoehto, joista laatimisperiaatteissa voidaan mainita ne, kirjanpitovelvollinen soveltaa, jollei käytössä ole oletama siitä, että hyödykkeet käytetään siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu. Tämä oletama sisältyy *2 momentin 1 kohtaan*.

Periaatekuvauksen ulkopuolelle voidaan jättää myös kehittämisenotot, jos niitä ei ole aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n sallimalla tavalla. Sama koskee 5 luvun 9 §:ssä tarkoitettua liikearvoa, kuten myös mainitun luvun 11 §:ssä tarkoitettua muuta pitkävaikutteista menoa. Edellä mainittuja seikkoja koskevat oletusnäkökohdat on otettu *2 momentin 2 kohdaksi*.

Tilinpäätös laaditaan kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettun suoriteperiaatteen mukaisesti. Kuitenkin kirjanpitolain 5 luvun 4 §:ssä tarkoitettua pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata suoriteperusteesta poiketen tuotoksi valmistusasteen perusteella. Jos tällaista menettelyä noudatetaan – toisin kuin *2 momentin 3 kohdan* olettamassa, kuuluu sitä koskeva selvitys laatimisperiaatteisiin.

Kirjanpitolain 5 luvun 2 §:ssä tarkoitettujen saamisten ja rahoitusvarojen arvostamista koskevat säännökset eivät ole valinnaisia eli

lainkohdassa edellytetään varovaisuusperiaatteen mukaisesti merkitsemistä enintään todennäköiseen arvoon. Siten rahoitusvälineiden arvostamisesta ei ole tarpeen mainita *2 momentin 4 kohdan* tarkoittaman laatimisperiaatteenä muuta kuin siinä tapauksessa, että kirjanpitovelvollinen hyödyntää saman luvun 5a §:n optiota rahoitusvälineiden merkitsemisestä käypään arvoonsa. Sama koskee mainitun luvun 5b §:n tarkoittamia sijoituskiinteistöjä.

Momentin *5 kohdaksi* on sisällytetty voimassaolevan 2 §:n 1 momentin 7 kohtaa vastaava säännös valuuttamääraisten erien muuntokurssin käyttämisestä. Säännös on Suomen kansallinen. Direktiivi ei nimenomaisesti edellytä tällaista liitetietoa, kuten ei myöskään aikaisempi IV direktiivi. Muuntamista koskeva perussäännös on kirjanpitolain 5 luvun 3 §, jonka nojalla muunnossa käytetään tilinpäätöspäivän kurssia, jollei ole sitouduttu muuhun kurssiin. Ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserien muunnosta säädetään erikseen kirjanpitolain 6 luvun 6 §:ssä.

Toisin kuin pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöstietoja koskevan asetuksen 3 luvun 1 §:ssä, tähän momenttiin ei ole sisällytetty verotussäädäntöön perustuvia oletusnäkökohtia kirjanpitolain 5 luvun 5a §:ssä tarkoitettujen aineettomien oikeuksien eikä muidenkaan pysyviin vastaaviin kuuluvien erien poistoista, sillä muiden kirjanpitovelvollisten kohdalla eivät verotusnäkökohdat ole tilinpäätöskäytännössä yhtä keskeisessä asemassa kuin pien- ja mikroyrityksissä.

Laatimisperiaatteissa on syytä mainita, jos kirjanpitovelvollinen hyödyntää kirjanpitolain 7a luvun 3 §:n 2 momentin sallimaa vaihtoehtoa laatia tilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) mukaisesti. Tämän vaihtoehdon soveltaminen on käytännössä harvinaista, joten oletama on, että sitä ei hyödynnetä, kuten uudesta *3 momentista* ilmenee.

KPA 2:3 §. Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot. Pykälän *1 momentin 1 kohta* perustuu **18.1.a** artiklaan, joka koskee suuryrityksiä ja yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä: "Suurten yritysten ja yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen on – esitettävä – liitetiedoissa – liikevaihdon eritely toimialoittain ja maantieteellisten markkinoiden mukaan, jos kyseiset toimialat ja

markkinat eroavat merkittävästi toisistaan ottaen huomioon tuotteiden myynnin ja palvelujen tarjoamisen järjestäminen". Vastaavainen liitetietovelvoite oli myös entisessä IV direktiivissä (43.1.8 art.), mutta — toisin kuin nykydirektiivissä — se oli ulotettu myös keskikokoisyrityksiin.

Kohdan sanamuotoa on täsmennetty direktiivin mukaisesti, jotta säännöksestä ilmenee, ettei erittelyä ole tarpeen tehdä, jos toimialat eivät eroa merkittävästi toisistaan. Lisäksi tämän kohdan soveltamisen ulkopuolelle rajataan **18.1.a** artiklan sallimalla tavalla keskikokoisyritykset, joista säädetään **3.3** artiklan mukaisesti kirjanpitolaain 1 luvun uudessa 4d §:ssä.

Momentin 2 kohta on muutettu, koska direktiivissä ei enää ole entisen IV direktiivin 29 artiklaa vastaavaa säännöstä "muista kuin varsinaisen toiminnan tuotoista" ja "muista kuin varsinaisen toiminnan kuluista". Samasta syystä on kumottu myös kirjanpitolaain 4 luvun 2 §:n määritelmäsäännös satunnaisista eristä.

Kohdan uusi muotoilu perustuu **16.1.f** artiklaan, joka koskee "kooltaan tai esiintymistiheydeltään poikkeuksellisten yksittäisten tuotto- tai kuluerien määrä[ä] ja luonne[ttu]". Kohdan käsite "poikkeuksellinen" viittaa artiklan tavoin kokoon — joka toisaalta on päällekkäinen sen kanssa, että oikean ja riittävän kuvan kannalta liiketietona tulevat esitettäväksi aina vain olennaiset erät — ja esiintymistiheyteen, joka puolestaan viittaa asianomaisen seikan kertaluonteisuuteen, mikä sisältyi myös satunnaisuuden käsitteeseen kumotussa kirjanpitolaain 4 luvun 2 §:ssä.

Momentin 3 kohdan liitetietovaatimus kirjanpitolaain 5 luvun 5 §:ssä tarkoitettujen suunnitelmapoistojen perusteista ja niiden muutoksista on tilinpäätöksen informatiivisuuden kannalta tarpeen ottaen huomioon, että mainitussa lainkohdassa on velvoitettu käyttämään suunnitelmapoistoja. Säännös perustuu osittain tilinpäätösdirektiivin 43.1.1 artiklaan, jossa edellytetään liitetietoa poistojen laskemisessa käytetyistä menetelmistä.

Selvityksenä suunnitelmapoistojen perusteista ja niiden muutoksista annetaan tiedot suunnitelmapoistojen laskentaperusteista (poistomenetelmä, poistoaika) samoin kuin niiden muutokset hyödykeryhmittäin sekä

perusteet poistosuunnitelman muuttamiselle. Tiedot on mahdollista ilmoittaa ryhmäkohtaisesti myös rakennuksista ja muista sellaisista hyödykkeistä, joille on laadittu poistosuunnitelma hyödykekohtaisesti. Kyseiset tiedot saadaan kirjanpitolautakunnan suunnitelmapoistoista **16.10.2007** antaman yleisohjeen mukaan kertoa myös 2 §:n 1 kohdassa tarkoitettujen arvostus- ja jaksotusperiaatteiden yhteydessä.

Toisaalta tämä kohta ei vaadi kokonaispoistojen ja suunnitelmapoistojen rahamääräisen ilmoittamista liitetiedoissa.

Momentin uuden 3a kohdan perustelut on esitetty kirjanpitolaain 5 luvun 13 §:n yhteydessä. Pohjana on **12.6.c** artikla, jonka mukaan "[**12.6.b** artiklassa] tarkoitettujen arvontarkistukset on kirjattava kuluiksi tuloslaskelmassa ja, jollei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan, ne on ilmoitettava erikseen tilinpäätöksen liitetiedoissa." Vastaava velvoite sisältyi myös IV direktiivin 33.1.c.cc artiklaan.

Momentin 4 kohdan liitetietovaatimus on kansallinen säännös. Direktiivi ja entinen IV direktiivi eivät nimenomaisesti edellytä tällaista tietoa pakollisten varausten muutoksista. Kohta ei kuitenkaan ole ristiriidassa direktiivin kanssa, sillä se osaltaan varmentaa oikean ja riittävän kuvan saamista. Kohdan sanamuoto myös rajaa ilmoitusvelvollisuuden ulkopuolelle merkitykseltään epäolennaiset muutokset, mikä tulee arvioitavaksi kirjanpitolaain 3 luvun 2a §:n mukaisesti.

Momentin 5 kohta kumotaan, sillä direktiivin V ja VI liitteiden tuloslaskelmakaavoissa edellytetään sidosyrityksiltä — eli kirjanpitovelvollisen kanssa samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä — saatujen tuottojen erittelyä tuloslaskelmassa, ei liitetietona (liite V: kohdat 9, 10, 11 ja 12 sekä liite VI: kohdat 7, 8, 9 ja 11). Sama säännös rakenne oli myös entisessä IV direktiivissä (art. 23 kohdat 9, 10, 11 ja 13 ja art. 24 kohdat 7, 8, 9 ja 11).

Kirjanpitolautakunnan lausunnon **1557/1999** mukaan direktiivin käsitteellä "sidosyritys" tarkoitetaan kirjanpitovelvollisen omaan konserniin kuuluvien yritysten lisäksi muun muassa kirjanpitovelvollisen itsensä emoyritystä ja sisaryrityksiä.

Momentin 6 kohta kumotaan, sillä sen mukainen erittelyvelvoite sisältyy 2 §:n 1 momentin uuteen 5a kohtaan.

Momentin uuden 7 kohdan perustelut on esitetty kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n uuden 3 momentin yhteydessä. Artiklan 12.6.c kohdan mukaan "[artiklassa 12.6.a] tarkoitetut [pitkäaikaisen rahoitusomaisuuteen tehtävät] arvontarkistukset on kirjattava kuluiksi tuloslaskelmassa ja, jollei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan, ne on ilmoitettava erikseen tilinpäätöksen liitetiedoissa." Sama säännös oli myös entisen IV direktiivin 33.1.c.c.c artiklassa.

Pykälän 2 momentin poikkeussäännös kumotaan edeltävän 1 momentin 6 kohdan tavoin, sillä poikkeus sisältyy 2 §:n 1 momentin uuteen 5a kohtaan.

Voimassaoleva 3 momentti kumotaan tarpeettomana, sillä pienyrityksiä ja mikroyrityksiä koskevat liitetietovaatimukset on siirretty erikseen annettavaan asetukseen.

KPA 2:4 §. Taseen vastaavia koskevat liitetiedot. Pykälän 1 momentin 3 kohdan sanamuotoa on pelkistetty ottaen huomioon, että kirjanpitolain voimaantulosta on yli 15 vuotta. Siten yrityskäytännössä ei voi olla enää olla poistamatta sellaisia lain voimantulossäännöksen (9 luku 2 § 3 mom.) sallimalla tavalla aktivoituina pysytettyjä kehittämismenoja, jotka eivät täytä 5 luvun 8 §:n mukaisia aktivointiedellytyksiä.

Kohdan perusteet on esitetty kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 2 momentin yhteydessä. Kohta on kansallinen säännös. Toisin kuin liikearvosta — josta nimenomaisesti säädetään 12.11 artiklan toisen alakohdan kolmannessa virkkeessä — direktiivi ei velvoita liitetiedon esittämiseen aktivoitujen kehittämismenojen poistoajasta eikä tällaista veloitetta sisällyntynyt entiseen IV direktiiviinkään. Tietoa kehittämismenojen poistoajasta on kuitenkin pidettävä yhtä tarpeellisenä kuin tietoa liikearvon poistoajasta.

Momentin uudistettu 4 kohta liikearvon poistoaikaa koskevasta liitetiedosta pohjautuu 12.11 artiklan toisen alakohdan kolmannen virkkeeseen, jota käsitellään kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 2 momentin yhteydessä.

Momentin uudistettu 5 kohta vastaa kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n pohjana olevaa 12.10 artiklaa, jonka mukaan "[j]os velan vuoksi takaisin maksettava määrä on suurempi kuin saatu määrä, jäsenvaltiot voivat sallia tai edellyttää, että erotus aktivoidaan. Se on

merkittävä erikseen taseeseen tai liitetietoihin. Tämän erotuksen määrä on kirjattava kuluksi vuosittain kohtuullisen suuruisina erinä, ja sen on oltava kokonaisuudessaan poistettu viimeistään velan takaisinmaksun hetkellä."

Momentin uusi 5a kohta on kansallinen säännös, joka perustuu kirjanpitolautakunnan lausuntoon 1604/2000, jossa edellytetään liitetietoa aineettomien oikeuksien hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen arvostus- ja jaksotusperiaatteista ja -menetelmistä, vaikkei voimassaoleva 4 § tunne tällaista vaatimusta.

Jos muita pitkävaikutteisia menoja ei ole aktivoitu taseeseen, ei liitetietoa ole tarpeen antaa, kuten edeltävän 2 §:n 2 momentin 2 kohdasta ilmenee.

Momentin 6 kohta koskee pysyvien vastaavien arvonorotuksia, joista säädetään kirjanpitolain 5 luvun 17 §:ssä. Kohdan tarkoitamassa liitetiedossa kerrotaan, onko kirjanpitovelvollisen toimintaperiaatteena arvonorotuksen tekeminen kaikista lain sallimista arvonorotuskohteista vai tehdäänkö arvonorotuksia vain esimerkiksi määrättyyn omaisuusryhmään kuuluvista hyödykkeistä tai muutoin erityisin perustein. Tarpeen on myös tieto siitä, tehdäänkö arvonorotukset täyteen määräänsä ja miten laskennallinen verovelka on otettu huomioon.

Kohdan perustana on 7.1 artikla, jota käsitellään kirjanpitolain 5 luvun 17 §:n yhteydessä. Mainitussa artiklassa ei erikseen säädä liitetietovelvoitteesta, mutta se sallii jäsenvaltion muun muassa antavan kansalliset soveltamissäännöt arvonorotuksesta, joten liitetietovaatimus on tällainen direktiivin sallima sääntö.

Momentin 7 kohdassa edellytetty liitetieto pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen poistamattomasta osasta on Suomen kansallinen säännös: direktiivi ja entinen IV direktiivi eivät suoraanaisesti velvoita ilmoittamaan kyseistä tietoa.

Kirjanpitolautakunnan suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2006 antaman yleisohjeen mukaan koneiden ja laitteiden hankintamenojen poistamattomalla osalla tarkoitetaan tuotantotoimintaan liittyvien koneiden ja laitteiden kirjanpitoarvoa eli suunnitelmapoistoin vähennettyä hankintamenoa (kohta 10.3 kohta).

Kohtaa on aiemmassa lainvalmistelussa perusteltu sillä, että asetuksen 1 luvun 6 §:n tasekaava ja sen pohjana käytetty IV direktiivin 9 artikla poikkeavat sanamuodoltaan asianomaisten pysyvien vastaavien nimikkeiden osalta: entisen IV direktiivin 9 artiklan C.II 2 kohdan nimike on "Kalusto ja koneet" (engl. Plant and machinery) ja 3 kohdan "Muut hyödykkeet, työkalut ja laitteet" (Other fixtures and fittings, tools and equipment). Vastaavassa asetuksen 1 luvun 6 §:n II 3 ja 4 kohdassa taas on pitäydytty Suomessa vaikiintuneessa terminologiassa ("Koneet ja kalusto" ja "Muut aineelliset hyödykkeet"). Koneita ja laitteita koskevan täydentävän liitetietovaatimuksen on tarkoitettu korjaamaan tätä terminologian vähäisen poikkeavuuden.

Uudessa direktiivissä tasekaavojen terminologia on sama kuin IV direktiivissä. Sitä kohtaa on tarkoituksenmukaista pysyttää asetuksessa.

Momentin 8 kohta kumotaan, sillä sitä vastaava säännös – jonka perustana on **17.1.a.vi** artiklaan, jota käsitellään edellä kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 3 momentin yhteydessä – siirtyy tämän pykälän 2 momentin uudeksi 7 kohdaksi.

Momentin 9 kohta kumotaan kirjanpitolain 4 luvun 4 ja 5 momentin yhteydessä esitetyin perustein, koska uudessa direktiivissä ei ole entisen IV direktiivin 40.2 artiklaa vastaavaa säännöstä. Tämä poistettu artikla kuului: "Jos – – [40.1 artiklassa] tarkoitettuja laskentamenetelmiä käyttämällä saatu arvo poikkeaa – – tiedossa olevaa markkina-arvoa käyttäen lasketusta arvosta, tuon erotuksen määrä on ilmoitettava kokonaisuudessaan nimikkeittäin liitetiedoissa."

Momentin 10 kohta kumotaan samoin perustein kuin edeltävä 9 kohta.

Momentin 11 kohdan perustana on entisen IV direktiivin 18 artikla, jonka mukaan "[e]nnakkomaksuihin ja siirtosaamisiin merkitään tilikauden aikana suoritettut menot, jotka kohdistuvat seuraaviin tilikausiin, sekä tilikaudelta kertyvät tulot, jotka eivät eräänny ennen tilikauden päättymistä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää, että tällaiset erät merkitään rahoitusomaisuuteen. Jos tällaiset erät ovat merkittäviä, niistä on ilmoitettava liitetiedoissa."

Vaikka uusi direktiivi ei sisällä vastaavaa siirtosaamisten määritelmää eikä velvoitetta

liitetiedon esittämiseen, on olennaisten siirtosaamisten ilmoittaminen perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Tämän vuoksi kohta pysytetään asetuksessa. Kirjanpitolaissa siirtovelka määritellään 4 luvun 6 luvun 1 momentissa.

Momentin 12 kohta kumotaan, sillä sen mukainen erittelyvelvoite sisältyy 2 §:n 1 momentin uuteen 5a kohtaan.

Pykälän 2 momentti vastaa **17.1.a** artiklaa, johon **16.2** artikla viittaa jäsenvaltio-optiona. Artikla **17.1.a** edellyttää seuraavia liitetietoja "erilaisista pysyvien varojen eristä:

- i) hankintahinta tai tuotannon menot tai, jos on käytetty vaihtoehtoista arvostusperustetta, käypä arvo tai uudelleenarvostukseen perustuva arvo tilivuoden alussa ja lopussa;
- ii) lisäykset, vähennykset ja siirrot tilivuoden aikana;
- iii) kertyneet arvontarkistukset tilivuoden alussa ja lopussa;
- iv) tilivuoden aikana kirjatut arvontarkistukset;
- v) lisäyksiin, luovutuksiin ja siirtoihin liittyvät kertyneiden arvontarkistusten muutokset tilivuoden aikana; ja
- vi) jos korko aktivoidaan [**12.8** artiklan] mukaisesti, tilivuoden aikana aktivoitu määrä".

Myös entinen IV direktiivi edellytti vastaavankaltaista informaatiota pysyvien vastaavien muutoksista 15.3.a, 15.3.c ja 35.4 artikloissa, joihin perustuu nykyisen kirjanpitoasetuksen 2 luvun 4 §:n 2 momentti: "– – on ilmoitettava taseen pysyvistä vastaavista, erikseen hankintamenosta ja arvontarkistuksesta, tase-eräkohtaisesti tiedot: 1) määrästä tilikauden alussa; 2) lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana samoin kuin siirroista erien välillä; 3) kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista tilikauden alussa; 4) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvista kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista; 5) tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista; sekä 6) arvonalentumisista ja niiden palautuksista."

Momentti vastaa voimassaolevaa säännöstä täydennettynä vaatimuksella **17.1.a.vi** artiklan tarkoittamista mahdollisista korkoaktiivoinneista, joista säädetään kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 3 momentissa.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista **16.10.2006**

(kohta 10.3) suositellaan ilmoittamaan tiedot pysyviin vastaaviin kuuluvien aineettomien sekä aineellisten hyödykkeiden tase-eräkohtaisista hankintamenoista siten, että ne sisältävät kaikki hyödykkeet, joiden taloudellinen pitoaika ei tilikauden alussa ollut vielä päättynyt ja jotka edelleen osallistuvat kirjanpitovelvollisen suoritustuotantoon, vaikka niiden hankintameno olisi jo kokonaan poistettu. Tiedot voidaan kuitenkin ilmoittaa myös rajoittuen niihin hyödykkeisiin, joiden hankintamenoja ei ole vielä kokonaan kirjattu suunnitelman mukaisina poistoina kuluiksi. Tällaisen menettelyn soveltamisesta ilmoitetaan erikseen liitetiedoissa (10.3 kohta).

Pykälän 3 *momentti* vastaa voimassaolevaa säännöstä. Direktiivi ei tunne momentin tarkoittamaa saamisten erittelyä, kuten ei myöskään entinen IV direktiivi. Erittelyvelvoite on kuitenkin tarkoituksenmukainen oikean ja riittävän kuvan kannalta, sillä erittelystä ilmenee, miltä osin saamiset samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä ovat esimerkiksi myyntiin perustuvia. Siten momentti ei ole direktiivin vastainen ottaen vielä huomioon, että sen mukainen tiedonantovelvoite ei ulotu pien- eikä mikroyrityksiin.

Edeltävän momentin tavoin 4 *momentin* mukainen erittelyvelvoite saamisista omistusyhteyserityksiltä on kansallinen, mutta ei ristiriidassa direktiivin tavoitteena olevaan oikeaan ja riittävään kuvaan nähden. Momentin sanamuoto on yhdenmukainen voimassaolevan säännöksen kanssa.

Pykälän 5 *momentti* kumotaan siinä viitaten 1 momentin 12 kohdan tavoin.

Voimassaoleva 6 *momentti* kumotaan tarpeettomana, sillä pienyrityksiä ja mikroyrityksiä koskevat liitetietovaatimukset on siirretty erikseen annettavaan asetukseen.

Voimassaolevan 2 §:n 2 momentin kanssa samasanainen uusi 7 *momentti* perustuu 17.1.c.ii artiklaan, joka edellyttää liitetietona ilmoitettavaksi "[s]ellaisen rahoitusomaisuuden osalta, joka on kirjattu käypää arvoa korkeampaan arvoon [engl. for financial fixed assets carried at an amount in excess of their fair value]:

- joko yksittäisten omaisuuserien tai tarkoituksenmukaisten omaisuuseräryhmien kirjanpito-arvo ja käypä arvo; ja
- perustelut sille, ettei kirjanpitoarvoa ole alennettu, mukaan luettuna olettaa, että

arvo myöhemmin jälleen saavutetaan, tukevan näytön luonne" [engl. including the nature of the evidence underlying the assumption that the book value will be recovered].

Lähes samasanainen liitetietovelvoite sisältyi entiseen IV direktiiviin (43.1.14.a art.) samoin kuin konsernitilinpäätöksen osalta VII direktiiviin (34.15.b art.).

Suomenkielisessä direktiivitekstissä on puutteellisesti jätetty rajaamatta liitetietovaatimus koskemaan sellaisia rahoitusvälineitä, jotka kuuluvat pysyviin vastaaviin. Tämä raja-
aus ilmenee kuitenkin englanninkielisen direktiivin käsitteestä "financial fixed assets", kuten myös aiempien VI ja VII direktiivien edellä mainituista artikloista.

Momentissa tarkoitettu "perustellun näytön" vaatimus on ankara, sillä perusedellytyksenä käyvän arvon ylitykselle on, ettei arvonalentumista voida pitää pysyvänä.

KPA 2:5 § Taseen vastattavia koskevat liitetiedot. Pykälän 1 momentin 1 kohta perustuu osittain 17.1.h artiklaan, jonka mukaan liitetietona on esitettävä "enimmäispääoman rajoissa tilivuoden aikana merkittyjen osakkeiden määrä ja nimellisarvo tai nimellisarvon puuttuessa kirjanpidollinen vasta-arvo, sanotun kuitenkaan rajoittamatta direktiivin 2009/101/EY 2 artiklan e alakohdassa tai direktiivin 2012/30/EU 2 artiklan c ja d alakohdassa vahvistettujen pääoman määrää koskevien säännösten soveltamista". Vastavalla tavalla entinen IV direktiivi (43.1.3 art.) edellytti liitetietoa osakepääoman muutoksista.

Voimassaolevan säännöksen kanssa samasanaisen 1 kohdan mukaisen erittelyvelvollisuus ulottuu artiklan tarkoittaman osakepääoman ohella myös muihin omaan pääomaan kuuluviin tase-eriin. Tämä on kansallinen laajennus, jota voidaan pitää direktiivin mukaisena oikean ja riittävän kuvan tavoitteen kannalta.

Kirjanpitolausannon lausunnon 1815/2008 mukaan tilikauden aikana tapahtunut ja kesken tilikautta laadittuun tilinpäätökseen perustuva varojen jakaminen tulee ilmoittaa oman pääoman erittelyssä erillisenä eränä.

Momentissa on pysytetty vuoden 2004 asetusmuutoksella (1313/2004) siihen lisätty 1a kohta, jonka mukaan omien osakkeiden hankintamenon vähennys ja oikaisu oman pää-

oman eristä pitää esittää taseen vastattavia koskevina liitetietoina, sillä yrityksen saamat tai hankkimat omat osakkeet on vähennettävä suoraan omasta pääomasta. Taseeseen ei siten merkitä omien osakkeiden todennäköisen luovutushinnan tai todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon mahdollista muutosta osakkeiden hankintamenoa alhaisemmaksi kirjanpitolain 5 luvun 13 §:n tarkoittamalla tavalla. Asiasta tulee kuitenkin ilmoittaa liitetietona tämän kohdan nojalla. Toisaalta, kuten kirjanpitolautakunnan lausunnossa **1613/2000** esitetään, omiin osakkeisiin ei ole mahdollista merkitä myöskään arvonorotusta 5 luvun 17 §:n nojalla.

Momenttia täydennetään uudella *1b kohdalla*, joka edellyttää niin osakeyhtiössä kuin osuuskunnassa liitetietoa siitä, mikä on jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrä (osakeyhtiölaki 13 luku 5 § ja osuuskuntalaki 16 luku 5 §). Säännöksessä tarkoitettu oman pääoman ehtoinen sitoumus on määritelty kirjanpitolain 4 luvun 8 §:ssä. Tätä vastaavasti kirjanpitolautakunta on jo aikaisemmin yleisohjeessaan **21.11.2006** tuloslaskelman ja taseen esittämisestä katsonut, että, "– oikean ja riittävän kuvan antaminen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta edellyttää yleensä liitetiedon esittämistä – jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta." Kohta ei perustu direktiiviin, mutta se ei ole ristiriidassa direktiivin kanssa.

Myös *1c kohta* on uusi säännös, joka ei perustu direktiiviin. Kohta velvoittaa erittelemään jakokelpoisesta vapaasta pääomasta sen osuuden, johon osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa säädettyjen pääomalainojen haltijat ovat oikeutettuja. Tämä tieto on tarpeen esimerkiksi osakkeenomistajalle, jotta hän voi tehdä arvioita tulevien osinkojen suuruudesta.

Voimassaolevaa säännöstä vastaava *2 kohta* perustuu **16.1.g** artiklaan, jossa edellytetään tietoa "– sellaisten velkojen määräs[tä], jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua." Sama säännös sisältyi entiseen IV direktiiviin (43.1.6 art.) ja VII direktiiviin (34.6 art.).

Direktiivissä ei ole aiemman IV direktiivin 43.1.6 artiklan vaatimusta siitä, että "– tieto on ilmoitettava kultakin vieraan pääoman erältä". Tämä vaatimuksen pysyttäminen kohdassa on kuitenkin tarkoituksenmukaista,

sillä sen myötä tilinpäätöksen käyttäjä saa tiedon siitä, millaisia pitkäaikaiset velat ovat luonteeltaan.

Vakiintunut kirjanpitokäytäntö on, että liitetietona ilmoitetaan nimenomaisesti vain se osuus velasta, joka erääntyy vasta viiden vuoden jälkeen, jolloin liitetieto ei siten sisällä tätä aikaisemmin erääntyvää osuutta.

Artiklan **17.1.j** mukaan liitetiedoissa ilmoitetaan "kaikki nautintakirjat ('part bénéficiaire'), vaihtovelkakirjat, warrantit, optiot tai muut vastaavat arvopaperit tai oikeudet" ja samalla on esitettävä tieto "– niiden määrästä ja niihin kuuluvista oikeuksista".

Entisen IV direktiivin 43.1.5 sanamuoto oli suppeampi ("kaikki nautintakirjat ('part bénéficiaire'), vaihtovelkakirjat tai muut vastaavat arvopaperit tai oikeudet sekä maininta niiden määrästä ja niihin kuuluvista oikeuksista"), mikä jätti avoimeksi sen, tarkoitettiinko artiklassa vain sellaisia oman pääomaan välillisesti oikeuttavia rahoitusvälineitä, jotka ovat velkakirjaan liitännäisiä.

Momentin *3 kohta* on tarkennettu uuden direktiivin mukaiseksi siten, että se aikaisempaa säännöstä selkeämmin velvoittaa erittelemään kaikki sellaiset kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemat rahoitusvälineet, jotka oikeuttavat osakkeeseen tai muuhun osuuteen sen omasta pääomasta.

Edeltävästä kohdasta uudeksi *3a kohdaksi* eriytetty säännös "puhtaista" joukkovelkakirjalainoista on kansallinen; direktiivi ei sisällä vastaavaa liitetietovaatimusta. Kohdan mukaista informaatiovelvoitetta on pelkistetty nykyisestä säännöksestä siten, että enää ei edellytetä lainakohtaista erittelyä. Riittävää siten on, että liitetietona ilmoitetaan liikkeeseen laskettujen joukkovelkakirjalainojen yhteenlaskettu nimellisarvo samoin kuin niiden painotettu keskimääräinen takaisinmaksuaika ja korkokanta.

Voimassaolevan säännöksen kanssa yhdenmukainen *4 kohta* pohjautuu entisen IV direktiivin 21 artikla, jonka mukaan "[s]iirtovelkoihin merkitään ennen tilinpäätöspäivää saadut mutta seuraavalta tilikaudelta kertyvät tulot sekä kaikki tilikauden menot, jotka maksetaan vasta seuraavan tilikauden aikana. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin sääntää, että tällaiset maksut merkitään vieraaseen pääomaan. Jos tällaiset erät ovat merkittäviä, niistä on ilmoitettava liitetiedoissa."

Vaikka uusi direktiivi ei sisällä vastaavaa siirtovelan määritelmää eikä velvoitetta liitetiedon esittämiseen, on olennaisen siirtovelkojen ilmoittaminen perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Tämän vuoksi kohta pysytetään asetuksessa. Siirtovelan määritelmä on kirjanpitolain 4 luvun 6 luvun 2 momentissa. Kohdan sanamuotoa on tarkennettu lakiteknisesti kuvaamaan sitä, että kirjanpitolain 3 luvun uuden 2a pykälän tarkoittamat epäolennaiset erät eivät kuulu informaatiovelvollisuuden piiriin.

Momentin 5 kohta kumotaan, sillä sen mukainen erittelyvelvoite sisältyy 2 §:n 1 momentin uuteen 5a kohtaan.

Direktiiviin ei sisälly entisen IV direktiivin 42 artiklan toista alakohtaa vastaavaa säännöstä, jonka mukaan "[v]araukset, jotka merkitään taseen kohtaan 'muut varaukset', on ilmoitettava liitetiedoissa, jos ne ovat merkittäviä." Tästä muutoksesta huolimatta 6 kohta on kuitenkin pysytetty momentissa voimassaolevassa sanamuodossaan. Ottaen huomioon oikean ja riittävän kuvan tavoitteen, ei ole direktiivin vastaista edellyttää kirjanpitolain 3 luvun 2 a §:ssä tarkoitettulla tavalla olennaisena pidettävän pakollisen varauksen erittelemistä liitetietona.

Pykälän 2 momentti vastaa voimassaolevaa säännöstä. Direktiivi ei tunne momentin tarkoittamaa velkojen erittelyä, kuten ei myöskään entinen IV direktiivi. Erittelyvelvoite on kuitenkin tarkoituksenmukainen oikean ja riittävän kuvan kannalta, sillä erittelystä ilmenee, millaisia velat samaan konserniin kuuluville yrityksille ovat luonteeltaan. Siten momentti ei ole direktiivin vastainen ottaen vielä huomioon, että sen mukainen tiedonantovelvoite ei ulotu pien- eikä mikroyrityksiin.

Edeltävän momentin tavoin 4 momentin mukainen erittelyvelvoite veloista omistusyhteyserityksille on kansallinen, mutta ei ristiriidassa direktiivin tavoitteena olevaan oikeaan ja riittävään kuvaan nähden. Momentin sanamuoto on yhdenmukainen voimassaolevan säännöksen kanssa.

Pykälän 4 momentti kumotaan siinä viitaten 1 momentin 5 kohdan tavoin.

Voimassaoleva 5 momentti kumotaan tarpeettomana, sillä pienyrityksiä ja mikroyrityksiä koskevat liitetietovaatimukset on siirretty erikseen annettavaan asetukseen.

KPA 2:5a §. Liitetiedot käypään arvoon merkitsemisestä. Uuden pykälän 1 momentti perustuu kirjanpitolain 5 luvun 2a ja 2b §:n valtuutussäännöksiin. Rahoitusvälineitä koskevan 16.1.c artiklan mukaan "jos rahoitusinstrumentteja ja/tai muita omaisuuseriä kuin rahoitusinstrumentteja arvostetaan käypään arvoon, [liitetietona ilmoitetaan]:

- i) merkittävät olettamukset, joihin arvostusmallit ja -tekniikat perustuvat, jos käyvät arvot on määritetty [8.7.b artiklan] mukaisesti;
- ii) kunkin rahoitusinstrumenteista tai muista omaisuuseriä kuin rahoitusinstrumenteista koostuvan ryhmän osalta käypä arvo ja suoraan tuloslaskelmaan kirjatut arvomuutokset ja käyvän arvon rahastoon kirjatut muutokset;
- iii) kunkin johdannaisinstrumentin lajin osalta tiedot instrumenttien käytön laajuudesta ja niiden luonteesta mukaan luettuina olennaiset ehdot, jotka saattavat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen; ja
- iv) taulukko, josta ilmenevät käyvän arvon rahastojen muutokset tilikauden aikana."

Artiklan mukaiset informaatiovaatimukset on tarpeen säätää kansallisesti, sillä asianomaisten IFRS-standardien liitetietovaatimukset ovat hyvin laajoja ja seikkaperäisiä. Niiden noudattaminen kirjanpitokäytännössä olisi niin vaateliias tehtävä, että siihen kykenisivät vain suuryritykset, mikä puolestaan rajoittaisi epätarkoituksenmukaisella tavalla käyvän arvostuksen käyttöä muissa kirjanpitolovelvollisissa.

Pykälän sanamuoto seuraa tätä artiklaa.

Pykälän 2 momentin ensimmäinen virke vastaa voimassaolevan 2 §:n 3 momenttia. Sen mukainen velvoite liitetiedon antamiseen muuten kuin käypään arvoon arvostetusta – toisin sanoen kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n tarkoittamalla tavalla hankintamenoista – arvostetusta – rahoitusjohdannaisesta on sama kuin 17.1.c.i artiklassa, jonka mukaan "jos rahoitusinstrumentit arvostetaan hankintahintaan tai tuotantomenoihin [engl. where financial instruments are measured at purchase price or production cost] – – kunkin johdannaisinstrumenttien lajin osalta:

- instrumenttien käypä arvo, jos arvo voidaan määritellä jollakin [8.7.a artiklassa] säädetystä menetelmästä; ja
- tiedot instrumenttien käytön laajuudesta ja niiden luonteesta".

Nämä liitetietovaatimukset ovat samat kuin entisessä IV direktiivissä (43.1.14.a art.) ja konsernitilinpäätöksen osalta VII direktiivissä (34.15.a art.).

Edellä viitattu 8.7.a artikla puolestaan kuuluu: "markkina-arvo niiden rahoitusinstrumenttien osalta, joille on vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat. Jos markkina-arvo ei ole vaikeuksitta määriteltävissä jonkin instrumentin osalta, mutta sen osien tai samanlaisen instrumentin markkina-arvo on määriteltävissä, markkina-arvo voidaan johtaa sen osien tai samanlaisen instrumentin markkina-arvosta". Sama säännös oli myös aiemmassa IV direktiivissä (42b.1 art.). Tämän mukainen määritelmä on sisällytetty momentin toiseen virkkeeseen.

KPA 2:6 §. Tuloveroja koskevat liitetiedot. Pykälän 1 momentin 1 kohdan sanamuoto vastaa voimassaolevaa säännöstä. Sen perustana olevassa 17.1.f artiklassa edellytetään suurilta ja keskisuurilta yrityksiltä sekä yleisen edun kannalta merkittäviltä yhteisöiltä liitetietoa "– jos taseeseen on laskennallisten verojen osalta kirjattu varaus, kyseiseen taseeseen merkittävät laskennalliset verot tilivuoden lopussa ja taseeseen merkityn määrän muutokset tilivuoden aikana." Direktiivi antaa näin mahdollisuuden laskennallisten verojen huomioimiseen tuloslaskelmassa ja taseessa, mihin perustuu kirjanpitolain 5 luvun 18 §:n asiaa koskeva säännös.

Entisen IV direktiivin 43.1.11 artikla edellytti liitetietona ilmoitettavaksi "tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta kirjattujen verojen ja näiltä kausilta määrättävien verojen erotus, jos sillä on merkitystä myöhemmän verotuksen kannalta. Tämä määrä voidaan ilmoittaa myös taseessa yhteismääräisenä asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä." Direktiivisäännöksen sanamuoto muuttunut, mutta direktiivin VII liitteen vertailutaulukossa entisen 43.1.11 artiklan osalta viitataan nimenomaisesti edellä mainittuun 17.1.f artiklaan.

Merkitseminen taseeseen omaksi eräkseen on vaihtoehto liitetietoinformaatiolle. Liitetietona ilmoitetaan siten lähtökohtaisesti sa-

mat luvut, jotka voitaisiin merkitä taseeseen, kuten kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1671/2002 todetaan. Kirjanpitolautakunnan suositukseksi kuitenkin on, että laskennallinen verovelka pitää lähtökohtaisesti merkitä taseeseen: tilanteet, joissa verovelan toteutuminen on niin epätodennäköistä, ettei velkaa tulisi merkitä taseeseen, ovat varsin harvinaisia (kirjanpitolautakunnan yleisohje 12.9.2006 laskennallisista verovelloista ja -saamisista, kohta 5.2).

Toisaalta liitetietona tulee esittää sellaiset olennaiset verosaamiset, joita ei epätodennäköisen toteutumisen vuoksi voisi merkitä taseeseen. Pääsääntö on, että laskennalliset verosaamiset saadaan merkitä taseeseen vain seuraavien ehtojen täytyessä (kirjanpitolautakunnan yleisohje 12.9.2006 laskennallisista verovelloista ja -saamisista, kohta 5.2):

- niiden toteutuessa toteutuu vastaava määrä laskennallisia verovelkoja, tai
- on todennäköistä, että kyseisinä tilikausina syntyy riittävä määrä verotettavaa tuloa tai yritys pystyy verosuunnittelukeinoja käyttäen järjestämään riittävän määrän verotettavaa tuloa.

Momentin 2 kohta kumotaan, koska siinä tarkoitettuja satunnaisia eria koskevaa entisen IV direktiivin 30 artiklaa vastaavaa säännöstä ei sisälly uuteen direktiiviin. Koska satunnaisten tuottojen ja kulujen käsitteet on poistettu uuden direktiivin myötä kirjanpitolaista kumoamalla niitä koskevat määritelmät 4 luvun 2 §:stä, ei tämän 2 kohdan mukaiselle säännökselle ole enää kansallistakaan tarvetta.

Momentin 3 kohta kumotaan. Säännös pohjautui entisen IV direktiivin 43.10 artiklaan, joka edellytti liitetietoa siitä, "– missä määrin tilikauden tuloksen laskemiseen on vaikuttanut sellainen tilinpäätöserien arvostus, joka [direktiivissä] säädettyistä periaatteista poiketen on kyseisellä tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella tehty verooden saamiseksi. Jos tällaisen arvostuksen vaikutus myöhempään verotukseen on merkittävä [engl. material], on annettava tiedot siitä."

Uusi direktiivi ei sisällä vastaavaa säännöstä eikä sille ole kansallista tarvetta, sillä Suomen verolainsäädännössä arvonorotuksilla ei ole verovaikutuksia. Jos ulkomainen säädäntö poikkeaa tästä tavalla, joka on olennainen konsernitilinpäätöksen antaman

oikean ja riittävän kuvan kannalta, tulee siitä esittäväksi liitetieto konsernitilinpäätöksessä kirjanpitolain 6 luvun 2 §:n 1 momentin viitattaman 3 luvun 2 §:n 3 momentin nojalla.

Myös *2 momentti* kumotaan tarpeettomana, sillä pienyrityksiä ja mikroyrityksiä koskevat liitetietovaatimukset on siirretty erikseen annettavaan asetukseen.

KPA 2:7 §. Vakuudet, vastuusitoumukset ja taseen ulkopuoliset järjestelyt. Pykälän tarkoituksena kuvata niitä taseesta ja muusta tilinpäätösinformaatiosta ilmikäymättömiä ulkopuolisia vakuuksia ja muita vastuita, jotka kohdistuvat suoriteperusteisen taseen kuvaamaan kirjanpitovelvollisen varallisuuteen. Tällaisesta sitoumuksesta vastaa kirjanpitovelvollinen taseeseensa kuuluvalla omaisuudella. Vastuu puolestaan vaikuttaa oman pääoman todelliseen määrään, mikä on merkityksellinen seikka esimerkiksi potentiaaliselle luotonantajalle, joka arvioi kirjanpitovelvollisen kykyä vastata sitoumuksistaan. Vastuu rajoittuu esimerkiksi osakeyhtiömuotoisessa kirjanpitovelvollisessa yhtiön omaisuuteen osakeyhtiölain (624/2006) 1 luvun 2 §:n mukaisesti, jolleivät omistajat ovat erikseen ole ottaneet vastatakseen sitoumuksesta.

Pykälän *1 momentti* koskee tilannetta, jossa kirjanpitovelvollinen on antanut vakuuden velastaan tai muusta sitoumuksestaan.

Johdantolauseetta on tarkennettu kuvaamaan sitä, että momentti koskee esineoikeudellisia vakuuksia, joihin panttioikeuden ohella kuuluvat muun muassa kiinteistökiinnitys ja yri-tyskiinnitys.

Momentin *1 ja 2 kohdan* pohjana on **16.1.g** artiklaa vaatimus liitetiedosta, joka koskee "kaikkien yrityksen sellaisten velkojen määrää, joista yritys on antanut esinevakuuden" (engl. the company's entire debts covered by valuable security furnished by the company; saks. die Höhe aller Verbindlichkeiten des Unternehmens, die dinglich gesichert sind). Lisäksi on "mainittava" vakuuden luonteesta ja muodosta" (engl. an indication of the nature and form of the security; saks. unter Angabe ihrer Art und Form). Sama velvoite sisältyi entisen IV direktiivin (43.1.6 art.)

Voimassaoleva 2 kohta edellyttää – toisin kuin **16.1.g** artikla – tietoa myös annettujen vakuuksien arvosta. Tämä vaatimus on pysytetty selvytyden vuoksi kohdassa, sillä vakuuksien arvo saattaa olla niin merkittävä

kirjanpitovelvollisen toimintaan ja taloudelliseen asemaan nähden, että se tulisi ilmoitettavaksi jo oikeaa ja riittävää kuvaa koskevan **4.2** artiklan nojalla. Siten tämä lisävaatimus ei ole ristiriidassa direktiivin kanssa.

Artiklassa **16.1.d** edellytetään liitetietona "– – maininta[a] esinevakuuksien luonteesta ja muodosta" (engl. an indication of the nature and form of any valuable security which has been provided).

Entisen IV direktiivin (14 art.) mukaan oli "– – ilmoitettava kaikki annetut esinevakuudet". Tähän perustuen voimassaolevan säännöksen kanssa samanasaisessa *3 kohdassa* edellytetään liitetietoa sellaisista vakuuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on antanut muuten kuin velkojensa vakuudeksi.

Kohta koskee kirjanpitovelvollisen itsensä antamia vakuuksia. Siten ei ole tarpeen ilmoittaa omistajien yrityksensä puolesta antamia henkilökohtaisia vakuuksia. Jos nämä kuitenkin ilmoitetaan, on liitetietona kuitenkin kerrottava selvästi vakuuksien antaja.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon **1211/1992** mukaan annettujen panttien yhteismääränä ilmoitetaan niiden kirjanpitoarvo. Siltä varalta, että panttien kirjanpitoarvo ylittäisi olennaisesti niiden velvoitteiden arvon, joiden vakuutena ne ovat, lautakunta kuitenkin suosittaa velvoitteiden rahamäärän ilmoittamista. Tällöin liitetietona kerrotaan se euromäärä, josta vakuus enintään vastaa.

Voimassaolevan säännöksen kanssa samanasaisessa *4 kohdassa* tarkoitettu samaan konserniin kuuluva yritys on käsitteenä laajempi kuin kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä määritelty konserniyritys: konserniyrityksillä tarkoitetaan asianomaista kirjanpitovelvollista (emoyritystä) ja sen tytäryrityksiä, mutta "saman konsernin yritys" voi olla myös kirjanpitovelvollisen emoyritys tai viimeksi mainitun muu tytäryritys eli sisaryritys.

Kohdan mukainen velvoite ilmoittaa erikseen ne vakuudet, jotka kirjanpitovelvollinen on antanut sen kanssa samaan kuuluvien yritysten puolesta, on täysin kansallinen; sillä ei ole välitöntä direktiivipohjaa. Se ei kuitenkaan ole ristiriidassa **4.3** artiklan tavoitteena olevan oikean ja riittävän kuvan kanssa.

Kohta ei vaadi nimeämään samaan konserniin kuuluvista yrityksistä niitä, joiden hyväksi kirjanpitovelvollinen on antanut va-

kuuden. Erittelyvelvoite koskee vakuuksien lajeja, esimerkiksi seuraavasti ilmoitettuina:

- vakuudeksi annetut kiinteistökiinnitykset: [x] euroa, ja
- pantatut arvopaperit: kirjanpitoarvo [x] euroa ja vastuun määrä [x-1] euroa.

Voimassaolevaa säännöstä vastaava 5 kohta velvoittaa erittelemään muiden puolesta annettujen vakuudet samalla tavalla kuin edeltävässä kohdassa. Niin ikään tämäkin kohta on yksinomaan kansallinen säännös ilman välitöntä direktiiviperustaa. Se ei kuitenkaan ole 4.3 artiklan tarkoittaman oikean ja riittävän kuvan tavoitteen vastainen.

Artiklan 16.1.d nojalla liitetietona pitää esittää "taseen ulkopuolisten taloudellisten sitoumusten, vakuuksien tai ehdollisten erien yhteismäärä" (engl. the total amount of any financial commitments, guarantees or contingencies). Sama säännös sisältyi entiseen IV direktiiviin (43.1.7 art. ensimmäinen virke).

Kirjanpitovelvollisen antaessa velasta tai muusta sitoumuksestaan vakuuden, esimerkiksi kiinnityksen kiinteistönsä tai arvopaperi- tai muun irtaimen pantin, kuuluu se edellä tarkastellun 1 momentin piiriin. Sen sijaan artikkelissa 16.1.d ja sen voimaan saatavassa 2 momentissa tarkoitettut sitoumukset ovat luonteeltaan täysin velvoiteoikeudellisia eli niistä puuttuu — toisin kuin edeltävän 1 momentin mukaisissa tilanteissa — esineoikeudellinen ulottuvuus, joka on perustana kirjanpitovelvollisen sitoumuksen pysyvyydelle ulkopuolista kohtaan esimerkiksi kirjanpitovelvollisen konkurssissa.

Tässä momentissa tarkoitettu liitetieto tulee annettavaksi silloin, kun kirjanpitovelvollista koskeva vastuu ei ole (vielä) realisoitunut menetykseksi, joka kirjanpitolain 5 luvun 14 §:n nojalla tai muutoin tulee merkittäväksi taseeseen velkana tai pakollisena varauksena. Tätä koskeva täsmennys on otettu momentin johdantolauseeseen. Toisaalta sellainen liiketoiminnallinen tai muu riski, josta ei ole syntynyt (vielä) kirjanpitovelvolliselle velvoitteita kolmatta kohtaan, ei anna perustetta liitetiedon esittämiseen, mutta sitä on kuvattava kirjanpitolain 3 luvun 2a §:n nojalla toimintakertomuksessa.

Artikla 16.1.d vaatii, että "— kaikki eläkeitä — koskevat sitoumukset [engl. any commitments concerning pensions] on ilmoit-

tettava erikseen" (engl. shall be disclosed separately). Sama velvoite oli myös aikaisemmassa IV direktiivissä (43.1.7 art. toinen virke). Tätä vastaava säännös on momentin 1 kohdassa.

Lähtökohtaisesti eläkemenot tulee kirjata suoriteperusteisesti kuluksi sitä mukaa kun eläkeoikeutta ansaitaan eli ansaittujen palkkojen tahdissa (hallituksen esitys 111/1992). Tämän kohdan tarkoittamassa liitetiedossa on kysymys vastaisilla tilikausilla suoritettavaksi tulevista eläkkeistä. Tällainen eläkevastuu syntyy vain sellaisesta eläkkeestä, josta kirjanpitovelvollinen vastaa itse sopimusperusteisena lisäeläketurvana. Kohdan sanamuotoa on tarkennettu tämän selventämiseksi.

Käytännössä 1 kohdan tarkoittamat tilan- teet ovat Suomessa poikkeuksellisia, sillä pakolliset työeläkkeet on lakisääteisesti annettu eläkelaitosten eli työeläkeyhtiöiden, -kassojen ja -säätiöiden hoidettaviksi. Kun työeläkemaksut suoritetaan asianmukaisesti eläkelaitokselle, ei kirjanpitovelvolliselle synny liitetietona ilmoitettava eläkevastuuta, sillä se on maksuilla "katettu". Tilinpäätöskäytännössä on tavanomaista, että tästä asiantilasta mainitaan liitetietona kuten myös siitä, miten henkilökunnan mahdollinen lisäeläketurva on järjestetty.

Edeltävän 1 luvun 6 §:n 1 momentin tasekaavassa vastattavien "Eläkevaraukset" ovat puolestaan vastaisia eläkemenoja, jotka kohdistuvat päätyneeseen tai sitä aikaisempaan tilikauteen, mutta joiden tarkka määrä tai toteutumisajankohta ei ole kirjanpitovelvollisen tiedossa esimerkiksi riidanalaisuutensa takia; ne kuuluvat siten kirjanpitolain 5 luvun 14 §:ssä tarkoitettuihin pakollisiin varauksiin. Sitä vastoin jo erääntyneet eläkemaksut, jotka tilikauden päättyessä ovat suorittamatta, merkitään "Siirtovelat"-nimikkeeseen.

Voimassaoleva 2 kohta leasingvastuiden kertomisesta on täysin kansallinen säännös ilman välitöntä direktiiviperustaa. Se ei kuitenkaan ole ristiriidassa 4.3 artikkelissa tavoitteeksi asetetun oikean ja riittävän kuvan kanssa. Kohtaa on laajennettu nykyisestä kattamaan leasingvastuiden ohella myös muut kirjanpitovelvollisen vuokravastuut, jotka voivat olla merkittäviä muun muassa toimitilojen hallinnassa. Jos kirjanpitovelvollinen ei kykene suorittamaan vuokraansa, se voi estää

liiketoiminnan jatkamisen. kautta liiketoiminnan harjoittamisen.

Momentin 3 kohdassa edellytetään edeltävän momentin 4 kohdan kanssa yhdenmukaisesti tietoja samaan konserniin kuuluvien yritysten osalta. Tässä kohdassa kohteena ovat sopimusperusteiset vastuut, kun mainitussa 2 momentin 4 kohdassa velvoite koskee esineoikeudellisia vakuuksia, jotka kirjanpitovelvollinen on antanut sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta.

Tämäkin kohta on kansallinen velvoite ilman välitöntä direktiivipohjaa. Se ei kuitenkaan ole ristiriidassa 4.3 artiklassa tavoitteeksi asetetun oikean ja riittävän kuvan kanssa.

Kuten edellä on jo todettu, artiklan 17.1.p tarkoittaman liitetietovaatimuksen kohteena on " – taseen ulkopuolisten järjestelyjen luonne ja liiketoiminnallinen tarkoitus [engl. nature and business purpose] sekä kyseisten järjestelyjen taloudellinen vaikutus [engl. the financial impact – of the arrangements] yritykseen, jos näistä järjestelyistä aiheutuvat riskit ja hyödyt ovat olennaisia ja jos niitä koskeva tieto on välttämätön yrityksen taloudellisen aseman arvioimista varten."

Vastaavanlainen tiedonantovelvoite sisältyi jo entisen IV direktiivin 43.1.7a artiklaan, jonka perustana olevan 2006/46/EY-direktiivin johdannon 9. kohdassa kuvattiin artiklan tarkoittamia järjestelyjä seuraavasti:

- "taseen ulkopuoliset järjestelyt voivat koskea mitä tahansa liiketoimia tai sopimuksia, joita yhtiöillä on muiden yhteisöjen kanssa – myös sellaisten, joita ei ole rekisteröity – ja joita ei merkitä taseeseen."

- "Nämä järjestelyt voivat liittyä yhden tai useamman erityistä tarkoitusta varten perustetun yksikön (SPE) perustamiseen tai esimerkiksi taloudellisten, oikeudellisten, verotuksellisten tai kirjanpidollisten tavoitteiden saavuttamiseksi toteutettuihin offshore-toimintoihin."

- "Esimerkkejä tällaisista taseen ulkopuolisista järjestelyistä ovat muun muassa riskin- ja voitonjakamisjärjestelyt tai sopimusperusteiset velvoitteet kuten factoring, yhdistetyt myynti- ja takaisinostosopimukset, kaupintavarastoja koskevat järjestelyt, take or pay-järjestelyt, erillisyhtiöiden tai rekisteröimättömien yhteisöjen kautta tapahtuvat arvopaperistamiset, varojen vakuudeksi antaminen,

leasing-järjestelyt, ulkoistaminen ja muut vastaavat järjestelyt."

Pykälän 2 momentin voimassaolevat 4 ja 5 kohdat sekä 3 momentti on tarkoitettu kattamaan nämä vaatimukset. Esimerkkiluettelosta kuitenkin ilmenee, että järjestelyjen käsite on varsin laaja. Siitä vastaavasti momenttia on täydennetty uudella 4a kohdalla tarkoituksessa korostaa, ettei kirjanpitovelvollisen vastuulta edellytetä kirjallisen sitoumuksen muotoa: esimerkiksi lakiperusteiset ympäristövastuut on siten otettava huomioon.

Pykälän 3 momentin sanamuotoa on tarkennettu vastaamaan nykyistä täsmällisemmin 17.1.p artiklan käsitettä "luonne ja liiketoiminnallinen tarkoitus" [engl. nature and business purpose]. Voimassaolevat 1 ja 2 kohdat korvautuvat siten uudistetun 1 kohdan velvoitteella esittää "liiketoiminnallinen tarkoitus" liitetietona. Se on tässä yhteydessä ymmärrettävämpi käsitteellisesti eikä muutoksella ole vaikutusta velvoitteen sisältöön.

Momentin 2 kohtaan puolestaan siirretään nykyäänöksen 3 kohtaa vastaava velvoite vaikutusarvion esittämisestä liitetietona. Myös tämä perustuu 17.1.p artiklaan. Tämän 2 kohdan muutoksen myötä nykyinen 3 kohta kumotaan tarpeettomana.

Momentin johdantolauseetta on puolestaan täydennetty mainitun 17.1.p artiklan mukaisella rajauksella, joka edellyttää liitetietoa, silloin "kun – – riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä". Voimassaolevassa kohdassa rajausta on kohdistettu yksinomaan 3 kohdan mukaiseen tiedonantovelvollisuuteen, mutta artiklassa se ulottuu – uuden momentin tavoin – kaikkiin siinä tarkoitettuihin velvoitteisiin.

Voimassaoleva 4 momentti kumotaan tarpeettomana, sillä pienyrityksiä ja mikroyrityksiä koskevat liitetietovaatimukset on siirretty erikseen annettavaan asetukseen.

Pykälään lisätään uusi 5 momentti, jonka tarkoituksena on selvittää taseen ulkopuolisten vastuusitoumusten sekä muiden vastuiden ja järjestelyiden merkitystä kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulle toiminnan jatkuvuudelle. Kun liitetietona ilmoitetaan tällaisista eristä määrää, joka kohdistuu seuraavalle tilikaudelle, tilipäätöksen käyttäjän on mahdollista arvioida sitä

oman pääoman riittävyteen ja liiketoiminnan muiden edellytyksiin nähden.

KPA 2:7a §. Liitetiedot tilintarkastajan palkkioista. Voimassaolevan säännöksen kanssa samasanainen *1 momentti* perustuu **18.1.b** artiklaan, joka vaatii suur- ja keskikoisyrityksen esittävän liitetietona "– kaikki jokaisen lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön

- vuositilinpäätöksen lakisääteisestä tilintarkastuksesta tilivuodelta perimät palkkiot sekä

- kaikki muut palkkiot, jotka kukin tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on perinyt

- muista varmennuspalveluista,
- veroneuvontapalveluista ja
- kaikista muista oheispalveluista."

Nämä tiedonantovelvoitteet sisältyivät myös entiseen IV direktiiviin (43.15 art.), joten momentti on pysytetty samanasaisena. Säännös liittyy tilintarkastuslain (459/1997) 17 §:ään, jonka mukaan tilintarkastuspalkkio ei saa määräytyä tavalla, joka voi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden.

Momentin *1 kohdassa* "tilintarkastuksella" tarkoitetaan tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaista lakisääteistä tilintarkastusta, joka käsittää saman lain 11 §:n 1 momentin nojalla tilikauden juoksevan kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksen.

Käytännössä on vakiintunut jaksottamista, jossa tilikauden aikaista jatkuvaa tarkastusta vastaava osuus tilintarkastusmenosta — joka voitaneen todentaa tilintarkastajan laskun avulla — jaksotetaan kuluksi asianomaiselle tilikaudelle. Näin siitä huolimatta, että kirjanpitolausannon kannanoton **1648/2001** mukaan vuositilintarkastuksen tarkoittaman suorituksen voidaan katsoa luovutetun kirjanpitolaain 2 luvun 3 §:n 1 momentissa säädetyn suoritteperusteen tarkoittamalla vasta, kun tarkastuskertomus on valmis ja annettu tilintarkastusasiakkaalle.

Momentin *2 kohdassa* puolestaan tarkoitetaan toimia, jotka muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai joiden perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön. Momentin *3 kohdassa* tarkoitettu neuvonanto verotuksellisissa kysymyksissä ei ole lakimääräistä vaan kirjanpito-velvolliselta saatua toimeksiantoon perus-

tuva tehtävänhoitoa samoin kuin *4 kohdan* muut palvelut, jotka voivat koskea esimerkiksi yritysjärjestelyjen muita kuin verotuksellisia kysymyksiä. Vertailtavuuden parantamiseksi on syytä esittää myös vastaavat luvut edelliseltä tilikaudelta

Kirjanpito-velvollisen ohella momentin mukaista jaottelua noudattaa myös tilintarkastaja, kun se julkistaa internet-sivuillaan valtioneuvoston tilintarkastuksesta antaman asetuksen (735/2007) 9 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettuja tietojaan toiminnasta; tämä julkistamisvelvoite koskee sellaista tilintarkastajaa, joka on nimitetty tarkastajaksi säännellyllä markkinapaikalla kaupankäynnin kohteeksi otetun arvopaperin liikkeeseen laskeneeseen yritykseen.

Voimassaoleva *2 momentti* kumotaan tarpeettomana, sillä pienyrityksiä ja mikroyrityksiä koskevat liitetietovaatimukset on siirretty erikseen annettavaan asetukseen.

KPA 2:7b §. Lähipiiriliiketoimet. Pykälä perustuu **17.1.r** artiklaan, jonka **ensimmäisen** alakohdan mukaan liitetietona on selvitettävä "yrityksen ja lähipiirin väliset liiketoimet, mukaan luettuna liiketoimen arvo, lähipiirisuhteen luonne ja muut tiedot, jotka ovat välttämättömiä arvioitaessa yrityksen taloudellista asemaa. Tietoja yksittäisistä liiketoimista voidaan koota yhteen lajeittain, pait-si jos erilliset tiedot ovat välttämättömiä arvioitaessa lähipiirin liiketoimien vaikutusta yrityksen taloudelliseen asemaan." Vastavastavainlaiset säännökset olivat myös entisessä IV direktiivissä (43.1.7b art. ensimmäinen alakohta, ensimmäinen ja kolmas virke).

Viimeksi mainitun artiklan muut alakohdat sallivat jäsenvaltioiden säätävän tietyissä tilanteissa poikkeuksia lähipiiri-informaation antamisesta:

- "Jäsenvaltiot voivat sallia tai vaatia, että esitetään ainoastaan ne lähipiirin kanssa toteutetut liiketoimet, joita ei ole toteutettu tavallomaisiin markkinaehdoin" (**17.1.r** art. **toinen** alakohta). — Entisessä IV direktiivissä tiedonantovelvoite rajautui suoraan tällaisiin ei-markkinaehtoihin lähipiiritransaktioihin ilman jäsenvaltio-optiota (43.1.7b art. ensimmäinen alakohta, toinen virke).

- "Jäsenvaltiot voivat sallia, ettei tilinpäätöksessä esitetä kahden tai useamman konserniin kuuluvan yrityksen välisiä liiketoimia, jos liiketoimessa osallisina olevat tytär-

tyhtiöt ovat kokonaan tällaisen konserniin kuuluvan yrityksen omistuksessa" (**17.1.r** art. **kolmas** alakohta). — Sama jäsenvaltio-optio sisältyi IV direktiiviin (43.1.7b art. kolmas alakohta).

- "Jäsenvaltiot voivat sallia keskikokoiselle yritykselle rajoitetun tiedonantovelvollisuuden jäljempänä esitettyjen tahojen kanssa toteutettujen lähipiirin liiketoimien osalta: **i**) omistajat, joilla on omistusyhteys yritykseen; **ii**) yritykset, joihin yrityksellä itsellään on omistusyhteys; **iii**) yrityksen hallinto-, johtoja ja valvontaelinten jäsenet" (**7.1.r** art. **neljäs** alakohta). — Tämä jäsenvaltio-optio oli myös IV direktiivissä (43.1.7b art. toinen alakohta).

Ei ole perusteltua säännöksen soveltamisen ulkopuolelle edellä mainitun **17.1.r** artiklan **neljännessä** alakohdassa tarkoitettuja pienyrityksen toimivaan johtoon tai hallintoelimiin kuuluvia henkilöjä ja omistusyhteydellisiä tahoja. Liitetiedolle ei kuitenkaan ole tarvetta mainitun artiklan **kolmannessa** alakohdan mukaisessa tilanteessa, jossa lähipiiritransaktion osapuolet ovat kumpikin samaan konserniin kuuluvia yrityksiä ilman ulkopuolisia omistajia. Konsernitilinpäätöksen laatimisessa eliminoidutvat konserniyritysten välisten liiketoimien katteet, olivatpa ne markkinaehtoisia tai eivät. — Tämä rajausta sisältyy 3 momenttiin jäljempänä.

Niin ikään on perusteltua hyödyntää **toisen** alakohdan jäsenvaltio-optiota ulottamalla tiedonantovelvollisuus vain niihin lähipiiritransaktioihin, joita ei ole toteutettu tavanomaisin markkinaehdoin. Tämä rajausta on myös voimassaolevassa säännöksessä, joka lisäksi rajaa entisen IV direktiivin tavoin tiedonantovelvollisuuden "olennaisiin" lähipiiritransaktioihin (43.1.7b art. ensimmäinen alakohta, toinen virke). Vaikka nykyinen **17.1.r** ei nimenomaisesti viittaa – toisin kuin IV direktiivi – olennaisuuteen, on tarkoituksenmukaista pysyttää olennaisuus-edellytys momentissa, sillä **17.1.r** artiklaakin sovellettaessa on otettava huomioon **6.1.j** artiklan yleinen olennaisuusperiaate.

Osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 6 §:ssä edellytetään osakeyhtiön toimintakertomuksessa annettavan tietoja lähipiirilainoista. Samankaltainen säännöstö on myös osuuskuntalain (421/2013) 8 luvun 6 §:ssä.

Voimassaolevan säännöksen kanssa samanasanaisen 2 momentin viittaussäännös lähipiirin määritelmästä vastaa **2.3** artiklaa: "Tässä direktiivissä tarkoitetaan – 'lähipiirillä' samaa kuin kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa, jotka on hyväksytty kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta 19 päivänä heinäkuuta 2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti." Tämän kanssa yhdenmukainen viittaussäännös sisältyi myös entiseen IV direktiiviin (43.1.7b art. neljäs alakohta).

Asianomainen kansainvälinen tilinpäätösstandardi on **IAS 24** ("Lähipiiriä koskevat tiedot tilinpäätöksessä"; engl. Related Party Transactions).

Pykälän 3 momentin ensimmäinen virke kumotaan tarpeettomana, sillä pienyrityksiä ja mikroyrityksiä koskevat liitetietovaatimukset on siirretty erikseen annettavaan asetukseen. Momentin toisen virkkeen – joka jää momentin ainoaksi virkkeeksi – sanamuotoa on muutettu ensimmäisen virkkeen kumoamisen myötä. Sen asiasisältö on kuitenkin sama kuin aikaisemmin. Virkkeen mukainen poikkeus perustuu **17.1.r** artiklan **kolmanteen** alakohtaan, jota käsitellään edellä 1 momentin yhteydessä.

Pykälän uusi 4 momentti on edellä mainitun **17.1.r** artikla **toisen** alakohdan jäsenvaltio-option sallima lisävaatimus. Se on luonteeltaan "perälautasäännös" tavanomaisen ehdoin tehtyjen lähipiiritransaktioiden jättämiselle liitetietojen ulkopuolelle. Määre "tavanomainen" viittaa vastaavuuteen sellaisten kaupallisten ehtojen kanssa, joita noudatetaan muiden eli lähipiiriin kuulumattomien asiakkaiden tai muiden vastapuolen kanssa.

Vaikka tällaisten transaktioiden vaikutus olisi positiivinen kirjanpitovelvollisen tuloksen muodostumiselle, on tilinpäätöksen käyttäjälle tarpeen tieto niiden määrästä hänen arvioidessaan kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman riippumattomuutta ja vakautta.

Momentin tarkoittaman tiedonantovelvollisuuden aikaansaavaa olennaisuutta on tarkoitettu punnita vastaavalla tavalla kuin kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n mukaisessa yleissäännöksessä oikeasta ja riittävästä kuvasta. Siten tämä säännös on luonteeltaan informatiivinen korostaessaan, että siinäkin tarkoitetuissa lä-

hiipiiritransaktioissa tulee ottaa huomioon niiden olennaisuus.

KPA 2:8 §. Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä. Artikla 16.1.h edellyttää liitetietoa "työntekijöiden määrä[stä] keskimäärin tilikauden aikana". Toisin kuin entisen IV direktiivissä (43.9 art.), artikla ei edellytä ryhmittäistä erittelyä (engl. by categories).

Pykälän 1 momentin 1 kohtaa on pelkistetty tämän mukaisesti poistamalla siitä vaatimus ryhmäkohtaisesta tiedosta. Siten kirjanpitovelvollisen ei enää ole tarpeen antaa tietoa esimerkiksi henkilömäärien jakautumisesta sukupuolten mukaan.

Lukumäärään lasketaan mukaan pääsääntöisesti päätoimisissa työsuhteissa olevat henkilöstö. Osa-aikainen henkilöstö muutetaan kokoaikaisiksi osa-aikojen suhteellisten osuuksien yhteismäärän perusteella taikka ilmoittamalla erikseen osa-aikaisen henkilöstön määrä. Kirjanpitoikäntännössä keskimääräinen luku lasketaan tavanomaisesti siten, että kuukausien loppulukemat lasketaan yhteen ja tämä summa jaetaan tilikauteen sisältyvien kuukausien määrällä. Samalla tavalla ilmoitetaan myös edellisen tilikauden vertailuluku.

Direktiivin V liitteen 6.a ja 6.b kohdat velvoittavat erittelemään kululajikohtaisessa tulolaskelmassa henkilöstön palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut. Sama vaatimus sisältyi myös entiseen IV direktiiviin (26.3 art.), jonka mukainen on 1 luvun 1 §:n 1 momentin laskelmakaavan 6 kohta. Koska vastaavaa erittelyä ei ole muissa tulolaskelmakaavoissa, on 2 kohdassa samansisältöinen liitetietovaatimus. Säännös on kansallinen, mutta se ei ole ristiriidassa direktiivin kanssa, sillä se osaltaan edesauttaa oikean ja riittävän kuvan saamista tilikauden tuloksen muodostumisesta.

Pykälän 2 momentin mukainen ilmoitusvelvollisuus johtoon kuuluvien henkilöiden eduista on lähtökohtaisesti toimielinکوhtainen, kuten sen perustana olevasta 17.1.d artiklasta ilmenee: "— nämä tiedot on ilmoitettava yhteismääränä kunkin elinryhmän osalta" (engl. with an indication of the total for each category of body). Yksityisyyden suojan edellyttämästä yksittäistä henkilöä koskevasta poikkeuksesta säädetään jäljempänä 3 momentissa.

Momentin tiedonantovelvollisuus ei ulotu toimitusjohtajan alaisena toimivaan johtoryhmään. Se ei ole lakimääräinen toimielin, joten sitä ei ole pidettävä 17.1.d artiklan tarkoittamana "johtuelimenä" (engl. managerial body). Tämä ilmenee direktiivin johdannon 40 kohdan kolmannelta virkkeeltä: "Nämä elimet toimivat niille kansallisessa lainsäädännössä annettujen valtuuksien mukaisesti." Johtoryhmälle ei ole Suomen osakeyhtiölaissa eikä muussa yhteisö- tai säätiölainsäädännössä osoitettu tehtäviä ja niiden toimeenpanon edellyttämiä valtuuksia. — Sama rajaus oli entistä IV direktiiviä muuttaneen 2006/46/EY-direktiivin johdannon 2 kohdan kolmannelta virkkeeltä.

Voimassaolevaan säännökseen verrattuna on, että toimitusjohtajan sijaista ei enää mainita momentissa. Vaikka Suomen yhteisölaite sisältävät säännöspöerustan toimitusjohtajan sijaiselle, ei hän ole toimitusjohtajaan verrattavassa asemassa, sillä hän tulee — nimikkeensä mukaisesti — toimitusjohtajan sijaan tämän valtuuksin vasta kun toimitusjohtajuutta aiemmin hoitanut henkilö ei enää ole yrityksen palveluksessa tai hän on muuten estynyt hoitamaan tehtäviään. Toimitusjohtajan sijaisen nimittämiseen ei myöskään ole velvollisuutta kansallisen yhteisösäädäntömme mukaan. Siten toimitusjohtajaa ja hänen sijaistaan koskevan tietojen esittäminen yhteenlaskettuina voimassaolevan asetuksen mukaisesti vähentää tiedon vertailukelpoisuutta suhteessa sellaiseen yritykseen, jossa ei ole nimitetty sijaista toimitusjohtajalle, vaikka tässä jälkimmäisessä yrityksessä olisi yksi tai useampi henkilö, joka yrityksen hallituksessa tai muussa hallintoelimestä olisi nimitetty esimerkiksi "varatoimitusjohtajaksi". Selkeämpää direktiivin tavoitteiden kannalta siten on, että liitetietovaatimukset kohdistetaan yksinomaan toimitusjohtajaan, ei hänen sijaiseensa.

Momentissa nimettyjen elinten ohella lakisäätteisiä toimielimiä ovat myös toiminnanjohtaja ja isännöitsijä sekä henkilöyhtiössä vastuunalaiset yhtiömiehet.

Momentin 1 kohdassa edellytetään 17.1.d artiklan alkuosan mukaisesti liitetietoa "hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenille näistä tehtävistä tilivuodelta maksetu[jista] korvauks[jista]" (engl. the amount of the emoluments granted in respect of, the finan-

cial year to the members of administrative, managerial and supervisory bodies by reason of their responsibilities). Kohdan sanamuoto on pysytetty voimassaolevan säännöksen mukaisena, sillä entisen IV direktiivissä oli 17.1.d kanssa samasanainen veloite (43.1.12 art.).

Momentin 2 ja 3 kohdat ovat voimassaolevan momentin kanssa samasanaisia. Ne perustuvat 16.1.e artiklaan, jonka mukaan liitetietona tulee ilmoittaa: "— — hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenille annettujen ennakkojen ja luottojen määrä, maininta korkokannoista, tärkeimmistä ehdoista ja takaisin maksetuista, kuluiksi kirjatuista tai luovutetuista määristä [engl. any amounts repaid or written off or waived] sekä kaikenlaiset kyseisten jäsenten puolesta annetut vastuusitoumukset [engl. commitments entered into on their behalf by way of guarantees of any kind]; nämä tiedot on ilmoitettava yhteismääränä kunkin henkilöryhmän osalta." Vastaavanlaiset velvoitteet sisältyivät entiseen IV direktiiviin (43.1.13 art.).

Momentin 4 kohdassa ja 3 momentissa edellytetään tietoa eläkesitoumuksista, jotka koskevat niin nykyisiä kuin entisiä toimielinten jäseniä. Vaatimus on kattavampi kuin 17.1.d artiklassa, joka rajaa informointivelvoitteen vain yritysjohtoon aikaisemmin kuuluneisiin henkilöihin (engl. former members) eläke-etuuksiin: "hallinto-, johto- ja valvontaelinten — — entisten jäsenten osalta syntyvät tai tehdyt eläkesitoumukset" (engl. and any commitments arising or entered into in respect of retirement pensions of former members of those bodies). Sama säännös oli ennen IV direktiivissä (43.1.12 art. in fine).

Sanamuodot vastaavat voimassaolevaa säännöstä. Velvoitteen ulottuminen entisten jäsenten ohella nykyisiin jäseniin on perusteltua, jotta tilinpäätöksenkäyttäjät saisi kattavan tiedon siitä, mitkä ovat yritysjohtoon edut kokonaisuudessaan.

Pykälän 4 momentissa rajoitetaan edeltävien 2 ja 3 momentissa tarkoitettua ilmoitusvelvollisuutta yksityisyyden suojaamiseksi. Esimerkiksi yhtiössä, jonka ainoa osakas on myös toimitusjohtaja, palkkatietojen ilmoittaminen voi loukata yksityisyyttä. Tämän vuoksi on säädetty poikkeusmahdollisuus tiedonantovelvollisuudesta siinä tapauksessa, että yritysjohtoon kuuluvan yksittäisen hen-

kilön palkka- tai eläketiedot tulisivat ilmi. Pohjana on 17.1.d artiklan toinen alakohdan jäsenvaltio-optio: "Jäsenvaltiot voivat olla vaatimatta näiden tietojen esittämistä, jos niiden esittämisen perusteella on mahdollista saada selville tällaisen elimen tietyn jäsenen taloudellinen tilanne." Sama säännös oli entisen IV direktiivin 43.3 artiklassa.

Uusi ja entinen IV direktiivi eivät kuitenkaan salli vastaavanlaista poikkeusta yritysjohtolle myönnettyjen lainojen eikä heidän puolestaan annettujen vastuusitoumusten osalta.

Poikkeusmahdollisuuden ulkopuolelle jää kuitenkin sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka arvopaperit ovat jonkin ETA-valtion säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena. Rajausta vastaa IAS 24 -standardia. Tätä ei edellytä nykydirektiivi eikä entinen IV direktiivi. Merkitystä ei ole sillä, millainen arvopaperi on kyseessä. Siten velvoitteen piiriin kuuluu myös kirjanpitovelvollinen, jonka joukkovelkakirja tai muu vieraan pääoman ehtoinen arvopaperi, on tällaisen kaupankäynnin kohteena.

Voimassaoleva 5 momentti kumotaan tarpeettomana, sillä pienyrityksiä ja mikroyrityksiä koskevat liitetietovaatimukset on siirretty erikseen annettavaan asetukseen.

KPA 2:9 §. Omistukset muissa yrityksissä. Voimassaolevan säännöksen kanssa samasanaisen 1 momentin 1 kohdan pohjana on 17.1.g artiklan ensimmäisen alakohdan ensimmäinen virke, jonka mukaan on liitetietona esitettävä: "jokaisen sellaisen yrityksen nimi ja kotipaikka, jossa yrityksellä on omistusyhteys — —, sekä tämän pääomaosuuden suuruus, asianomaisen yrityksen oman pääoman määrä sekä sen sellaisen viimeisen tilivuoden tulos, jonka tilinpäätös on hyväksytty." Entisessä IV direktiivissä oli samansisältöinen säännös (43.1.2 art. ensimmäinen kappale).

Kirjanpitolain 1 luvun 7 § puolestaan sisältää 2.2 artiklaan pohjautuvan määritelmän tämän kohdan tarkoittamasta omistusyhteydestä ja saman luvun 8 § omistusyhteyteen perustuvasta osakkuusyhteyssuhteesta 2.13 artiklan mukaisesti.

Momentin 2 kohta vastaa voimassaolevaa säännöstä. Kohta perustuu 17.1.k artiklaan, jonka mukaan on esitettävä liitetietona: "jokaisen sellaisen yrityksen nimi ja päätoimi-

paikka tai kotipaikka sekä oikeudellinen muoto, jonka vastuunalainen yhtiömies kyseinen yritys on". Sama säännös oli entisessä IV direktiivissä (43.1.2 art. toinen kappale).

Kohdan tarkoittamia yrityksiä Suomessa ovat ainakin henkilöyhtiöt eli avoimet yhtiöt sekä kommandiittiyhtiöt silloin, kun kirjanpitovelvollinen on siinä vastuunalaisena yhtiömiehenä; toisaalta kommandiittiyhtiön äänettömällä yhtiömiehellä on rajoitettu vastuu osakeyhtiön osakkaan tavoin.

Kohdan mukaiset liitetietovaatimukset ovat laajemmat kuin direktiivissä. Toisin kuin 17.1.k artiklassa ja aiemmassa IV direktiivissä, kohdassa edellytetään nimen ja kotipaikan lisäksi tietoa myös omistussuudesta, viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta, tilikauden voitosta tai tappiosta, sekä yritysmuodosta.

Nämä kansalliset lisävaatimukset ovat tarpeellisia oikean ja riittävän kuvan saamiseksi omistukseen perustuvasta vastuusta. Siten ne eivät ole direktiivin vastaisia.

Kirjanpitolautakunta on antanut erikseen lausunnon 1678/2002 kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden kirjaamisesta vastuunalaisena yhtiömiehenä olevan osakeyhtiön tilinpäätöksessä.

Pykälän 2 momentti perustuu 17.1.g artiklan ensimmäisen alakohdan ensimmäiseen virkkeeseen, jossa tarkoitettu omistusyhteys voi olla välillinen, jolloin se syntyy toisen "henkilön kautta, joka toimii omissa nimissään mutta yrityksen lukuun". Sama säännös oli entisessä IV direktiivissä (43.1.2 art. ensimmäinen kappale).

Momentin myötä kirjanpitovelvolliselle kuuluviksi luetaan myös omistukset sellaisen henkilön kautta, joka toimii omissa nimissään, mutta kirjanpitovelvollisen lukuun. Säännös on samansisältöinen kuin konsernisuhteen perustuvan määräysvallan määrittävässä kirjanpitolain 1 luvun 5 §:n 4 momentin §:n toisessa virkkeessä.

Pykälän uudistetun 3 momentin pohjana on 17.1.g artiklan toisen alakohdan toinen virke: Jäsenvaltiot voivat myös sallia, että tiedot jätetään antamatta, jos ne ovat omiaan aiheuttamaan vakavaa haittaa jollekin niistä yrityksistä, joita ne koskevat." Vastaava säännös oli myös IV direktiivissä (45.1b art.).

Kohdassa tarkoitettu poikkeus voi olla taroituksenmukainen esimerkiksi silloin, kun

ilmoitettavaksi säädetty tieto on yritykselle merkittävä liikesalaisuus.

Asetukseen ei ole otettu 17.1.g artiklan toisen alakohdan kolmatta virkettä vastaava säännöstä: "Jäsenvaltiot voivat vaatia, että tietojen antamatta jättämiseen on saatava etukäteen lupa hallintoviranomaiselta tai tuomioistuimelta." Siten tämän 1 kohdan soveltaminen ei edellytä lupamenettelyä, mutta kirjanpitovelvollisella on näyttötaakka poikkeuksen asianmukaisuudesta, sillä säännöstekstissä edellytetään poikkeamisen "perusteiden" ilmoittamista. Tämä velvoite vastaa 17.1.g artiklan toisen alakohdan neljättä virkettä: "Tietojen antamatta jättämisestä on ilmoitettava tilinpäätöksen liitetiedoissa".

Momentin voimassaoleva 2 kohta perustuu entisen IV direktiivin 43.1.2 toiseen virkkeeseen, jonka nojalla omistusyhteyden kohteena olevaa yrityksestä koskevat "– tiedot voidaan jättää antamatta, jos ne ovat [oikeaa ja riittävää kuvaa koskevien] tavoitteiden kannalta vähämerkityksisiä". Vastaavaa nimenomaista poikkeusperustetta ei sisälly uuteen direktiiviin, sillä 6.1.j artikla velvoittaa ottamaan olennaisuusperiaatteen huomioon niin liitetietojen kuin muidenkin tilinpäätösasiakirjojen laadinnassa. Koska tämä velvoite sisältyy kirjanpitolain 3 luvun uuteen 2a §:ään, tätä kohtaa ei ole tarpeen pysyttää asetuksessa. Tämän vuoksi voimassaoleva 1 kohta on yhdistetty momentin johdantolauseeseen.

Voimassaolevan säännöksen kanssa samansisältöinen 4 momentin 1 kohta perustuu 17.2 artiklan jäsenvaltio-option: "Jäsenvaltioiden ei tarvitse seuraavissa tapauksissa soveltaa [17.1.g artiklaa] sellaiseen yritykseen, joka on niiden kansallisen lainsäädännön alainen emoyritys:

- a) jos yritys, johon kyseisellä emoyrityksellä on omistusyhteys [17.1.g artiklassa] tarkoitetuista syistä, sisältyy kyseisen emoyrityksen laatimaan konsernitilinpäätökseen tai [23.4 artiklassa] tarkoitettuun suuremman yrityskokonaisuuden konsernitilinpäätökseen;
- b) jos kyseinen omistusyhteys merkitään emoyrityksen vuositilinpäätökseen [9.7 artiklan pääomaosuusmenetelmän] mukaisesti tai konsernitilinpäätökseen, jonka kyseinen emoyritys laatii [27.1–27.8

artiklan pääoma-osuusmenetelmän] mukaisesti."

Samanlainen poikkeussäännös sisältyi myös aikaisempaan IV direktiiviin (61 art.). Sen mukainen 1 kohta on perusteltua pysyttää momentissa, sillä sen mukaisessa menettelyssä — yhdistäminen emoyrityksen asemassa olevan kirjanpitovelvollisen omaan tilinpäätökseen hankintamenomenetelmällä tai pääomaosuusmenetelmällä — otetaan poikkeuksen tarkoittamat tiedot huomioon, joten ne näin vaikuttavat tilinpäätösinformaatioon.

Voimassaolevaa säännöstä vastaava 2 *kohdan* perustuu 17.1.g artiklan **ensimmäisen** alakohdan **toiseen** virkkeeseen: "[omistusyhteyden kohteena olevan yrityksen] omaa pääomaa ja tulosta koskevat tiedot voidaan jättää antamatta, jos asianomainen yritys ei julkista tasettaan eikä ole [kirjanpitovelvollisen] määräysvallassa." Sama poikkeusmahdollisuus oli myös entisessä IV direktiivissä (43.1.2 art. kolmas virke).

Tasetta koskee suomalaisten kirjanpitovelvollisten osalta tilinpäätöksen yleinen rekisteröimisvelvollisuus, jonka ulottuvuudesta säädetään kirjanpitolain 3 luvun 9 §:ssä. Siten säännös tulee käytännössä tulla sovellettavaksi lähinnä ulkomaisten yritysten kohdalla sellaisissa valtioissa, joissa taseen julkistamisesta on säädetty poikkeuksia. Edellä mainitun 9 §:n 2 momentin myötä poikkeus kuitenkin ulottuu myös sellaisiin 1 luvun 4a §:ssä säädetty pienyrityksen määrittävät rajat alittaviin suomalaisiin henkilöyhtiöihin, joissa vastuunalaisina yhtiömiehinä on muitakin kuin osakeyhtiöitä.

Asetukseen ei ole otettu jäsenvaltio-optiota poiketa omistusyhteystiöiden ilmoittamisesta perustuen 17.1.g artiklan **toiseen** alakohtaan, jossa poikkeuksen edellytykseksi on asetettu se, että tieto toimitetaan rekisteriviranomaiselle erikseen: "Jäsenvaltiot voivat sallia, että [17.1.g artiklan] ensimmäisessä alakohdassa edellytetyt tiedot [omistusyhteyksyrityksistä] annetaan direktiivin 2009/101/EY [”niiden takeiden yhteensovittamisesta samanveroisiksi, joita jäsenvaltioissa vaaditaan perustamissopimuksen 48 artiklan toisessa kohdassa tarkoitetuilta yhtiöiltä niiden jäsenten sekä ulkopuolisten etujen suojaamiseksi”] [3.1 ja 3.3 artiklan] mukaisesti toimitetussa katsauksessa".

- 3.1 artikla: "Jokaisessa jäsenvaltiossa on oltava kullekin siellä rekisteröidylle yhtiölle joko keskusrekisterissä, kaupparekisterissä tai yhtiörekisterissä oma asiakirjavihkonsa."

- 3.3 artikla: "Kaikki asiakirjat ja tiedot, jotka on 2 artiklan mukaan julkistettava, on otettava asiakirjavihkkoon tai merkittävä rekisteriin; rekisterimerkintöjen perusteiden on aina ilmentävä asiakirjavihkosta."

Menettely tarkoittaisi, että omistusyhteystieto olisi saatavissa rekisteriviranomaiselta. Tällainen poikkeusmenettely ei kuitenkaan ole perusteltu Suomessa, jossa tilinpäätöstietojen avoimuus on keskeinen lähtökohta kirjanpitolainsäädännölle.

KPA 2:10 §. Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot. Voimassaolevan säännöksen kanssa samansainen 1 *momentti* käsittää direktiivin edellyttämät liitetietovaatimukset konsernin emoyrityksestä. Tieto on annettava sekä suurimmasta että pienimmästä sellaisesta konsernista, johon yritys kuuluu ja josta laaditaan konsernitilinpäätös (17.1.l ja 17.1.m art.). Kummankin emoyrityksen osalta ilmoitetaan myös, mistä on saatavissa jäljennös konsernitilinpäätöksestä (17.1.n. art.). Samat velvoitteet sisältyivät myös entiseen IV direktiiviin (56.1.a, 56.2.b ja 56.c. art.).

Momentin soveltamista kuvaa seuraava esimerkki. Oletetaan, että suomalainen yritys ("Pieni") on suoraan ruotsalaisen yrityksen ("Keski") tytäryritys, jonka puolestaan omistaa edelleen saksalainen yritys ("Suuri") ja saksalaisen yhdysvaltalainen ("Suurin"). Momentin tarkoituksena on, että Pienen tilinpäätöksessä ilmoitetaan 1 *kohdan* nojalla "Suurin"-yrityksen nimi ja kotipaikka, kun taas 2 *kohdan* perusteella vastaava ilmoitusvelvollisuus "Pienen" tilinpäätöksessä koskee näitä tietoja "Keski"-yrityksestä.

Pykälän 2 *momentti* on samansisältöinen voimassaolevan säännöksen kanssa, kuitenkin tarkennettuna kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n muutoksia vastaavasti. Momentti perustuu 23.4.d artiklaan ja 23.8.c artiklan **toiseen** alakohtaan, joita käsitellään mainitun 1 §:n 4 ja 5 momentin yhteydessä. Vastaava säännös sisältyi VII direktiiviin (7.2.c ja 11.1 art.).

KPA 2:11 § Yksityisen elinkeinonharjoittajan ja eräiden muiden kirjanpitolovelvollisten lyhennetyt liitetiedot. Pykälä kumotaan tarpeettomana.

Euroopan unionin tilinpäätösäytäntely koskee yksinomaan osakeyhtiöitä ja sellaisia henkilöyhtiöitä, joissa osakeyhtiö on vastuunalaisena yhtiömiehenä. Siten muiden kirjanpitolovelvollisen — erityisesti liiketoimintaa harjoittamattomien — kohdalla on voitu käyttää enemmän tarkoituksellisuusharkintaa liitetietovaatimuksista säädettyä. Voimassaolevassa pykälässä onkin tämän mukaisesti kevennetty yksityisen elinkeinonharjoittajan — jota arkikielessä kutsutaan usein "toiminimeksi" — samoin kuin pienten yhdistyksen ja rekisteröidyn uskonnollisen yhdyskunnan sekä asumisoikeusyhdistyksen, asunto-osakeyhtiön, asunto-osakeyhtiölain 28 luvussa tarkoitettun keskinäisen kiinteistö-osakeyhtiön ja asunto-osuuskunnan liitetietovaatimuksia siitä, mitä edellä tässä luvussa säädetään.

Nykysäännös ei kuitenkaan ole enää tarpeen, sillä liiketoimintaa harjoittavan luonnolliset henkilöiden kirjanpidolliset velvollisuudet supistetaan uudessa 1 luvun 1a §:ssä koskemaan vain niitä seikkoja, joita verotuksen toimittaminen edellyttää. Tämän pykälän tarkoittamien muiden pienten kirjanpitolovelvollisten osalta liitetietovaatimuksista taas säädetään tyhjentävästi uudessa asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

KPA 3 LUKU. KONSERNITULOSLASKELMA JA KONSERNITASE

KPA 3:1 §. Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen kaavat. Voimassaolevan säännöksen mukainen 1 momentti perustuu 24.1 artiklaan: "Konsernitilinpäätökseen sovelletaan 2 ja 3 lukua ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernitilinpäätöksen erityispiirteet vuositilinpäätökseen verrattuna." Samanlainen säännös oli myös VII direktiivissä (17 art.).

Voimassaolevassa 2 momentissa on selvettäväksi tarkoitettu toimivaltanormi siitä, että sosiaali- ja terveysministeriö määrää konsernitilinpäätöskaavoista sellaisille emoyrityksille, joiden konsernissa harjoitetaan pääasi-

allisesti vakuutustoimintaa. Momentti kumotaan, sillä ei ole tarvetta erikseen nimetä erityislainsäädännön alaisten kirjanpitolovelvollisten tilinpäätössäännöksiä yleislaissa, jota kirjanpitolaki ja -asetus ovat esimerkiksi vakuutuslaitostoimintaa koskeviin säännöksiin nähden.

KPA 3:2 §. Eräiden erien merkitseminen konsernituloslaskelmaan. Konsernituloslaskelman kaavasta ei säädetä erikseen direktiivissä. Tämän vuoksi on tarpeen antaa selvittävät säännökset yksinomaan konsernitilinpäätöksessä kuuluvien erien esittämisestä.

Voimassaolevan säännöksen mukaisessa 1 momentissa tarkoitetut "konserniliikearvon poisto" ja "konsernireservin vähennys" saadaan niin haluttaessa yhdistää konsernituloslaskelmassa nettomääräksi. Tällöin ne kuitenkin pitää ilmoittaa erikseen tuloslaskelman liitetietona jäljempänä käsiteltävän 4 luvun 4 §:n 1 kohdan nojalla.

Pykälän 2 momentti edellyttää osakkuusyrityksen voiton tai tappion esittämistä erillisenä eränä. Sen pohjautuu 27.6 artiklaan: "— osakkuusyritysten omistusyhteyksiä vastaavat osuudet osakkuusyrityksen tuloksesta esitetään konsernituloslaskelmassa asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä." Vastava säännös oli IV direktiivissä (59.6 a art.) ja VII direktiivissä (33.6. art.).

Esittämispaikka tuloslaskelmassa määräytyy osakkuuden luonteen mukaisesti. Pääsääntönä on erän sisällyttäminen rahoitus- tuottojen ja -kulujen ryhmään. Osakkuusyrityksen voitto tai tappio voidaan kuitenkin vaihtoehtoisesti — silloin kun "erityisluonne" sitä vaatii — merkitä ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin, jos osakkuusyritys muodostaa osan konsernin operatiivista liiketoimintaa ja toimii esimerkiksi raaka-aineen hankkijana, energian tuottajana tai konsernin valmiiden tuotteiden myyjänä tai markkinointiyrityksenä. Erityisluonteeseen perustuen erä voidaan momentin mukaan merkitä myös muihin tuottoihin.

Erona voimassaolevaan säännökseen on se, että "Satunnaiset muut tuotot ja kulut" -nimike ei enää ole vaihtoehtoinen merkintäpaikka näille erille, sillä se on poistettu direktiivinmuutoksen mukaisesti kaavasta. Niin ikään satunnaisuutta koskeva kirjanpitolain 4 luvun 2 § on kumottu.

Voimassaolevaa säännöstä vastaava *3 momentti* seuraa kirjanpitolain 6 luvun 7 §:n 5 momentista, jonka nojalla vapaaehtoiset varaukset ja poistoero jaetaan konsernitilinpäätöksessä yhtäältä tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan ja toisaalta laskennallisen verovelan muutokseen ja laskennalliseen verovelkaan. Laskennallisia verovelkoja ja -saamisia voi syntyä myös yhdistelytoimenpiteiden yhteydessä kirjanpitolain edellä mainitun luvun 11 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Lisäksi niitä saattaa sisältyä saman lain 5 luvun 18 §:n perusteella sellaisiin yksittäisten yritysten tilinpäätöksiin, jotka yhdistellään konsernitilinpäätökseen.

Varauksista ja poistoerosta johtuvat verovelan muutokset ja yhdistelytoimenpiteistä johtuvat laskennallisen verovelan tai verosaamisen muutokset esitetään erikseen tuloslaskelman liitetietona jäljempänä käsiteltävän 4 luvun 4 §:n 3 kohdan mukaisesti.

Nykysäännöksen kanssa yhdenmukainen *4 momentti* perustuu pakottavaan **24.6** artiklaan, joka edellyttää konsernin vähemmistöomistajien tulososuuden erittelyä: "— — [24.4 artiklassa] tarkoitettu osakkeille ja osuuksille kuuluva tulos esitetään erikseen konsernituloslaskelmassa määräysvallattomien omistajien osuutena tuloksesta." Samanlainen säännös oli VII direktiivissä (23 art.).

Kirjanpitolaki rinnastaa tilinpäätössiirtojen kertymän — laskennallisen verovelan muutoksella vähennettynä — omaan pääomaan konsernitilinpäätöksen kaikissa laatimisvaiheissa. Vähemmistön osuuden erottaminen vapaaehtoisista varauksista ja poistoerosta sekä niiden muutoksista on suositeltavaa riippumatta siitä, jaetaanko vapaaehtoiset varaukset ja poistoero omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan konsernitilinpäätöksessä.

Pykälän *5 momentti* kumotaan. Se sisältää viittaussäännöksen, jonka nojalla satunnaisista eristä johtuvat verot saadaan eritellä konsernitilinpäätöksessä yksittäisen yrityksen tilinpäätöksen tavoin. Säännös ei enää ole tarpeen, koska tuloslaskelmakaavassa ei enää ole satunnaisia tuottoja ja kuluja. Samasta syystä kumotaan myös kirjanpitolain 4 luvun 2 §:n määritelmäsäännös satunnaisuudesta.

KPA 3:3 §. Eräiden erien merkitseminen konsernitaseeseen. Voimassaolevaa säännöstä vastaava *1 momentti* kattaa **24.3.e** artik-

lan: "jos jäsenvaltio sallii positiivisen ja negatiivisen liikearvon vähentämisen toisistaan [engl. the offsetting], tilinpäätöksen liitetiedoissa on oltava myös analyysi liikearvosta" (engl. an analysis of the goodwill). Myös VII direktiivissä oli samankaltainen säännös (19.1.c art.).

Momentin nojalla keskinäisen omistuksen eliminoinnissa syntyvä ero, joka ei ole kohdistettavissa tiettyihin tase-eriin, merkitään erilliseksi eräksi konsernitaseeseen. Jäsenvaltio voi mainitun **24.3.e** artiklan mukaan sallia positiivisten ja negatiivisten erojen netottamisen keskenään konsernitaseessa, mutta ne on tällöin analysoitava eli eriteltävä liitetietona. Tätä koskeva säännös on jäljempänä tämän luvun 4 §:n 2 kohdassa.

Konsernireservi ei ole luonteeltaan varaus eikä liioin vierasta pääomaa, joten se esitetään omana pääryhmien ulkopuolisena eränä vähemmistöosuuden tapaan.

Momentin sanamuotoon on tehty vähäisiä muutoksia, jotka vastaavat kirjanpitolain 6 luvun 8 §:n 5 momentin uudelleenmuotoilua.

Nykysäännöksen mukainen *2 momentti* perustuu pakottavaan **27.1** artiklaan: "Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä yrityksellä on osakkuusyritys, tämä osakkuusyritys on esitettävä konsernitaseessa asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä." Sama velvoite oli myös VII direktiivissä (33.1 art.).

Direktiivin **9.7.a** artikla mahdollistaa jäsenvaltio-optiona vastaavan menettelyn myös erillistilinpäätöksessä, vaikkei asianomainen kirjanpitovelvollinen olisi emoyritys tai muuten kuuluisi konserniin.

Erillistilinpäätöstä koskevassa sääntelyssä ei hyödynnetä **9.7.a** artiklaa, jonka mukaan "jäsenvaltiot voivat sallia tai vaatia, että omistusyhteyttä käsitellään kirjanpidossa käyttämällä **27** artiklassa säädettyä pääomaosuusmenetelmää ja ottamalla huomioon mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon vuositilinpäätöksen erityispiirteet konsernitilinpäätökseen verrattuna." Sama säännös sisältyi myös IV direktiiviin (59.1 art.).

Voimassaoleva säännöstä vastaava *3 momentti* kirjanpitolain 6 luvun 11 §:ssä tarkoitettujen yhdistelytoimenpiteiden yhteydessä syntyvien laskennallisten verovelkojen ja -saamisten erillisestä esittämisestä perustuu **28.1** artiklan viittamaan **17.1.f** artiklaan.

Nämä kohdat direktiivissä kuuluvat seuraavasti:

- Artikla **17.1.f**: "jos taseeseen on laskennallisten verojen osalta kirjattu varaus, [on liitetietona esitettävä] kyseiseen taseeseen merkittävät laskennalliset verot tilivuoden lopussa ja taseeseen merkityn määrän muutokset tilivuoden aikana".

- Artikla **28.1**: "Konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa on esitettävä tämän direktiivin muissa säännöksissä vaadittujen tietojen lisäksi **16**, **17** ja **18** artiklassa vaaditut tiedot tavalla, joka helpottaa konsernitilinpäätöksen yhdisteltävien yritysten taloudellisen aseman arviointia kokonaisuutena ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernitilinpäätöksen erityispiirteet vuositilinpäätökseen verrattuna — —."

Entisessä VII direktiivissä oli samaa tarkoittava säännös (art. 34.11: "Tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta konsolidoituun tuloslaskelmaan kirjattujen verojen ja näiltä kausilta määrättävien verojen erotus, jos sillä on merkitystä myöhemmän verotuksen kannalta. Tämä määrä voidaan ilmoittaa myös konsolidoidussa taseessa yhteismääräisenä asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä."). Tästä direktiivitekstistä ilmenee, että — toisin kuin nykydirektiivissä — liitetietoinformaatio oli VII direktiivin mukaan vaihtoehto tase-esittämiselle. Kuitenkin tämän asetuksen 4 §:n 3 kohdassa — joka vastaa voimassaolevaa säännöstä — on nykydirektiivin mukainen vaatimus liitetietoerittelystä.

Direktiivi ei sinänsä edellytä yhdistelytoimenpiteistä syntyvien laskennallisten verovelkojen ja -saamisten erottamista muista laskennallisista verovelvoista ja -saamisista. Tämän mukaisesti 3 momentissa sallitaan niiden yhdistäminen taseessa tilinpäätössiirtojen kertymästä johtuvien verovelkojen kanssa.

Verovelkoja ja -saamisia ei lähtökohtaisesti saa vähentää toisistaan. Verovelat on aina merkittävä taseeseen. Sitä vastoin verosaamiset saadaan merkitä vain, jos se on perusteltua kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu varovaisuuden periaate huomioon ottaen.

Nykysäännöksen kanssa samasanainen 4 momentti koskee vähemmistöosuuden esit-

tämispaikkaa. Koska vapaaehtoisia varauksia ja poistoeroa, joista on vähennetty laskennallinen verovelka, käsitellään kaikissa konsernitilinpäätöksen laatimisen vaiheissa omaan pääomaan rinnastettavana eränä, tulee vähemmistöosuudet laskea myös niistä.

Voimassaolevan kanssa yhdenmukaisen 5 momentin pohjana on edellä 3 momentin yhteydessä mainitun **28.1** artiklan viittaama **17.1.f** artikla sekä **24.13** artikla, jonka mukaan "[l]askennalliset verot [engl. deferred tax balances] on merkittävä konsernitilinpäätökseen, jos on todennäköistä, että jokin konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä yritys joutuu lähitulevaisuudessa tekemään suorituksen tällaisen erotuksen perusteella."

Artiklaa 24.13 vastaava säännös oli myös entisen VII direktiivin 29.4 artiklassa, josta nykydirektiiviä selvemmin ilmenee, että siinä tarkoitetaan yhdistelytoimenpiteistä syntyviä verovelkoja. "Konsolidoidussa taseessa ja konsolidoidussa tuloslaskelmassa on otettava huomioon mahdollinen erotus, joka syntyy konsolidoinnin yhteydessä tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta kirjattujen verojen ja näiltä kausilta määrättävien verojen välille, jos on todennäköistä, että jokin konsolidointiin kuuluva yritys joutuu lähitulevaisuudessa tekemään tosiasiallisen suorituksen tällaisen erotuksen perusteella."

Jos konsernitilinpäätökseen sisältyy sekä yksittäisten konserniyritysten omissa taseissa olevia että yhdistelytoimenpiteiden seurauksena syntyviä verovelkoja, on nämä suositeltavaa esittää erillisinä erinä sekä tuloslaskelmassa että taseessa.

Liitetiedoissa on eriteltävä sekä taseeseen merkityt että sinne merkitsemättömät laskennalliset verovelat ja -saamiset tämän luvun 4 §:n 3 kohdan nojalla.

KPA 4 LUKU. KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOT

Kirjanpitolain 6 luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettuun konsernitilinpäätökseen kuuluvat myös liitetiedot konsernista. Tämä luku tarkoittaa mainittua lainkohtaa lain 8 luvun 6 §:n valtuutussäännöksen nojalla. Koska kirjanpitolaki ei toisaalta edellytä laadittavaksi rahoituslaskelmaa konsernitasolla, ei asetukseen ole otettu säännöksiä konsernirahoituslaskelmasta; asetuksen 2 luvun 1 § koskee

rahoituslaskelmaa vain yksittäisen kirjanpito-velvollisen omassa erillistilinpäätöksessä.

Luvun otsikkoa lyhennetään nykyisestä "konsernituloslaskelman ja -taseen liitetiedot" helppolukuisempaan muotoon "konsernitilinpäätöksen liitetiedot".

KPA 4:1 §. Yksittäisen yrityksen liitetiedot vastaavat tiedot. Pykälän johdantolausesta tiivistetään luvun uudistetun otsikon mukaisella tavalla.

Pykälässä säädetään sellaisista konsernitilinpäätöksen liitetiedoista, joita edellytetään myös erillistilinpäätöksessä. Yksittäistä kirjanpitovelvollista koskevia säännöksiä soveltuvin osin noudattaen esitettäväksi tulevat siten liitetiedot:

- konsernitilinpäätöksen laatimisesta (2 luku 2 §),
- konsernituloslaskelmasta ja -taseesta (2 luku 3—5 §),
- tuloveroista (2 luku 6 §),
- vakuuksista, vastuusitoumuksista ja ulkopuoliset järjestelyistä konsernissa (2 luku 7 §),
- tilintarkastuspalkkioista (2 luku 7a §),
- lähipiiriliiketoimista (2 luku 7b §),
- henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä (2 luku 8 §),
- konsernin omistuksista muissa yrityksissä (2 luku 9 §), ja
- konsernin emoyrityksistä (2 luku 9 §).

Tämä pykälä perustuu **28.1** artiklaan: "Konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa on esitettävä tämän direktiivin muissa säännöksissä vaadittujen tietojen lisäksi 16, 17 ja 18 artiklassa vaaditut tiedot tavalla, joka helpottaa konsernitilinpäätöksen yhdisteltävien yritysten taloudellisen aseman arviointia kokonaisuutena [eng. taken as a whole] ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernitilinpäätöksen erityispiirteet vuositilinpäätöksen verrattuna, mukaan lukien seuraavat —".

- Artikla **28.1.a**: "ilmoitettaessa lähipiirien väliset liiketoimet sellaisia konsernin sisäisiä lähipiiriliiketoimia, jotka eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa, ei saa sisällyttää mukaan".

- Artikla **28.1.b**: "ilmoitettaessa tilivuoden aikana palveluksessa olleiden työntekijöiden keskimääräinen lukumäärä on ilmoitettava erikseen niiden yritysten palveluksessa olleiden työntekijöiden lukumäärä, jotka sisälly-

tetään konsernitilinpäätökseen [26 artiklan] suhteellista yhdistelemistä käyttäen" [engl. proportionately consolidated]. — Vastaava erittelyvelvoite oli myös VII direktiivissä (34.9.b art.).

- Artikla **28.1.c**: "ilmoitettaessa hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenille myönnettyjen korvausten, ennakkojen ja luottojen määrä on ilmoitettava ainoastaan emoyrityksen ja sen tytäryritysten emoyrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenille myöntämät määrät" [engl. only amounts granted — — to members of — — bodies of the parent company]. — Sama rajausta sisältyi entiseen VII direktiiviin (34.12 ja 34.13 art.).

Kun konsernitilinpäätös laaditaan emoyrityksen ja tytäryritysten tilinpäätöstietojen yhdistelmänä, tämä tarkoittaa, että myös liitetiedot esitetään soveltuvin osin yhdisteltynä. Konsernin sisäiset erät vähennetään myös liitetietona esitettävistä luvuista. Esimerkiksi toisen konserniyrityksen puolesta annettava takaus eliminoidaan, koska sitä vastaava velka sisältyy konsernin taseeseen.

Toisaalta sellaiset konsernin kuuluvien yritysten puolesta annetut sitoumukset, joita vastaavia velkaerä ei ole konsernin taseessa, esitetään vähentämättömänä. Sellaiset konserniyritysten väliset sitoumukset, joihin ei liity sitoumusta ulkopuolista kohtaan, vähennetään. Konsernia koskevat liitetiedot perustuvat luonnollisesti konsernituloslaskelmaan ja -taseeseen, joista konsernin sisäiset erät on jo vähennetty.

Edellä mainittuja **28.1.a** ja **28.1.b** artikloja vastaavat säännökset on otettu pykälän uuden toisen virkkeen *1*, ja *2 kohdaksi*. Uuden 2 kohdan myötä kumotaan jäljempänä 4 §:n 6 kohta, joka perustui 28.1.b artiklaa vastaavaan säännökseen entisessä VII direktiivissä (34.9.b art.).

Toisaalta asetukseen ei ole otettu **28.1.c** artiklan mukaista säännöstä, joka sallisi sen, että 2 luvun 8 §:n 2 momentissa tarkoitetuista etuisuuksista kerrotaisiin vain ne, jotka konserniin kuuluvat yritykset ovat myöntäneet konsernin emoyrityksen toimitusjohtajalle ja muille mainitun momentin tarkoittamiin toimielimiin emoyrityksessä kuuluville henkilöille. Tämän helpotuksen myötä konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle voisi jäädä tieto siitä, että konsernin tytäryrityksissä on myönnetty mahdollisesti merkittäviäkin

etuuksia toimitusjohtajalle tai hallintoelimiin kuuluville henkilöille. Tämä olisi tällaisen avoimuusdoktriinin vastaista, joten **28.1.c** artiklaa ei saateta voimaan. Tämä artikla on luonteeltaan vähimmäisharmonisointia, joten Suomi voi kansallisesti säätää artiklaa tiukemmasta tiedonantovelvoitteesta.

KPA 4:2 §. Laatumista koskevat liitetiedot. Pykälän johdantolauseetta on lyhennetty luvun uudistetun otsikon mukaiseen muotoon, jossa käytetään käsitettä "konsernitilinpäätös" konsernituloslaskelman ja konsernitaseen sijasta.

Voimassaolevan säännöksen mukainen *1 kohta* perustuu **28.1** artiklan viittaamaan **16.1.a** artiklaan, jossa edellytetään liitetietoa "tilinpäätöksen laatimisperiaatte[ista]." Vaatimus on aikaisempaa kattavampi, sillä entisen VII direktiivin 34.1 artiklan vastaava liitetietovaatimus rajoittui konsernitilinpäätöksen eriin sovellettuihin arvostusmenetelmiin (engl. valuation methods) ja poistojen laskeamisessa käytettyihin menetelmiin sekä ulkomaanrahan määraisten erien vaihtokursseihin.

Kohdan tarkoitamana liitetietona tulee kertoa muun muassa:

- miten konsernin sisäinen omistus ja konsernin sisäiset erät on eliminoitu,
- miten osakkuus- ja yhteisyrityksiä on käsitelty,
- mitä periaatteita noudattaen konserniaktiivi on kohdistettu hankitun tytäryrityksen tasteen erille, ja
- missä ajassa kohdistamaton osuus poistetaan konserniaktiivista poistetaan.

Tässä kohdassa tarkoitettu tiedonantovelvollisuus koskee lähinnä yhdistelytoimenpiteitä, sillä jäljempänä *3 kohdassa* edellytetään tietoa, jos konsernitilinpäätöksessä ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin emoyrityksen tilinpäätöksessä. Kohdassa 4 puolestaan säädetään velvollisuudesta ilmoittaa, jos yhdistellyssä tytäryrityksen tilinpäätöksessä on erityisestä syystä noudatettu emoyrityksestä poikkeavia periaatteita.

Kirjanpitolain 6 luvun 4 §:n 1 momentin ensimmäinen virke yhdistelyperiaatteiden periaatteellisesta pysyvyydestä vastaa **6.1.b** artiklaa, jonka mukaan "— — laatimisperiaatteita sekä arvostusperusteita [engl. measurement bases] on noudatettava johdonmukaisesti

[engl. consistently] tilivuodesta toiseen." Tähän direktiivin 2 lukuun sisältyvään artiklaan viitataan konsernitilinpäätöksen laatimista koskevassa **24.1** artiklassa, jonka mukaan "[k]onsernitilinpäätökseen sovelletaan 2 ja 3 lukua ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernitilinpäätöksen erityispiirteet vuositilinpäätökseen verrattuna."

Konsernitilinpäätöstä koskevan **24.1** artiklan kautta direktiivin 2 lukuun kuuluva **4.4** artiklan ensimmäinen virke puolestaan oikeuttaa poikkeamaan direktiivin yksittäisen artiklan soveltamisesta, jottei jouduttaisi ristiin **4.3** artiklan oikeaa ja riittävää kuvaa koskevan velvollisuuden kanssa. Kynnys poikkeamiselle on näin asetettu korkeammalle kuin nykyllaissa: Poikkeusperusteeksi ei riitä mikä tahansa "erityinen syy", vaan poikkeuksen on oltava tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Kirjanpitolain edellä mainittuun 6 luvun 4 §:n 1 momenttia on täsmennetty tämän mukaisesti.

Tämän pykälän *2 kohdassa* on puolestaan entisen VII direktiivin 25.2 artiklan toisen virkkeen säännös siitä, että poikkeaminen aikaisemmin sovelletuista periaatteista pitää ilmoittaa liitetietona samoin kuin perustelut menettelylle ja arvio poikkeamisen vaikutuksista konsernitilinpäätökseen sisältyvien yritysten varoihin ja vastuisiin, rahoitusasemaan sekä tulokseen kokonaisuutena.

Kohta voidaan pysyttää asetuksessa voimassaolevassa muodossaan, sillä direktiivin VII liitteen vastaavuustaulukon nojalla se kuvastaa konsernitilinpäätöksen osalta **4.4** artiklaa, jonka toinen virke edellyttää liitetietona "— — säännöksen soveltamatta jättämisestä sekä selvitys[tä] sen perusteluista ja vaikutuksista yrityksen varoihin ja velkoihin, taloudelliseen asemaan ja tulokseen — —."

Artiklan **24.11 ensimmäisen** virkkeen mukaisena pääsääntönä on, "[e]moyrityksen, joka laatii konsernitilinpäätöksen, on sovellettava samoja arvostusperusteita, joita sovelletaan sen vuositilinpäätöksessä." Näin säädettiin myös VII direktiivissä (29.2.a art. ensimmäinen virke). Jäsenvaltio voi kuitenkin **24.11** artiklan *toisen* virkkeen nojalla "— — sallia tai vaatia, että konsernitilinpäätöksessä käytetään muita 2 luvun mukaisia arvostusperusteita." Tätä jäsenvaltio-optiota on hyödynnetty kirjanpitolain 6 luvun 4 §:n 2 mo-

mentissa sallimalla vaihtoehtoksi konsernin "pääasiallisessa toiminnassa" noudatetut periaatteet.

Pykälän 3 kohta puolestaan perustuu **24.11** artiklan **kolmanteen** virkkeeseen, jonka mukaan "[poikettaessa konsernitilinpäätöksessä emoyrityksen periaatteista] on [siitä] ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa ja sille on esitettävä perustelut." Liitetieto tulee siten annettavaksi, kun konsernitilinpäätös on laadittu konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettavien – mutta jotka poikkeavat emoyrityksen soveltamista – periaatteiden mukaisesti.

Mainittua **24.12** artiklaa käsitellään lähemmin kirjanpitolain 6 luvun 4 §:n 2 momentin yhteydessä.

Artikla **24.12** velvoittaa oikaisujen tekemiseen tilanteessa, jossa yhdisteltävän yrityksen erillistilinpäätöksen laatimisperiaatteet poikkeavat niistä, joita edeltävän **24.11** artiklan nojalla sovelletaan konsernitilinpäätökseen: "Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät yritykset ovat arvostaneet konsernitilinpäätökseen sisältyvät varat ja velat konsernitilinpäätöstä laadittaessa sovellettavista arvostusmenetelmistä poikkeavalla tavalla, ne on arvostettava uudelleen konsernitilinpäätöksessä noudatettavien arvostusmenetelmien mukaisesti. Tästä vaatimuksesta saa poiketa poikkeustapauksissa. Mahdollisesta poikkeamisesta on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa ja sille on esitettävä perustelut."

Pykälän 4 kohdassa on artiklan **kolmannessa** virkkeessä edellytetty liitetietovaatimus poikkeamisesta ja sen perusteluista.

Poikkeaminen yhtenäisistä laskentaperiaatteista **24.12** artiklan **toisen** virkkeen tarkoittamalla tavalla voi voimassaolevan lain esitöiden mukaan perustua esimerkiksi siihen, että ulkomainen tytäryritys on merkinnyt pakottavan säännöksen perusteella laskennalliset verovelat taseeseensa, vaikka konsernin muissa yrityksissä ei näin menetellä (hallituksen esitys 173/1997).

Samankaltaiset säännökset sisältyivät VII direktiiviin (29.3 art.), jonka ensimmäisessä virkkeessä korostettiin erikseen, ettei uudelleenarvostus ole tarpeen, jos se on epäolennainen oikean ja riittävän kuvan kannalta: "– jolleivät tällaisen uudelleenarvostuksen vaikutukset ole vähämerkityksisiä 16 artiklan

3 kohdan tavoitteiden kannalta." Vastaavaa täsmennys ei ollut enää tarpeen uudessa direktiivissä, sillä siihen on sisällytetty olennaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena (**2.12** ja **6.1.j** art.). Siten kirjanpitolain 6 luvun 4 §:n 2 momenttiinkin perustuva velvoite yhdenmukaisuudesta koskee vain vaikutukseen olennaisia eroja.

Pääsääntönä on, että myös osakkuusyritysten tilinpäätökset muutetaan konsernin laskentaperiaatteiden mukaiseksi. Koska muuntamiseen tarvittavien tietojen saaminen osakkuusyritykseltä voi käytännössä olla vaikeaa – emoyrityshän ei välttämättä käytä siellä välttämättä samankaltaista määräysvaltaa kuin tytäryrityksessään, on tätä koskeva kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n 1 momentti muotoiltu lievemmäksi kuin tytäryritystä koskeva saman luvun 4 §:n 2 momentti: Ensiksi mainitun 13 §:n 1 momentin nojalla muuntaminen tehdään – "mikäli mahdollista" – kuten tytäryrityksessä.

Jos osakkuusyrityksen noudattamat arvostus- ja jaksotusperiaatteet poikkeavat konsernin periaatteista, on tätä tehtävä selkoa liitetiedoissa pykälän 5 kohdan mukaisesti. Poikkeuksen perusteluna voi olla – esimerkiksi edellä kuvatun määräysvallan puuttumisen vuoksi – se, ettei tietoja osakkuusyrityksen tilinpäätöksen muuttamiseksi konsernin tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi ole ollut saatavissa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.2 kohta).

Tämä vaatimus perustuu **27.3** artiklan **toiseen** virkkeeseen: "Jos tällaista uudelleenarvostusta ei ole tehty, siitä on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa." Tätä artiklaa käsitellään edellä kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n yhteydessä. Vastaava liitetietovaatimus oli myös VII direktiivissä (33.3 art.). Kohdan sanamuoto on pysytetty samana kuin voimassaolevassa säännöksessä.

Pykälään lisätään uusi 5a kohta, joka perustuu **24.8** artiklan **toisen** alakohdan a- ja b-kohtiin. Säännöstä käsitellään kirjanpitolain 6 luvun 5 §:n 2 ja 3 momentin yhteydessä.

Artiklan **24.9 ensimmäisen** virkkeen mukaan "[j]os konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten joukko on tilivuoden aikana merkittävästi muuttunut, konsernitilinpäätöksessä on annettava tietoja, joiden avulla on mahdollista vertailla peräkkäisiä konsernitilinpäätöksiä." Artiklan **toisessa** virkkeessä

puolestaan ohjeistetaan, että "[t]ämä velvollisuus voidaan täyttää laatimalla oikaistu vertailtava tase ja oikaistu vertailtava tuloslaskelma." Vastaava säännös sisältyi VII direktiivin 28 artiklaan.

Vaikkei voimassaolevan säännöksen kanssa samanasaisessa 6 kohdassa velvoiteta oikaistun vertailutaseen ja -tuloslaskelman laatimiseen artiklan toisen virkkeen tavoin, liitetiedon tulee mahdollistaa peräkkäisiltä tilikausilta laadittavien tilinpäätösten vertailtavuus.

Voimassaolevan säännöksen kanssa samanasainen 8 kohta edellyttää liitetietoa niistä perusteista, joiden nojalla valuuttamääräiset tilinpäätökset muunnetaan Suomen rahaksi kirjanpitolain 6 luvun 6 §:ssä edellytetyllä tavalla. Velvoite ulottuu tytäryritysten ohella myös ulkomaisten osakkuus- ja yhteisyritysten tilinpäätöstiöihin. Kohdan perustana on entisen VII 34.1 artiklan toinen virke, jossa edellytettiin liitetietoa "— — vaihtokurss[eista], joita on käytetty muunnettaessa [ulkomaanrahanmääräiset erät] konsolidoitua tilinpäätöstä laadittaessa käytettäväksi valuutaksi." Niin ikään erillistilinpäätöstä koskevan IV direktiivin 43.1.1 artiklassa velvoitettiin tällaisen liitetiedon esittämiseen. Uudesta direktiivistä kuitenkin puuttuu vastaava säännös: tilinpäätösperiaatteita koskeva 16.1.a artikla — johon konsernitiilinpäätöksen osalta 28.1 artikla viittaa — ei sisällä nimenomaista liitetietovaatimusta ulkomaanrahan määräisten erien muutokurssista.

Tämän kohdan mukainen velvoite ei kuitenkaan ole direktiivin vastainen ja se kuuluu vakiintuneessa kirjanpitokäytännössä tilinpäätösperiaatteisiin.

Kirjanpitolain 5 luvun 3 §:ssä säädetään ulkomaanrahamääräisten saamisten, velkojen ja muiden sitoumusten muuntamisesta.

Konserniliikearvon poistoaika esitetään pykälän 9 kohdan nojalla liitetietona, kuten 12.11 artiklan toisessa alakohdassa edellytetään. Kohta eroaa voimassaolevasta säännöksestä, joka perustuu entisen IV direktiivin 37.2 artiklaan, johon viitattiin VII direktiivin 30.1 artiklassa. Liitetieto annetaan kunkin tytäryrityksen osalta erikseen, jos se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan saamiseksi (yleisohje 2.11.2006 konsernitiilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Pykälään lisätään uusi 10 kohta, joka perustuu 24.3.d artiklaan, jossa edellytetään liitetietona selvitystä "liikearvon arvonnäytteen menetelmistä sekä kaikista merkittävistä muutoksista [engl. any significant changes in value] suhteessa edelliseen tilivuoteen." Vastaava säännös entisessä VII direktiivissä sisältyi 19.1.c artiklan toiseen virkkeeseen.

Arvonmuutosta koskeva tieto sisällytetään 2 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitettuun erittelyyn pysyvien vastaavien muutoksista, joka tulee tämän 4 luvun edeltävän 1 §:n viittaussäännöksen nojalla tehtäväksi myös konsernitiilinpäätöstä laadittaessa.

Mainitun 24.3.d artiklan edellyttämä tieto liikearvon laskentamenetelmistä pitää puolestaan 4 luvun 1 §:n viittaussäännöksen myötä kerrottavaksi 2 luvun 2a §:n 1 momentissa tarkoitettuna arvostus- ja jaksotusmenetelmänä ja saman luvun 4 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisena selvityksenä liikearvojen poistojasta ja -menetelmästä.

KPA 4:3 §. Tytär- ja osakkuusyrityksiä koskevat liitetiedot. Pykälän johdantolausesta on pelkistetty vastaavalla tavalla kuin luvun uudistettua otsikkoa, jossa korvataan nykyisen sanamuodon mukainen käsitepari "konsernituloslaskelma ja konsernitase" termillä "konsernitiilinpäätös".

Artiklan 28.2.a ensimmäisen alakohdan mukaan "— — liitetiedoissa on — — ilmoitettava — — konsernitiilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten osalta:"

- i) "kyseisten yritysten nimet ja kotipaikat",
- ii) "konsernitiilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten tai omissa nimissään mutta kyseisten yritysten lukuun toimivien henkilöiden osuus näiden muiden yritysten kuin emoyrityksen pääomasta";
- iii) "tieto siitä, mitkä [22.1, 22.2 ja 22.7 artikloissa] tarkoitetuista edellytyksistä ovat [22.3, 22.4 ja 22.5 artiklojen] soveltamisen jälkeen olleet konsernitiilinpäätökseen yhdistelemisen perustana. Kyseinen tieto voidaan kuitenkin jättää antamatta, jos konsernitiilinpäätökseen yhdisteleminen on suoritettu [22.1.a artiklan] nojalla ja jos osuus pääomasta on sama kuin osuus äänimäärästä."

Voimassaolevan 1 momentin 1 kohta velvoittaa esittämään vain mainitun 28.2.a artiklan ensimmäisen alakohdan i) ja ii) kohtien — muttei iii) kohdan — tarkoittamat tiedot.

Tämän vuoksi kohtaa on täydennetty edellyttämällä selvitystä silloin, kun määräysvalta perustuu — artiklan kohdassa **iii**) viitatus **22.1.a** artiklan tarkoittamalla tavalla (so. "omistaa enemmistön — äänimäärästä") — muuhun seikastoon kuin yksinkertaisen äänenenemmistön omistukseen yrityksessä, jonka osakkeilla tai osuuksilla ei ole äänivaltaeroja.

Momentin artikla **28.2.a** toisen alakohdan mukaan "[s]amat tiedot [kuin mitä ensimmäisessä alakohdassa edellytetään] on annettava yrityksistä, jotka on jätetty konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle epäolennaisuuden perusteella [6.1.j artiklan] ja [23.10 artiklan] nojalla, ja on annettava selostus siitä, miksi [23.9 artiklassa] tarkoitetut yritykset on jätetty sen ulkopuolelle." Viimeksi mainittu artikla **23.9** puolestaan kuuluu: "Yritystä, yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt mukaan luetuina, ei tarvitse sisällyttää konsernitilinpäätökseen, jos vähintään yksi seuraavista edellytyksistä täyttyy:

- a) erittäin harvinaiset tapaukset [engl. extremely rare cases], joissa tiedot, jotka tarvitaan tämän direktiivin mukaiseen konsernitilinpäätöksen laatimiseen, eivät ole saatavissa ilman suhteettomia kustannuksia [engl. disproportionate expenses] tai kohtuutonta viivytystä [engl. undue delay];
- b) kyseisen yrityksen osakkeet tai osuudet ovat hallussa yksinomaan edelleen luovuttamista varten; tai
- c) huomattavat ja pitkäaikaiset rajoitukset merkittävästi estävät [engl. severe long-term restrictions substantially hinder]
 - i) emoyritystä käyttämästä oikeuksiin, joita sillä on kyseisen yrityksen varoihin tai johtoon nähden; tai
 - ii) kyseisen yrityksen yhtenäisen johtamisen, kun se on jossakin [22.7 artiklassa] tarkoitetuista suhteista."

Edellä esitetty artikla **23.9** saatetaan voimaan kirjanpitolain 6 luvun 3 §:llä. Siten mainittuun lainkohtaan viitataan tämän momentin 2 kohdassa tarkoituksessa saattaa voimaan **28.2.a** artiklan toisen alakohdan velvoitteet. Toisin kuin voimassaolevassa säännöksessä, kohdassa ei enää ole vaatimusta tiedosta, joka koskee yrityksen omaa pääomaa ja voittoa tai tappiota viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä. Vaatimus on poistettu,

koska **28.2.a** artiklan toinen alakohta ei sellaista sisällä, eikä sille ole Suomen kansallisiin tarpeisiin liittyvää perustetta.

Kohdasta on poistettu myös avoin viittaus sellaiseen mahdollisuuteen, että muualla laisissa säädettäisiin oikeudesta tytäryrityksen yhdistelemättä jättämiselle, koska tällaisen lain-säädäntötoimen yhteydessä tulee itsenäisesti arvioitavaksi, millaiset tiedot on annettava yhdistelemättä jättämisestä. Kohtaan on tehty myös muita lakitekhnisiä muutoksia.

Nykyisen säännöksen kanssa yhdenmukaisen 3 kohdan perustana olevassa artiklassa **28.2.b** — jota vastaava säännös sisältyi myös VII direktiiviin (34.3.a art.) — edellytetään, että liitetietona esitetään "— konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten [27.1 artiklassa] tarkoitettujen osakkuusyritysten nimet ja kotipaikat sekä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten tai omissa nimissään mutta näiden yritysten lukuun toimivien henkilöiden osuus osakkuusyritysten pääomasta". Viitattu **27.1** artikla puolestaan kuuluu: "Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä yrityksellä on osakkuusyritys, tämä osakkuusyritys on esitettävä konsernitaseessa asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä."

Kirjanpitolaisissa sallitaan osakkuusyrityksen yhdistelemiselle vain yksi tapa, pääomaosuusmenetelmä. Koska vaihtoehtoa ei ole, ei ole tarvetta myöskään yhdistelymenetelmää koskevalle liitetiedolle. Tämän vuoksi kohdan vaatimus koskee hankintahetken oman pääoman esittämistä, joka puolestaan määrittellään kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n 2 momentissa perustuen **27.2.a** artiklan tarkoitamaan vaihtoehtoon.

Voimassaolevan säännöksen kanssa lähes samasanainen 4 kohta perustuu **28.2.d** artiklaan, jota käsitellään edellä myös kirjanpitolain 6 luvun 12 §:n yhteydessä. Artiklan ensimmäisen alakohdan mukaan konsernitilinpäätökseen yhdistelemättä jätetystä yrityksestä, "— — jossa konsernitilinpäätökseen yhdisteltävillä yrityksillä on joko itsellään tai omissa nimissään mutta näiden yritysten lukuun toimivien henkilöiden kautta omistusyhteys, [esitetään liitetietona] (i) kyseisten yritysten nimi ja kotipaikka; (ii) osuus pääomasta; (iii) [oman pääoman määrä] ja asianomaisen yrityksen oman pääoman määrä [engl. the amount of capital and reserves] sekä sellaisen viimeisen tilivuoden tulos, jonka

tilinpäätös on hyväksytty. **Toinen** alakohta: "Omaa pääomaa ja tulosta koskevat tiedot voidaan myös jättää antamatta, jos asianomainen yritys ei julkista tasettaan."

Voimassaolevan momentin mukainen vaatimus perusteen esittämisestä yhdistelemättä jättämiselle ei sisälly **28.d.2** artiklaan. Se kuitenkin voidaan pysyttää momentissa, sillä direktiivi on tältä osin minimidirektiivi, joten jäsenvaltio voi edellyttää muilta kuin pienyrityksiltä direktiivissä erikseen säädettyjen lisäksi muita tietoja, jotka ovat tarpeen kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman ja tuloksen arvioimiseksi.

Kohta on voimassaolevaa säännöstä ankarampi velvoittaessaan tiedon antamiseen osakkuusyhteyksien ohella — artiklan 28.2.d sanamuodon mukaisesti — myös omistusyhteyksistä, joissa ei käytetä "huomattavaa vaikutusvaltaa" **2.13** artiklan määrittelemän osakkuusyrityssuhteen aikaansaaavalla tavalla, mutta joissa on **2.2** artiklan edellyttämä omistukseen perustuva "pysyvä yhteys" tarkoituksessa edistää omistavan yrityksen toimintaa.

Momentin **5 kohta** kumotaan kirjanpitolain 6 luvun 9 §:n kumoamisen myötä. Direktiiviin ei salli entisen VII direktiivin 20 artiklan tarkoittamaa yhdistelmämenetelmää (engl. pooling), jota voitiin soveltaa tietyin edellytyksin hankintamenomenetelmän sijasta.

Artikla **28.2.c** edellyttää, että liitetietona ilmoitetaan "— **26** artiklan mukaisesti suhteellisesti yhdisteltyjen yritysten nimet ja kotipaikat, seikat, joihin kyseisten yritysten yhteinen johto perustuu [engl. the factors on which joint management — is based], sekä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten tai omissa nimissään mutta näiden yritysten lukuun toimivien henkilöiden osuus ensiksi mainittujen yritysten pääomasta." Sama säännös oli VII direktiivissä (34.4. art.).

Pykälän **6 kohta** koskee ensinnäkin — voimassa olevan säännöksen tavoin — mainituksa 28.2.c artiklassa tarkoitettua selvitystä seikoista, joihin yhteinen johto perustuu niissä yrityksissä, jotka yhdistellään konsernitilinpäätökseen omistussuuden mukaisesti kirjanpitolain 6 luvun 15 §:n nojalla.

Nyky säännöksen verrattuna kohta on kuitenkin kattavampi, sillä siinä saatetaan voimaan myös muut artiklassa 28.2.c edellytetyt

tietovaatimukset suhteellisesti yhdisteltyjen yritysten nimistä ja kotipaikoista sekä emoyrityksen ja muiden konserniyritysten omistussuudesta suhteellisesti yhdisteltyissä yrityksissä.

Momentin **7 kohta** liittyy kirjanpitolain 6 luvun 5 §:n 2 momenttiin, jossa sallitaan tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistely konsernitilinpäätökseen myös silloin, kun tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikaudet poikkeavat toisistaan edellyttäen kuitenkin, että tilinpäätöspäivien välinen ero on enintään kolme kuukautta. Kohdassa asetettu liitetietovaatimus — "selostus tytäryrityksen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikausien päättymisen välisenä aikana" — on lähes samasanainen edellä kuin mainitun lainkohdan toinen virke, jonka mukaan konsernitilinpäätöksessä tulee antaa "— — lisätietoja sellaisista tapahtumista, jotka ovat tärkeitä arvioitaessa tytäryrityksen rahoitusasemaa ja tulosta ja jotka ovat tapahtuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilinpäätöspäivien välisenä aikana."

Voimassaolevaan säännökseen verrattuna kohtaa on tarkennettu sisällyttämällä siihen nimenomainen viittaus edellä mainittuun 5 §:n 2 momenttiin kirjanpitolain 6 luvussa.

Kohta perustuu **24.8** artiklaan, jota vastaava säännöstö sisältyi myös VII direktiiviin (27.2 ja 27.3 art.). Artiklan **24.8 ensimmäisen** alakohdan mukaan "[k]onsernitilinpäätös on laadittava saman päivältä kuin emoyrityksen tilinpäätös." Tästä pääsäännöstä artiklan **toinen** alakohta tarjoaa poikkeusmahdollisuuden jäsenvaltio-optiona: "Jäsenvaltio voi kuitenkin sallia tai vaatia, että konsernitilinpäätös laaditaan eri päivältä, jotta voidaan ottaa huomioon useimpien tai tärkeimpien konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten tilinpäätöspäivät edellyttäen, että"

- a) "tämä tosiseikka ja sen perustelut on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa";
- b) "on otettava huomioon tai ilmoitettava konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yrityksen varoja ja velkoja, taloudellista asemaa sekä tulosta koskevat tärkeät tapahtumat kyseisen yrityksen tilinpäätöspäivän ja konsernin tilinpäätöspäivän välisenä aikana; ja"

- c) "jos yrityksen tilinpäätöspäivä on yli kolme kuukautta aikaisemmin tai myöhemmin kuin konsernin tilinpäätöspäivä, yritys on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen konsernin tilinpäätöspäivältä laaditun välitilinpäätöksen perusteella."

Pykälän 2 momentti tarkoittaa tilinpäätössiirtojen ja verovelkojen huomioonottamista, kun määritellään 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettua omaa pääomaa. Säännöksellä ei ole direktiiviperustaa. Kohta on tarkistettu lakiteknisesti, koska 1 momentin 2 kohdasta on poistettu vaatimus osakkuusyrittäjän oman pääoman esittämisestä.

KPA 4:4 §. Muut liitetiedot. Pykälän johdantolauseetta on tiivistetty samalla tavalla kuin edeltävässä 1—3 §:ssä ja luvun otsikossa käyttäen käsitettä "konsernitilinpäätös" konsernituloslaskelman ja -taseen asemasta.

Pykälän 1 ja 2 kohta perustuvat 24.3.e artiklaan, joka edellyttää "analyysiä liikearvosta", "jos jäsenvaltio sallii positiivisen ja negatiivisen liikearvon vähentämisen toisistaan." Vastaava säännös sisältyi VII direktiiviin (19.1.c art. kolmas virke). Pykälän 1 kohta velvoittaa erittelemään konserniliikearvon poiston ja konsernireservin vähennyksen, jos ne on yhdistetty konsernituloslaskelmassa. Kohdan perusteluita käsitellään edellä 3 luvun 2 §:n 1 momentin yhteydessä. Kohta on samasanainen voimassaolevan säännöksen kanssa.

Edellä 3 luvun 3 §:n 1 momentin kolmannen virkkeen nojalla konserniliikearvo ja konsernireservi saadaan vähentää toisistaan konsernitasetta laadittaessa. Jos näin on menetelty, 2 kohdassa edellytetään niistä erittelyä. Kohdan sanamuoto vastaa nykyistä säännöstä.

Kirjanpitolain 6 luvun 7 §:n 5 momentin nojalla vapaaehtoiset varaukset ja poistoero samoin kuin niiden muutokset tulee jakaa konsernitilinpäätöksessä yhtäältä laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan ja toisaalta laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen. Mainittuihin laskennallisiin verovelkoihin saadaan yhdistää kirjanpitolain 6 luvun 11 §:ssä tarkoitetuista yhdistelytoimenpiteistä aiheutuvat verovelat ja -saamiset. Jos näin on menetelty, tulee nämä erät erotella toisistaan voimassaolevan säännöksen kanssa samasanaisen 3 kohdan mukaan. Vaikkei direktiivi edellyttä tällaista erit-

telyä, on se tarpeellista informaatiota verovelloista.

Voimassaolevaa säännöstä vastaavassa 4 kohdassa edellytetään selvyyden vuoksi liitetietoa siitä, mikä on omaan pääomaan merkitty osuus kertyneestä poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista. Kohdalla ei ole väliä direktiiviperustaa, mutta sen tarkoittama tieto on merkityksellinen oman pääoman luonteeseen kuvaamisessa.

Nykyisen säännöksen kanssa yhdenmukaisen 5 kohdan nojalla konserniaktiivasta tai -reservistä on eriteltävä liitetiedoissa osakkuusyrittäjistä johtuva osuus, jollei tämä tieto ilmene konsernitaseesta kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n 2 momentin kolmannessa virkkeessä säädetyllä tavalla. Kohta liittyy 27.2 artiklan toiseen alakohtaan.

Pykälän 6 kohta kumotaan, sillä sitä vastaava 28.1.b artiklaan perustuva säännös on otettu edellä 1 §:n uudeksi 2 kohdaksi. Samansisältöinen velvoite oli myös VII direktiivissä (34.9.b art.).

KPA 5 LUKU. TASE-ERITTELYT

Asetuksen 5 luvun mukaiset erittelyvaatimukset ovat täysin kansallisia, mutta ne eivät ole direktiiviin vastaisia, sillä erittelyitä ei "sisällytetä" 4.1 artiklan tarkoittamaan tilinpäätökseen eikä 24.1 artiklan tarkoittamaan konsernitilinpäätökseen. Tämä ilmenee yhtäältä kirjanpitolain 3 luvun 1 §:stä, joka määrittelee tilinpäätöksen sisällön, ja toisaalta saman luvun 13 §:n 3 momentista, jonka mukaan tase-erittelyjä ei ilmoiteta rekisteröitäviksi. Luvun perustana on kirjanpitolain 8 luvun 6 §:n valtuutussäännös. Luvusta kumotaan liitetietojen erittelyä koskevat säännökset tarpeettomina, koska kirjanpitolain 2 luvun uudessa 5b §:ssä edellytetään liitetiedon todentamista tositteella, jollei sen perusta muuten ole ilmeinen. Myös luvun otsikkoa lyhennetään tätä muutosta vastaavasti.

KPA 5:1 §. Tase-erittelyt. Tase-erittelyissä ilmoitetaan nimikekohtaisesti ja riittävästi yksilöiden kunkin 1 momentissa tarkoitettun tase-erän sisältö. Momentti vastaa voimassaolevaa säännöstä.

Muista kuin 1 momentissa luetelluista eristä ei ole tarpeen laatia tase-erittelyä. Erittelyvelvoite ei siten koske omaa pääomaa eikä poistoeroa ja vapaaehtoisia varauksia. Tosin

näistäkin laaditaan erittelyitä tarkastettavuuden varmistamiseksi ja esimerkiksi tämän asetuksen tarkoitettujen liitetietojen aikaansaamiseksi.

Toisaalta kirjanpitolautakunta suosittelee saamisten arvostusperiaatteiden sisällyttämistä tase-erittelyihin. Lausunnon **1827/2008** mukaan kirjanpitovelvollisen tulee tarvittaessa kyetä todentamaan saamisten arvostamisessa noudatetut periaatteet samoin kuin arvomuutosten perusteet. Tämän vuoksi ne on syytä dokumentoida kirjanpitoon laadittavalle tositteelle ja lautakunnan suosituksen mukaisesti sisällyttää tase-erittelyihin.

Tase-erittelyt voidaan laatia niin, että momentissa mainittuihin ryhmiin kuuluvat yksittäiset erät luetteloidaan yksityiskohtaisesti jaettuna taseen mukaisiin alaryhmiin kunkin tilikauden päättymishetken mukaisesti. Jos kirjanpitovelvollinen kuitenkin soveltaa *2 momenttia*, jolloin tase-erittelyt laaditaan vain tilikauden aikaisista muutoksista, kirjanpitolautakunta pitää suotavana, että tase-erittelyihin tehdään merkintä lisäysten ja vähennysten ajankohdasta sekä kirjaustositteesta (suunnitelman mukaisista poistoista **16.10.2007** annettu yleisohje, 10.4 kohta). Lisäksi kirjanpitovelvollisella täytyy olla aina jäljellä se alkuperäinen luettelo, johon nähden muutoksia on tilikausikohtaisesti ryhdytty ilmoittamaan.

Kirjanpitolautakunnan mukaan tase-erittelyissä tulee eritellä hyödykekohtaisesti kirjanpitovelvollisella tilikauden päättyessä olleet pysyviin vastaaviin merkityt hyödykkeet ja sijoitukset. Vaihtoehtoisesti tase-erittelyissä saadaan ilmoittaa vain pysyvien vastaavien lisäykset ja vähennykset hyödykekohtaisesti eriteltyinä; tällöin lautakunta pitää suotavana, että tase-erittelyihin tehdään merkintä lisäysten ja vähennysten ajankohdasta sekä kirjaustositteesta. Lisäykset ja vähennykset voidaan ryhmitellä esimerkiksi ostoihin, myynteihin ja romutuksiin sekä siirtoihin omaisuusryhmien välillä (yleisohje **16.10.2007**, 10.4 kohta).

Lisäksi tase-erittelyistä tulee lautakunnan mukaa ilmetä mahdolliset arvonalennukset ja niiden palautukset sekä arvonorotukset ja niiden peruutukset hyödykekohtaisesti. Myös sellaiset hyödykkeet, joiden taloudellinen pitoaika ei ole vielä päättynyt, mutta joiden hankintameno on suunnitelman mukaan ko-

konaan poistettu, esitetään tase-erittelyissä (yleisohje **16.10.2007**, 10.4 kohta).

Taseen vastattavissa esitettävän poistoeron määrä ja sen muutokset tilikauden aikana on suotavaa esittää tase-erittelyissä ainakin pysyvien vastaavien tase-erien mukaan eriteltyinä. Suositeltavaa on lisäksi seurata myös kirjanpidon ulkopuolisen negatiivisen poistoeron ja niin kutsutun hyllypoiston määrää osana tase-erittelyjä (yleisohje **16.10.2007**, 10.4 kohta).

Edellä esitetyn perusteella aineettomasta ja aineellisesta hyödykkeestä ilmoitetaan sen alkuperäinen hankintameno, hankintamenon lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, siirrot tilikauden aikana, ennen tilikautta kertyneet poistot ja arvonalennukset, poistamaton hankintameno ja tilikauden poisto. Vähäisiä hyödykkeitä, joita hankitaan jatkuvasti, voidaan kuitenkin käsitellä yhtenä eränä, jollei niitä ole kirjattu kuluksi.

Tase-erittely pysyvien vastaavien sijoituksista. Osakkeiden ja niitä vastaavien arvosuukien sekä muiden osuukien tase-erittelyssä ilmoitetaan yhteisön nimi, osakkeiden lukumäärä, hankintameno, hankinta-aika sekä siitä mahdollisesti tehty arvonalennukset ja niiden perusteet. Arvonkorotukset ja niiden muutokset tulisi ilmoittaa osake- ja osuuskohtaisesti. Antolainojen ja muiden lainasaamisten tase-erittelyssä puolestaan esitetään saamiskohtaisesti velallisen nimi (ja tarvittaessa osoitetiedot) sekä saamisen määrä, ehdot ja vakuudet. Niin ikään on suositeltavaa ilmoittaa myös saamisen erääntymispäivä. Joukkovelkakirjalainoista ilmoitetaan velallisen eli liikkeeseen laskijan nimi, kotipaikka, velkakirjojen lukumäärä, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty arvonalennus ja sen peruste.

Vaihto-omaisuuden tase-erittely. Vaihto-omaisuudesta on ilmoitettava hyödykkeiden laji, määrä ja hankintameno. Merkitykseltään ja arvoltaan vähäiset hyödykkeet voidaan ilmoittaa hyödykeryhmittäin. Vaihto-omaisuuserittelyn on perustuttava varastojen tilinpäätösajankohtana tehtyyn fyysiseen inventointiin tai tilikauden aikana suoritettuihin osittaisinventointeihin. Viimeksi mainittua voidaan käyttää koneellisin tietovälinein pidetyssä varastokirjanpidossa, jossa vaihto-omaisuuserittely syntyy atk-tulosteena. Kustakin nimikkeestä esitetään varastossa oleva

määrä, määräyksikkö, yksikköhinta ja kokonaishankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty epäkuranttiusvähennys. Tämä vähennys voidaan tehdä myös hyödykeryhmittäin. Vaihto-omaisuuden hankinnan ennakkomaksuista tase-erittelyssä ilmoitetaan kenelle, milloin, minkä verran ja mistä hyödykkeestä maksua on suoritettu. Samoin ilmoitetaan mahdollisesti saatu vakuus.

Tase-erittely vaihtuvien vastaavien saamisista. Saamisten erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran kirjanpitovelvollisella on saamisia. Myös siirtosaamiset on esitettävä tällä tavoin eriteltynä. Saamiset on suositeltavaa eritellä laskuittain.

Arvopaperien tase-erittely. Kirjanpitovelvollisen arvo-osuuksina tai fyysisinä arvopapereina omistamista osakkeista ja osuuksista ilmoitetaan yhteisön nimi, osakkeiden tai osuuksien yhteismäärä, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty kulukirjaus ja sen peruste. Saamistodisteista ilmoitetaan velallisen (esim. joukkovelkakirjalainan liikkeeseen laskijan) nimi, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty arvonalennus ja sen peruste. Milloin kirjanpitovelvollisella on saaminen siltä, jolle kirjanpitovelvollinen itse on velkaa, on saaminen ja velka kirjanpitoasetuksen 1 luvun 10 §:n 2 momentin mukaan ilmoitettava taseessa erikseen, jollei kuittaamisesta ole sovittu ennen tilikauden päättymistä. Sellaiset nimikkeet, joille ei ole merkitty arvoa taseeseen on myös eriteltävä tase-erittelyssä. Näitä ovat esimerkiksi rahastoantina, lahjoituksena tai muutoin vastikkeetta saadut arvopaperit.

Tase-erittely rahoista ja pankkisaamisista. Rahat ja pankkisaamiset tulee luetteloida yksityiskohtaisesti käteiset rahat kassoittain alakassat mukaan lukien ja pankkisaamiset pankkitileittäin.

Vieraan pääoman tase-erittely. Ostovelkojen erittelystä on käytävä ilmi, kenelle ja minkä verran kirjanpitovelvollinen on velkaa sekä velan syntymisajankohta. Ostovelat on suositeltavaa eritellä laskukohtaisesti. Saa- duista ennakoista on käytävä selville keneltä, minkä verran sekä mitä vastiketta vastaan maksuja on saatu samoin kuin mahdollinen annettu vakuus. Yksityiskohtaisesti on eriteltävä siirtovelat sekä muut lyhyt- ja pitkäaikaiset velat. Joukkovelkakirjalainat on eriteltävä taseessa tai sen liitteessä tase-erittäin.

Samalla tavoin on eriteltävä viiden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua maksettavaksi erääntyvät velat. Lainat on tase-erittelyssä yksilöitävä lainatyypeittäin siten, että ilmoitetaan lainantaja, lainasopimuksen numero tai muu vastaava tunnus sekä lainan takaisinmaksuohjelma. Suositeltavaa on esittää lainakohtaisesti myös annettu vakuus.

Muut erittelyt. Esimerkkejä muista kirjanpitovelvollisen harkinnan mukaan laadittavista tase-erittelyistä ovat muun muassa luettelo vakuutuksista, luettelo tärkeimmistä vuokra- ja muista sopimuksista sekä selvitys vireillä olevista riita-asioista.

KPA 5:2 §. Liitetietojen erittelyt. Pykälä kumotaan, sillä se käy tarpeettomaksi, kun kirjanpitolain 2 luvun 5b §:ssä edellytetään liitetiedon todentamista tositteella, jollei sen perusta muuten ole ilmeinen

KPA 5:3 §. Laattiminen koneelliselle tietovälineelle. Pykälä kumotaan tarpeettomana, koska kirjanpitolain 3 luvun 13 §:n 2 momentissa oleva viittaus kirjanpitolain 2 luvun sääntöihin riittää, kun viittausta kumottavaan ministeriö päätökseen ei enää tarvita.

KPA 5:4 §. Varmentaminen. Pykälä kumotaan tarpeettomana. Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt ovat luonteeltaan samanlaisia kuin esimerkiksi osakirjanpidot, tililuettelo, ja kirjanpitovelvollisen toiminnassaan itse tuottamat tositteet (esimerkiksi myyntilaskut), joita käsitellään ja säilytetään kirjanpitoaineistona mutta joita ei erikseen allekirjoiteta tai muuten varmenneta. Siten vuoden 1972 lainvalmistelusta periytyvää erittelyjä koskevaa ylimääräistä muotovaatimusta ei ole enää syytä pysyttää voimassa. Tase-erittelyjä koskevat, soveltuvin osin, kirjanpitolain 2 luvun muut vaatimukset, kuten KPL 3:13 §:stä käy ilmi.

KPA 5a LUKU. KANSAINVÄLISTEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDIEN SOVELTAMINEN

Kirjanpitolain 7a luku sallii IFRS-tilinpäätöksen ja -konsernitilinpäätöksen myös muille kirjanpitovelvollisille kuin niille, jotka ovat IAS-asetuksen tarkoittamalla tavalla laskeneet liikkeeseen julkisen kaupankäynnin kohteeksi otettuja osakkeita tai muita arvopapereita. IFRS-standardisto on suljettu tilinpäätössäännöstö siinä mielessä,

että täyttääkseen standardiston vaatimukset, ei asianomainen tilinpäätös saa sisältää muihin eli kansallisiin säännöstöihin perustuvia seikkoja. Tämän vuoksi kirjanpitolain 7a luvun 4 §:ssä rajataan valtaosa kirjanpitolain säännöksistä IFRS-tilinpäätöksen ulkopuolelle. Vastaavassa tarkoituksessa tämän **5a luvun** 1 § luettelee ne asetuksen säännökset, jotka tulevat sovellettaviksi myös IFRS-tilinpäätöksessä.

KPA 5a:1 §. Kirjanpitoasetuksen soveltaminen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittuun tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen. Niin kutsuttuun modernisointidirektiiviin 2003/51/EY liittyvässä komission marraskuussa 2003 antamassa lausumassa "Huomautuksia kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta 19 päivänä heinäkuuta 2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 sekä yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25 päivänä heinäkuuta 1978 annetun neljännen neuvoston direktiivin 78/660/ETY ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä 13 päivänä kesäkuuta 1983 annetun seitsemännen neuvoston direktiivin 83/349/ETY tietyistä artikloista" luetellaan tilinpäätös- ja konsernitilinpäätösdirektiivien liitetietovaatimuksista ne, jotka IFRS-erillistilinpäätöksen tai IFRS-konsernitilinpäätöksen laativan yrityksen on esitettävä, vaikkeivät standardit niiden ilmoittamiseen nimenomaisesti velvoittaisi. Vaatimukset koskevat myös tilinpäätöksen yhteydessä esitettävää toimintakertomusta, jota standardit eivät tunne.

Lausuman mukaan IFRS-konsernitilinpäätökseen sovelletaan:

- entisen IV direktiivin 58.c artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **39.3** artiklaa
- entisen VII direktiivin 34.2—34.5 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **28.2.a**, **28.2.b**, **28.2.c** ja **28.2.d** artikloja
- 34.9 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **17.1.a** ja **28.1.b** artikloja
- 34.12 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **28.1.c** artiklaa
- 34.13 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **28.1.c** artiklaa
- 35.1 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **28.3** artikla
- 36 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **19.1** ja **29.1** artikla, **19.1.b** ja **19.1.c** ar-

tikla, **29.2.a** artikla, **19.2.c** ja **29.1** artikla, **29.2.b** artikla sekä **29.3** artikla

- 37 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **34.1** ja **34.2** artikla sekä **35** artikla
- 38 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **30.1** artiklan **ensimmäinen** alakohta, **30.3** artiklan **ensimmäinen** alakohta, **30.1** artiklan **toinen** alakohta, **30.3** artiklan **toinen** alakohta sekä **40** artikla

Toisaalta yksittäisen yrityksen IFRS-erillistilinpäätökseen sovelletaan:

- entisen IV direktiivin 11 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin
- 12 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **3.10** artiklaa, **3.9** artiklan **toinen** alakohta, **3.11** artikla
- 27 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **3.3** artikla, **14.2.a** ja **14.2.b** artiklat sekä **3.9** artiklan ensimmäinen alakohta
- 43.1.2 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **17.1.g** artiklan **ensimmäinen** alakohta ja **17.1.k** artikla
- 43.1.9 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **17.1.e** artikla
- 43.1.12 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **17.1.d** artiklan **ensimmäinen** alakohta
- 43.1.13 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **16.1.e** artikla
- 45.1 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **17.1.g** artiklan **toinen** alakohta ja **28.3** artikla
- 46 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **19** artikla
- 47.1a artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **30.2** artiklaa
- 47.2 artiklan viimeistä virkettä, jota vastaa nykydirektiivin **31.1** artiklan [*] virke
- 48 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **32.1** artikla
- 49 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **32.2** artikla
- 51 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **34.1** artikla
- 51a artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **35** artikla
- 53 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **3.13** artikla
- 56.2 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **17.1.l**, **17.1.m** ja **17.1.n** artiklat
- 57 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin **37** artikla

- 58 artiklaa, jota vastaa nykydirektiivin 39 artikla
- entisen VII direktiivin 9.2 artiklaa, jolla ei ole vastinetta nykydirektiivissä

Direktiivi täydentää näiltä osin IFRS-standardeja. Vastaavasti suomalainen kirjanpitovelvollinen, joka laatii IFRS-tilinpäätöksen tai konsernitilinpäätöksen, noudattaa asetuksessa säädetyistä liitetietovaatimuksista vain niitä, jotka on erikseen nimetty tässä pykälässä. IFRS-standardistoa täydentävistä velvoitteista säädetään myös kirjanpitolain 7a luvun 4 §:ssä.

KPA 6 LUKU. VOIMAANTULO- JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖKSET

KPA 6:3 §. Vuoden 2015 säännös-muutosten voimaantulo. Direktiivi edellyttää, että jäsenvaltiot saattavat sen edellyttämät säännökset kansallisesti voimaan viimeistään 20 päivänä heinäkuuta 2015 (53.1 art.). Mainitun artiklan toisessa alakohdassa kuitenkin sallitaan siirtymä, joka mahdollistaa säännösten soveltamisen vasta tilinpäätöksessä, joka laaditaan 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta. Pykälässä on tämän mukainen siirtymäsäännös, joka on yhdenmukainen san kanssa, mitä säädetään kirjanpitolain muutosten voimaantulosta asianomaisen lain 9 luvun 2a §:n kanssa.

LAKI KAIVANNAISTEOLLISUUTTA JA PUUNKORJUUTA AARNIOMETSIS-SÄ HARJOITTAVIEN YRITYSTEN VIERANOMAISILLE SUORITETTAMIEN MAKSUJEN JULKISTAMISESTA

1 §. Soveltamisala. Pykälän 1 momentti perustuu ehdottomaan 42.1 artiklaan, jonka mukaan "[j]äsenvaltioiden on vaadittava, että sellaiset suuret yritykset ja kaikki yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, jotka toimivat kaivannaisteollisuudessa tai harjoittavat aarniometsien puunkorjuuta, laativat ja julkistavat vuosittain kertomuksen hallituksille suoritetuista maksuista."

Tätä "kertomusta" nimitetään momentissa vuosiselvitykseksi kuvaamaan sen julkistamisen säännönmukaisuutta.

Direktiivin johdannossa kuvataan velvoitteen taustaa seuraavasti:

- "Hallituksille suoritettavien maksujen avoimuuden lisäämiseksi suurten yritysten ja yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen, jotka toimivat kaivannaisteollisuuden tai aarniometsien puunkorjuun alalla, olisi esitettävä vuosittain erillisessä kertomuksessa olennaiset maksut, jotka on suoritettu hallituksille niissä maissa, joissa kyseiset yritykset toimivat" (44 kohta ensimmäinen virke).

- "Kertomuksilla olisi pyrittävä auttamaan luonnonvaroiltaan rikkaiden maiden hallituksia panemaan EITI-periaatteet ja -kriteerit täytäntöön sekä tekemään kansalaisilleen selkoa maksuista, jotka hallitukset ovat saaneet kaivannaisteollisuudessa toimivilta yrityksiltä tai aarniometsien puunkorjuuta harjoittavilta yrityksiltä, jotka toimivat niiden oikeudenkäyttöalueilla" (45 kohta ensimmäinen virke)

- "Tällä aloitteella täydennetään myös metsälainsäädännön noudattamista, metsähallintoa ja puukauppaa koskevaa Euroopan unionin toimintasuunnitelmaa (EU FLEGT) sekä puutavaraa ja puutuotteita markkinoille saatavien toimijoiden velvollisuuksien vahvistamisesta 20 päivänä lokakuuta 2010 annettua Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) N:o 995/2010, joiden mukaan puu-tuotteilla kauppaa käyvien on noudatettava asianmukaista huolellisuutta, jotta laittomasti korjattua puuta ei pääsisi unionin markkinoille" (45 kohta neljäs virke).

Pykälän 2 momentilla suljetaan kooltaan vähäisemmät yritykset lain soveltamisalan ulkopuolelle perustuen 3.4 artiklan vastaaviin suuorytystä koskeviin kokorajoihin.

2 §. Määritelmät. Pykälän 1 momentin 1 kohdassa määritellään lain tarkoittamat yritysmuodot. Tällaisia ovat ensinnäkin 1.1 artiklan nojalla osakeyhtiöt ja siinä lähemmin määritellyt henkilöyhtiöt, joiden omistajat ovat yksinomaan osakeyhtiöitä tai muita tällaisia henkilöyhtiöitä. Näihin on kohdassa rinnastettu suomalainen osuuskunta, jottei yritystoiminnan oikeushenkilöllisyys vaikuttaisi lain tarkoittamaan julkistamisvelvollisuuteen.

Momentin 2 kohdan määritelmä yleisen edun kannalta merkittävistä yhteisöistä vastaa 2.1 artiklaa ja 3 kohta kaivannaisteollisuudesta 43.1 artiklaa. Jälkimmäisessä kohdassa viitatussa Euroopan Parlamentin ja neuvoston asetuksessa 1893/2006 luetellaan seuraavat toimialat: Kivihiihen kaivu, Rusko-hiihen kaivu, Raakaöljyn tuotanto, Maakaasun tuotanto, Rautamalmien louhinta, Uraani- ja toriummalmien louhinta, Muiden värimetallimalmien louhinta, Koriste- ja rakennuskiven, kalkkikiven, kipsin, liidun ja liuskekiven louhinta, Soran, hiekan, saven ja kaoliinin otto, Muu mineraalien kaivu, Kemiallisten ja lannoitemineraalien louhinta, Turpeen nosto, Suolan tuotanto, ja Muualla luokittelematon kaivostoiminta ja louhinta.

Momentin 4 kohta aarniometsien puunkorjuusta vastaa puolestaan 41.2 artiklaa. Siinä viitatussa asetuksessa 1893/2006 ei määritellä aarniometsää, mutta direktiivi 2009/28/EY sisältää seuraavan määritelmän: ”kotoperäisistä lajeista koostuva metsä, jossa ei näy selviä merkkejä ihmisen toiminnasta ja jossa ekologiset prosessit eivät ole merkittävästi häiriintyneet”.

Suomen laissa käsite sisältyy biopolttoainesta ja bionesteistä annetun lain (393/2013) 7 §:n 1 kohtaan, joka kuuluu: ”Raaka-aine ei saa olla peräisin alueelta, joka tammikuussa vuonna 2008 tai sen jälkeen oli — aarniometsä tai muu puustoinen maa, jossa ei näy selviä merkkejä ihmisen toiminnasta ja jossa ekologiset prosessit eivät ole merkittävästi häiriintyneet”.

Mainitun lain perustelujen (hallituksen esitys 13/2013 s. 22) mukaan tulkinta-apuna voidaan — — käyttää RES-direktiivin [so.

uusiutuvista lähteistä peräisin olevan energian käytön edistämisestä sekä direktiivien 2001/77/EY ja 2003/30/EY muuttamisesta ja myöhemmästä kumoamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2009/28/EY] johdannon kohdassa 69 mainittua Yhdistyneiden Kansakuntien elintarvike- ja maatalousjärjestön (FAO) maailman metsävara-arvion mukaista aarniometsän määritelmää. Määritelmään liittyvien aarniometsien keskeisiä ominaispiirteitä koskevan FAO:n työasiakirjan mukaan aarniometsiä luonnehtivat metsien luontaiseen dynamiikkaan kuuluva puulajirakenne, lahoppuuston esiintyminen ja luontainen ikärakenne sekä luontainen uudistuminen. Niiden tulisi myös olla riittävän laajoja luontaisten ominaispiirteiden säilyttämiseen, eikä niissä tulisi olla merkittäviä ihmistoiminnan vaikutuksia tai niistä tulisi olla kulunut riittävän pitkä aika. Direktiivin johdannon 69 kohdan mukaan näihin aarniometsiin rinnastetaan eräät muut metsät, joissa ihmisen vaikutus on vähäinen. Sen sijaan esimerkiksi muutettuja luonnonmetsiä, osaksi luonnontilassa olevia metsiä ja viljelymetsiä ei tulisi pitää aarniometsinä.”

Momentin 5 kohdassa tarkoitettu viranomainen ja sen alainen virasto määrittävät asianomaisen oikeusjärjestelmän säännösten mukaisesti. Viranomaisen määräysvallassa olevien osalta taas kohdassa viitataan kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ään, jonka mukainen määräysvalta perustaa konsernisuhteen. Kohda vastaa 41.3 artiklaa, jona mukaan ”hallituksella” [tarkoitetaan] jäsenvaltion tai kolmannen maan valtiollista, alueellista tai paikallista viranomaista. Se käsittää ministeriön, viraston tai yrityksen, joka on [22.1–22.6 artiklan] mukaisesti kyseisen viranomaisen määräysvallassa.”

Momentin 6 kohta puolestaan määrittelee hankkeen 41.4 artiklan ensimmäisen virkkeen mukaisesti: ”hankkeella” [tarkoitetaan] operatiivista toimintaa, jota säätelee yksittäinen sopimus, lisenssi, vuokrasopimus, käyttöoikeussopimus tai vastaava oikeudellinen sopimus ja joka muodostaa perustan maksuvelvollisuudelle hallitusta kohtaan.” Direktiivin johdannon 45 kohdan kolmannessa virkkeessä on samansisältöinen määritelmä.

Momentin viimeisessä 7 kohdassa määritellään ”maksutyypit” kattavasti 41.5 artiklaa vastaavalla tavalla. Direktiivijohdannon 44

kohdan kolmannessa virkkeessä ohjataan maksujen luokittelua: "Kertomuksessa esitettyjen maksutyyppien olisi oltava vertailukelpoisia niiden maksutyyppien kanssa, jotka kaivannaisteollisuuden avoimuusaloitteeseen (EITI) osallistuva yritys esittää tilinpäätöksessään." Mainitun EITI-järjestön standardin **4.1.b** kohdassa esitetään direktiiviä vastaava luokittelu: "The following revenue streams should be included:

- i. The host government's production entitlement (such as profit oil).
- ii. National state-owned enterprise production entitlement.
- iii. Profits taxes.
- iv. Royalties.
- v. Dividends.
- vi. Bonuses, such as signature, discovery and production bonuses.
- vii. Licence fees, rental fees, entry fees and other considerations for licences and/or concessions.
- viii. Any other significant payments and material benefit to government."

Pykälän 2 *momentti* viittaa suur- ja keskikokoiskonsernien määrittelemiseksi vastaaviin säännöksiin kirjanpitolain 1 luvun uudessa 6a §:ssä, joka perustuu **3.5** ja **3.6** artikloihin.

Pykälän 3 *momentti* tarkentaa edeltävän 1 momentin 6 kohdan määritelmää hankkeesta **41.4** artiklan toisen virkkeen mukaisesti: "Jos — useat tällaiset sopimukset ovat merkittävällä tavalla kytköksissä toisiinsa, on tämä katsottava hankkeeksi". Direktiivijohdannossa on tästä tilanteesta seuraava kuvaus (**45** kohdan viides ja kuudes virke):

"Merkittävällä tavalla toisiinsa kytköksissä olevien" oikeudellisten sopimusten olisi katsottava tarkoittavan joukkoa hallituksen kanssa allekirjoitettuja, toiminnallisesti ja maantieteellisesti yhtenäistettyjä sopimuksia, lisenssejä, vuokrasopimuksia, käyttöoikeussopimuksia tai asiaan liittyviä, ehdoiltaan merkittävästi toistensa kaltaisia oikeudellisia sopimuksia, jotka saavat aikaan maksuvollisuuksia. Tällaisia sopimuksia voidaan hallinnoida yksittäisellä sopimuksella, yhteisyrityksellä, tuotannonjakosopimuksella tai muulla kattavalla oikeudellisella sopimuksella."

Pykälän 4 *momentissa* säädetään siitä, miten kaivos- tai hakkuuyrityksen maksamat

osingot ja muu voitonjako tulee huomioida vuosi-ilmoituksessa. Säännös perustuu direktiivijohdannon **48** kohtaan (ensimmäinen ja toinen virke): "— — yrityksen ei yleensä tarvitse ilmoittaa hallituksille kyseisen yrityksen tavanomaisen osakkaan ominaisuudessa maksettuja osinkoja tai muuta voitonjakoa, kunhan osingot tai muu voitonjako maksetaan hallituksille samoin ehdoin kuin muille osakkaille. Yrityksen edellytetään kuitenkin ilmoittavan kaikista tuotanto-oikeusmaksujen tai rojaltien sijasta suoritetuista osingoista tai muusta voitonjaosta."

Pykälän 5 *momentti* kieltää ilmoitusvelvollisuuden kiertämisen keinotekoisin järjestelyin. Perustana on **43.4** artiklan toinen virke: "Maksuja ja toimintaa ei saa keinotekoisesti jakaa tai yhdistää tämän direktiivin soveltamisen välttämiseksi." Tätä kieltoa täydentää mainitun artiklan ensimmäiseen virkkeeseen perustuva 3 §:n 4 *momentti*, joka korostaa sisältöpainotteisuutta ilmoittamisessa.

3 §. Vuosiselvityksen sisältö. Pykälän 1 *momentissa* edellytetty erittely vuosi-ilmoituksessa on yhdenmukainen **43.2.a** ja **43.2.b** artiklan kanssa: "Kertomuksessa on ilmoitettava — — tilikaudelta seuraavat tiedot: a) kullekin hallitukselle suoritettujen maksujen yhteismäärä [41.5.a–41.5.g artiklassa] eriteltyjen maksutyyppien mukaisesti eriteltynä".

Pykälän 2 *momentti* puolestaan täydentää edeltävässä *momentissa* tarkoitettua erittelyvaatimusta hankkeiden osalta **43.2.c** artiklan mukaisesti: "jos kyseiset maksut on kohdennettu tiettyyn hankkeeseen, maksujen kokonaismäärä [41.5.a–41.5.g artiklassa] eriteltyjen maksutyyppien mukaisesti eriteltynä jokaisen hankkeen osalta ja maksujen kokonaismäärä yhteensä jokaisen hankkeen osalta."

Pykälän 3 *momentti* säätää rajanvedosta hankekohtaisen ja yksikkökohtaisen ilmoittamisen välillä perustuen **43.2** artiklan toiseen alakohtaan: "Yrityksen suorittamat maksut yhtiötasolla asetetuista velvoitteista voidaan ilmoittaa yhtiötasolla hankekohtaisen tason sijasta" (engl. Payments made by the undertaking in respect of obligations imposed at entity level may be disclosed at the entity level rather than at project level). Tätä

selvennetään direktiivin johdannon 47 kohdassa (ensimmäinen ja toinen virke):

"— — yritysten ei olisi edellytettävä jaottelevan ja kohdentavan maksuja hankekohtaisesti, jos maksut suoritetaan yrityksille sellaisten velvoitteiden osalta, jotka on asetettu yhtiötasolla pikemmin kuin hankekohtaisesti. Esimerkiksi jos yrityksellä on useampi hanke isäntämaassa ja kyseisen maan hallitus kantaa yritykseltä yhtiöveroa yrityksen koko maan tulojen eikä tietyn maassa toteutettavan hankkeen tai operaation perusteella, yrityksen sallittaisiin ilmoittaa tällä perusteella suorittamansa yhtiöveromaksu tai -maksut erittelemättä erityistä maksuun liittyvää hanketta."

Sisältö ennen muotoa -periaatetta painotta-
va 4 momentti liittyy edeltävän 3 §:n 4 momenttiin, jossa kielletään ilmoitusvelvollisuuden kiertäminen keinotekoisin järjestelyin. Tämä periaatesäännös pohjautuu 43.4 artiklan ensimmäiseen virkkeeseen: "Tässä artiklassa tarkoitettujen maksujen ilmoittamisen on annettava käsitys kyseessä olevan maksun tai toiminnan sisällöstä pikemmin kuin sen muodosta." Direktiivijohdannon 49 kohdan (toinen virke) mukaan "[y]rityksen ei näin ollen pitäisi pystyä välttämään ilmoittamista esimerkiksi ilmoittamalla muutoin tämän direktiivin soveltamisalaan kuuluva toiminta toisen luonteiseksi."

4 §. Konsernin vuosiselvitys. Pykälän 1 momentti velvoittaa yrityksen antamaan vuosiselvityksen koko konsernistaan silloin, kun se on emoyrityksenä velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen ja se itse tai sen tytäryritys harjoittaa kaivannaisteollisuutta tai puunkorjuuta aarniometsistä. Säännös on pakottava. Konsernitilanteessa ei siten voida tehdä vuosiselvitystä erikseen kustakin toimintaa harjoittavasta yrityksestä. Momentti on yhdenmukainen 44.1 artiklan ensimmäisen ja toisen alakohdan kanssa.

Konsernissa yksittäisiltä tytäryrityksiltä poistuu velvoite selvityksen antamiseen, kun emoyritys tekee yhteisselvityksen niidenkin puolesta (42.2 artikla). Mainitun artiklan mukaan "— — velvollisuus ei koske sellaista — — yritystä, joka on tytäryritys tai emoyritys, jos — — maksut sisältyvät kyseisen emoyrityksen 44 artiklan mukaisesti laatimaan konsolidoituun kertomukseen — —".

Direktiivin tarkoittama velvoite vuosiselvityksen antamiseen kohdistuu 44.1 artiklan mukaisesti yrityksistä yksinomaan suuryrityksiin ja yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin. Edellä mainitusta 42.2 ilmenee, ettei konsernisuhde vaikuta tähän rajaukseen. Jos kaivannaisteollisuutta tai aarniometsien puunkorjuuta harjoittava konserniyritys ei ole suuryritys eikä yleisen edun kannalta merkittävä, ei konsernisuhde siten perusta tässä momentissa tarkoitettua velvoitetta konsernin vuosiselvityksen antamiseen, kun sitä ei olisi asianomaisella yrityksellä itsenäisenä yksikönäkään. Konserniin kuuluminen ei siten aikaansaa velvoitetta raportoida vähäisemmästä toiminnasta kuin itsenäisessä suuryrityksessä.

Myös 2 momentti eliminoi konsernirakenteen vaikutuksen ilmoitusvelvollisuuden syntymiseen. Se koskee tilannetta, jossa konsernin kaivannaisteollisuutta tai aarnionpuun korjuuta harjoittavat konserniyritykset (so. emoyritys ja tytäryritykset) jäävät kukin erikseen tarkasteltuina vuosiselvityksen antamisvelvoitteen aikaansaavien kokorajojen alle, mutta yhteenlaskettuina ne ylittävät kokorajat. Momentti on direktiivin tarkoituksen mukainen, vaikkei direktiivi käsitä sitä vastaavaa artiklaa.

Pykälän 3 momentin 1 kohdassa rajataan — 44.2.a ja 44.2.b artiklojen mukaisesti — konsernin vuosiselvityksen laatimisvelvollisuuden ulkopuolelle 2 §:n 2 momentissa tarkoitettun pien- tai keskikokoiskonsernin emoyritys, jollei sen konserniin kuulu tytäryrityksenä yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä, joka määrittellään 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa.

Momentin 2 kohta puolestaan sallii poikkeuksen konsernin vuosiselvityksen laatimisesta silloin, kun asianomainen suomalainen emoyritys kuuluu itse tytäryrityksenä suurempaan konserniin, jonka emoyritys on ETA-jäsenvaltion lainsäädännön alainen. Tämä poikkeus perustuu 44.2.c artiklaan.

Pykälän 4 momentissa selvennetään 44.1 artiklan kolmannen alakohdan mukaisesti, että konsernin vuosiselvitykseen "— — sisällytetään ainoastaan kaivannaisteollisuuteen ja/tai aarniometsien puunkorjuuseen liittyvistä toimista johtuvat maksut."

Pykälän 4 momentti sellaisista poikkeustilanteista, joissa saadaan jättää sisällyttämättä

tytäryrityksen tiedot konsernin vuosiselvitykseen, vastaavat konsernitilinpäätöksen laatimista koskevia kirjanpitolain 6 luvun 3 §:n 1 momentin 2, 3 ja 4 kohtia, joissa säädetään tytäryrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemättä jättämisestä. Jos tytäryritys jätetään konsernin vuosiselvityksen ulkopuolelle, ei vastaavasti sen tilinpäätöstietojakaan ole mahdollista ottaa huomioon konsernitilinpäätöksessä. Momentti vastaa **44.3** artiklan **ensimmäistä** ja **toista** alakohdtaa.

5 §. Maksun määrittely. Pykälän 1 ja 2 momentti perustuvat **43.1** artiklaan: "Tilikauden kuluessa suoritettuja alle 100 000 euron määräisiä maksuja ei tarvitse ottaa kertomuksessa huomioon, riippumatta siitä, oliko ne suoritettu yksittäisenä maksuna vai sarjana toisiinsa liittyviä maksuja."

Direktiivijohdannon **46** kohdan (toinen virke) mukaan "[t]ämä tarkoittaa, että yrityksen on kaikissa jaksottaisissa maksuja tai osamaksuja (esim. vuokramaksut) koskevissa järjestyksessä otettava huomioon toisiinsa liittyvien jaksottaisten maksujen tai osamaksujen kokonaismäärä määrittellessään, onko kynnys ylittynyt kyseisen maksusarjan osalta ja edellytetäänkö niin ollen asiaa koskevien tietojen ilmoittamista."

Pykälän 3 momentti koskee muuna vastikkeena kuin rahana suoritettuja maksuja. Säännös vastaa **43.3** artiklan **ensimmäistä** ja **toista** virkettä: "Kun hallitukselle maksetaan muuna kuin rahana tapahtuvia suorituksia, ne on ilmoitettava arvon ja soveltuvien osin määrän perusteella. On esitettävä selventävät huomautukset, joissa selvitetään miten niiden arvo on määritetty."

6 §. Kieli ja valuutta. Pykälä on yhdenmukainen tilinpäätöksen kieltä ja valuuttaa koskevan kirjanpitolain 3 luvun 5 §:n kanssa. Direktiivissä ei ole näistä erityisiä säännöksiä vuosiselvityksen osalta.

7 §. Päiväys ja allekirjoitus. Artiklan **45.2** mukaan "[j]äsenvaltioiden on varmistettava, että yrityksestä vastaavien elinten jäsenillä, jotka toimivat niille kansallisessa lainsäädännössä annettujen valtuuksien mukaisesti, on velvollisuus varmistaa, että kertomus hallituksille suoritetuista maksuista on heidän parhaan tietämyksensä ja kykyjensä mukaan laadittu ja julkistettu tämän direktiivin vaatimusten mukaisesti." Tätä vastaavasti vuosiselvityksen allekirjoittamisesta säädetään

samalla tavalla kuin tilinpäätöksestä kirjanpitolain 3 luvun 7 §:n 1 momentissa.

8 §. Rekisteröinti ja julkistaminen. Pykälän 1, 2 ja 4 momentin mukainen menettely on yhdenmukainen sen kanssa, mitä noudatetaan muun muassa osakeyhtiön tilinpäätöksen rekisteröinnissä ja julkistamisessa. Tämä vastaa **45.1** artiklaa: "Edellä 42 artiklassa tarkoitettu kertomus ja 44 artiklassa tarkoitettu konsolidoitu kertomus — —, on julkistettava noudattaen kunkin jäsenvaltion lainsäädännössä säädettyä, direktiivin 2009/101/EY 2 luvun mukaista menettelyä."

Pykälän 3 momentissa tarkoitettu mahdollisuus sakonuhan käyttämiseen vuosiselvityksen rekisteröimisen tehosteena on samansäiltöinen kuin mitä säädetään osakeyhtiölain 8 luvun 10 §:n 2 momentissa ja osuuskuntalain 8 luvun 10 §:n 2 momentissa tilinpäätöksen toimittamisesta rekisteriviranomaiselle.

9 §. Vuosiselvitysrikkomus. Pykälän mukainen rangaistusuhka vastaa kirjanpitolain 8 luvun 4 §:ssä tarkoitettua kirjanpitorikkomusta. Tämä on **51** artiklassa jäsenvaltiolta edellytetty tehokas seuraamus:

"Jäsenvaltioiden on säädettävä seuraamuksista, joita sovelletaan tämän direktiivin mukaisesti annettujen kansallisten säännösten rikkomiseen ja toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet seuraamusten täytäntöönpanon varmistamiseksi. Säädettyjen seuraamusten on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoitavia."

10 §. Voimaantulo. Artiklan **53.1 ensimmäisessä** alakohdassa edellytetään, että direktiivin mukaiset säännökset saatetaan voimaan jäsenvaltioissa viimeistään 20 päivänä heinäkuuta 2015. Mainitun artiklan **toinen** alakohta kuitenkin sallii, että säännöksiä sovelletaan vasta 1 päivänä tammikuuta 2016 ja sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Pykälä vastaa näitä säännöksiä ja on yhdenmukainen sen kanssa, mitä säädetään kirjanpito-oikeudellisten muutosten voimaantulosta (kirjanpilolaki 9 luku 2b §).

1.4 Laki osakeyhtiölain 8 luvun 5 - 9 §:n ja 13 luvun 5 §:n muuttamisesta

OYL 8 LUKU. Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni

OYL 8:5 - 8:8 §. Pykälä täsmennetään sen selventämiseksi, että pienyritys on velvollinen ilmoittamaan tilinpäätösinformaationaan vain ne seikat, joista erikseen säädetään kirjanpitolaissa ja sen nojalla annettavassa asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esittävistä tiedoista.

OYL 8:9 §. Pykälän 2 momenttia täydennetään **23.1** artiklan voimaansaattamiseksi. Artiklan mukaan "[p]ienet konsernit on vapautettava konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisesta –" (engl. shall be exempted). Säännösmuutoksen taustaa käsitellään laajemmin yleisperustelujen kohdassa 3.8.

OYL 13 LUKU. Varojen jakaminen

OYL 13:5 §. Pykälään sisällytetään viittaus kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 3 momenttiin, jossa tarkoitettu kehitysmenojen aktivoitu määrä rajoittaa jakokelpoista vapaan oman pääoman määrää.

Lainmuutoksen voimaantulosta säädetään **53.1** artiklan nojalla samalla tavalla kuin kirjanpitolain 9 luvun 2a §:ssä, joten uusia tilinpäätössäännöksiä pitää soveltaa osakeyhtiössä tilikaudella, joka alkaa 1 päivänä tammi-kuuta 2016 tai sen jälkeen.

1.5 Laki osuuskuntalain 8 luvun 9 ja 16 luvun 6 §:n muuttamisesta

OKL 8 LUKU. Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni

OKL 8:9 §. Pykälää täydennetään konsernitilinpäätöksen laatimista koskevalla poikkeuksella samalla tavalla kuin osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:n uudessa 2 momentissa. Osuuskuntien osalta tilinpäätösdirektiivi ei kuitenkaan ole välittömästi velvoittava, sillä osuuskunnat eivät kuulu direktiivin soveltamisalaan. Siten osuuskuntalaissa voitaisiin periaatteessa pysyttää konsernitilinpäätös pienyrityksen varojenjaon edellytyksenä, vaikka siitä luovutaan osakeyhtiölaissa. Tämä ei kuitenkaan olisi kilpailullisesti tarkoituksenmukaista, jotta toimintaedellytykset ja velvoitteet olisivat mahdollisimman yhdenmukaisia harjoitetun toiminnan oikeudellisesta muodosta riippumatta.

Toisaalta osuuskuntaoikeudellisia vaatimuksia toimintakertomukselle ja tilinpäätökselle ei rajoiteta pien- ja mikro-osuuskuntien osalta samalla tavalla kuin mitä säädetään osakeyhtiölain 8 luvun 5 - 8 §:ssä pien- ja mikro-osakeyhtiöstä. Vaikka osuuskunnan tilinpäätösinformaation sisältö eriytyy näin osakeyhtiöiltä edellytystä, ilmentää tämä ero

osaltaan sitä, että osuuskunnassa ensisijaisena tarkoituksena on jäsenistön taloudenpidon tai elinkeinon tukeminen (osuuskuntalaki 1 luku 5 §), ei voitontavoittelu osakeyhtiön tavoin (osakeyhtiölaki 1 luku 5 §).

OKL 16 LUKU. Varojen jakaminen

OKL 16:6 §. Pykälän 1 momentin määritelmää jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta täydennetään viittauksella kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 3 momentissa säädettyä aktivoituja kehitysmenoja koskevaan rajoitukseen vastaavalla tavalla kuin osakeyhtiölain 13 luvun 5 §:ssä.

Lainmuutoksen voimaantulosäännös on samansisältöinen kuin mitä säädetään kirjanpitolain 9 luvun 2a §:ssä ja osakeyhtiölain muutossäännösten osalta. Siten osuuskunnan tulee noudattaa uusia tilinpäätössäännöksiä viimeistään sillä tilikaudella, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen.

KIRJANPITOLAKI		
1 LUKU	YLEISET SÄÄNNÖKSET	
	1:1 § Kirjanpitovelvollisuus	1:1 § Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus
1:1 §	[1 mom.] Jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpitovelvollinen. Kirjanpitovelvollisia ovat kuitenkin aina: 1) osakeyhtiö; 2) osuuskunta; 3) avoin yhtiö; 4) kommandiittiyhtiö; 5) yhdistys, asumisoikeusyhdistys ja muu sellainen yhteisö; 5a) rekisteröity uskonnollinen yhdyskunta ja sen rekisteröity paikallisyhteisö; 6) säätiö; 7) eläkesäätiö; 8) vakuutuskassa; 9) keskinäinen vakuutusyhtiö; 10) vakuutusyhdistys; 11) sijoitusrahastolaissa (480/1987) tarkoitettu rahastoyhtiö sen hallinnassa olevan sijoitusrahaston osalta; 12) henkilöstörahasto; 13) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa (1607/1993) tarkoitetut talletussuoja- ja vakuusrahastot ja sijoituspalveluyrityksistä annetussa laissa (579/1996) tarkoitettu sijoittajien korvausrahasto; sekä 14) arvo-osuusjärjestelmästä annetun lain (826/1991) 18 §:ssä tarkoitettu rahasto ja 19 §:ssä tarkoitettu selvitysrahasto.	[1 mom.] Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään, kirjanpitovelvollisia ovat: 1) avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, osakeyhtiö, osuuskunta, yhdistys, säätiö ja muu yksityisoikeudellinen oikeushenkilö; sekä 2) uskonnonvapauslain (453/2003) tarkoittama uskonnollinen yhdyskunta ja sen rekisteröity paikallisyhteisö.
	[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske julkisyhteisöä, Pohjoismaiden investointipankkia, Pohjoismaiden projektivientirahastoa <i>eikä maatalouden harjoittajaa ellei tämä ole mainitussa momentissa tarkoitettu yhteisö tai säätiö.</i>	[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske julkisyhteisöä, Pohjoismaiden investointipankkia <i>eikä</i> Pohjoismaiden projektivientirahastoa.
		[3 mom.] Jos 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun oikeushenkilön oikeuskelpoisuus edellyttää kaupparekisteriin tai muihin rekisteriin merkitsemistä, se on kirjanpitovelvollinen myös rekisteröintiä edeltävästä toiminnastaan. Kirjanpitovelvollisiin kuuluu myös mainitun momentin 1 kohdassa tarkoitetun oikeushenkilön konkurssipesä, jos se jatkaa oikeushenki-

		<i>lön toimintaa.</i>
		[4 mom.] Ulkomainen oikeushenkilö ei ole tämän lain tarkoittama kirjanpitovelvollinen. Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa sijaitsevan sivuliikkeen tilinpäätösasiakirjojen rekisteröimisestä säädetään kaupparekisterilain (129/1979) 17a §:ssä.
1:1a § Luonnollisen henkilön kirjanpitovelvollisuus		[1 mom.] Luonnollinen henkilö on kirjanpitovelvollinen harjoittamastaan liike- ja ammatti-toiminnasta. Hänen on pidettävä kirjaa liiketapahtumista verovelvollisuutensa edellyttämien tietojen antamiseksi. Sen estämättä, mitä 3 luvussa säädetään, hänen ei tarvitse laatia tilinpäätöstä. Mitä tässä momentissa säädetään, koskee myös liikkeen- tai ammatinharjoittajan kuolinpesää ja konkurssipesää, jos se jatkaa liikkeen- tai ammatinharjoittajan toimintaa.
		[2 mom.] Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, maatilataloutta tai kalastusta harjoittava luonnollinen henkilö ei ole kirjanpitovelvollinen tästä toiminnastaan.
		[3 mom.] Sen estämättä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, on luonnollinen henkilö velvollinen noudattamaan niitä määräyksiä, jotka viranomaisen on lain perusteella kirjanpidosta antanut, jos harjoitettu ammatti- tai liiketoiminta edellyttää toimilupa tai se on muuten säädetty viranomaisen valvonnan alaiseksi.
1:2 § Kahdenkertainen kirjanpito	Kirjanpitovelvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa, jollei jäljempänä tässä laissa toisin säädetä.	Edeltävän 1a §:n 1 momentissa tarkoitettua luonnollisen henkilön liikkeen- tai ammatinharjoittamista lukuun ottamatta kirjanpitovelvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa.
1:3 § Hyvä kirjanpitotapa	Kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa.	
1:4 § Tilikausi	[1 mom.] Tilikausi on 12 kuukautta. Toimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa taikka tilinpäätöksen ajankohtaa muutettaessa tilikausi saa olla tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta.	
	[2 mom.] Kirjanpitovelvollisen kaikilla liikkeillä on oltava sama tilikausi.	

1:4a § Pienyrittäjä		Tässä laissa tarkoitetaan pienyrittäjällä kirjanpitovelvollista, jossa ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä: 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa; 2) liikevaihto 12 000 000 euroa; 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.
1:4b § Mikroyrittäjä		[1 mom.] Tässä laissa tarkoitetaan mikroyrittäjällä kirjanpitovelvollista, jossa ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä: 1) taseen loppusumma 350 000 euroa; 2) liikevaihto 700 000 euroa; 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.
1:4c § Suuryrittäjä		Tässä laissa tarkoitetaan suuryrittäjällä kirjanpitovelvollista, jossa ylittyy vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä: 1) taseen loppusumma 20 000 000 euroa; 2) liikevaihto 40 000 000 euroa; 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.
1:4d § Keskikokoisyrittäjä		Tässä laissa tarkoitetaan keskikokoisyrittäjällä kirjanpitovelvollista, joka ei ole pien- eikä mikroyrittäjä ja jossa ylittyy enintään yksi 4c §:ssä säädetyistä raja-arvosta tilinpäätöspäivänä.
1:5 § Määräysvalta	[1 mom.] Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys), kun sillä on: 1) enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; tai 2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu ääntenenemmistö.	[1 mom.] Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys), jos: 1) kirjanpitovelvollisella on enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; 2) kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu ääntenenemmistö; tai

		3) <i>kirjanpitovelvollinen tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä.</i>
	[2 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettua ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta.	
	[3 mom.] <i>Sen lisäksi, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta kohdeyrityksessä, jos sitä johdetaan yhteisesti kohdeyrityksen kanssa tai kirjanpitovelvollinen muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä.</i>	— Kumotaan.
	[4 mom.] Kohdeyrityksen kokonaisäänimäärän laskemiseksi vähennetään ne äänet, jotka liittyvät kohdeyritykselle itselleen tai sen 6 §:ssä tarkoitetulle tytäryritykselle kuuluviiin osakkeisiin tai osuuksiin. Omissa nimissään mutta toisen lukuun toimivan henkilön äänimäärät luetaan kuuluvaksi sille, jonka lukuun toimitaan.	
	[5 mom.] Kirjanpitovelvollisen 1 momentissa tarkoitettuihin äänimääriin ja oikeuksiin ei lueta niitä ääniä, jotka liittyvät, tai sitä oikeutta, joka liittyy:	
	1) kohdeyrityksen osakkeisiin tai osuuksiin, joita kirjanpitovelvollinen hallitsee jonkun muun henkilön kuin itsensä tai kirjanpitovelvollisen määräysvallassa olevan muun yhteisön kuin kohdeyrityksen lukuun; 2) kirjanpitovelvollisen vakuudeksi saamiin kohdeyrityksen osakkeisiin tai osuuksiin, jos kirjanpitovelvollisen on käytettävä niihin liittyviä oikeuksia vakuudenantajan ohjeiden mukaisesti; tai 3) kohdeyrityksen osakkeisiin tai osuuksiin, joita kirjanpitovelvollinen hallitsee tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvan lainanannon perusteella, jos kirjanpitovelvollisen on käytettävä osakkeiden tai osuuksien äänioikeutta vakuudenantajan edun mukaisesti.	
1:6 § Konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys	[1 mom.] Jos kirjanpitovelvollisella on 5 §:n mukainen määräysvalta kohdeyrityksessä, on edellinen emovritys ja jälkimmäinen tvtärvritys. Emovritys tvtärvrityksineen muodostaa konsernin. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kutsutaan tässä laissa konserniyrityksiksi.	
	[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös, jos kirjanpitovelvollisella on yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa määräysvalta kohdeyrityksessä.	
1:6a § Pien-, suur- ja keskikoiskoiskonserni		[1 mom.] <i>Tässä laissa tarkoitetaan:</i> 1) pienkonsernilla konsernia, jossa ylittyy enintään yksi 4a §:ssä säädetystä rajoista; 2) suurkonsernilla konsernia, jossa ylittyy vähintään kaksi 4c §:ssä säädetystä rajoista; ja 3) keskikokoiskoiskonsernilla konsernia, joka ei ole pienkonserni ja jossa ylittyy enintään 4c §:ssä säädetystä rajoista.
		[2 mom.] <i>Edellä 1 momentissa tarkoitettu-</i>

		<i>jen rajojen ylittyminen määritetään konserniyritysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella emoyrityksen tilinpäätöspäivänä.</i>
1:7 § Omistusyhteyshyryitys	Omistusyhteyshyryitys on kirjanpitovelvollisen konserniin kuulumaton kotimainen tai ulkomainen yritys, jossa kirjanpitovelvollisella on sellainen omistusosuus, joka luo kirjanpitovelvollisen ja yrityksen välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen toimintaa. Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, yritystä pidetään omistusyhteyshyryityksenä, jos kirjanpitovelvollisella on vähintään viidesosa yrityksen osakepääomasta tai vastaavasta pääomasta.	
1:8 § Osakkuushyryitys	[1 mom.] Osakkuushyryitys on omistusyhteyshyryitys, jossa kirjanpitovelvollisella on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa mutta joka ei kuulu kirjanpitovelvollisen konserniin. Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, omistusyhteyshyryitystä pidetään osakkuushyryityksenä, jos kirjanpitovelvollisella on vähintään viidesosa ja enintään puolet omistusyhteyshyryityksen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä.	[1 mom.] Osakkuushyryitys on omistusyhteyshyryitys, jossa kirjanpitovelvollisella on vähintään viidennes ja enintään puolet omistusyhteyshyryityksen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Jos kirjanpitovelvollisella on äänimäärästä viidennes tai tätä pienempi osa sekä huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, omistusyhteyshyryitystä pidetään osakkuushyryityksenä, jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä.
	[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös, jos kirjanpitovelvollisella yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa on huomattava vaikutusvalta ja 7 §:ssä tarkoitettu omistusosuus yrityksessä.	[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös, jos kirjanpitovelvollisella yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa on huomattava vaikutusvalta ja 1 momentissa tarkoitettu omistusosuus yrityksessä.
	[3 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitetun ääniosuuden laskemisessa sovelletaan, mitä 5 §:n 2–4 momentissa säädetään.	
1:9 § Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö		[1 mom.] Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö on: 1) Euroopan talousalueeseen kuuluvan jäsenvaltion lainsäädännön alainen ja jonka siirtokelpoiset arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi jonkin jäsenvaltion säännellyllä markkinalla rahoitusvälineiden markkinoista annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/39/EY 4 artiklan 1 kohdan 14 alakohdassa tarkoitetun mukaisesti; 2) luottolaitosten liiketoiminnan aloittamisesta ja harjoittamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/36/EU 4 artiklan 1 kohdassa määriteltyä luottolaitos; 3) vakuutusyritysten tilinpäätöksistä an-

		netun neuvoston direktiivin 91/674/EY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu vakuutusyhtiö; ja 4) jäsenvaltion yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi nimeämä.
		[2 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettuihin yhteisöihin ja säätiöihin kuuluvat Suomessa: 1) suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinain (746/2012) 2 luvun 5 §:n tarkoittamalla säännellyllä markkinalla; 2) luottolaitostoinnasta annetun lain (610/2014) 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettu luottolaitos; 3) sijoituspalvelulain (747/2007) 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettu sijoituspalveluyritys; 4) vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä (521/2008) tarkoitettu vakuutusyhtiö; 5) vakuutusyhdistyslain (1250/1987) tarkoittama vakuutusyhdistys; 6) työntekijän eläkelain (395/2006) tarkoittama eläkelaitos; ja 7) [*]
1:10 § Direktiivi		Direktiivillä tarkoitetaan tässä laissa, jollei erikseen toisin säädetä, 26 päivänä kesäkuuta 2013 annettua Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviä 2013/34/EU tietäntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta.
1:11 § IAS-asetus		IAS-asetuksella tarkoitetaan tässä laissa annettu 19 päivänä heinäkuuta 2002 annettua Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EY) N:o 1606/2002/EY, kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta.
2 LUKU	LIIKETAPAHTUMIEN KIRJAAMINEN JA KIRJANPITOAINEISTO	
2:1 § Liiketa- pahtumat	Kirjanpitovelvollisen on merkittävä kirjanpitoonsa liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.	
	2:2 §	2:2 §

	Kirjanpitotilit ja tililuettelo	Kirjanpitotilit, tililuettelo ja kirjanpidot
2:2 §	[1 mom.] Liiketapahtumat merkitään asian mukaan eri kirjanpitotileille. Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, 2 momentissa tarkoitettujen tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi.	[1 mom.] Liiketapahtumat merkitään asian mukaan kirjanpitotileille (<i>kirjaus</i>). Jokainen tili on pidettävä sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, 2 momentissa tarkoitettujen tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi.
	[2 mom.] Kirjanpitovelvollisella tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (<i>tililuettelo</i>).	
		[3 mom.] Kirjanpitoja ovat <i>pääkirjanpito</i> , jonka kirjauksista johdetaan tilinpäätös, sekä mahdolliset <i>osakirjanpidot</i> , joista viedään tiedot pääkirjanpitoon yhdistelmäkirjauksina.
2:3 § Kirjaamisperusteet	[1 mom.] Menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suorituksen luovuttaminen (<i>suoriteperuste</i>), jollei jäljempänä toisin säädetä.	
	[2 mom.] Meno ja tulo saadaan kirjata myös maksuun perustuen (<i>maksuperuste</i>). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää.	[2 mom.] Meno ja tulo saadaan kirjata perustuen myös <i>veloitukseen (laskuperuste)</i> tai maksuun (<i>maksuperuste</i>). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää.
2:4 § Kirjausjärjestys ja -ajan kohta	[1 mom.] Liiketapahtumat on kirjattava aikajärjestyksessä (<i>peruskirjanpito</i>) ja asiajärjestyksessä (<i>pääkirjanpito</i>).	[1 mom.] Kirjanpito on <i>järjestettävä siten, että kirjauksia voidaan tarkastella aikajärjestyksessä ja asiajärjestyksessä</i> .
	[2 mom.] Käteisellä rahalla suoritettujen maksujen on kirjattava <i>aikajärjestykseen viipymättä</i> päiväkohtaisesti. Muut kirjaukset saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä.	[2 mom.] Käteisellä rahalla suoritettujen maksujen on kirjattava päiväkohtaisesti. Muut kirjaukset ja <i>osakirjanpitojen yhdistelmäkirjaukset</i> pääkirjanpitoon saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella, <i>jollei ajallisesti tarkemmin kohdistettua kirjaamista edellytetä muussa laissa tai siihen perustuvassa säännöksessä</i> .
	[3 mom.] Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, kirjaukset saadaan tehdä pääkirjanpitoon yhdistelminä siten kuin siten kuin kauppa- ja teollisuusministeriö tarkemmin päättää.	— Kumotaan.
		[4 mom.] Käteisellä rahalla suoritettujen maksujen on kirjattava viipymättä. Muut kirjaukset on tehtävä siinä ajassa, että: 1) tässä tai muussa laissa edellytetyt ilmoitukset viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten voidaan

		<i>laatia ajantasaisesta kirjanpidosta 6 §:n toisessa virkkeessä säädetyllä tavalla, ja</i> 2) <i>se, joka on yhteisön tai säätiön kirjanpidosta vastuussa, voi täyttää valvontavelvollisuutensa.</i>
2:5 § Tositte	[1 mom.] Kirjauksen on perustuttava päivätyyn ja numeroituun tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Jos peruskirjanpidosta ei ilmene eikä muutoinkaan ole selvää, miten liiketapahtuma on kirjattu, tositteessa on oltava merkintä käytetyistä tileistä.	[1 mom.] Kirjauksen on perustuttava päivätyyn ja järjestelmällisesti numeroituun tai vastaavalla tavalla yksilöityyn tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Liiketapahtuman, tositteen ja kirjauksen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksista todettavissa.
	[2 mom.] Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannontekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannontekijän vastaanottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta on voitava osoittaa tositteen tai sen liitteen avulla taikka muutoin.	[2 mom.] Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannontekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannontekijän vastaanottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta on voitava osoittaa tositteen avulla.
	[3 mom.] Tositteen, joka todentaa suoritetun maksun, tulee olla, mikäli se on mahdollista, maksun saajan tai maksun välittäneen rahalaitoksen tai muun vastaavan antama.	
	[4 mom.] Milloin kirjauksen perusteeksi ei saada ulkopuolisen antamaa tositetta, kirjaus tulee todentaa kirjanpitovelvollisen itsensä laatiman ja asianmukaisesti varmennetun tositteen avulla.	
	[5 mom.] Oikaisu- ja siirtokirjauksen todentava tosite on asianmukaisesti varmennettava.	
	[6 mom.] Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, korjausmerkintä saadaan tehdä ilman erillistä tositetta edellyttäen, että alkuperäisen kirjauksen ja korjausmerkinnän yhteys on vaikeuksista todennettavissa. Tvö- ja elinkeinoministeriön asetuksella säädetään tarkemmin korjausmerkinnän tekemisestä.	— Kumotaan.
2:5 a § Käteisenä rahana maksettu palkka	Käteisenä rahana maksettua palkkaa koskeva työsopimuslain (55/2001) 2 luvun 16 §:n 2 momentissa tarkoitettu työntekijän allekirjoittama kuitti tai muu maksun todentava selvitys on päivättävä ja liitettävä tämän luvun 5 §:n mukaiseen tositteeseen.	
2:5b § Liitetietotosite		Tilinpäätöksen liitetiedon tulee, jollei sen perusta muuten ole ilmeinen, perustua sen sisältöä todentavaan tositteeseen (liitetietotosite). Liitetiedon ja sitä todentavan liitetietositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksista todettavissa.
2:6 § Kirjaus-	Liiketapahtumat on merkittävä kirjanpitoon siten, että kirjausten yhteys tositteesta	Kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys

ketju	peruskirjanpitoon ja pääkirjanpitoon sekä pääkirjanpidosta 3 luvun 1 §:ssä tarkoitettuun tuloslaskelmaan ja taseeseen on vaikeuksista todettavissa.	<i>ys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksista todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määräajoin tehtävää ilmoitusta.</i>
2:7 § Kirjanpitoaineisto	[1 mom.] Kirjanpitoaineistossa tulee joko tositteen tai sen perusteella tehtyjen kirjanpitomerkintöjen olla aina selväkielissä kirjallisessa muodossa, jollei 8 §:stä muuta johdu.	[1 mom.] Tositteita, kirjanpitoja sekä muuta kirjanpitoaineistoa tulee käsitellä ja säilyttää niin, että niiden sisältöä voi vaikeuksista tarkastella ja tarvittaessa tulostaa selväkielissä muodossa.
	[2 mom.] Kirjanpitomerkinnät on tehtävä selvästi ja pysyvästi. Kirjanpitomerkintää ei saa poistaa eikä tehdä epäselväksi.	[2 mom.] Tositteen, kirjanpidon tai muun kirjanpitoaineiston sisältöä ei saa muuttaa tai poistaa tilinpäätöksen laatimisen jälkeen.
		[3 mom.] Tositteen, kirjanpidon tai muun kirjanpitoaineiston muotoa saa muuttaa, jos se on tarpeen käsittelyn, siirron tai säilytyksen vuoksi. Tällöin on varmistettava sisällön ja kirjausketjun säilyminen.
2:7a § Luettelo kirjanpidoista ja aineistoista		<i>Kirjanpitovelvollisella tulee olla tilinpäätöksen perustana olevista kirjanpidoista sekä tositteiden ja muiden kirjanpitoaineistojen lajeista luettelo, josta ilmenee niiden keskinäiset yhteydet ja säilytystavat (luettelo kirjanpidoista ja aineistoista).</i>
2:8 § Koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttö	[1 mom.] Tositteet ja kirjanpitomerkinnät saadaan tehdä koneelliselle tietovälineelle kirjanpitovelvollisen tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettavalla tavalla.	— Kumotaan.
	[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan 3 luvun 8 §:ssä tarkoitettua tasekirjaa lukuun ottamatta kirjanpitoaineiston säilyttämiseen. Kirjanpitovelvollinen saa säilyttää tositteet ja niiden perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnät samankaltaisesti koneellisella tietovälineellä.	— Kumotaan.
	[3 mom.] Tvö- ja elinkeinoministeriön asetuksella säädetään tarkemmin 1 ja 2 momentissa tarkoitettua menettelyä samoin kuin koneellisen tietovälineen avulla pidetyn kirjanpidon täsmäyttämistä.	— Kumotaan.
	2:9 § Kirjanpitoaineiston säilyttäminen <i>ulko-</i>	2:9 § Kirjanpitoaineiston säilyttäminen

	<i>mailla</i>	
2:9 §	[1 mom.] Kirjanpitokirjat, tilikauden tositteet ja muu kirjanpitoaineisto saadaan kirjanpidon hoitamiseksi tai 3 luvussa tarkoitetun tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimiseksi säilyttää tilapäisesti muualla kuin Suomessa. Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella säädetään tarkemmin ulkomailta säilyttämisen edellytyksistä.	[1 mom.] <i>Tilinpäätös, kirjanpidot, tositteet ja muu kirjanpitoaineisto on säilytettävä huolellisesti 7 §:n vaatimukset täyttävällä tavalla siten, että niiden tarkastelu Suomesta käsin on mahdollista viranomaiselle ja tilintarkastajalle ilman aiheetonta viivettä.</i>
	[2 mom.] Kirjanpitovelvollisen Suomessa laadittu tosite saadaan viedä Suomesta, jos se on edellytyksenä ulkomaisen viranomaisen toimintaan perustuvan edun saamiselle. Kirjanpitovelvollisen on laadittava tositteesta oikeaksi todistettu jäljennös ennen tositteen viemistä Suomesta. Jäljennöksessä tai sen liitteessä on esitettävä tieto siitä milloin, minne ja mitä tarkoitusta varten tosite on viety. Jäljennös ja sen liite tulee sisällyttää Suomessa säilytettävään kirjanpitoaineistoon, ja niihin sovelletaan, mitä tositteesta säädetään.	— Kumotaan.
	[3 mom.] Tilikauden tositteet ja muu kirjanpitoaineisto voidaan 1 momentin estämättä säilyttää pysyvästi toisessa Euroopan yhteisön jäsenvaltiossa sähköisenä tallenteena edellyttäen, että niihin voidaan taata tosiaikainen tietokoneysteys ja että tiedot on saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.	— Kumotaan.
2:10 § Kirjanpitoaineiston säilytysaika	[1 mom.] Kirjanpitokirjat ja käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustettu tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä siten järjestettynä, että tietojenkäsittelyn suorittamistapa voidaan vaikeuksitta todeta.	[1 mom.] <i>Tilinpäätös, toimintakertomus, kirjanpidot, tililuettelo sekä luettelo kirjanpidoista ja aineistoista on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä siten, että 6, 7 ja 9 §:n vaatimukset täyttyvät.</i>
	[2 mom.] Tilikauden tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto ja koneellisen kirjanpidon täsmäytys selvitykset sekä muu kuin 1 momentissa mainittu kirjanpitoaineisto on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt, tositteet kirjausjärjestyksessä tai muutoin siten, että tositteiden ja kirjausten välinen yhteys voidaan vaikeuksitta todeta.	[2 mom.] <i>Jollei muualla laissa ole asetettu pitempää määräaikaa säilyttämiselle, tilikauden tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto sekä muu kuin 1 momentissa mainittu kirjanpitoaineisto on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt siten, että 6, 7 ja 9 §:n vaatimukset täyttyvät.</i>
	[3 mom.] Toiminnan loppuessa tai kirjanpitovelvollisuuden muuten päättyessä on kirjanpitovelvollisen tai tämän oikeudenomistajan järjestettävä kirjanpitoaineisto tässä pykälässä säädetyllä tavalla ja ilmoitettava rekisteriviranomaiselle, kenelle aineiston	

	säilyttäminen on uskottu.	
	[4 mom.] Sen estämättä, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, saa Euroopan unionin rakennerahasto-ohjelmaa hallinnoiva ministeriö säätää asetuksellaan 1 ja 2 momentissa tarkoitettua pitemmän säilytysajan rahasto-ohjelmasta myönnettyä tukea koskevalle kirjanpitoaineistolle.	
3 LUKU	TILINPÄÄTÖS JA TOIMINTAKERTOMUS	
	3:1 § Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö	3:1 § Tilinpäätöksen sisältö
3:1 §	[1 mom.] Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää: 1) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen; 2) tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman;	
	3) rahoituslaskelman, jossa on annettava selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana; sekä	3) varojen hankintaa ja niiden käyttöä selvittävän rahoituslaskelman, jos kirjanpitovelvollinen on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö; sekä
	4) taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (liitetiedot).	
	[2 mom.] Kustakin taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (vertailutieto). Jos taseen, tuloslaskelman tai rahoituslaskelman erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen.	
	[3 mom.] Tilinpäätökseen on sisällytettävä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu rahoituslaskelma sekä liitettävä toimintakertomus, jos kirjanpitovelvollinen on: 1) julkinen osakeyhtiö; tai 2) kirjanpitovelvollinen on yksityinen osakeyhtiö tai osuuskunta ja sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.	[3 mom.] Tilinpäätökseen on liitettävä 1a §:ssä tarkoitettu toimintakertomus, jos kirjanpitovelvollinen on: 1) julkinen osakeyhtiö; 2) sellainen osuuskunta tai yksityinen osakeyhtiö, joka ei ole mikro- tai pienyritys; tai 3) yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.
	[4 mom.] Tilinpäätökseen on liitettävä toimintakertomus, jossa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehitymistä koskevista tärkeistä seikoista, jos: 1) kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat arvopaperimarkkina- (495/1989) tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä; tai 2) kirjanpitovelvollisen sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.	— Kumotaan.

	<i>kaudella on ylittynyt vähintään kaksi 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.</i>	
	[5 mom.] <i>Toimintakertomuksessa on arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta. Arvion tulee sisältää keskeisimmät tunnusluvut kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan sekä taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi. Tässä tarkoituksessa on myös esitettävä tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä ja ympäristötekijöistä sekä muista mahdollisista kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa merkityksellisistä seikoista. Tarvittaessa arviossa on esitettävä täydentävää tietoa ja lisäselvityksiä tilinpäätöksessä ilmoitetuista luvuista.</i>	— Kumotaan.
	[6 mom.] <i>Sen lisäksi, mitä 5 momentissa säädetään, toimintakertomuksessa tulee esittää tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen ja arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta. Kirjanpitovelvollinen, joka ei ole 4 momentin nojalla velvollinen liittämään toimintakertomusta tilinpäätökseensä, voi laatia toimintakertomuksensa siten, että se sisältää vain edellä tässä momentissa tarkoitettut tiedot.</i>	— Kumotaan.
	[7 mom.] <i>Tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.</i>	
3:1a § Toimintakertomus		[1 mom.] <i>Toimintakertomuksessa on kuvattava kirjanpitovelvollisen</i> 1) <i>toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta;</i> 2) <i>taloudellista tilannetta; sekä</i> 3) <i>merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä.</i>
		[2 mom.] <i>Silloin, kun se on tarpeen 1 momentissa tarkoitettun kuvauksen ymmärtämiseksi, siihen on sisällytettävä:</i> 1) <i>taloudelliset tunnusluvut; ja</i> 2) <i>muut kuin taloudelliset tunnusluvut henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista ja muista sellaisista seikoista.</i>

		[3 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitetun kuvauksen on oltava kirjanpitovelvollisen kokoon ja rakenteeseen nähden tasapuolinen ja kattava. Siinä on tarvittaessa viitattava tilinpäätöksessä esitettyihin seikkoihin ja annettava näistä täydentäviä tietoja.
		[4 mom.] Sen lisäksi mitä edellä tässä pykälässä säädetään, toimintakertomuksessa on esitettävä: 1) tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen; 2) arvio kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä; 3) selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta; 4) tiedot sivuliikkeistä; 5) tiedot käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä siten kuin 5 luvun 2a §:n 5 momentissa säädetään; 6) osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 8 §:ssä ja osuuskuntalain (421/2013) 8 luvun 8 §:ssä tarkoitetut toimintakertomustiedot omien osakkeiden ja osuuksien hankinnoista ja luovutuksista; sekä 7) muualla lainsäädännössä edellytetyt tiedot.
	3:2 § Oikeat ja riittävät tiedot	3:2 § Oikea ja riittävä kuva
	[1 mom.] Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tätä varten tarpeelliset lisätiedon on ilmoitettava liitetiedoissa.	[1 mom.] Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus.
3:2 §	[2 mom.] Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella voidaan säätää siitä, milloin ja miten saadaan poiketa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevista säännöksistä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.	— Kumotaan.
		[3 mom.] Jollei muualla tässä laissa säädettyjen velvoitteiden noudattaminen aikaansaa oikeaa ja riittävää kuvaa, on kirjanpitovelvollisen ilmoitettava sitä varten tarpeelliset seikat liitetiedoissa ottaen huomioon, mitä 2a §:ssä säädetään.
		[4 mom.] Jos tämän lain muun säännök-

		sen kuin 3 §:n noudattaminen vaarantaisi merkittäväällä tavalla oikean ja riittävän kuvan antamisen, sitä ei sovelleta. Asianomainen säännös on yksilöitävä liitetiedoissa sekä annettava selvitys soveltamatta jättämisen perusteista ja vaikutuksista toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan.
		[5 mom.] Edeltävän 3 momentin soveltamisesta mikroyritykseen säädetään tarkemmin asetuksella.
3:2a § Olennaisuus		[1 mom.] Tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita.
		[2 mom.] Sellaisen tilinpäätöstä tai toimintakertomusta koskevan seikan osalta, joka ei ole olennainen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, saadaan poiketa tämän lain säännöksestä, joka koskee: 1) tulon tai menon jaksottamista, 2) omaisuus- tai velkaerän arvostamista, 3) esittämistapaa, 4) tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja, tai 5) konsernitilinpäätöksen laatimista.
		[3 mom.] Mitä tässä pykälässä säädetään, ei oikeuta poikkeamaan 1 luvun 1 §:n mukaisesta velvollisuudesta merkitä jokainen liiketapahtuma kirjanpitoon.
3:3 § Yleiset tilinpäätösperiaatteet	[1 mom.] Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:	[1 mom.] Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa 2 ja 2a §:n mukaisesti sekä tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:
	1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;	
	2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;	
	2a) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus);	
	3) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;	
	4) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;	
	5) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen	5) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen

	suorituspäivästä (<i>suoriteperuste</i>); sekä	suorituspäivästä (<i>suoriteperuste</i>);
	6) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus; sekä	6) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus; <i>sekä</i>
		7) <i>taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat erät ja tuloslaskelmassa tuotot ja kulut esitetään täydestä määrästä niistä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (nettamiskielto).</i>
	[2 mom.] Edellä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon: 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.	
		[3 mom.] Silloin, kun on kysymys 2a §:n tarkoittamasta olennaisesta seikasta, saadaan 1 ja 2 momentissa säädetystä periaatteesta poiketa vain erityisestä syystä. Tällaisen poikkeamisen on perustuttava lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.
	4 § Maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen	4 § Lasku- ja maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen
3:4 §	[1 mom.] Maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista.	[1 mom.] Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen.
		[2 mom.] Jos mikroyritys on yhdistys tai säätiö, saa se laatia tilinpäätöksensä myös maksuperusteisesti edellyttäen, että se ei ole emoyrityksenä konsernissa, josta on laadittava konsernitalinpäätös. Maksuperusteisessa tilinpäätöksessä tulee esittää ainakin seuraavat liitetiedot: 1) arvio menettelyn vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan;

		2) <i>taseeseen merkitsemättömät ostovelat ja myyntisaamiset;</i> 3) <i>muutokset 4 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitetussa vaihto-omaisuudessa;</i> 4) <i>muutokset 4 luvun 3 §:ssä tarkoitettuis- sa pysyvissä vastaavissa;</i> 5) <i>vieraan pääoman korkojen suoritepe- rusteinen määrä; sekä</i> 6) <i>lomapalkkavelan suoriteperusteinen määrä.</i>
3:5 § Kieli ja valuutta	Tilinpäätös ja toimintakertomus on esitettävä suomen tai ruotsin kielellä euromääräise- nä. Jos kirjanpitovelvollinen esittää tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa annettavat tiedot myös muussa valuutassa, on ilmoitettava tietojen muuntamisessa käytetty kurssi.	
3:6 § Laatimis- aika	Tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.	
3:7 § Päiväys ja allekirjoi- tus	[1 mom.] Tilinpäätös ja toimintakertomus on päivättävä ja kirjanpitovelvollisen on ne allekirjoitettava. Jos kirjanpitovelvollinen on yhteisö tai säätiö, tilinpäätöksen ja toimin- takertomuksen allekirjoittavat hallitus tai vastuunalaiset yhtiömiehet ja toimitusjohtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö. [2 mom.] Jos tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen allekirjoittaja on esittänyt eriävän mielipiteen tilinpäätöksestä tai toimintakertomuksesta, on tätä koskeva lausuma sisälly- tettävä tilinpäätökseen tai toimintakertomukseen hänen vaatimuksestaan.	
3:7a § <i>Vastuu tilinpää- töksestä ja toimin- takerto- muksesta sekä kir- janpitoja ja aineis- toja kos- kevasta luettelosta</i>		<i>Hallituksen tai muun vastaavan toimieli- men jäsenen sekä toimitusjohtajan tilin- pääöstä ja toimintakertomusta koskevasta vastuusta säädetään asianomaista oikeus- henkilöä koskevassa laissa. Sama vastuu koskee myös 2 luvun 7a §:ssä tarkoitettua luetteloa kirjanpidoista ja aineistoista.</i>
3:8 § Tasekirja	[1 mom.] Tilinpäätös ja toimintakertomus sekä luettelo kirjanpitokirjoista ja tosittei- den lajeista samoin kuin tieto niiden säily- tystavoista on kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan tasekirjaan, jonka sivut tai aukeamat on numeroitava.	— Kumotaan.
	[2 mom.] Tasekirjan säilyttämiseen sovel- letaan, mitä 2 luvun 10 §:n 1 momentissa säädetään.	— Kumotaan.
3:9 § Tilinpää-	[1 mom.] Jäljennös tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta on aina ilmoitettava rekis- teröitäväksi patentti- ja rekisterihallitukselle, jos kirjanpitovelvollinen on:	

töksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti	1) osakeyhtiö; 2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö; 3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu yhtiö; 4) osuuskunta; 5) keskinäinen vakuutusyhtiö; tai 6) vakuutusyhdistys.	
	[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpitolvelvolliseen, joka harjoittaa liiketoimintaa, jos sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi seuraavista rajoista: 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa; 2) taseen loppusumma 3 650 000 euroa; 3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.	[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpitolvelvolliseen, joka on suurempi kuin 1 luvun 4a §:ssä tarkoitettu pienyritys.
	[3 mom.] Jos kirjanpitolvelvollisen tulee laatia konsernitilinpäätös, määräytyy 2 momentissa säädettyjen rajojen ylittyminen tai alittuminen konsernitilinpäätöksen perusteella.	
	[4 mom.] Kirjanpitolvelvollisen on ilmoitettava tilinpäätös ja toimintakertomus rekisteröitäväksi kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Osakeyhtiötä ja osuuskuntaa koskevista määräajoista säädetään erikseen.	
	[5 mom.] Patentti- ja rekisterihallituksen oikeudesta antaa tarkempia määräyksiä tilinpäätösasiakirjojen sähköisessä toimittamisessa noudatettavista menettelytavoista ja muista niiden rekisteröintimenettelyyn liittyvistä teknisistä seikoista säädetään kaupparekisterilaissa (129/1979).	
3:10 § Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen	[1 mom.] Rekisteröitäväksi ilmoitetun tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisenmenettelystä säädetään erikseen.	
	[2 mom.] Rekisteröitäväksi ilmoittamisen ohella kirjanpitolvelvollinen voi itse julkistaa 1 §:n mukaisen tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa.	
	[3 mom.] Kirjanpitolvelvollinen saa myös julkistaa tilinpäätöksestään tai toimintakertomuksestaan lyhennelmän edellyttäen, että lyhennelmässä mainitaan, ettei siinä ole kaikkia 1 §:n mukaisessa tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja.	[3 mom.] Kirjanpitolvelvollinen saa myös julkistaa tilinpäätöksestään tai toimintakertomuksestaan lyhennelmän edellyttäen, että: 1) lyhennelmässä mainitaan, ettei siinä ole kaikkia 1 §:n mukaisessa tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja; 2) lyhennelmään ei liitetä tilintarkastuskertomusta; 3) lyhennelmässä annetaan tieto siitä, onko tilintarkastajan lausunto tilintarkastuslain 15 §:n 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettulla tavalla vakiomuotoinen, ehdollinen vai kielteinen, tai että tilintarkastaja ei ole voinut antaa lausuntoa;

		4) <i>lyhennelmässä kerrotaan, jos vakio-muotoisesta lausunnosta huolimatta tilintarkastaja esittää tilintarkastuslain 15 §:n 3 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettua lisätiedon tai 15 §:n 4 momentin mukaisen huomautuksen; ja</i> 5) <i>lyhennelmässä on tieto siitä, mistä rekisteristä tilinpäätös ja toimintakertomus ovat saatavissa täydellisinä, tai siitä, jos tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole vielä toimitettu rekisteröitäväksi.</i>
3:11 § Jäljennös- ten anta- misvel- vollisuus	[1 mom.] Tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta on annettava pyynnöstä jäljennös, jos kirjanpitovelvollinen on: 1) asumisoikeusyhdistys; 2) asunto-osuuskunta; 3) asunto-osakeyhtiö; tai 4) asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) 28 luvun 2 §:ssä tarkoitettu osakeyhtiö.	
	[2 mom.] Edellä 9 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettua kirjanpitovelvollisen on pyynnöstä annettava jäljennös tilinpäätöksestään ja toimintakertomuksestaan, jos: 1) tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen vahvistamisesta tai sitä vastaavasta menettelystä on kulunut kaksi viikkoa; sekä 2) pyyntö on tehty ennen kuin tilinpäätös ja toimintakertomus on ilmoitettu rekisteröitäväksi.	[2 mom.] Edellä 9 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettua kirjanpitovelvollisen on pyynnöstä annettava jäljennös tilinpäätöksestään ja toimintakertomuksestaan, jos <i>pyyntö on tehty ennen kuin tilinpäätös ja toimintakertomus on ilmoitettu rekisteröitäväksi.</i>
	[3 mom.] Jäljennös on annettava kahden viikon kuluessa pyynnöstä. Kirjanpitovelvollisella on oikeus saada jäljennöksestä maksu muulta kuin viranomaiselta. Maksun määrä saa olla enintään se, mitä rekisteriviranomainen perii vastaavasta jäljennöksestä.	
3:12 § Tilintar- kastusta koskevat tiedot	[1 mom.] Jos kirjanpitovelvollisen kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto tarkastetaan tilintarkastuslain (459/2007) mukaisesti, kirjanpitovelvollisen tulee liittää jäljennös tilintarkastuskertomuksesta rekisteröitäväksi ilmoitettavaan tilinpäätökseensä ja toimintakertomukseensa sekä tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen, jonka kirjanpitovelvollinen muuten julkistaa.	
	[2 mom.] <i>Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, jäljennös tilintarkastuskertomuksesta saadaan jättää liittämättä 10 §:n 3 momentissa tarkoitettuun tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen lyhennelmään. Jos tilintarkastaja antaa muun kuin tilintarkastuslaissa tarkoitettua vakio-muotoisen lausunnon tai esittää suorittamansa tilintarkastuksen perusteella tilintarkastuslain 15 §:n 3 momentissa tarkoitettua lisätiedon taikka 15 §:n 4 momentissa tarkoitettua huomautuksen, on tästä mainittava</i>	— Kumotaan.

	<i>lyhennelmässä.</i>	
3:13 § Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt	[1 mom.] Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt.	
	[2 mom.] Tase-erittelyihin ja liitetietojen erittelyihin sovelletaan, mitä 2 luvun 8 ja 9 §:ssä ja 10 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään.	[2 mom.] Tase-erittelyihin ja liitetietojen erittelyihin sovelletaan, mitä 2 luvun 7 ja 9 §:ssä ja 10 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään.
	[3 mom.] Tase-erittelyjä ja liitetietojen erittelyjä ei ilmoiteta rekisteröitäväksi.	
4 LUKU	TILINPÄÄTÖSERIIN LIITTYVÄT MÄÄRITELMÄT	
4:1 § Liikevaihto	Liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen varsinaisen toiminnan myyntituotot, joista on vähennetty myönnettyt alennukset sekä arvonalisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot..	Liikevaihtoon luetaan <i>tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot</i> , joista on vähennetty myönnettyt alennukset sekä arvonalisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.
4:2 § Satunnaiset tuotot ja kulut	Satunnaisiksi katsotaan sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat kirjanpitovelvollisen tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin.	— Kumotaan.
4:3 § Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat	Taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin käyttötarkoituksensa perusteella. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia.	
4:4 § Vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus	[1 mom.] – Kumottu lailla 1304/2004.	
	[2 mom.] Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet.	
	[3 mom.] Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat.	
4:5 § Hankintameno	[1 mom.] Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.	[1 mom.] Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet <i>välittömät</i> menot.
	[2 mom.] Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenoa verrattuna, saadaan myös niiden osuus lukea hankintamenoa.	[2 mom.] <i>Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoa siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantotaksoihin. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla.</i>
	[3 mom.] Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan valmistusaikaisten korkomenojen ja 2 momentin mukaisen osuuden yhteismäärä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenoa verrattuna, saadaan hankintamenoa lukea	[3 mom.] <i>Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantotaksoilta saadaan lukea hankintamenoa.</i>

	2 momentin mukaisen osuuden ohella myös nämä korkomenot.	
	[4 mom.] Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä.	[4 mom.] Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä. <i>tai muulla yleisesti käytössä olevalla hyvän kirjanpito-tavan mukaisella menettelytavalla las-kettu arvo.</i>
	[5 mom.] Mitä 4 momentissa säädetään, sovelletaan myös niihin samanlajisiin arvopa-pereihin ja sijoitusvälineisiin, jotka kuuluvat taseen vastaavissa muihin eriin kuin vaihto-omaisuuteen.	
4:6 § Siir- tosaami- set ja siirtovelat	[1 mom.] Siirtosaamisia ovat: 1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettut maksut tulevana tilikausina suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuvista menoista, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä 2) sellaiset päättäneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoritepe-rustetta vastaavalla tavalla toteutuneet tulot, joista ei ole saatu maksua, jollei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin. [2 mom.] Siirtovelkoja ovat: 1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saadut maksut sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevana tili-kausina, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; 2) sellaiset suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet men-not, joista ei ole suoritettu maksua, jollei niitä ole merkittävä ostovelkoihin; sekä 3) vastaiset menot ja menetykset, jollei niitä ole merkittävä pakollisiin varauksiin siten kuin 5 luvun 14 §:n 3 momentissa säädetään tai vähennettävä asianomaisen omai-suuserän taseeseen merkittävästä arvosta.	
4:7 § Pitkäai- kainen saaminen ja velka	[1 mom.] Pitkäaikaiseksi katsotaan saaminen tai se osa saamisesta, joka erääntyy mak-settavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Muut saamiset ovat lyhytaikaisia. [2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös velkojen esittämistä pitkäaikaisina ja lyhytaikaisina	
4:8 § Omat ja emoyri- tyksen osakkeet ja osuudet		<i>Osakevhtiölain 13 luvun 10 §:ssä tarkoi-tettua omaa osaketta ei saa merkitä tasee-seen eikä ulkomaisen tytärvirityksen omis-tamaa omaa tai suomalaisen emoyrityksen osaketta konsernitaseeseen. Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, koskee myös osuuskuntalain 16 luvun 11 §:n tarkoitta-maa osuutta ja osaketta osuuskunnassa ja sen emoyhteisössä.</i>

5 LUKU	ARVOSTUS- JA JAKSOTUSSÄÄNNÖKSET	
5:1 § Tuottojen, kulujen ja menetysten jak-sottami-nen	Tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetyk-set. Muut menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä tässä luvussa säädetään.	
5:2 § Saamiset, rahoitus-varat ja velat	[1 mom.] Taseeseen merkitään: 1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon;	
	2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopa-perit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruusina tai, jos niiden todennäköinen luovutushinta tilin-päätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä; sekä	2) vaihtuviin vastaaviin kuuluvat arvopa-perit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruusina tai, jos niiden todennäköinen käypä markkina-hinta tilinpäätöspäivänä on sitä alem-pi, tämän määräisinä; sekä
	3) velat nimellisarvoon tai, jos velka on indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen sidottu, muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon.	
		[2 mom.] Kirjanpitolvelvollinen saa arvos-taa 1 momentin 2 kohdassa säädetyllä tavalla myös pysyviin vastaaviin kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusva-rat.
		[3 mom.] Kun 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetut saamiset tai 2 kohdassa tarkoi-tetut vaihtuvat vastaavat taikka 2 momen-tissa tarkoitetut pysyvät vastaavat arvoste-taan hankintamenoa alempaan arvoon, merkitään erotus tuloslaskelmaan rahoi-tuskuluksi.
	5:2a § Rahoitusvälineiden arvostaminen ja mer-kitseminen tilinpäätökseen	5:2a § Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto
5:2a §	[1 mom.] Edellä 2 §:stä poiketen rahoitus-välineet voidaan arvostaa käypään arvoon. Käyvän arvon muutos merkitään joko tuo-toksi tai kuluksi tuloslaskelmaan tai taseen omaan pääomaan sisältyvään käyvän arvon rahastoon. Tarkemmat säännökset käyvän arvon mukaisen arvostuksen edel-lytyksistä, käyvän arvon määrittämisestä, käyvän arvon muutosten merkitsemisestä tuloslaskelmaan ja taseeseen sekä rahoi-tusvälineistä annettavista liitetiedoista ja toimintakertomuksessa annettavista tie-doista annetaan kauppa- ja teollisuusminis-terion asetuksella.	
		[1 mom.] Edeltävästä 2 §:stä poiketen johdannaissovimukset ja muut rahoitusvä-lineet voidaan merkitä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämis-esä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hvväksyttyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai niiden so-veltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

		[2 mom.] Muutos rahoitusvälineen käyvässä arvossa merkitään käyvän arvon rahastoon silloin, kun 1 momentissa tarkoitettu kansainvälinen tilinpäätösstandardi edellyttää sen esittämistä omassa pääomassa.
		[3 mom.] Käyvän arvon rahaston jakamisesta ja muuta käyttöä koskevista rajoituksista säädetään osakevhtiölaissa (624/2006) ja osuuskuntalaissa (421/2013).
		[4 mom.] Käyvän arvon rahastoa on oikaistava, kun rahoitusväline luovutetaan tai erääntyy taikka siihen muuten kohdistuu arvonalennus, joka tulee 1 momentissa tarkoitetun standardin edellyttämällä tavalla merkitä tulosvaikutteisesti.
		[5 mom.] Jolleivät 1 momentissa tarkoitettujen kansainväliset tilinpäätösstandardit edellyttä vastaavien seikkojen ilmoittamista liitetietona, toimintakertomuksessa tulee esittää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot: 1) rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoidun liiketoimen päälinn suoiausmenettely, johon sovelletaan suoiauslaskentaa, ja 2) hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskeistä, jos nämä tiedot ovat olennaisia kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman tai tuloksen arvioimiseksi.
		[6 mom.] Emovirityksen toimintakertomuksessa on esitettävä 5 momentissa tarkoitettut tiedot myös konsernista.
		[7 mom.] Jos kirjanpitovelvollinen, joka kooltaan täyttää 1 luvun 4b §:ssä säädettyt ehdot, noudattaa tässä laissa ja sen perusteella säädettyjä säännöksiä mikroyrityksistä, se ei saa soveltaa tämän pykälän mukaista menettelyä rahoitusvälineiden arvostamisessa.
5:2b § Sijoitus- kiinteistön merkitse- minen käypään arvoon		Kirjanpitovelvollinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksyttyjä tilinpäätösstandardeja sekä 2a §:n 2–4 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta. Valtioneuvoston asetuk-

		<i>sella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.</i>
5:3 § Ulko- maanra- han mää- räiset saamiset, velat ja muut sitoumuk- set	[1 mom.] Ulkomaanrahan määräiset saamiset samoin kuin ulkomaanrahan määräiset velat ja muut sitoumukset muutetaan Suomen rahaksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Jos ulkomaanrahan määräiset saamiset tai muut velat taikka muut sitoumukset on sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen. [2 mom.] – Kumottu lailla 1304/2004.	
5:4 § Tulon kirjaami- nen tuo- toksi valmis- tusasteen perusteel- la	Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi.	
5:5 §	5:5 § Pysyvien vastaavien hankintamenon jak- sottaminen	5:5 § <i>Useana tilikautena tuloa tuottavan aineel- lisen omaisuuden hankintamenon jaksot- taminen</i>
	[1 mom.] Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.	[1 mom.] Sellaisen aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioi- daan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (poisto). Tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty iäännös hankintamenosta mer- kitään pysyviin vastaaviin taseessa (akti- vointi).
	[2 mom.] Aktivoituun hankintamenuon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.	
	[3 mom.] Aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenuoltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenujen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.	
5:5a §	5:5a § Aineettoman omaisuuden hankintamenon jaksottaminen	5:5a § Aineettoman oikeuden hankintamenon jaksottaminen

	[1 mom.] Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen, jollei 7–9 §:stä muuta johdu.	[1 mom.] Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien ja tavaramerkkien sekä muiden vastaavien oikeuksien hankintameno on aktivoitava, jos oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena.
	[2 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettu aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitoavan mukaisena.	[2 mom.] Jos kirjanpitovelvollinen on itse luonut 1 momentissa tarkoitettua aineettoman oikeuden, sen hankintameno saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen edellyttäen, että oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena.
	[2 mom.] Kauppa- ja teollisuusministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä aineettoman omaisuuden hankintamenon aktivoinnista.	[3 mom.] Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan.
5:5b § Rahoitus- leasing- sopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen		Milloin 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 merkitätävän käyttöönsä, tulee sitä soveltaa kaikkiin tämän momentin tarkoittamiin sopimuksiin. Merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyt tilinpäätösstandardit. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.
5:6 § Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksoittaminen	[1 mom.] Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi.	
	[2 mom.] Vaihto-omaisuuden aktivoidun hankintamenon selvittämiseen sovelletaan, mitä 5 §:n 2 momentissa säädetään.	
	[3 mom.] Vaihto-omaisuuden aineisiin tai tarvikkeisiin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.	
5:7 § Perusta-	Menot yrityksen perustamisesta (<i>perustamismenot</i>) kirjataan tilikauden kuluksi.	

mismeno- jen jak- sottami- nen	
5:8 § Tutkimus- ja kehit- tämisme- nojen jaksotta- minen	[1 mom.] Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.
	[2 mom.] Kehittämismenot saadaan akti- voida 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. [2 mom.] Kehittämismenot saadaan akti- voida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoidut kehit- tämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpi- tovelvollinen voi luotettavalla tavalla ar- vioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään kymmenessä vuodes- sa.
	[3 mom.] Kauppa- ja teollisuusministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia sään- nöksiä kehittämismenojen aktivoinnista. [3 mom.] Jos kehittämismenoja on aktivoi- tu, ei aktivoinnista vielä kuluksi kirjaama- tonta määrää saada iakaa tilikauden tu- loksesta, voittovaroista tai muista jakokel- poisista rahastoista kirjanpitovelvollises- sa, joka on: 1) osakevhtiö tai muussa laissa osakevhtiö- lain noudattamiseen veloitettu yh- teisö; 2) sellainen avoin vhtiö tai kommandiitti- yhtiö, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakevhtiöitä; tai 3) osuuskunta tai muussa laissa osuus- kuntalain noudattamiseen veloitettu yhteisö.
5:9 § Liikearvon hankintamenon jaksottaminen	Liikearvon hankintameno saadaan aktivoi- da. Aktivoidu liikearvo on poistettava enin- tään viiden vuoden kuluessa suunnitelman mukaan tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enin- tään 20 vuoden kuluessa. Liikearvon hankintameno saadaan aktivoi- da. Aktivoidu liikearvo on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettaval- la tavalla arvioida vaikutusaikaa, on lii- kearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa.
5:10 § Pääoma- alennus ja lainan liikkeen- seenlas- kumenot	Lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeenlaskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut erät on kirjattava laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan kuluiksi, kuitenkin vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin.
5:11 § Muiden pitkävai- kutusteisten menojen jaksotta-	Jos muita kuin 7–10 §:ssä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan enin- tään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjan- Jos muita kuin 7–10 §:ssä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan vai- kutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutus- aikaa, on meno poistettava enintään kym-

minen	pitotavan mukaisena.	menessä vuodessa.
5:12 § Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot	[1 mom.] Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on erityistä syytä.	[1 mom.] Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on <i>verotusperusteinen syy</i> .
	[2 mom.] Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa, 5 a §:n 2 momentissa, 8 §:n 2 momentissa sekä 9–11 §:ssä säädetään, ammatinharjoittaja, sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, <i>yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö</i> saa poistaa pysyvien vastaavien hankintamenojen niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.	[2 mom.] Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa, 5 a §:n 2 momentissa, 8 §:n 2 momentissa sekä 9–11 §:ssä säädetään, ammatinharjoittaja sekä sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, saa poistaa <i>pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen</i> hankintamenojen <i>sen</i> vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa. <i>Tällaisessa poistamisessa on noudatettava jatkuvuutta ja johdonmukaisuutta. Mitä edellä ensimmäisessä virkkeessä säädetään, ei oikeuta poikkeamaan aktivointivelvoitteesta silloin, kun menon arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena, eikä säädetystä enimmäisajasta poistojen tekemiselle.</i>
5:13 § Arvonalennus	Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.	Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän <i>tulon arvioidaan olevan</i> pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.
5:14 § Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus	[1 mom.] Tuotoista on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:	[1 mom.] <i>Tuloslaskelmassa</i> on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:
	1) ne kohdistuvat päätyneeseen 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.	
	[2 mom.] – Kumottu lailla 1304/2004.	
	[3 mom.] Jos 1 momentissa tarkoitettun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, se merkitään taseen pakollisiin varauksiin.	[3 mom.] Jos 1 momentissa tarkoitettun menon tai menetyksen <i>täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi.</i>
	[4 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. Edellä 3 momentissa tarkoitettut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään.	[4 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettut menot ja menetykset <i>sekä 3 momentissa tarkoitettut pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään.</i>

	[5 mom.] Taseen vastaaviin merkityn erän arvon alenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi.	[5 mom.] <i>Pakollista varausta ei saa käyttää omaisuuserän arvon alentamiseksi siitä määrästä, johon se on merkitty taseen vastaaviin.</i>
5:15 §	15 § Vapaaehtoinen varaus	15 § <i>Verotusperusteinen varaus</i>
	Tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen varaus.	Tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen <i>verotusperusteinen</i> varaus.
5:16 § Kulukirjauksen oikaisu	Jos kulukirjaus, joka on tehty rahoitusomaisuudesta 2 §:n, vaihto-omaisuudesta 6 §:n 1 momentin tai taseen pysyvästä vastaavasta 13 §:n perusteella, osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi.	Jos kulukirjaus, joka on tehty aikaisemmin kuin tilinpäätöksen tarkoittamalla tilikaudella rahoitusomaisuudesta 2 §:n, vaihto-omaisuudesta 6 §:n 1 momentin tai taseen pysyvästä vastaavasta 13 §:n perusteella, osoittautuu aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi. <i>Oikaisua ei kuitenkaan tehdä liikearvoon.</i>
5:17 § Arvonkorotus	[1 mom.] Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi, saadaan taseeseen johdonmukaisuutta ja erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenoa lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenoa erotuksen suuruinen arvonkorotus. <i>Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahastoon. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava.</i>	[1 mom.] Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi, saadaan taseeseen johdonmukaisuutta ja varovaisuutta noudattaen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenoa lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenoa erotuksen suuruinen arvonkorotus.
	[2 mom.] Jos 1 momentissa tarkoitettua korotuksen kohteena on emoyrityksen omistamia tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia, tytäryrityksen omistamia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia on korotusta tehtäessä pidettävä arvottomina.	
		[3 mom.] <i>Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahastoon. Tämän rahaston jakamista ja muuta käyttöä koskevista rahoituksista säädetään osakevhtiölaissa (624/2006) ja osuuskuntalaissa (421/2013).</i>
		[4 mom.] <i>Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava ja arvonkorotusrahastoa on vastaavasti alennettava.</i>

		15 mom.l Edeltävässä 13 §:n tarkoitetun arvonalennuksen tarpeellisuus arvioidaan arvonkorotuksen mukaisen arvon mukaan tilikauden päättymishetkellä.
5:18 § Laskennalliset verovelat ja -saamiset	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 <i>erityistä</i> varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränään tuloslaskelmaan ja taseeseen.	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 varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränään tuloslaskelmaan ja taseeseen.
5:19 § Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot	Hyödyke siirretään vaihto-omaisuudesta pysyviin vastaaviin hankintamenon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä. Pysyvistä vastaavista hyödyke siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenon vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä.	
5:20 § Oma käyttö	<i>Hyödykkeen ottaminen liikkeestä tai ammatista kirjanpitovelvollisen omaan käyttöön kirjataan vielä poistamattoman hankintamenon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä.</i>	— Kumotaan.
6 LUKU	KONSERNITILINPÄÄTÖS	
6:1 § Laatimisvelvollisuus	[1 mom.] Emoyritys on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, jos se on: 1) osakeyhtiö;	
	2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö; <i>tai</i>	2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö;
	3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö.	3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö; <i>tai</i>
		4) <i>osuuskunta</i> ;
	[2 mom.] Konsernitilinpäätöksen on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä myös muu kuin 1 momentissa tarkoitettu emoyritys, <i>ammatinharjoittajaa lukuun ottamatta</i> , jos se harjoittaa liiketoimintaa.	[2 mom.] Konsernitilinpäätöksen on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä myös muu kuin 1 momentissa tarkoitettu emoyritys, jos se harjoittaa liiketoimintaa. <i>Edellä tässä momentissa säädetty velvollisuus ei koske ammatinharjoittajaa eikä liikkeenharjoittajaa.</i>
	13 mom.l Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneellä	13 mom.l Oikeaa ja riittävää kuvaa koskevasta 3 luvun 2 §:n vaatimuksesta huoli-

tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskettuna ylittynyt enintään yksi 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetyistä rajoista.	<i>matta konsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia pienkonserneissa, jos yksikään konserniyrityksistä ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.</i>
[4 mom.] Sen lisäksi, mitä 3 momentissa säädetään, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos: 1) Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisella yrityksellä on emoyrityksessä vähintään yhdeksän kymmenesosan omistusosuus; 2) emoyrityksen muut omistajat ovat antaneet suostumuksensa laatimatta jättämiseen; sekä emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisen yrityksen konsernitilinpäätökseen, joka ilmoitetaan sitä koskevan tilintarkastuskertomuksen ohella rekisteröitäväksi 3 luvun 9 §:ssä säädetyllä tavalla.	
[5 mom.] Mitä 3 ja 4 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos konserniyrityksen osakkeet tai osuudet ovat arvopaperimarkkinalaissa tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä.	[5 mom.] Edeltävässä momentissa säädettyä poikkeusta voidaan soveltaa siinä tarkoitettuun edellytyksin myös silloin, kun momentissa säädetyn osuuden emoyrityksestä omistaa yritys, joka ei ole Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alainen, edellyttäen, että: 1) tämä yritys laatii konsernitilinpäätöksensä ja -toimintakertomuksensa a) direktiiviä noudattaen. b) direktiivin mukaisesti laadittuja konsernitilinpäätöksiä ja -toimintakertomuksia vastaavalla tavalla. c) IAS-asetuksella hyväksyttyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien vaatimusten mukaisesti, tai d) komission asetuksen (EY) N:o 1569/2007 mukaisesti määriteltyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja vastaavalla tavalla; sekä 2) konsernitilinpäätöksen tarkastaa tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, joka on hyväksytty sen kansallisen lainsäädännön mukaan, jonka alainen yritys on.
	[6 mom.] Sen lisäksi mitä edellä tässä pykälässä säädetään, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos: 1) tytäryritykset eivät ole yksittäin ja yhteisvaikutukseltaan olennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiselle konsernista päättyneestä ja sitä edeltäneestä tilikaudesta, tai 2) kukin tytäryrityksistä voitaisiin jättää

		<i>yhdistelemättä 3 §:n nojalla.</i>
		[7 mom.] Mitä 4 ja 5 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos suomalaisen emoyrityksen liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena direktiivin 2004/39/ETY tarkoittamalla säänneltyllä markkinalla Suomessa tai muussa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa.
6:2 § Konsernitilinpäätöksen sisältö ja emoyhtiön toimintakertomuksessa esitettävät tiedot konsernista	[1 mom.] Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyritysten taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin emoyrityksen tilinpäätös.	[1 mom.] Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyritysten taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätökseen sovelletaan 3 – 5 lukua ottaen huomioon sen erityispiirteet tilinpäätökseen verrattuna. Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin emoyrityksen tilinpäätös.
	[2 mom.] Julkisen osakeyhtiön sekä yksityisen osakeyhtiön ja osuuskunnan, joka on tämän lain mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen, on sisällytettävä konsernitilinpäätökseen konsernin rahoituslaskelma, jossa on annettava selvitys konsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana.	[2 mom.] Suurkonsernissa, josta on tämän lain mukaan laadittava konsernitilinpäätös, sisällytetään konsernitilinpäätökseen konsernin rahoituslaskelma, jossa on annettava selvitys konsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. Mitä edellä tässä momentissa säädetään, koskee myös muuta konsernitilinpäätöksen laatimiseen velvollista konsernia, jos konserniyrityksiin kuuluu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.
	[3 mom.] Emoyrityksen toimintakertomuksessa esitetään 3 luvun 1 §:n 4 momentissa tarkoitetut tiedot myös konsernista.	[3 mom.] Emoyrityksen toimintakertomuksessa esitetään 3 luvun 1a §:ssä tarkoitetut tiedot myös konsernista. Arvopaperimarkkinain 7 luvun 7 §:ssä säädetään säänneltyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin liikkeeseenlaskijan toimintakertomuksessa tai erillisessä kertomuksessa esitettävästä hallinto- ja ohjausjärjestelmästä koskevasta selvityksestä.
	[4 mom.] Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.	
6:3 § Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelmisselvollisuudesta	[1 mom.] Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:	
	1) yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;	1) <i>yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;</i>
	2) omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi;	

	3) konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädettyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja; tai	3) <i>poikkeuksellisesti</i> konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädettyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja; tai
	4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä.	
	[2 mom.] Jos konserniin kuuluu useita 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja tytäryrityksiä, joiden tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on näiden tytäryritysten tilinpäätökset yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen.	
6:4 § Laadinta-periaatteet	[1 mom.] Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita. Niitä saadaan muuttaa vain, jos siihen on erityistä syytä.	[1 mom.] Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita. Niitä saadaan muuttaa vain, jos <i>se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi</i> .
	[2 mom.] Konserniyritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja tämän lain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Tästä saadaan poiketa erityisestä syystä.	
	[3 mom.] <i>Konsernitilinpäätöksessä tulee noudattaa soveltuvin osin, mitä 3 luvun 2 ja 3 §:ssä sekä 4 ja 5 luvussa säädetään.</i>	— Kumotaan.
6:5 § Tytäryrityksen tilikausi ja välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus	[1 mom.] Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä suomalaisella tytäryrityksellä tulee olla sama tilikausi kuin emoyrityksellä.	
	[2 mom.] Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä tai enintään kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman välitilinpäätöksen laatimista. Konsernitilinpäätöksessä tulee tällöin antaa lisätietoja selaisista tapahtumista, jotka ovat tärkeitä arvioitaessa tytäryrityksen rahoitusasemaa ja tulosta ja jotka ovat tapahtuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilinpäätöspäivien välisenä aikana.	[2 mom.] Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä tai enintään kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman välitilinpäätöksen laatimista <i>edellyttäen, että tästä menettelystä esitetään konsernitilinpäätöksessä liitetiedot kirjanpitoasetuksen säädetyllä tavalla.</i>
	[3 mom.] Muussa kuin 2 momentissa tarkoitettussa tapauksessa konsernitilinpäätökseen on yhdisteltävä tytäryrityksen välitilinpäätös, joka laaditaan emoyrityksen tilikauden päättymispäivälle. Välitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava soveltuvin osin 1 ja 3—5 luvun säännöksiä.	
6:6 § Ulkomaisen tytär-	Ulkomaisen tytäryrityksen tase-erät muunnetaan konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä varten Suomen rahan määräisiksi käyttäen tilinpäätöspäivän kurssia ja tuloslaskelmaerät käyttäen tilikauden keskikurssia. Liitetiedot muunnetaan samalla tavalla kuin taseen ja	

yrityksen tilinpäätöserät	tuloslaskelman erät. Myös muita hyvän kirjanpitoavan mukaisia muuntamismenetelmiä saadaan soveltaa.		
6:7 § Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet	[1 mom.] Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Konserniyritysten välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus eliminoidaan.		
	[2 mom.] Konserniyritysten tuotot ja kulut sisällytetään täysimääräisinä konsernituloslaskelmaan siten oikaistuina, että konsernituloslaskelmaa laadittaessa vähennetään konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako. Muiden kuin konserniyritysten omistusta vastaavat osuudet tytäryritysten tuloksista merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen (<i>vähemmistöosuus konsernituloslaskelmassa</i>). Lisäksi vähennetään konserniyritysten taseisiin aktivoitujen konsernin sisäisten katteiden muutokset tilikauden aikana.		
	[3 mom.] Konserniyritysten taseiden vastaavat ja vastattavat sisällytetään täysimääräisinä konsernitaseeseen siten oikaistuina, että konsernitaseetta laadittaessa vähennetään konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat sekä konserniyritysten taseisiin aktivoituiden konsernin sisäiset katteet. Muiden kuin konserniyritysten omistusta tytäryrityksissä vastaavat osuudet merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (<i>vähemmistöosuus konsernitaseessa</i>).		
	[4 mom.] Konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako, konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat samoin kuin konsernin sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.		
	[5 mom.] Tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (<i>poistoero</i>) ja vapaaehtoiset varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen.	[5 mom.] Tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (<i>poistoero</i>) ja <i>verotusperusteiset</i> varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen.	
	[6 mom.] Huolimatta siitä, mitä 5 momentissa säädetään, kirjanpitovelvollinen saa merkitä poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset konsernitaseeseen jakamatta niitä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen konsernituloslaskelmaan jakamatta sitä laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi 1 §:n 3 momentissa säädetyistä rajoista.	— Kumotaan.	
6:8 § Hankintamenomenetelmä	[1 mom.] Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankintajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omis-	[1 mom.] Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankintajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omis-	

	tusosuutta. Tytäryrityksen omaan pää-omaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennettynä kertynyt poistoero ja vapaaehtoiset varaukset. <i>Edellisen virkkeen säännöksestä saadaan poiketa, jos kirjanpitovelvollinen noudattaa 7 §:n 6 momentin mukaista menettelyä.</i>	tusosuutta. Tytäryrityksen omaan pää-omaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennettynä kertynyt poistoero ja <i>verotusperusteiset</i> varaukset.
	[2 mom.] Jos yrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin siitä tuli tytäryritys, niiden hankintameno saadaan eliminoida sen ajankohdan perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys. Osakkeiden ja osuuksien hankintameno saadaan eliminoida myös sen oman pääoman perusteella, jota tytäryrityksen tase ensimmäisen kerran yhdisteltäessä osoittaa, jos tällä menettelyllä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.	
	[3 mom.] Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (<i>konserniaktiiva</i>) konsernin omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkakeriin, joista konserniaktiivan katsotaan johtuvan.	
	[4 mom.] Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on pienempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (<i>konsernipassiiiva</i>) konsernin omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkakeriin, joista konsernipassiiivan katsotaan johtuvan.	
	[5 mom.] Se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdentaa 3 momentin mukaisesti (<i>konserniliikearvo</i>), on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa. Se osa konsernipassiiivasta, jota ei voida kohdentaa 4 momentin mukaisesti (<i>konsernireservi</i>), merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan silloin, kun vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto.	[5 mom.] Se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdentaa 3 momentin mukaisesti (<i>konserniliikearvo</i>), aktivoidaan ja se on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. <i>Jollei emoyritys voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on konserniliikearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa.</i>
		[6 mom.] <i>Se osa konsernipassiiivasta, jota ei voida kohdentaa 4 momentin mukaisesti (konsernireservi), saadaan merkitä taseen vastattaviin omaksi eräkseen edellyttäen, että on odotettavissa sitä vastaava meno tai menetys tytäryrityksessä. Konsernireservi merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan silloin, kun vastaava meno tai menetys kirjataan kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto.</i>
6:9 § Yhdistel-	[1 mom.] <i>Edellä 8 §:ssä säädetyn estämättä konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus saadaan eli-</i>	
	— Kumotaan.	

mä- menetel- mä	<i>minoida vähentämällä niiden hankintameno sekä konsernin omistusosuuden mukainen määrä tytäryrityksen osake-, osuus- tai niitä vastaavasta pääomasta, jos:</i> 1) <i>konserniyrityksillä on vähintään yhdeksän kymmenesosaa tytäryrityksen kaikista osakkeista tai osuuksista, tytäryrityksen omistuksessa olevia omia osakkeita tai osuuksia lukuun ottamatta;</i> 2) <i>tytäryrityksen osakkeet tai osuudet on hankittu siten, että emoyritys on niiden vastikkeeksi laskenut liikkeeseen uusia osakkeitaan tai osuuksiaan;</i> 3) <i>tytäryrityksen osakkeista tai osuuksista mahdollisesti maksetun rahavastikkeen määrä on ollut enintään kymmenesosa 2 kohdassa tarkoitettujen emoyrityksen osakkeiden tai osuuksien nimellisarvosta; sekä</i> 4) <i>tytäryritys ja emoyritys eivät kooltaan tai toiminnaltaan olennaisesti poikkea toisistaan.</i>	
	[2 mom.] <i>Edellä 1 momentin 1 ja 3 kohdassa tarkoitettu suhde lasketaan osakkeita tai osuuksia vastaavan pääoman kirjanpitoarvosta, jos näillä osakkeilla tai osuuksilla ei ole nimellisarvoa.</i>	— Kumotaan.
	[3 mom.] <i>Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin niitä vastaava pääoma, merkitään jäännöserä konsernin oman pääoman vähennykseksi. Jos hankintameno on vastaavaa pääomaa pienempi, merkitään jäännöserä konsernin oman pääoman lisäykseksi.</i>	— Kumotaan.
6:10 § Tytäryrityksen tai emoyrityksen omistamat emoyrityksen osakkeet tai osuudet	[1 mom.] Tytäryrityksen taseeseen merkityt emoyrityksen osakkeet tai osuudet merkitään omaksi eräkseen myös konsernitilinpäätökseen.	— Kumotaan.
	[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vastaavasti emoyrityksen taseeseen merkittyihin omiin osakkeisiin tai osuuksiin.	— Kumotaan.
6:11 § Laskennalliset	Jos yhdistelytoimenpiteiden seurauksena konsernin tulos on <i>olennaisesti</i> suurempi tai pienempi kuin konsernitilinpäätökseen	Jos yhdistelytoimenpiteiden seurauksena konsernin tulos on suurempi tai pienempi kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen

verovai- kutukset yhdiste- lystä	yhdisteltyjen tilinpäätösten tulokset yhteensä, on tilikauden ja edellisten tilikausien välittömiä veroja oikaistava ja täydennettävä konsernin tuloksen perusteella ennen konsernitilinpäätökseen merkitsemistä siltä osin kuin vastaisia verovaikutuksia konserniyrityksille on pidettävä ilmeisenä.	tilinpäätösten tulokset yhteensä, on tilikauden ja edellisten tilikausien välittömiä veroja oikaistava ja täydennettävä konsernin tuloksen perusteella ennen konsernitilinpäätökseen merkitsemistä siltä osin kuin vastaisia verovaikutuksia konserniyrityksille on pidettävä ilmeisenä
6:12 § Osakkuusyrityksen tilinpää- töstietojen yhdiste- lemisvel- vollisuus	[1 mom.] Jos konserniyrityksellä on osakkuusyritys, siitä yhdisteltävät tiedot esitetään erikseen konsernitilinpäätöksessä. Konsernitilinpäätökseen tulee yhdistellä konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta siten kuin 13 §:ssä säädetään.	
	[2 mom.] Osakkuusyrityksen tilinpää- töstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdistely ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.	[2 mom.] Osakkuusyrityksen tilinpää- töstiedot saadaan iättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos: 1) <i>yhdistelemättä iättäminen ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;</i> tai 2) <i>yhdistelemistä rajoittaa muu 3 §:ssä tarkoitettu seikka.</i>
6:13 § Osakkuusyrityksen tilinpää- töstietojen yhdiste- leminen	[1 mom.] Osakkuusyritysten tilinpäätökset muutetaan, mikäli mahdollista, ennen yhdistelyä 4 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla. Ulkomaisen osakkuusyrityksen tilinpää- töserien muuntamisessa Suomen rahaksi sovelletaan, mitä 6 §:ssä säädetään.	
	[2 mom.] Kun osakkuusyrityksen tilinpää- töstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran konsernitilinpäätökseen, konsernitaseeseen merkitään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno. <i>Konsernitaseeseen liitetietona ilmoitetaan erotus, joka saadaan vähentämällä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta. Poiketen siitä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, saadaan osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta merkitä omaksi eräkeeseen konsernitaseeseen osuus osakkuusyritysten omasta pääomasta samoin kuin edellä mainitussa liitetiedossa tarkoitettu konserniaktiivaa tai konsernipassii- vaa vastaava erotus.</i>	[2 mom.] Kun osakkuusyrityksen tilinpää- töstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran konsernitilinpäätökseen, <i>konsernitaseessa esitetään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno.</i>
	[3 mom.] Edellä 2 momentissa tarkoitettu erotus saadaan laskea myös osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan oman pääoman perusteella tai, jos niitä on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin kirjanpitovelvollisesta tuli osakkuusyritys, sen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin siitä tuli osakkuusyritys.	
	[4 mom.] Kun osakkuusyrityksen tilinpää-	[4 mom.] Kun osakkuusyrityksen tilinpää-

töstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran jälkeen konsernitilinpäätökseen, merkitään konsernitaseeseen osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenon lisäksi konsernin omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen ensimmäisen sisällyttämisen jälkeisistä voitoista tai tappioista. Hankintamenosta vähennetään konserniyritysten osakkuusyritykseltä sanottuna aikana saamat osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet. Konserniyritysten omistuosuuden mukainen määrä osakkuusyrityksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiosta kuluksi.	töstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran jälkeen konsernitilinpäätökseen. <i>lisätään</i> konsernitaseeseen osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien <i>hankintameno</i>on konsernin omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen ensimmäisen sisällyttämisen jälkeisistä voitoista tai tappioista. Hankintamenosta vähennetään konserniyritysten osakkuusyritykseltä sanottuna aikana saamat osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet. Konserniyritysten omistuosuuden mukainen määrä osakkuusyrityksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiosta kuluksi.
[5 mom.] Edellä 2—4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan myös kertyneen poistoeron ja vapaaehtoisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella. <i>Edellisen virkkeen säännöksestä saadaan poiketa, jos kirjanpitovelvollinen noudattaa 7 §:n 6 momentin mukaista menettelyä. Sama koskee osakkuusyrityksen voiton tai tappion laskemista.</i>	[5 mom.] Edellä 2—4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan myös kertyneen poistoeron ja <i>verotusperusteisten</i> varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja <i>verotusperusteisten</i> varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella.
[6 mom.] Edellä 2 ja 3 momentin mukaisesti laskettu oman pääoman osuuden ylittävä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa osakkuusyrityksen omaisuus- tai velkaeriin, on poistettava siten kuin 8 §:n 5 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään. Oman pääoman osuuden alittava hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa sanotulla tavalla, merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan siten kuin mainitun momentin toisessa virkkeessä säädetään.	[6 mom.] Edellä 2 <i>momentin</i> mukaisesti laskettu oman pääoman osuuden ylittävä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa osakkuusyrityksen omaisuus- tai velkaeriin, on poistettava siten kuin 8 §:n 5 <i>momentissa</i> säädetään. Oman pääoman osuuden alittava hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa sanotulla tavalla, merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan siten kuin 8 §:n 6 <i>momentissa</i> säädetään.
[7 mom.] Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelyssä otetaan 7 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettulla tavalla huomioon konsernin omistuosuutta vastaava määrä hyödykkeiden luovutuksessa osakkuusyrityksen ja konserniyritysten kesken syntyneistä taseeseen aktivoiduista katteista ja näiden katteiden muutoksesta tilikauden	[7 mom.] Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelyssä otetaan 7 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettulla tavalla huomioon konsernin omistuosuutta vastaava määrä hyödykkeiden luovutuksessa osakkuusyrityksen ja konserniyritysten kesken syntyneistä taseeseen aktivoiduista katteista ja näiden katteiden muutoksesta tilikauden

	aikana, jos tätä varten tarpeelliset tiedot on saatavissa. Nämä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.	aikana, jos tätä varten tarpeelliset tiedot on saatavissa. Nämä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos <i>se ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista</i> konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.
6:14 § Osakkuusyrityksen tiedonantovelvollisuus	Osakkuusyrityksen tulee antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään.	
6:15 § Yhteisyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen	[1 mom.] Jos konserniyritys, jonka tilinpäätös yhdistellään konsernitilinpäätökseen, vastaa sellaisen yhden tai useamman muun omistajan kanssa, jonka tilinpäätöstä ei yhdistellä samaan konsernitilinpäätökseen, osakkuusyrityksen johtamisesta, saadaan tämän osakkuusyrityksen (<i>yhteisyritys</i>) tase- ja tuloslaskelmaerät sekä niiden liitetiedot yhdistellä konserniyrityksen omistusosuuden mukaisina.	
	[2 mom.] Edeltävän 1 momentin mukaiseen menettelyyn sovelletaan tämän luvun 1 §:n 6 momenttia ja 3 §:ää.	
	[3 mom.] Jos yhteisyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään 1 momentin mukaisesti, tulee noudattaa soveltuvin osin, mitä 4 ja 6—8 §:ssä säädetään.	
6:16 § Osakkuusyrityksen konsernitilinpäätös	Jos osakkuusyritys laatii ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, sovelletaan 12—15 §:n säännöksiä konsernitilinpäätöksen tietoihin.	Jos osakkuusyritys laatii ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, <i>yhdistellään tämä konsernitilinpäätös osakkuusyrityksen tietoina 12—15 §:n mukaisesti.</i>
6:17 §	— Kumottu lailla 1304/2004.	
6:18 §	— Kumottu lailla 1304/2004.	
6:19 § Yhdistelylaskelmien säilyttäminen	Konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmat on säilytettävä siten kuin 2 luvun 10 §:n 1 momentissa säädetään.	
7 LUKU	AMMATINHARJOITTAJAN KIRJANPITO	— Kumotaan.
7:1 § Lain soveltami-	Ammatinharjoittaja ei ole velvollinen pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa, mutta hänen tulee kirjanpidossaan noudattaa	— Kumotaan.

nen ammatinharjoittajaan	soveltuvin osin tämän lain muita säännöksiä, jollei tässä luvussa toisin säädetä.	
7:2 § Liiketa- pahtumi- en kir- jaaminen	[1 mom.] Ammatinharjoittajan kirjanpitoon merkitään liiketapahtumina maksetut menot, korot ja verot sekä saadut tulot samoin kuin tavaroiden ja palvelusten oma käyttö.	— Kumotaan.
	[2 mom.] Ammatinharjoittajan liiketapahtumat kirjataan sidottuun kirjaan tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan kirjanpitokirjaan, jos kirjanpito pidetään koneellisesti taikka muutoin siten, ettei sidottua kirjaa voida käyttää. Kirjan sivut tai aukeamat on numeroitava	— Kumotaan.
7:3 § Tilikausi ja tilin- päätöksen laatimis- aika	[1 mom.] Ammatinharjoittajan tilikausi on kalenterivuosi. Toimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa tilikausi saa olla tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Jos ammatinharjoittaja soveltaa kahdenkertaista kirjanpitoa, määräytyy tilikausi 1 luvun 4 §:n mukaisesti.	— Kumotaan.
	[2 mom.] Tilinpäätös on laadittava kahden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.	— Kumotaan.
7:4 § Taseen ja tuloslas- kelman laatimi- nen	[1 mom.] Ammatinharjoittajan ei tarvitse laatia tasetta, mutta hänen on liitettävä tilinpäätökseensä eriteltyt luettelot tilikauden päätyessä olleesta ammattia varten hankitusta vaihto-omaisuudesta ja pysyvästä vastaavista samoin kuin ammatista johduneista saamisista ja veloista sekä varauksista.	— Kumotaan.
	[2 mom.] Ammatinharjoittajan tilinpäätöksessä merkitään tuloslaskelmaan tilikauden aikana saadut tulot samoin kuin tavaroiden ja palvelusten oma käyttö tuotoiksi. Tuotoista vähennetään riittävästi eriteltyinä maksetut menot, korot, poistot ja verot. Vaihto-omaisuuden ja pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenojen samoin kuin muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottamisessa otetaan kuitenkin huomioon, mitä 5 luvussa säädetään. Vastaisia menoja tai menetyksiä varten saadaan tehdä varaus.	— Kumotaan.
7:5 § Kirjanpi-	Ammatinharjoittajan kirjanpitokirjat ja tositteet on järjestettyinä säilytettävä tässä	— Kumotaan.

tokirjojen ja tositteiden säilyttämisaika	maassa vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt.	
7 LUKU	KANSAINVÄLISTEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDIEN MUKAAN LAADITTAVA TILINPÄÄTÖS JA KONSERNITILINPÄÄTÖS	
7a:1 § Kansainväliset tilinpää-tösstan-dardit	Kansainvälisillä tilinpää-tösstandardeilla tarkoitetaan tässä laissa ja tämän lain no-jalla annetuissa säännöksissä kansainvälis-ten tilinpää-tösstandardien soveltamisesta annetussa Euroopan parlamentin ja neu-voston asetuksessa (EY) N:o 1606/2002 säädetyn menettelyn mukaisesti yhteisössä sovellettaviksi hyväksytyjä standardeja ja niistä annettuja tulkintoja.	Kansainvälisillä tilinpää-tösstandardeilla tarkoitetaan tässä laissa ja tämän lain no-jalla annetuissa säännöksissä <i>IAS-asetuksessa</i> säädetyn menettelyn mukai-sesti yhteisössä sovellettaviksi hyväksyty-jä standardeja ja niistä annettuja tulkintoja.
7a:2 § Kansain-välisten tilinpää-tösstan-dardien pakolli-nen sovel-taminen	[1 mom.] Kirjanpitovelvollisen, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat arvopaperimarkkinalaissa tarkoitetun julki-sen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kau-pankäynnin kohteena Euroopan talousalu-eseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä, tulee laatia konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpää-tösstandardeja noudattaen.	[1 mom.] Kirjanpitovelvollisen, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit <i>on otettu kaupankäynnin kohteeksi Euroopan talo-usalueeseen kuuluvassa valtiossa säännel-lyllä markkinalla</i> , tulee laatia konserniti-linpäätöksensä kansainvälisiä tilinpää-tösstandardeja noudattaen.
	[2 mom.] Jos 1 momentissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen ei ole tämän lain mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöstä, sen tulee laatia tilinpäätöksensä kansainväli-siä tilinpää-tösstandardeja noudattaen.	
7a:3 § Kansain-välisten tilinpää-tösstan-dardien vapaaeh-toinen sovelta-minen	[1 mom.] Edellä 2 §:n 1 momentissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen saa laatia tilinpää-töksensä kansainvälisiä tilinpää-tösstandardeja noudattaen	
	[2 mom.] Muu kuin 2 §:ssä tarkoitettu kirjanpitovelvollinen saa laatia tilinpäätöksensä tai konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpää-tösstandardeja noudattaen, jos kirjan-pitovelvollisen kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto tarkastetaan tilintar-kastuslain mukaisesti.	
7a:4 § Kirjanpi-tolain säännös-ten sovel-taminen kansain-välisiä tilinpää-tösstan-dardeja	Edellä 2 ja 3 §:n nojalla laadittuun tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen ei sovelleta tämän lain 1 luvun 4, 7 ja 8 §:ää, 3 luvun 1 §:n 1—3 ja 7 momenttia ja 2—4 §:ää, 4 ja 5 lukua eikä 6 luvun 2 §:n 1, 2 ja 4 momenttia sekä 3—16 §:ää.	

noudatta- en laadi- tuun tilin- pää- tökseen ja konserni- tilinpää- tökseen	
7a:5 § Täyden- tävät lisä- tiedot	Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää, että kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen laaditussa tilinpäätöksessä ja konsernitilinpäätöksessä on annettava sellaisia lisätietoja, joiden antamiseen standardit eivät velvoita.
8 LUKU	ERINÄISET SÄÄNNÖKSET
	8:1 § Lain valvonta 8:1 § Lain tarkoituksen edistäminen sekä val- vonta
	[1 mom.] Kauppa- ja teollisuusministeriö valvoo tämän lain noudattamista, jollei jäljempänä toisin säädetä. Ministeriöllä on oikeus saada kirjanpitovelvolliselta valvontaa varten tarpeellisia tietoja. Poliisi on velvollinen antamaan ministeriölle virka-apua tämän lain noudattamisen valvonnassa. [2 mom.] Patentti- ja rekisterihallitus valvoo 3 luvun 9 §:ssä tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden noudattamista. Jos ilmoittamisvelvollisuus laiminlyödään, voi patentti- ja rekisterihallitus velvoittaa sen, jonka sanotun luvun 7 §:n mukaan on allekirjoitettava tilinpäätös, sakon uhalla toimittamaan tilinpäätöksen sille määräämässään ajassa. Uhkasakosta on voimassa, mitä uhkasakkolaissa (1113/1990) säädetään. Päätökseen, jolla uhkasakko on asetettu, ei saa hakea muutosta. [1 mom.] Tämän lain noudattamisesta ja soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja työ- ja elinkeinoministeriön asettama kirjanpitolausunkunta. Ministeriö julkistaa lautakunnan kannanottoja hyvän kirjanpito- totavan edistämiseksi.
8:1 §	[3 mom.] Finanssivalvonta valvoo tämän lain noudattamista: 1) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa tarkoitetuissa luottolaitoksissa ja niiden konsolidointiryhmiin kuuluvissa rahoituslaitoksissa; 2) talletuspankkien yhteenliittymästä annetussa laissa (599/2010) tarkoitetussa keskusyhteisössä; 3) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa tarkoitetuissa talletuspankkien vakuusrahastoissa ja talletussuojarahastossa sekä sijoituspalveluyrityksistä annetussa laissa tarkoitetussa sijoittajien korvausrahastossa; 4) sijoituspalveluyrityksistä annetussa laissa (922/2007) tarkoitetuissa sijoituspalveluyrityksissä ja niiden konsolidointiryhmiin kuuluvissa rahoituslai- [3 mom.] Finanssivalvonta valvoo tämän lain noudattamista: 1) Finanssivalvonnasta annetun lain 4 §:ssä tarkoitetuissa valvottavissa; sekä 2) kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattavissa kirjanpitovelvollisissa siltä osin kuin Finanssivalvonnasta annetun lain 37 §:ssä säädetään.

	toksissa; 5) sijoitusrahastolaissa tarkoitetuissa rahastoyhtiöissä ja sijoitusrahastoissa; 6) kaupankäynnistä vakioiduilla optioilla ja termiineillä annetussa laissa (772/1988) tarkoitetuissa optioyhtiöissä; 7) maksulaitoslaissa (297/2010) tarkoitetuissa maksulaitoksissa; 8) vakuutusyhtiölaissa (521/2008) tarkoitetuissa vakuutusyhtiöissä; 9) työeläkevakuutusyhtiöistä annetussa laissa (354/1997) tarkoitetuissa työeläkevakuutusyhtiöissä; 10) ulkomaisista vakuutusyhtiöistä annetussa laissa (398/1995) tarkoitetuissa ulkomaisissa vakuutusyhtiöissä; 11) vakuutusyhdistyslaissa (1250/1987) tarkoitetuissa vakuutusyhdistyksissä; 12) vakuutuskassalaissa (1164/1992) tarkoitetuissa vakuutuskassoissa; 13) eläkesäätiölaissa (1774/1995) tarkoitetuissa eläkesäätiöissä; 14) Eläketurvakeskuksesta annetussa laissa (397/2006) tarkoitettu Eläketurvakeskuksessa; 15) maatalousyrittäjän eläkelaiissa (1280/2006) tarkoitettu maatalousyrittäjien eläkelaitoksessa; 16) merimieseläkelaiissa (1290/2006) tarkoitetuissa merimieseläkekassoissa; 17) vakuutusedustuksesta annetussa laissa (570/2005) tarkoitetuissa vakuutusedustajissa; 18) liikennevakuutuslaissa (279/1959) tarkoitettu Liikennevakuutuskeskuksessa; 19) potilasvahinkolaissa (585/1986) tarkoitettu Potilasvakuutuskeskuksessa; 20) tapaturmavakuutuslaissa (608/1948) tarkoitettu Tapaturmavakuutuslaitosten liitossa; 21) ympäristövahinkovakuutuksesta annetussa laissa (81/1998) tarkoitettu Ympäristövakuutuskeskuksessa; 22) valtion eläkerahastosta annetussa laissa (1297/2006) tarkoitettu eläkerahastossa; 23) kunnallisessa eläkelaiissa (549/2003) tarkoitettu kunnallisessa eläkelaitoksessa; 24) työttömyyskassalaissa (603/1984)	
--	--	--

	tarkoitettussa työttömyyskassassa; 25) työttömyysetuuksien rahoituksesta annetussa laissa (555/1998) tarkoitetussa työttömyysvakuutusrahastossa; 26) Koulutusrahastosta annetussa laissa (1306/2002) tarkoitettussa Koulutusrahastossa; 27) vakuutusyhtiölaissa ja vakuutusyhdistyslaissa tarkoitetuissa vakuutusomistusyhteisöissä; 28) rahoitus- ja vakuutusryhmittymien valvonnasta annetussa laissa (699/2004) tarkoitettussa ryhmittymän omistusyhteisössä; 29) kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattavissa kirjanpitovelvollisissa siten kuin Finanssivalvonnasta annetun lain (878/2008) 37 §:ssä tarkemmin säädetään.	
	[4 mom.] — Kumottu lailla 304/2010.	
8:2 § Kirjanpitolautakunta	[1 mom.] Kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä on kirjanpitolautakunta, joka voi antaa viranomaisten, elinkeinonharjoittajien tai kuntien järjestön taikka kirjanpitovelvollisen hakemuksesta ohjeita ja lausuntoja tämän lain soveltamisesta.	[1 mom.] <i>Kirjanpitolautakunta voi antaa ohjeita ja lausuntoja viranomaisten, elinkeinonharjoittajien tai kuntien järjestön taikka kirjanpitovelvollisen hakemuksesta.</i>
	[2 mom.] Kirjanpitolautakunta voi erityisistä syistä määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa poikkeuksia 3 luvun 6 §:stä ja 6 luvun 5 §:n 1 momentista. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole Euroopan yhteisöjen tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä annettujen säädöksien vastainen. <i>Lisäksi kirjanpitolautakunta voi myöntää poikkeuksia 2 luvun 9 §:n 1 momentista siten kuin siitä kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella tarkemmin säädetään.</i>	2 mom.] Kirjanpitolautakunta voi erityisistä syistä määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa poikkeuksia 3 luvun 6 §:stä ja 6 luvun 5 §:n 1 momentista. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole Euroopan yhteisöjen tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä annettujen säädöksien vastainen.
	[3 mom.] Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään kirjanpitolautakunnan toimivallasta ja tehtävistä, ei sovelleta 1 §:n 3 momentin 1—28 kohdassa tarkoitettuihin kirjanpitovelvollisiin eikä muihinkaan kirjanpitovelvollisiin siltä osin kuin kyse on 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta. Kirjanpitolautakunta voi kuitenkin edellä mainitun estämättä antaa lausuntoja standardien soveltamisesta Finanssivalvonnalle sen 1 §:ssä tarkoitettua valvontatehtävää varten sekä Finanssivalvonnasta annetun lain 37 §:ssä tarkoitettulle kirjanpitovelvolliselle, joka on pyytänyt lausuntoa lainkohdassa tarkoitettulla tavalla.	
	[4 mom.] Kirjanpitolautakunnassa on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään kuusi ja enintään kymmenen muuta jäsentä, jotka valtioneuvosto määrää kolmeksi kalenterivuodeksi kerrallaan. Jokaiselle jäsenelle puheenjohtajaa lukuun ottamatta määrätään varajäsen samalla tavalla. Kirjanpitolautakunnan jäsenten tulee olla kirjanpitoon hyvin perehtyneitä. Yhdeltä jäseneltä ja hänen varajäseneltään vaaditaan lisäksi oikeus-	

	tieteen kandidaatin tutkinto.	
	[5 mom.] Kirjanpitolautakunta on päätösvaltainen, kun kokouksessa on läsnä puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä vähintään puolet muista jäsenistä. Käsiteltäessä 2 momentin tarkoittamia poikkeuslupahakemuksia läsnä olevista vähintään yhdellä tulee olla oikeustieteen kandidaatin tutkinto.	
	[6 mom.] Kirjanpitolautakunnassa on kuntajaosto ja IFRS-jaosto. Kirjanpitolautakuntaan voidaan asettaa muitakin pysyviä tai määräaikaista jaostoja. Jaostoihin voidaan kutsua kirjanpitolautakunnan ulkopuolisia jäseniä. Kirjanpitolautakunnan jaostojen tehtävistä, kokoonpanosta, asettamisesta sekä päätösvaltaisuudesta säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.	
	[7 mom.] Kauppa- ja teollisuusministeriöön voidaan perustaa kirjanpitolautakunnan sihteerin virka.	[7 mom.] Työ- ja elinkeinoministeriöön voidaan perustaa kirjanpitolautakunnan sihteerin virka.
	[8 mom.] Kirjanpitolautakunnan päätökseen ei saa hakea valittamalla muutosta.	
8:3 § Salassa pidettävien tietojen luovuttaminen	Kirjanpitolautakunnan jäsen ja lain valvontatehtävää suorittava henkilö saavat viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999) säädetyn salassapitovelvollisuuden estämättä antaa tämän lain mukaista tehtävää suoritettaessa saatuja tietoja kirjanpitovelvollisen tai jonkun muun liike- tai ammattisalaisuudesta taikka jonkun taloudellisen aseman tai henkilökohtaisista oloista esitutkintaviranomaiselle ja syyttäjälle rikoksen selvittämiseksi.	
8:4 § Kirjanpitorikkomus	[1 mom.] Joka tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta	
	1) laiminlyö kirjanpitomerkintöjen tekemisen 2 luvun 4 §:n 2 momentissa säädettyssä määräajassa,	1) laiminlyö kirjanpitomerkintöjen tekemisen 2 luvun 4 §:n 4 momentissa säädettyssä määräajassa,
	2) laiminlyö 2 luvun 5 a §:ssä tarkoitetun velvollisuuden liittää työntekijän allekirjoittama kuitti tai muu maksun todentava selvitys käteisenä rahana maksetusta palkasta 2 luvun 5 §:n mukaiseen tositteeseen,	
	3) vastoin 2 luvun 9 §:n säännöstä säilyttää kirjanpitoaineistoa ulkomailla,	— Kumotaan.
	4) laiminlyö 2 luvun 10 §:ssä tarkoitetun kirjanpitoaineiston säilytysvelvollisuuden taikka	
	5) laiminlyö 3 luvun 9 §:ssä tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden,	
	on tuomittava, jollei teko ole rangaistava rikoslain (39/1889) 30 luvun 9, 9 a tai 10 §:ssä tarkoitettuna kirjanpitorikoksena, törkeänä kirjanpitorikoksena tai tuottamuksellisenä kirjanpitorikoksena eikä teosta muuallakaan laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, kirjanpitorikkomuksesta sakkoon.	
	[2 mom.] Rangaistusta ei tuomita, jos rikkomus on vähäinen.	
8:5 § Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa	[1 mom.] Tämän lain estämättä on kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisesta voimassa, mitä niistä erikseen muualla laissa säädetään tai mitä asianomainen viranomainen on muun lain nojalla säätänyt tai määrännyt.	
		[2 mom.] Edellisessä momentissa tarkoitulla muulla säännöksellä tai määräyksellä ei voida velvoittaa osakeyhtiönä toimivaa pienyritystä laatimaan tai julkistamaan muita kuin tässä laissa tai sen nojalla an-

		<i>netussa säännöksessä edellytetyjä tietoja. Mitä tässä momentissa säädetään osakeyhtiöstä, sovelletaan myös sellaiseen avoimeen yhtiöön tai kommandiittiyhtiöön, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä.</i>
		[3 mom.] Poiketen siitä, mitä edeltävässä momentissa säädetään, pienyrityksen tulee sisällyttää tilinpäätökseensä muita tietoja kuin mitä tässä laissa ja sen nojalla annettussa säädöksessä tarkoitetaan edellyttäen, että: 1) tällaiset tiedot kootaan yhteiseen järjestelmään; 2) vaatimus tiedosta perustuu verolainsäädäntöön; ja 3) tiedot kerätään yksinomaan veronkantotarkoituksessa.
8:6 § Tarkemmat säännökset	[1 mom.] Tarkemmat säännökset tilinpäätöksen tase- ja tuloslaskelmakaavoista, toimintakertomuksesta, rahoituslaskelmas- ta, tilinpäätöksen liitetiedoista, konserniti- linpäättöksen laatimiseen liittyvistä vastaa- vista kaavoista, asiakirjoista ja liitetiedoista sekä tase-erittelyistä ja liitetietojen erit- telystä annetaan valtioneuvoston asetuksel- la.	[1 mom.] Tarkemmat säännökset tilinpää- töksen tase- ja tuloslaskelmakaavoista, toimintakertomuksesta, rahoituslaskelmas- ta, tilinpäätöksen liitetiedoista, konserniti- linpäättöksen laatimiseen liittyvistä vastaa- vista kaavoista, asiakirjoista ja liitetiedoista sekä tase-erittelyistä ja liitetietojen erit- telystä annetaan valtioneuvoston <i>asetuksil- la</i>: 1) <i>edellä 1 luvun 4a ja 4b §:ssä tarkoite- tuille pien- ja mikroyrityksille; ja</i> 2) <i>muille kirjanpitovelvollisille.</i>
	[2 mom.] Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella voidaan tarkistaa 3 luvun 9 §:n 2 momentissa tarkoitettuja rajoja <i>rahan arvon muutoksia vastaavaksi tai</i> Suomea sitovan kansainvälisen sopimuksen täyttä- miseksi.	[2 mom.] Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella voidaan tarkistaa 1 luvun 4a– 4d §:ssä tarkoitettuja rajoja Suomea sito- van kansainvälisen sopimuksen täyttämi- seksi.
9 LUKU	VOIMAANTULO- JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖKSET	
9:1 § Voimaantulo	[1 mom.] Tämä laki tulee voimaan 31 päivänä joulukuuta 1997.	
	[2 mom.] Tällä lailla kumotaan 10 päivänä elokuuta 1973 annettu kirjanpitolaki (655/1973) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen. Kirjanpitolautakunnasta 19 päivänä lokakuuta 1973 annettu asetus (784/1973) jää kuitenkin edelleen voimaan lukuun ottamatta 8 §:n 3 momenttia. Voi- maan jää myös 30 päivänä joulukuuta 1992 annettu kirjanpitoasetus (1575/1992).	
	[3 mom.] Ennen tämän lain voimaantuloa	

	voidaan ryhtyä lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.	
9:2 § Siirtymäsäännökset	[1 mom.] Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran kirjanpitoon siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1998 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä lakia kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulumassa, kun laki tulee voimaan. Edellä 3 luvun 9 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa tarkoitettu yhtiö saa soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä kirjanpitoonsa tilikaudelta, joka päättyy 30 päivänä kesäkuuta 1999 tai sitä ennen, ja muu kirjanpitovelvollinen kirjanpitoonsa tilikaudelta, joka päättyy 31 päivänä joulukuuta 1999 tai sitä ennen.	
	[2 mom.] Sen estämättä, mitä tämän lain 5 luvun 17 §:ssä säädetään, kirjanpitovelvollinen saa jättää ennen vuotta 1974 tekemänsä arvonorotukset erikseen esittämättä. Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen tämän lain voimaantuloa tehtyihin arvonorotuksiin silloin voimassa olleita säännöksiä.	
	[3 mom.] Tutkimus- ja kehittämismenot, jotka on ennen tämän lain voimaantuloa aktivoitu taseeseen, saadaan poistaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleiden säännösten mukaisesti.	
	[4 mom.] Sen estämättä, mitä tämän lain 6 luvun 18 §:ssä säädetään, saadaan ennen tämän lain voimaantuloa tehtyihin rahoitusleasingsopimuksiin sekä myynti- ja takaisinvuokraussopimuksiin soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.	
	[4 mom.] Sen estämättä, mitä tämän lain 6 luvun 8 §:n 1 momentissa ja 13 §:n 5 momentissa säädetään, saadaan ennen tämän lain voimaantuloa hankittujen tytäryritysten ja osakkuusyritysten oman pääoman määrittämisessä soveltaa silloin voimassa olleita säännöksiä.	
	[5 mom.] Kirjanpitovelvollisen eläkesitoumuksista johtuvat menot, jotka ennen tämän lain voimaantuloa on voitu jättää kirjaamatta, on kirjattava viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2000 päättyvän tilikauden tilinpäätöksessä. Jos elä-	

	kesitoumuksista johtuvia menoja on jätetty tilinpäätöksessä kirjaamatta, on liitetietona ilmoitettava eläkesitoumuksista johtuva vastuu sekä eläkesäätiölle sen vastuuvajauksen kattamiseen suorittamatta oleva määrä.	
9:2a § Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset vuoden 2015 lainmuutoksille		[1 mom.] Tämä laki tulee voimaan [*] päivänä [*]kuuta 2015. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran tilikaudella, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilikaudella, joka alkaa voimaantulon jälkeen.
		[2 mom.] Sen estämättä, mitä säädetään 5 luvun 2a §:ssä rahoitusvälineen merkitsemisestä ja esittämisestä tilinpäätöksessä käyvän arvon määräisenä, kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen tämän lain voimaantuloa käypään arvoonsa merkittyyn rahoitusvälineeseen silloin voimassa olleita säännöksiä.
		[3 mom.] Sen estämättä, mitä 5 luvun 5b §:ssä säädetään, saadaan ennen tämän lain voimaantuloa tehtyihin rahoitusleasingsopimuksiin soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.
		[4 mom.] Sen estämättä, mitä säädetään 5 luvun 8 §:n 2 momentissa kehittämismenon sekä saman luvun 9 §:ssä liikearvon ja 11 §:ssä muun pitkäaikaisen menon kuluksi kirjaamisesta, kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen tämän lain voimaantuloa tilinpäätökseen aktivoituun kehittämismenoon, liikearvoon ja muuhun pitkävaikutteiseen menoon silloin voimassa olleita säännöksiä. Tällä lailla kumotaan työ- ja elinkeinoministeriön asetus 1066/2008 kehitysmenon aktivoinnista.

ASETUS PIEN- JA MIKROYRITYKSEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVISTÄ TIEDOISTA	
1 LUKU	YLEISET SÄÄNNÖKSET
1:1 § Sovelta- misala sekä pien- ja mik- royrityk- seltä edel- lytetyt tilinpää- töstiedot	[1 mom.] Tässä asetuksessa säädetään kirjanpitolain 1 luvun 4a §:ssä tarkoitetun pienyrityksen ja 4b §:ssä tarkoitetun mikroyrityksen tuloslaskelma- ja tasekaavoista sekä liitetietoina esitettävistä seikoista. Muita kirjanpitovelvollisia koskevista tuloslaskelma- ja tasekaavoista ja liitetiedoista säädetään kirjanpitoasetuksessa.
	[2 mom.] Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 2 momentissa säädetään viimeistä edeltävää tilikautta koskevista vertailutiedoista, jotka on esitettävä myös pien- ja mikroyrityksen tuloslaskelma- ja tase-eristä sekä näiden vertailutietojen oikaisemisesta.
	[3 mom.] Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 3 momentissa säädetyn poikkeuksen pienyritys ja mikroyritys ovat vapautettuja mainitun luvun 1a §:ssä tarkoitetun toimintakertomuksen laatimisesta.
	[4 mom.] Kirjanpitolain 3 luvun 7 §:ssä säädetään tilinpäätöksen päiväämisestä ja allekirjoittamisesta. Jollei se ilmene liitetiedoista tai muualta tilinpäätöksestä, on allekirjoitusten yhteydessä: 1) annettava tieto siitä että tilinpäätös on laadittu tämän asetuksen pien- tai mikroyrityssäännösten mukaisesti; ja 2) ilmoitettava oman pääoman muutokset sekä hallituksen ehdotus jakokelpoisen vapaan oman pääoman käytöstä, jos pienyritys on osakeyhtiö tai osuuskunta.
1:2 § Säännök- set muus- sa lain- säädän- nössä	[1 mom.] Sen lisäksi, mitä tässä asetuksessa säädetään, pienyritys tai mikroyritys, joka on 1) osakeyhtiö, 2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö, 3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu yhtiö, ei ole velvollinen esittämään tilinpäätöksessään muussa kuin verotusta koskevassa laissa tai sen nojalla annetussa säännöksessä edellytetyt tiedot.
	[2 mom.] Sen lisäksi mitä tässä asetuksessa säädetään, tulee pien- ja mikroyrityksen, joka on osuuskunta, esittää tilinpäätöksessään myös osuuskuntalaissa ja muussa laissa siltä edellytetyt tiedot.
	[3 mom.] Mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan vastaavalla tavalla pien- ja mikroyritykseen, joka on: 1) avoin yhtiö, 2) kommandiittiyhtiö, 3) yhdistys, 4) säätiö, tai 5) muu yhteisö kuin mitä 1 momentissa tarkoitetaan.
1:3 § Oikea ja riittävä kuva pi- en- ja mikroyri-	[1 mom.] Sen lisäksi, mitä tässä ja 3 luvussa säädetään, on pienyrityksen esitettävä kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla liitetietona myös muut seikat, jotka ovat tarpeen tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan aikaansaamiseksi. Se, mitä edellä tässä momentissa säädetään, koskee myös muita kuin 2 §:n 1 momentissa tarkoitettuja mikroyrityksiä.
	[2 mom.] Edellä 2 §:n 1 momentissa tarkoitetun mikroyrityksen tilinpäätös täyttää oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n 5 momentissa tarkoitettulla

tyksessä	tavalla, jos siinä esitetään tässä ja 4 luvussa edellytetyt tiedot.
2 LUKU	PIENYRITYKSEN TULOSLASKELMA- JA TASEKAAVAT
2:1 § Kululaji- ja toiminto-kohtaiset tuloslaskelma-kaavat sekä lyhennetty tuloslaskelma	[1 mom.] Pienyrityksen tuloslaskelma on laadittava tämän asetuksen I liitteen kululajikohtaisen kaavan tai II liitteen toimintokohtaisen kaavan mukaisesti, jollei jäljempänä 2 tai 3 §:ssä toisin säädetä. [2 mom.] Pienyritys saa kuitenkin esittää I liitteessä säädettyt 1—5 kohdat ja II liitteessä säädettyt 1—3 ja 6 kohdat yhdistettynä Bruttotulos -nimiseksi eräksi.
2:2 § Kiinteistökaava	[1 mom.] Sen estämättä, mitä 1 §:ssä säädetään, tuloslaskelma on laadittava tämän asetuksen III liitteen kiinteistökaavan mukaisesti, jos: 1) pienyritys on muu kuin 1 luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettu osakeyhtiö, avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö; ja 2) pienyrityksen toiminta perustuu kiinteistön hallintaan. [2 mom.] Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, asunto-osakeyhtiö saa laatia tuloslaskelmansa I liitteen kululajikohtaista kaavan mukaisesti, jos kaikki osakkaat ovat antaneet tähän suostumuksensa. [3 mom.] Jos perittävät vastikkeet voidaan eritellä hoito- ja pääomavastikkeisiin, esitetään pääomavastikkeet III liitteen kohdassa muut rahoitustuotot.
2:3 § Yhdistys- ja säätiökaava	[1 mom.] Sen estämättä, mitä 1 ja 2 §:ssä säädetään, pienyrityksen, joka on aatteellinen yhteisö tai säätiö, tulee laatia tuloslaskelmansa tämän asetuksen IV liitteen yhdistys- ja säätiökaavan mukaisesti. [2 mom.] Yhdistys- ja säätiökaavassa tarkoitettu varsinainen toiminta on sääntöjen mukaisen tarkoituksen toteuttamista. [3 mom.] Liitteessä IV tarkoitettujen varsinaisen toiminnan, varainhankinnan ja sijoitus- ja rahoitustoiminnan ryhmäkohtaiset tuotot ja kulut saadaan eritellä tuloslaskelman sijasta liitetietona. Jos se on oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarpeen, varsinaisen toiminnan tuotot ja kulut on eriteltävä myös toiminnanaloittain tuloslaskelmassa tai liitetietona. Liiketoiminnasta ei tarvitse ilmoittaa muuta kuin tuottojen ja kulujen yhteissummat IV liitteen mukaisessa tuloslaskelmassa, jos liitetietona esitetään liiketoiminnasta laadittu erillinen tuloslaskelma. [4 mom.] Jos se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, aatteellinen yhteisö ja säätiö saa laatia tuloslaskelmansa III liitteen kiinteistökaavan mukaisesti silloin, kun sen toiminta perustuu pääasiassa kiinteistön hallintaan. Tällöin on liitetietona eriteltävä seuraaviin ryhmiin kohdistuvat tuotot ja kulut: 1) varsinainen toiminta; 2) varainhankinta; 3) sijoitus- ja rahoitustoiminta; sekä 4) yleisavustukset. [5 mom.] Sen estämättä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, aatteellinen yhteisö ja säätiö saa laatia tuloslaskelmansa I liitteen kululajikohtaisen tai II liitteen toimintokohtaisen kaavan mukaisesti edellyttäen, että liitetietona esitetään edellä 4 momentissa tar-

	koitetut liitetiedot.
2:4 § Pienyri- tyksen tasekaava	[1 mom.] Pienyrittäjä on laadittava tämän asetuksen V liitteen kaavan mukaisesti.
	[2 mom.] Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, pienyrityksen taseen vastaavaa-puoli saadaan laatia siten, että: 1) pysyvissä vastaavissa esitetään erikseen aineettomat hyödykkeet, aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset; 2) vaihtuvissa vastaavissa esitetään erikseen vaihto-omaisuus, saamiset, rahoitusarvo-paperit sekä rahat ja pankkisaamiset.
	[3 mom.] Sen estämättä, mitä 1 §:ssä säädetään, pienyrityksen taseen vastattavaa-puoli saadaan laatia siten, että: 1) omassa pääomassa esitetään erikseen osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma, ylikurssirahasto, arvonnkorotusrahasto, muut rahastot yhteensä, edellisten tilikausien voitto (tappio) ja tilikauden voitto (tappio) sekä pääomalaina; 2) tilinpäätössiirtojen kertymä, pakollisten varausten yhteismäärä ja vieras pääoma esitetään erikseen.
	[4 mom.] Edeltävän 3 momentin 2 kohdassa tarkoitetuista saamisista on ilmoitettava erikseen pitkäaikaisten saamisten määrä ja 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettutusta vieraasta pääomasta pitkäaikaisten velkojen määrä.
	[5 mom.] Aatteellisen yhteisön ja säätiön taseessa on ilmoitettava erikseen sellainen pääoma, jonka käyttöä on rajoitettu erityismääräyksin (<i>sidottu rahasto</i>). Liitetietona tulee esittää sidotun rahaston pääoman katteena olevien varojen käyttö sekä rahaston tuotot, kulut, varat ja velat samoin kuin tiedot rahaston pääomasta ja sen muutoksista, jolleivät ne käy ilmi tuloslaskelmasta tai taseesta. Vastaavat tiedot on annettava myös säätiön ja sen konserniin kuuluvien yritysten ja sidotun rahaston välisten liiketoimista. Jos sidottuja rahastoja on lukuisia, saadaan edellä tässä momentissa tarkoitettut tiedot, rahastojen pääomamääriä lukuunottamatta, esittää koostettuina tavalla, jossa olennaiset seikat käyvät ilmi koostamisesta huolimatta.
	[6 mom.] Erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseessa.
2:5 § Esittämistä- tavan jatkuvuus	Tuloslaskelman ja taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä.
2:6 § Yksityis- kohtai- sempi esittämi- nen	[1 mom.] Jollei se vaaranna kirjanpitolain 3 luvun 2 §:ssä tarkoitettua oikeaa ja riittävää kuvaa, tuloslaskelmaa ja tasetta saadaan täydentää välisummilla ja niihin saadaan lisätä sellaisia uusia erä, jotka eivät sisällöltään kuulu tulos- ja tasekaavoissa mainittuihin nimikkeisiin.
	[2 mom.] Tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selvittämiseksi.
2:7 § Erien yhdiste- leminen	[1 mom.] Jollei niiden erillinen esittäminen ole olennaista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, liitteissä I—IV säädettyjen tuloslaskelmakaavojen erä saadaan yhdistellä, jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan. Kaavan mukaan laadittavassa tuloslaskelmassa on kuitenkin esitettävä liikevaihto ja tilikauden voitto (tappio) sekä kaavaan isoin kirjaimin kirjoitetut välisummat.

	[2 mom.] Jollei niiden erillinen esittäminen ole olennaista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, liitteessä V säädetyn tasekaavan arabialaisilla numeroilla merkittviä eriä, lukuun ottamatta omia osakkeita tai osuuksia sekä osuuksia saman konsernin yrityksissä, saadaan yhdistellä, jos yhdistely johtaa selkeämpään esittämistapaan.
2:8 § Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen	[1 mom.] Jos pienyrityksen toiminnan luonne sitä edellyttää, on tuloslaskelmassa ja taseessa käytettävä liitteessä I—V säädetystä poiketen arabialaisilla numeroilla merkityistä eristä toiminnan luonnetta vastaavia nimikkeitä. [2 mom.] Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, nimikettä ei merkitä tuloslaskelmaan tai taseeseen. Lisäksi kirjanpitovelvolinen saa poiketa liitteissä I—V käytettyjen nimikkeiden numero- ja kirjaintunnisteista tai esittää nimikkeet ilman näitä tunnisteita.
3 LUKU	PIENYRITYKSEN LIITETIEDOT
3:1 § Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät siltä osin kuin ne ovat pienyritykselle valinnaisia. [2 mom.] Edellä 1 momentin tarkoittamaa tietoa ei kuitenkaan tarvitse antaa: 1) vaihto-omaisuudesta, jos siihen kuuluvien hyödykkeiden käyttöjärjestys on niiden hankintajärjestyksen mukainen; 2) kirjanpitolain 5 luvun 5a §:n mukaisesti taseeseen aktivoidusta aineettomasta oikeudesta, jos sen hankintameno kirjataan kuluksi enintään 10 vuodessa; 3) kehitysmenosta, liikearvosta tai muusta pitkävaikutteisesta menosta, jos sitä ei ole aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 8, 9 tai 11 §:ssä sallitulla tavalla; 4) pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta, jos siitä syntyvä tulo kirjataan kirjanpitolain 5 luvun 4 §:stä poiketen suoriteperusteen mukaisesti; 5) rahoitusvälineistä ja sijoituskiinteistöistä, jos ne arvostetaan kirjanpitolain 5 luvun 5 §:n mukaisesti; 6) perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muuttaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jos on käytetty tilinpäätöspäivän kurssia. [3 mom.] Sen lisäksi mitä 2 momentissa säädetään, kirjanpitolain 5 luvun 5 §:n pöytäviiniin vastaaviin kuuluvista hyödykkeistä ei tarvitse ilmoittaa 1 momentissa tarkoitettuja tietoja, jos: 1) hyödykkeiden hankintameno on luettu vain hankinnasta ja valmistuksesta johtuvat muuttuvat menot; 2) koneiden ja kaluston sekä rakennusten suunnitelmapoistot vastaavat verotuksessa hyväksyttäviä enimmäispoistoja; 3) kirjanpitolain 5 luvun 13 §:ssä tarkoitettuja arvonorotuksia ei ole tehty; 4) saadut avustukset on kirjattu hankintamenojen vähennykseksi; 5) hankintamenojen pienhankinnoista ja hyödykkeistä, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, kirjataan kokonaisuudessaan hankintatilikauden kuluksi; 6) kirjanpitolain 5 luvun 5b §:n mukaista merkintätapaa ei ole sovellettu mainitun pykälän tarkoittamiin hankintoihin. [4 mom.] Edeltävän 1 momentin tarkoittamana liitetietona ei tarvitse yksilöidä tilinpäätössäännöstä, ellei pienyritys noudata kirjanpitolain 7a luvun tarkoittamia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.
3:2 §	Liitetietona on esitettävä tieto poikkeuksellisten tuotto- ja kuluerien määrästä ja sisällös-

Poikkeukselliset erät	tä, jolleivät erät ole epäolennaisia.
3:3 § Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat	Liitetietona on esitettävä tiedot tilikauden päättymiseen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka eivät muuten ilmene tilinpäätöksestä. Lisäksi on esitettävä arvio tällaisten tapahtumien taloudellisesta merkityksestä.
3:4 § Arvonkorotusrahasto	Jos pienyritys on korottanut kirjanpitolain 5 luvun 17 §:ssä säädettyllä tavalla pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen poistamatonta hankintamenoa, liitetietona on esitettävä: 1) arvonkorotusrahaston muutokset tilikauden aikana; 2) selvitys arvonkorotusrahaston muutoksiin liittyvistä verovaikutuksista; sekä 3) arvonkorotuksen kohteiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo ennen arvonkorotusta.
3:5 § Tiedot käypään arvoon merkitsemisestä	[1 mom.] Jos pienyritys on noudattanut kirjanpitolain 5 luvun 2a tai 2b §:ää rahoitusvälineiden tai muiden mainittujen pykälien tarkoittamien omaisuuserien arvostamisessa, liitetietona on esitettävä: 1) arvonmäärittysmallien ja -menettelyjen keskeiset oletukset; 2) kustakin rahoitusväline- tai muusta omaisuuslajista yhteenlaskettu käypä arvo; 3) edellä 2 kohdassa tarkoitetun lajin arvonmuutoksesta tuloslaskelmaan ja käyvän arvon rahastoon merkitty määrä; 4) kustakin johdannaisopimuslajista tieto niiden käytön laajuudesta; 5) edellä 4 kohdassa tarkoitetun lajin luonne sekä sellaiset olennaiset ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen; sekä 6) käyvän arvon rahaston muutokset tilikauden aikana. [2 mom.] Jos rahoitusjohdannaisia ei ole arvostettu kirjanpitolain 5 luvun 2 a §:n nojalla käypään arvoon, kunkin johdannaislajin osalta on liitetietona esitettävä johdannaisen käypä arvo, jos tämä voidaan luotettavasti määrittellä, sekä tiedot niiden käytön laajuudesta ja luonteesta. Käyvän arvon määrittäminen tulee perustaa markkina-arvoon niiden rahoitusjohdannaisen osalta, joille on vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat. Jos markkina-arvo ei ole vaikeuksitta määriteltävissä johdannaisen osalta, mutta sen osien tai samankaltaisten johdannaisen markkina-arvo on määriteltävissä, käypä arvo voidaan johtaa sen osien tai samankaltaisten johdannaisen markkina-arvosta.
3:6 § Pitkäaikaiset lainat	Liitetietona on esitettävä yhteenlaskettu määrä sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua.
3:7 § Annetut vakuudet ja taseen ulkopuoliset sitoumukset ja järjestelyt sekä	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä: 1) esineoikeudelliset vakuudet, jotka pienyritys on antanut omaisuudestaan, eriteltvinä käteispanntien, ajoneuvokiinnitysten, yritysikiinnitysten, kiinteistökiinnitysten ja muun mahdollisen esinevakuuslajin mukaisiin määriin; 2) taseen ulkopuolisten taloudellisten sitoumusten yhteismäärä; 3) tiedot taseen ulkopuolisten järjestelyjen luonteesta ja liiketoiminnallisesta tarkoituksesta, jos järjestelyistä aiheutuvat riskit ja hyödyt ovat olennaisia ja jos niitä koskeva tieto on välttämätön pienyrityksen taloudellisen aseman arvioimista varten; sekä 4) pienyritystä koskeva eläkevastuu, jota ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavak-

eläkevas- tuut	si. [2 mom.] Edeltävän 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista vakuuksista on eriteltävä ne, jotka pienyrittäjä on antanut: 1) sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta; ja 2) osakkuusyritystensä puolesta. [3 mom.] Edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu vakuus ilmoitetaan enintään sen velan tai muun sitoumuksen määräisenä, jonka vakuudeksi se on annettu. Jos vakuuden arvo on velkaa tai sitoumusta pienempi, vakuus otetaan erittelyyn tästä pienemmästä arvosta. Vakuuden arvostamisessa tulee noudattaa mitä kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädetään velkojen merkitsemisestä taseeseen.
3:8 § Tiedot emoyri- tyksestä	Liitetietona on esitettävä emoyrityksen nimi ja kotipaikka siitä konsernitilinpäätöksen laativasta konsernista, johon pienyrittäjä välittömimmin kuuluu.
3:9 § Lainat toimitus- johtajalle ja hallin- toelimiin kuuluville henkilöil- le sekä heidän puoles- taan anne- tut si- toumukset	Toimitusjohtajasta, hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielinkohtaisena liitetietona: 1) heille myönnettyjen rahalainojen yhteenlaskettu määrä samoin kuin määrän vähenys ja lisäys tilikauden aikana sekä lainojen pääasialliset korko- ja muut ehdot; 2) heitä koskevien vakuuksien ja vastuusitoumusten yhteenlaskettu määrä ja pääasiallinen sisältö; sekä 3) eläkesitoumukset näistä tehtävistä.
3:10 § Liiketoimet intressitaho- jen kanssa	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä tiedot pienyrityksen ja tämän intressitahoihin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin. [2 mom.] Tietoja 1 momentin tarkoittamista yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdistellä lajeittain paitsi silloin kun tietojen erillistä esittämistä voidaan pitää välttämättömänä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta pienyrityksen taloudelliseen asemaan. [3 mom.] Intressitahoon liittyvästä toimesta esitettäviin tietoihin tulee sisältyä: 1) kuvaus liiketoimesta; 2) liiketoimen arvo; 3) intressisuhteen luonne; sekä 4) muut pienyrityksen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta. [4 mom.] Intressitahoilla tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa oikeushenkilöä, joka on pienyrityksen kanssa: 1) määräysvaltasuhteessa; tai 2) osakkuusyrityssuhteessa. [5 mom.] Sen lisäksi, mitä 4 momentissa säädetään, intressitahoihin luetaan: 1) toimitusjohtaja; 2) hallituksen jäsen ja varajäsen; sekä

	3) edeltäviä 1 ja 2 kohtia vastaaviin toimitelmiin kuuluvat henkilöt.
	[6 mom.] Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään ilmoitetaan liitetietona tavanomaisin ehdoin toteutetuista toimista intressitahojen kanssa niiden osapuolet ja toimien arvot, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.
3:11 § Henkilös- tö	Liitetietona on esitettävä henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana.
3:12 § Omien osakkei- den ja osuuksien hankinnat ja luovu- tukset	Liitetietona on esitettävä: 1) tilikauden aikana tehtyjen omien osakkeiden tai osakkeita vastaavien oman pääoman ehtoisten osuuksien (<i>omat osuudet</i>) hankintojen perusteet; 2) tilikauden aikana hankittujen tai luovutettujen omien osuuksien lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä suhteellinen osuus, jota omat osuudet edustavat merkitystä omasta pääomasta; 3) vastikkeellisissa hankinnoissa tai luovutuksissa omista osuuksista suoritettu vastike; sekä 4) pienyrityksen hankkimien ja sen hallussa olevien kaikkien omien osuuksien lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä suhteellinen osuus, jota omat osuudet edustavat merkitystä pääomasta.
3:13 § Toiminta- kertomus- ta vastaa- vat tiedot	Pienyrittäjä ei ole velvollinen laatimaan kirjanpidolain 3 luvun 1a §:n mukaista toimintakertomusta. Jos mainitussa pykälässä tarkoitettu tieto on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi asianomaisesta pienyrityksestä, se tulee kuitenkin esittää liitetietona.
4 LUKU	MIKROYRITYKSEN TULOSLASKELMA JA TASE SEKÄ LIITETIEDOT
4:1 § Mikroyri- tyksen tuloslas- kelma- kaavat ja lyhen- netty tuloslas- kelma	[1 mom.] Mikroyrityksen tuloslaskelma on laadittava 2 luvun 1 §:n 1 momentin sekä 2 ja 3 §:n mukaisesti. [2 mom.] Mikroyritys saa kuitenkin: 1) esittää I liitteessä säädetyt kohdat 1—5 tai II liitteessä kohdat 1—3 ja 6 yhdistettynä Bruttotulos -nimiseksi eräksi; sekä 2) jättää esittämättä mainittujen liitteiden I ja II kirjaimin merkityt alakohdat.
4:2 § Mikroyri- tyksen tase	[1 mom.] Mikroyrityksen tase on laadittava 2 luvun 4 §:n mukaisesti. [2 mom.] Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, mikroyrityksen taseen vastaavaa-puoli saadaan laatia siten, että: 1) vastaavaa-puolella esitetään erikseen pysyvät vastaavat ja vaihtuvat vastaavat; ja 2) vastattavaa-puolella esitetään erikseen oma pääoma, tilinpäätössiirtojen kertymä, pakolliset varaukset ja vieras pääoma. [3 mom.] Edeltävän 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista pysyvistä vastaavista on eriteltävä aineettomat hyödykkeet. [4 mom.] Edeltävän 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu omasta pääomasta on eriteltävä ne erät, jotka on säädetty omaan pääomaan kuuluviksi mikroyritystä koskevassa lais-

	sa sekä edellisten tilikausien voitto (tappio) ja tilikauden voitto (tappio). Vieraasta pääomasta on eriteltävä lyhtyaikaisten velkojen määrä.
4:3 § Esittämistavan jatkuvuus sekä kaavanmuokaisuudesta poikkeaminen	14 mom.1 Mitä 2 luvun 5 §:ssä säädetään esittämistavan jatkuvuudesta sekä saman luvun 6—8 §:ssä erien yksitviskohtaisemmasta esittämisestä ja yhdistelemisestä sekä niiden uudelleennimeämisestä ja poisjättämisestä sovelletaan myös mikroyrityksen tuloslaskelmaan ja taseeseen.
4:4 § Mikroyrityksen liitetiedot	1 mom. Mitä edellä 3 luvussa säädetään pienyrityksen liitetiedoista, sovelletaan myös mikroyritykseen lukuun ottamatta 5 §:n mukaisia kirjanpitolain 5 luvun 2a ja 2b §:n tarkoittamia tietoja käyvän arvon mukaisesta arvostamisesta. 2 mom. Mikroyritys ei ole velvollinen laatimaan kirjanpitolain 3 luvun 1a §:n mukaista toimintakertomusta. Mikroyritys voi kuitenkin esittää mainitussa pykälässä tarkoitetun tiedon liitetietona.
5 LUKU	MUUT SÄÄNNÖKSET
5:1 § Voimaantulo	Tämä asetus tulee voimaan [*] päivänä [*]kuuta 2015. Asetusta sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin soveltaa tätä asetusta tilikaudella, joka alkaa voimaantumisen jälkeen.

	LIITE I
	PIENYRITYKSEN KULULAJIKOHTAINEN TULOSLASKELMA
	Edellä 2 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettu kululajikohtainen tuloslaskelma laaditaan seuraavasti:
	1. LIIKEVAIHTO
	2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
	3. Valmistus omaan käyttöön
	4. Liiketoiminnan muut tuotot
	5. Materiaalit ja palvelut
	a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
	aa) Ostot tilikauden aikana
	ab) Varastojen muutos
	b) Ulkopuoliset palvelut
	6. Henkilöstökulut
	a) Palkat ja palkkiot
	b) Henkilösivukulut
	ba) Eläkekulut
	bb) Muut henkilösivukulut
	7. Poistot ja arvonalentumiset
	a) Suunnitelman mukaiset poistot
	b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä
	c) Vaihduvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset
	8. Liiketoiminnan muut kulut
	9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
	10. Rahoitustuotot ja -kulut
	a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
	b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyhteisöissä
	c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
	d) Muut korko- ja rahoitustuotot, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
	e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
	f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
	g) Korkokulut ja muut rahoituskulut, erikseen samaan konserniin kuuluville yrityksille
	11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
	12. Tilinpäätössiirrot
	a) Poistoeron muutos
	b) Verotusperusteisten varausten muutos
	c) Konserniavustus

	13. Tuloverot
	14. Muut välittömät verot
	15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

	LIITE II
	PIENYRITYKSEN TOIMINTOKOHTAINEN TUOSLASKELMA
	Edellä 2 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettu toimintokohtainen tuloslaskelma laaditaan seuraavasti:
	1. LIIKEVAIHTO
	2. Hankinnan ja valmistuksen kulut
	3. Bruttokate
	4. Myynnin ja markkinoinnin kulut
	5. Hallinnon kulut
	6. Liiketoiminnan muut tuotot
	7. Liiketoiminnan muut kulut
	8. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
	9. Rahoitustuotot ja -kulut
	a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
	b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyriksissä
	c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
	d) Muut korko- ja rahoitustuotot, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yritykseltä saadut
	e) Arvon alentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
	f) Arvon alentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
	g) Korkokulut ja muut rahoituskulut, erikseen samaan konserniin kuuluville yrityksille
	10. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
	11. Tilinpäätössiirot
	a) Poistoeron muutos
	b) Verotusperusteisten varausten muutos
	c) Konserniavustus
	12. Tuloverot
	13. Muut välittömät verot
	14. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

	LIITE III
	PIENYRITYKSEN TULOSLASKELMAN KIINTEISTÖKAAVA
	Edellä 2 luvun 2 §:ssä tarkoitettu kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan tuloslaskelma laaditaan seuraavasti:
	1. Kiinteistön tuotot a) Vastikkeet b) Vuokrat c) Käyttökorvaukset d) Muut kiinteistön tuotot
	2. Luottotappiot ja oikaisuerät
	3. Kiinteistön hoitokulut a) Henkilöstökulut b) Hallinto c) Käyttö ja huolto d) Ulkoalueiden hoito e) Siivous f) Lämmitys g) Vesi ja jätevesi h) Sähkö ja kaasu i) Jätehuolto j) Vahinkovakuutukset k) Vuokrat l) Kiinteistövero m) Korjaukset n) Muut hoitokulut
	4. HOITOKATE
	5. Poistot ja arvonalentumiset a) Rakennuksista ja rakennelmista b) Koneista ja kalustosta c) Muista pitkävaikutteisista menoista
	6. Rahoitustuotot ja -kulut a) Osinkotuotot b) Korkotuotot c) Muut rahoitustuotot d) Korkokulut e) Muut rahoituskulut

	7. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
	8. Tilinpäätössiirrot a) Poistoeron muutos b) Verotusperusteisten varausten muutos c) Konserniavustus
	9. Välittömät verot
	10. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)/YLIJÄÄMÄ (ALIJÄÄMÄ)

	LIITE IV
	AATTEELLISEN YHTEISÖN JA SÄÄTIÖN TULOSLASKELMAKAAVA PIENYRITYKSESSÄ
	Edellä 2 luvun 3 §:ssä tarkoitettu aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma laaditaan seuraavasti:
	Varsinainen toiminta 1. Tuotot 2. Kulut a) Henkilöstökulut b) Poistot c) Muut kulut 3. Tuotto-/Kulujäämä
	Varainhankinta 4. Tuotot 5. Kulut 6. Tuotto-/Kulujäämä
	Sijoitus- ja rahoitustoiminta 7. Tuotot 8. Kulut 9. Tuotto-/Kulujäämä
	10. Yleisavustukset
	11. Tilikauden tulos
	12. Tilinpäätössiirot a) Poistoeron muutos b) Verotusperusteisten varausten muutos c) Konserniavustus
	13. Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

	LIITE V
	PIENYRITYKSEN TASEKAAVA
	Edellä 2 luvun 4 §:ssä tarkoitettu pienyrityksen tase laaditaan seuraavasti:
	V a s t a a v a a
	A PYSYVÄT VASTAAVAT
	I Aineettomat hyödykkeet 1. Kehittämismenot 2. Aineettomat oikeudet 3. Liikearvo 4. Muut aineettomat hyödykkeet 5. Ennakkomaksut
	II Aineelliset hyödykkeet 1. Maa- ja vesialueet, erikseen kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti 2. Rakennukset ja rakennelmat, erikseen kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti 3. Koneet ja kalusto 4. Muut aineelliset hyödykkeet 5. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat
	III Sijoitukset 1. Osuudet saman konsernin yrityksissä 2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä 3. Osuudet omistusyhteyserityksissä 4. Saamiset omistusyhteyserityksiltä 5. Muut osakkeet ja osuudet 6. Muut saamiset
	B VAIHTUVAT VASTAAVAT
	I Vaihto-omaisuus 1. Aineet ja tarvikkeet 2. Keskeneräiset tuotteet 3. Valmiit tuotteet/tavarat 4. Muu vaihto-omaisuus 5. Ennakkomaksut
	II Saamiset, erikseen pitkäaikaiset 1. Myyntisaamiset, erikseen pitkäaikaiset 2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä, erikseen pitkäaikaiset

3. Saamiset omistusyhteisyrittäyksiltä, erikseen pitkäaikaiset
4. Lainasaamiset, erikseen pitkäaikaiset
5. Muut saamiset, erikseen pitkäaikaiset
6. Maksamattomat osakkeet/osuudet, erikseen pitkäaikaiset
7. Siirtosaamiset, erikseen pitkäaikaiset
III Rahoitusarvopaperit
1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Muut osakkeet ja osuudet
3. Muut arvopaperit
IV Rahat ja pankkisaamiset
V a s t a t t a v a a
A OMA PÄÄOMA
I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma
II Ylikurssirahasto
III Arvonkorotusrahasto
V Muut rahastot
1. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto
2. Vararahasto
3. Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot
4. Käyvän arvon rahasto
5. Muut rahastot
V Edellisten tilikausien voitto (tappio)
VI Tilikauden voitto (tappio)
B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ
1. Poistoero
2. Verotusperusteiset varaukset
C PAKOLLISET VARAUKSET
1. Eläkevaraukset
2. Verovaraukset
3. Muut pakolliset varaukset
D VIERAS PÄÄOMA, erikseen pitkäaikainen
1. Joukkovelkakirjalainat, erikseen pitkäaikaiset
2. Vaihtovelkakirjalainat, erikseen pitkäaikaiset
3. Lainat rahoituslaitoksilta, erikseen pitkäaikaiset
4. Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta, erikseen pitkäaikaiset
5. Saadut ennakot, erikseen pitkäaikaiset
6. Ostovelat, erikseen pitkäaikaiset
7. Rahoitusvekselit, erikseen pitkäaikaiset

	8. Velat saman konsernin yrityksille, erikseen pitkäaikaiset 9. Velat omistusyhteisyriksille, erikseen pitkäaikaiset 10. Muut velat, erikseen pitkäaikaiset 11. Siirtovelat, erikseen pitkäaikaiset

KIRJANPITOASETUS		
1 LUKU	TULOSLASKELMA- JA TASEKAAVAT	
1:1 § Kululaji- kohtainen tuloslas- kelma	[1 mom.] Tuloslaskelma on laadittava seuraavan kaavan mukaisesti, jollei jäljempänä toisin säädetä:	
	1. LIIKEVAIHTO	
	2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos	
	3. Valmistus omaan käyttöön	
	4. Liiketoiminnan muut tuotot	
	5. Materiaalit ja palvelut	
	a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
	aa) Ostot tilikauden aikana	
	ab) Varastojen muutos	
	b) Ulkopuoliset palvelut	
	6. Henkilöstökulut	
	a) Palkat ja palkkiot	
	b) Henkilösivukulut	
	ba) Eläkekulut	
	bb) Muut henkilösivukulut	
	7. Poistot ja arvonalentumiset	
	a) Suunnitelman mukaiset poistot	
	b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	
	c) Vaihuttuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset	
	8. Liiketoiminnan muut kulut	
	9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)	
	10. Rahoitustuotot ja -kulut	
	a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	
	b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyhteisöissä	
	c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista	
	d) Muut korko- ja rahoitustuotot	
	e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	
	f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	
	g) Korkokulut ja muut rahoituskulut	
	11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SA-TUNNAISIA ERIÄ	— Kumotaan.
	12. Satunnaiset erät	— Kumotaan.
	a) Satunnaiset tuotot	
	b) Satunnaiset kulut	
	13. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILIN-PÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILIN-PÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
	14. Tilinpäätössiirrot	12. Tilinpäätössiirrot
	a) Poistoeron muutos	a) Poistoeron muutos

	b) Vapaaehtoisten varausten muutos	b) <i>Verotusperusteisten</i> varausten muutos c) <i>Konserniavustus</i>
	15. Tuloverot	13. Tuloverot
	16. Muut välittömät verot	14. Muut välittömät verot
	17. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)	15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)
	[2 mom.] Edellä 1 momentin kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa on 10 kohdan c ja d alakohdassa esitettävä erikseen tuotot, jotka on saatu saman konsernin yrityksiltä. Vastaavalla tavalla on esitettävä mainitun kohdan g alakohdassa korkokulut ja muut rahoituskulut saman konsernin yrityksille.	
	[3 mom.] Tuloveroista saadaan eritellä satunnaisista eristä johtuvat verot ja merkitä ne 1 momentin kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa 12 kohdan jälkeiseksi eräksi. Tällöin on 13 kohdan nimikkeenä "VOITTO (TAPPIO) SATUNNAISTEN ERIEN JÄLKEEN".	— Kumotaan.
	[4 mom.] <i>Kirjanpitovelvollinen saa esittää 1 momentin 1–5 kohdan yhteenlaskettuna eränä "BRUTTOTULOS", jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista:</i> 1) <i>liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 3 400 000 euroa</i> 2) <i>taseen loppusumma 1 700 000 euroa</i> 3) <i>palveluksessa keskimäärin 25 henkilöä.</i>	— Kumotaan.
1:2 § Toimin- tokohtai- nen tulos- laskelma	[1 mom.] Tuloslaskelma saadaan 1 §:n 1 momentissa säädetyn sijasta laatia seuraavan kaavan mukaan, jollei jäljempänä toisin säädetä:	
	1. LIIKEVAIHTO	
	2. Hankinnan ja valmistuksen kulut	
	3. Bruttokate	
	4. Myynnin ja markkinoinnin kulut	
	5. Hallinnon kulut	
	6. Liiketoiminnan muut tuotot	
	7. Liiketoiminnan muut kulut	
	8. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)	
	9. Rahoitustuotot ja -kulut	
	a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	
	b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyriksissä	
	c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista	
	d) Muut korko- ja rahoitustuotot	
	e) Arvon alentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	
	f) Arvon alentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	
	g) Korkokulut ja muut rahoituskulut	

	10. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ	— Kumotaan.
	11. Satunnaiset erät a) Satunnaiset tuotot b) Satunnaiset kulut	— Kumotaan.
	12. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	10. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
	13. Tilinpäätössiirrot a) Poistoeron muutos b) Vapaaehtoisten varausten muutos	11. Tilinpäätössiirrot a) Poistoeron muutos b) Verotusperusteisten varausten muutos c) Konserniavustus
	14. Tuloverot	12. Tuloverot
	15. Muut välittömät verot	13. Muut välittömät verot
	16. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)	14. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)
	[2 mom.] Edellä 1 momentin kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa on 9 kohdan c ja d alakohdassa esitettävä erikseen tuotot, jotka on saatu saman konsernin yrityksiltä. Vastaavalla tavalla on esitettävä mainitun kohdan g alakohdassa korkokulut ja muut rahoituskulut saman konsernin yrityksille.	
	[3 mom.] Tuloveroista saadaan eritellä satunnaisista eristä johtuvat verot ja merkitä ne 1 momentin kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa 11 kohdan jälkeiseksi eräksi. Tällöin on 12 kohdan nimikkeenä "VOITTO (TAPPIO) SATUNNAISTEN ERIEN JÄLKEEN".	— Kumotaan.
	[4 mom.] Kirjanpitovelvollinen saa esittää 1 momentin 1–3 ja 6 kohdan yhteenlaskettuna eränä "BRUTTOTULÓS", jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista: 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 3 400 000 euroa 2) taseen loppusumma 1 700 000 euroa 3) palveluksessa keskimäärin 25 henkilöä.	— Kumotaan.
1:3 § Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma	[1 mom.] Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma laaditaan seuraavan kaavan mukaan: Varsinainen toiminta 1. Tuotot 2. Kulut a) Henkilöstökulut b) Poistot	

c) Muut kulut	
3. Tuotto-/Kulujaama	
Varainhankinta	
4. Tuotot	
5. Kulut	
6. Tuotto-/Kulujaama	
Sijoitus- ja rahoitustoiminta	
7. Tuotot	
8. Kulut	
9. Tuotto-/Kulujaama	
<i>Satunnaiset erät</i>	
10. <i>Satunnaiset tuotot</i>	— Kumotaan.
11. <i>Satunnaiset kulut</i>	
12. Yleisavustukset	10. Yleisavustukset
13. Tilikauden tulos	11. Tilikauden tulos
14. Tilinpäätössiirrot	12. Tilinpäätössiirrot
a) Poistoeron muutos	a) Poistoeron muutos
b) Vapaaehtoisten varausten muutos	b) <i>Verotusperusteisten</i> varausten muutos
	c) <i>Konserniavustus</i>
15. Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	13. Tilikauden ylijäämä (alijäämä)
[2 mom.] Aatteellisen yhteisön tai säätiön varsinainen toiminta on yhteisön tai säätiön säännöissä tai yhtiöjärjestyksessä mainitun tarkoituksen toteuttamista.	[2 mom.] <i>Edellä 1 momentissa tarkoitettu varsinainen toiminta on sääntöjen mukaisen tarkoituksen toteuttamista.</i>
[3 mom.] Kuhunkin ryhmään kuuluvat tuotot ja kulut on esitettävä riittävästi eriteltyinä tuloslaskelmassa tai sen liitteenä. Varsinaisen toiminnan tuotot ja kulut on toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen eriteltävä lisäksi toiminnanaloittain tuloslaskelmassa tai sen liitteenä. Liiketoiminnasta saadaan ilmoittaa vain sen tuottojen ja kulujen summat, jolloin tuloslaskelmaan on liitettävä liiketoiminnasta laadittu erillinen tuloslaskelma.	[3 mom.] <i>Varsinaisen toiminnan, varainhankinnan ja sijoitus- ja rahoitustoiminnan ryhmäkohtaiset tuotot ja kulut saadaan eritellä tuloslaskelman sijasta liitetietona. Jos se on oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarpeen, varsinaisen toiminnan tuotot ja kulut on eriteltävä myös toiminnanaloittain tuloslaskelmassa tai liitetietona. Liiketoiminnasta ei tarvitse ilmoittaa tuloslaskelmassa muuta kuin tuottojen ja kulujen yhteissummat edellyttäen, että liiketoiminnasta laadittu erillinen tuloslaskelma esitetään liitetietona.</i>
[4 mom.] Milloin aatteellisen yhteisön tai säätiön toiminta perustuu pääasiassa kiinteistön hallintaan, voidaan soveltuvin osin käyttää 4 §:n mukaista kaavaa.	[4 mom.] <i>Jos se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, aatteellinen yhteisö ja säätiö saa laatia tuloslaskelmansa 4 §:n kaavan mukaisesti silloin, kun sen toiminta perustuu pääasiassa kiinteistön hallintaan. Tällöin on liitetietona eriteltävä seuraaviin ryhmiin kohdistuvat tuotot ja</i>

		<i>kulut:</i> 1) <i>varsinainen toiminta;</i> 2) <i>varainhankinta;</i> 3) <i>sijoitus- ja rahoitustoiminta; sekä</i> 4) <i>yleisavustukset.</i>
		[5 mom.] <i>Sen estämättä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, aatteellinen yhteisö ja säätiö saa laatia tuloslaskelmansa 1 §:n kululajikohtaisen tai 2 §:n toimintokohtaisen kaavan mukaisesti edellyttäen, että liitetietona esitetään edellä 4 momentissa tarkoitetut liitetiedot.</i>
1:4 § Kiinteis- tön tulos- laskelma	[1 mom.] Kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan tuloslaskelma muissa kuin kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuissa yrityksissä laaditaan 1 §:n 1 momentissa säädetyn sijasta seuraavan kaavan mukaan:	
	1. Kiinteistön tuotot a) Vastikkeet b) Vuokrat c) Käyttökorvaukset d) Muut kiinteistön tuotot	
	2. Luottotappiot ja oikaisuerät	
	3. Kiinteistön hoitokulut a) Henkilöstökulut b) Hallinto c) Käyttö ja huolto d) Ulkoalueiden hoito e) Siivous f) Lämmitys g) Vesi ja jätevesi h) Sähkö ja kaasut i) Jätehuolto j) Vahinkovakuutukset k) Vuokrat l) Kiinteistövero m) Korjaukset n) Muut hoitokulut	
	4. KÄYTTÖKATE/HOITOKATE	4. HOITOKATE
	5. Poistot ja arvonalentumiset a) Rakennuksista ja rakennelmista b) Koneista ja kalustosta c) Muista pitkävaikutteisista menoista	
	6. Rahoitustuotot ja -kulut	

	a) Osinkotuotot b) Korkotuotot c) Muut rahoitustuotot d) Korkokulut e) Muut rahoituskulut	
	7. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ	— Kumotaan.
	8. Satunnaiset erät a) Satunnaiset tuotot b) Satunnaiset kulut	— Kumotaan.
	9. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	7. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
	10. Tilinpäätössiirrot a) Poistoeron muutos b) Vapaaehtoisten varausten muutos	8. Tilinpäätössiirrot a) Poistoeron muutos b) <i>Verotusperusteisten</i> varausten muutos c) <i>Konserniavustus</i>
	11. Välittömät verot	9. Välittömät verot
	12. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)/YLIJÄÄMÄ (ALIJÄÄMÄ)	10. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)/YLIJÄÄMÄ (ALIJÄÄMÄ)
	[2 mom.] Asunto-osakeyhtiössä saadaan laatia tuloslaskelma 1 momentissa säädetyn sijasta noudattaen 1 §:n 1 momentin mukaista kaavaa, jos kaikki osakkaat ovat antaneet tähän suostumuksensa. [3 mom.] Jos perittävät vastikkeet voidaan eritellä hoito- ja pääomavastikkeisiin, esitetään pääomavastikkeet kohdassa muut rahoitustuotot.	
1:5 § Ammatinharjoittajan tuloslaskelma	[1 mom.] Kirjanpitolain 7 luvun 4 §:ssä tarkoitetun ammatinharjoittajan tuloslaskelma saadaan 1 §:ssä säädetyn sijasta laatia seuraavan kaavan mukaan:	— Kumotaan.
	1. Tuotot a) Tuotot ammatista b) Muut vakinaiset tuotot c) Satunnaiset tuotot d) Oma käyttö e) Vapaaehtoisten varausten vähennys	— Kumotaan.
	2. Kulut a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat aa) Tilikauden alussa ab) Ostot tilikauden aikana ac) Tilikauden lopussa b) Palkat c) Vuokrat	— Kumotaan.

	d) Muut vakinaiset kulut e) Poistot f) Satunnaiset kulut g) Korot h) Vapaaehtoisten varausten lisäys i) Välittömät verot	
	3. Tilikauden voitto(tappio)	— Kumotaan.
	[2 mom.] Jos tuotot ja kulut on merkitty tuloslaskelmaan suoriteperusteen mukaisina, siitä on ilmoitettava tuloslaskelmassa tai sen liitteinä.	— Kumotaan.
1:6 § Tase	[1 mom.] Tase laaditaan seuraavan kaavan mukaan:	
	V a s t a a v a a	
	A PYSYVÄT VASTAAVAT	
	I Aineettomat hyödykkeet 1. Kehittämismenot 2. Aineettomat oikeudet 3. Liikearvo 4. Muut aineettomat hyödykkeet 5. Ennakkomaksut	
	II Aineelliset hyödykkeet 1. Maa- ja vesialueet 2. Rakennukset ja rakennelmat 3. Koneet ja kalusto 4. Muut aineelliset hyödykkeet 5. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	
	III Sijoitukset 1. Osuudet saman konsernin yrityksissä 2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä 3. Osuudet omistusyhteyssy yrityksissä 4. Saamiset omistusyhteyssy yrityksiltä 5. Muut osakkeet ja osuudet 6. Muut saamiset	
	B VAIHTUVAT VASTAAVAT	
	I Vaihto-omaisuus 1. Aineet ja tarvikkeet 2. Keskeneräiset tuotteet 3. Valmiit tuotteet/tavarat 4. Muu vaihto-omaisuus 5. Ennakkomaksut	

II Saamiset 1. Myyntisaamiset 2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä 3. Saamiset omistusyhteisyrittäyksiltä 4. Lainasaamiset 5. Muut saamiset 6. Maksamattomat osakkeet/osuudet 7. Siirtosaamiset	
III Rahoitusarvopaperit 1. Osuudet saman konsernin yrityksissä 2. Muut osakkeet ja osuudet 3. Muut arvopaperit	
IV Rahat ja pankkisaamiset	
Vastattavaa	
A OMA PÄÄOMA	
I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma	
II Ylikurssirahasto	
III Arvonkorotusrahasto	
IV Käyvän arvon rahasto	— Kumotaan.
V Muut rahastot 1. Vararahasto 2. Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot 3. Muut rahastot	IV Muut rahastot 1. <i>Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto</i> 2. Vararahasto 3. Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot 4. <i>Käyvän arvon rahasto</i> 5. <i>Muut rahastot</i>
V Edellisten tilikausien voitto (tappio)	
VI Tilikauden voitto (tappio)	
B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTY- MÄ 1. Poistoero 2. Vapaaehtoiset varaukset	B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTY- MÄ 1. Poistoero 2. <i>Verotusperäiset</i> varaukset
C PAKOLLISET VARAUKSET 1. Eläkevaraukset 2. Verovaraukset 3. Muut pakolliset varaukset	C PAKOLLISET VARAUKSET 1. Eläkevaraukset 2. Verovaraukset 3. Muut pakolliset varaukset

	D VIERAS PÄÄOMA 1. Joukkovelkakirjalainat 2. Vaihtovelkakirjalainat 3. Lainat rahoituslaitoksilta 4. Eläkelainat 5. Saadut ennakot 6. Ostovelat 7. Rahoitusvekselit 8. Velat saman konsernin yrityksille 9. Velat omistusyhteisy yrityksille 10. Muut velat 11. Siirtovelat	D VIERAS PÄÄOMA 1. Joukkovelkakirjalainat 2. Vaihtovelkakirjalainat 3. Lainat rahoituslaitoksilta 4. <i>Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta</i> 5. Saadut ennakot 6. Ostovelat 7. Rahoitusvekselit 8. Velat saman konsernin yrityksille 9. Velat omistusyhteisy yrityksille 10. Muut velat 11. Siirtovelat
	[2 mom.] Edellä 1 momentin kaavan vastaavien B.II kohdassa ja tämän kohdan 1–7 alakohdassa tarkoitettua erästä on merkittävä taseeseen erikseen pitkäaikaisten saamisten määrä.	
	[3 mom.] Edellä 1 momentin kaavan vastattavien D kohdassa ja tämän kohdan 1–11 alakohdassa tarkoitettua erästä on merkittävä taseeseen erikseen pitkäaikaisten velkojen määrä.	
	[4 mom.] Aatteellisen yhteisön ja säätiön taseessa on ilmoitettava erikseen sellaiset varat tai sellainen pääoma, joiden käyttöä on rajoitettu erityismääräyksin.	Aatteellisen yhteisön ja säätiön taseessa on ilmoitettava erikseen <i>sellainen pääoma, jonka käyttöä on rajoitettu erityismääräyksin (sidottu rahasto)</i>. Liitetietona tulee esittää sidotun rahaston pääoman katteena olevien varojen käyttö sekä rahaston tuotot, kulut, varat ja velat samoin kuin tiedot rahaston pääomasta ja sen muutoksista, jolleivät ne käy ilmi tuloslaskelmasta tai taseesta. Vastaavat tiedot on annettava myös säätiön ja sen konserniin kuuluvien yritysten ja sidotun rahaston välisten liiketoimista. Jos sidottuja rahastoja on lukuisia, saadaan edellä tässä momentissa tarkoitettua tietoa, rahastojen pääomamääriä lukuunottamatta, esittää koostettuina tavalla, jossa olennaiset seikat käyvät ilmi koostamisesta huolimatta.
	[5 mom.] Erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseessa.	
	[6 mom.] Edellä 1 momentin kaavan vastaavien A.II kohdan 1 ja 2 alakohdassa esitetään poistamaton hankintameno kiinteistöistä, joihin kirjanpitovelvollisella on omistusoikeus. Lisäksi mainituissa alakohdissa esitetään omana nimikkeenään kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti.	
1:7 § Lyhennet-	[1 mom.] Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3	— Kumotaan.

ty tase	<i>luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä rajoista, tase saadaan 6 §:n 1 momentissa säädetyn sijasta laatia seuraavan kaavan mukaan.</i>	
	V a s t a a v a a	— Kumotaan.
	A Pysyvät vastaavat 1. Aineettomat hyödykkeet 2. Aineelliset hyödykkeet 3. Sijoitukset	— Kumotaan.
	B Vaihtuvat vastaavat 1. Vaihto-omaisuus 2. Saamiset; lyhyt- ja pitkäaikaiset erikseen 3. Rahoitusarvopaperit 4. Rahat ja pankkisaamiset	— Kumotaan.
	V a s t a t t a v a a	— Kumotaan.
	A Oma pääoma 1. Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma 2. Ylikurssirahasto 3. Arvonkorotusrahasto 4. Käyvän arvon rahasto 5. Muut rahastot 6. Edellisten tilikausien voitto (tappio) 7. Tilikauden voitto (tappio)	— Kumotaan.
	B Tilinpäätössiirtojen kertymä	— Kumotaan.
	C Pakolliset varaukset	— Kumotaan.
	D Vieras pääoma; lyhyt- ja pitkäaikainen erikseen	— Kumotaan.
	[2 mom.] Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, lyhennetyssä taseessa on eriteltävä myyntisaamiset, ostovelat ja saadut ennakkomaksut.	— Kumotaan.
1:8 § Esittämistavan jatkuvuus	Tuloslaskelman ja taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä.	Tuloslaskelman ja taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei <i>se ole tarpeen kirjanpitolain 3 luvun 2 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.</i>
1:9 § Yksityiskohtaisempi esittäminen	[1 mom.] Tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai taseerien selventämiseksi.	[1 mom.] <i>Tuloslaskelmaa ja tasetta saadaan täydentää välisummilla ja niihin saadaan lisätä sellaisia uusia eriä, jotka eivät sisällöltään kuulu tulos- ja tasekaavoissa mainittuihin nimikkeisiin, jollei se vaaranna kirjanpitolain 3 luvun 2 §:ssä</i>

nen		<i>tarkoitettua oikeaa ja riittävää kuvaa.</i>
		[2 mom.] <i>Tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostamiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai taseerien selventämiseksi.</i>
1:10 § Erien yhdisteleminen	[1 mom.] <i>Tuloslaskelmassa on ilmoitettava tuotto- ja kuluerät erikseen niitä toisistaan vähentämättä, jollei tuoton ja kulun yhdistäminen yhdeksi eräksi ole perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.</i>	— Kumotaan.
	[2 mom.] <i>Milloin kirjanpitovelvollisella on saaminen siltä, jolle hän itse on velkaa, on saaminen ja velka ilmoitettava taseessa erikseen. Myös muut tase-erät on ilmoitettava niitä toisistaan vähentämättä, jollei vähentäminen ole perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.</i>	— Kumotaan.
	[3 mom.] Edellä 1–5 §:ssä säädettyjen tuloslaskelmakaavojen eriä saadaan yhdistellä, jos niiden erillisellä esittämisellä on ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tai jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan. Edellä 1 tai 2 §:n kaavan mukaan laadittavassa tuloslaskelmassa on kuitenkin esitettävä liikevaihto ja tilikauden voitto (tappio) sekä kaavaan isoin kirjaimin kirjoitetut välisummat.	[3 mom.] <i>Jollei niiden erillinen esittäminen ole olennaista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, 1–5 §:ssä säädettyjen tuloslaskelmakaavojen eriä saadaan yhdistellä, jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan. Edellä 1 tai 2 §:n kaavan mukaan laadittavassa tuloslaskelmassa on kuitenkin esitettävä liikevaihto ja tilikauden voitto (tappio) sekä kaavaan isoin kirjaimin kirjoitetut välisummat.</i>
	[4 mom.] Edellä 6 §:ssä säädetyn tasekaavan arabialaisilla numeroilla merkityjä eriä, lukuun ottamatta omia osakkeita tai osuuksia sekä osuuksia saman konsernin yrityksissä, saadaan yhdistellä, jos niiden erillisellä esittämisellä on vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tai jos yhdistely johtaa selkeämpään esittämistapaan.	[4 mom.] <i>Jollei niiden erillinen esittäminen ole olennaista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, 6 §:ssä säädetyn tasekaavan arabialaisilla numeroilla merkityjä eriä, lukuun ottamatta omia osakkeita tai osuuksia sekä osuuksia saman konsernin yrityksissä, saadaan yhdistellä, jos yhdistely johtaa selkeämpään esittämistapaan.</i>
1:11 § Erien uudelleen nimeäminen ja poisjättäminen	[1 mom.] Jos kirjanpitovelvollisen toiminnan luonne sitä edellyttää, on tuloslaskelmassa ja taseessa käytettävä 1, 2 ja 6 §:stä poiketen arabialaisilla numeroilla merkityistä eristä toiminnan luonnetta vastaavia nimikkeitä.	
	[2 mom.] — Kumottu asetuksella 1313/2004.	
	[3 mom.] Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois tuloslaskelmasta tai taseesta.	[3 mom.] Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, <i>nimikettä ei merkitä tuloslaskelmaan tai taseeseen. Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa poiketa 1–6 §:n kaavoissa käytettyjen nimikkeiden numero- ja kirjaintunnisteista tai esittää nimikkeet</i>

		<i>ilman näitä tunnisteita.</i>
2 LUKU	RAHOITUSLASKELMA JA LIITETIEDOT	
2:1 § Rahoitus- laskelma	Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetusta rahoituslaskelmasta on ilmentävä: 1) <i>liiketoiminnan rahavirta</i> , joka osoittaa, missä määrin kirjanpitovelvollinen on pysynyt tilikauden aikana liiketoimintansa avulla tuottamaan rahavaroja toimintaedellytysten säilyttämiseen, tuoton maksamiseen oman pääoman sijoittajille, uusien investointien tekemiseen ja lainojen takaisinmaksuun ulkopuolisiin rahoituslähteisiin turvautumatta. 2) <i>investointien rahavirrat</i> , jotka osoittavat sen rahavirtojen käytön, jonka kirjanpitovelvollinen on toteuttanut tulevan rahavirran kerryttämiseksi pitkällä aikavälillä; sekä 3) <i>rahoituksen rahavirrat</i> , jotka osoittavat oman ja vieraan pääoman muutokset tilikauden aikana.	
2:2 §	2 § Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot	2 § Tilinpäätöksen <i>esittämistapaa</i> koskevat liitetiedot
	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä:	
	1) <i>tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät</i> ;	— Kumotaan.
	2) perustelu, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu, sekä muutoksen vaikutukset;	
	3) oikaisut, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin;	
	4) selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa;	
	5) aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä;	
		5a) <i>bruttomäärät tuloslaskelmassa tai taseessa 1 luvun 10 §:n mukaisesti yhdistellyistä eristä, jos tämä tieto on olennainen</i> ;
		5b) <i>tiedot tuloslaskelmassa tai taseessa 1 luvun 11 §:n mukaisesti yhdistellyistä eristä, jos tämä tieto on olennainen</i> ;
	6) sellaiset yksittäiseen tase-erään sisältyvät osat, jotka koskevat useaa tase-erää, jos tämä tieto on olennainen; sekä	
	7) <i>peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jollei ole käytetty tilinpäätöspäivän kurssia.</i>	— Kumotaan.
	[2 mom.] Sellaisten pysyviin vastaaviin kirjattujen rahoitusvälineiden osalta, jotka on kirjattu käypää arvoa korkeampaan	
	— Kumotaan.	

	<i>arvoon ja joista ei ole tehty kirjanpitolain 5 luvun 13 §:n mukaista arvonalennusta, on tilinpäätöksen liitetietona ilmoitettava kirjanpitoarvo ja käypä arvo, joko rahoitusvälinekohtaisesti tai muulla tarkoitukseenmukaisella tavalla ryhmiteltynä sekä perusteltu näyttö siitä, että kirjanpitoarvo jälleen saavutetaan ja mahdolliset muut perustelut sille, että arvonalennusta ei ole tehty.</i>	
	[3 mom.] <i>Jos rahoitusjohdannaisia ei ole arvostettu kirjanpitolain 5 luvun 2 a §:n nojalla käypään arvoon, kunkin johdannaislajin osalta on tilinpäätöksen liitetietona esitettävä johdannaisten käypä arvo, jos tämä voidaan luotettavasti määritellä, sekä tiedot niiden käytön laajuudesta ja luonteesta.</i>	— Kumotaan.
	[4 mom.] <i>Jos sekä päättäneeltä tilikaudelta että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä 1 momentin 5 kohdassa ja 3 momentissa tarkoitetut liitetiedot.</i>	— Kumotaan.
2:2a § Tilinpäätöksen laatimis- periaatteet		[1 mom.] <i>Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät.</i>
		[2 mom.] <i>Edellä 1 momentin tarkoittamaa tietoa ei kuitenkaan ole tarpeen antaa:</i> 1) vaihto-omaisuudesta, jos siihen kuuluvien hyödykkeiden käyttöjärjestys on niiden hankintajärjestyksen mukainen; 2) kirjanpitolain 5 luvun 5a §:n mukaisesti taseeseen aktivoidusta aineettomasta oikeudesta, jos sen hankintameno kirjataan kuluksi vastaavalla tavalla kuin mitä verotuksessa noudatetaan; 3) kehitysmenosta, liikearvosta tai muusta pitkävaikutteisesta menosta, jos sitä ei ole aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 8, 9 tai 11 §:ssä sallitulla tavalla; 4) pitkän valmistusaian vaativasta suoritteesta, jos siitä syntyvä tulo kirjataan kirjanpitolain 5 luvun 4 §:stä poiketen suoriteperusteen mukaisesti; 5) rahoitusvälineistä ja sijoituskiinteistöistä, jos ne arvostetaan kirjanpitolain 5 luvun 5 §:n mukaisesti; 6) perusteesta, jonka mukaista kurssia on

		<i>käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jos on käytetty tilinpäätöspäivän kurssia.</i>
		[3 mom.] <i>Edeltävän 1 momentin tarkoitamana liitetietona ei ole tarpeen yksilöidä tilinpäätössäännöstöä, ellei pienvryitys noudata ole kirjanpitolain 7a luvun tarkoittamia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.</i>
2:3 § Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä:	
	1) liikevaihdon jakautuminen toimialoitain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti;	1) <i>suuryrityksissä ja yleisen edun kannalta merkittävisissä yhteisöissä liikevaihdon jakautuminen toimialoitain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti, jos nämä toimialat ja markkinat eroavat merkittävästi toisistaan tuotteiden ja palvelujen myynnin järjestämisen suhteen;</i>
	2) satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät;	2) <i>tieto poikkeuksellisten tuotto- ja kuluerien määrästä ja sisällöstä, jolleivät erät ole epäolennaisia;</i>
	3) <i>selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista;</i>	
		3a) <i>kirjanpitolain 5 luvun 13 §:ssä tarkoitettujen arvonalennusten määrä, jollei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan; sekä</i>
	4) <i>selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä;</i>	4) <i>selvitys pakollisten varausten muutoksista, jolleivät muutokset ole epäolennaisia.</i>
	5) <i>yhteismäärät tuotoista, jotka on saatu osuuksista muissa yrityksissä, korkotuotoista ja korkokuluista; sekä</i>	— Kumotaan.
	6) <i>erittely 1 luvun 10 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla yhdistellyistä eristä.</i>	— Kumotaan.
		7) <i>kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n 3 momentissa tarkoitettujen rahoituskulujen määrä, jollei sitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan.</i>
	[2 mom.] <i>Edellä 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettu erittely saadaan jättää tekemättä, jos yhdistelemisellä on ollut ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.</i>	
	[3 mom.] <i>Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3</i>	

	<i>luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 1 ja 2 kohdassa.</i>	
2:4 § Taseen vastaavia koskevat liitetiedot	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä	
	1) — Kumottu asetuksella 1313/2004. 2) — Kumottu asetuksella 1313/2004.	
	3) poistamatta olevia aktivoituja kehittämismenoja koskeva selvitys, erikseen kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 2 momentissa tarkoitetut aktivointiedellytykset täyttävistä kehittämismenoista;	3) <i>selvitys aktivoitujen kehittämismenojen poistoajasta ja -menetelmästä;</i>
	4) perusteltu selvitys, jos aktivoitujen kehittämismenojen tai liikearvon poisto-aika on pitempi kuin viisi vuotta;	4) <i>selvitys liikearvojen poistoajasta ja -menetelmästä;</i>
	5) kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset lainan liikkeeseenlaskemisesta;	5) <i>kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset lainan liikkeeseen laskemisesta, jollei niitä ole merkitty erikseen taseen vastaaviin muihin pitkävaikutteisiin menoihin;</i>
		5a) <i>selvitys taseeseen aktivoitujen kirjanpitolain 5 luvun 5a §:ssä tarkoitettujen aineettomien oikeuksien hankintamenojen ja kirjanpitolain 5 luvun 11 §:ssä tarkoitettujen muiden pitkävaikutteisten menojen arvostus- ja jaksotusperiaatteista;</i>
	6) arvonkorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonmääritysmenetelmät;	
	7) tieto pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen vielä poistamatta olevasta osasta;	
	8) <i>jos korkomenoja on luettu hyödykkeen hankintamenoon, selvitys tilikaudella aktivoitujen korkomenojen määrästä ja tase-eräkohtaiset tiedot poistamattomista aktivoiduista korkomenoista;</i>	— Kumotaan.
	9) <i>tase-eräkohtainen tieto kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 4 momentissa tarkoitettujen hyödykkeiden jälleenhankintahintojen ja aktivoitujen hankintamenojen erotuksesta, jos se on olennainen;</i>	— Kumotaan.
	10) edellä 9 kohdassa tarkoitetut tiedot muihin tase-eriin kuin vaihtomaisuuteen kuuluvista arvopapereista;	— Kumotaan.
	11) siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät; sekä	
	12) <i>erittely 1 luvun 10 §:n 4 momentin nojalla yhdistellyistä vastaavien eristä.</i>	— Kumotaan.

	[2 mom.] Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, on ilmoitettava taseen pysyvistä vastaavista, erikseen hankintamenosta ja arvonorotuksesta, tase-eräkohtaisesti tiedot: 1) määrästä tilikauden alussa; 2) lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana samoin kuin siirroista erien välillä; 3) kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista tilikauden alussa; 4) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvista kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista;
	5) tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista; <i>sekä</i>
	6) arvonalentumisista ja niiden palautuksista.
	7) <i>tilikauden aikana kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla hankintameno- luetujen kor-kojen määrästä.</i>
[3 mom.] Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, on 1 luvun 6 §:n 1 momentin vastaavien B.II.2 kohdassa tarkoitetuista saamisista ilmoitettava erikseen: 1) myyntisaamiset; 2) muut saamiset; sekä 3) siirtosaamiset.	
[4 mom.] Mitä 3 momentissa säädetään, sovelletaan myös 1 luvun 6 §:n 1 momentin vastaavien B.II.3 kohdassa tarkoitettuihin saamisiin.	
[5 mom.] <i>Edellä 1 momentin 12 kohdassa tarkoitettu erittely saadaan jättää tekemättä, jos yhdistelemissä on ollut ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän ku- van antamiseksi.</i>	— Kumotaan.
[6 mom.] <i>Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä ra-joista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 7 ja 9–11 kohdassa sekä jättää esittämättä 2 momentissa tarkoitetut liite-tiedot muista eristä kuin arvonorotuksis-ta.</i>	— Kumotaan.
	[7 mom.] <i>Sellaisten pysyviin vastaaviin kirjattujen rahoitusvälineiden osalta, jotka on kirjattu käypää arvoa korkeampaan arvoon ja joista ei ole tehty kirjanpitolain 5 luvun 13 §:n mukaista arvonalennusta, on tilinpäätöksen liitetietona ilmoitettava kirjanpitoarvo ja käypä arvo, joko rahoitusvälinekohtaisesti tai muulla tarkoituk-senmukaisella tavalla ryhmiteltynä sekä perusteltu näyttö siitä, että kirjanpitoarvo jälleen saavutetaan ja mahdolliset muut perustelut sille, että arvonalennusta ei ole</i>

		<i>tehty.</i>
2:5 § Taseen vastatta- via kos- kevat liitetiedot	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä: 1) tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana;	
	1a) Omien osakkeiden hankintamenon vähennys ja oikaisut oman pääoman eristä;	1a) omien osakkeiden hankintamenon vähennys ja oikaisut oman pääoman eristä;
		1b) jos kirjanpitovelvollinen on osakeyhtiö tai osuuskunta, laskelman jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrä, jossa on otettu vähennyseränä huomioon kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 3 momentissa säädetyllä tavalla aktivoitujen kehittämismenojen määrä;
		1c) se osuus 1b kohdan mukaisesta määrästä, johon kirjanpitolain 4 luvun 8 §:ssä tarkoitettujen pääomalainojen haltijat ovat oikeutettuja;
	2) tase-erien mukaan eritelty tieto sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua;	
		3) osakkeeseen tai muuhun osuuteen omasta pääomasta oikeuttavien rahoitusvälineiden, jotka kirjanpitovelvollinen on laskenut liikkeeseen, keskeiset oikeudet ja määrät lajeittain;
		1) kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemien joukkovelkakirjalainojen keskeiset ehdot ja yhteenlaskettu määrä;
	4) siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät;	4) siirtovelkoihin sisältyvät erät, jolleivät ne ole epäolennaisia;
	5) erittely 1 luvun 10 §:n 4 momentin nojalla yhdistellyistä vastattavien eristä; sekä	— Kumotaan.
	6) erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi.	
	[2 mom.] Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, on 1 luvun 6 §:n 1 momentin vastattavien D.8 kohdassa tarkoitetuista veloista ilmoitettava erikseen: 1) saadut ennakot; 2) ostovelat; 3) rahoitusvekselit; 4) muut velat; sekä 5) siirtovelat.	
	[3 mom.] Mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan myös 1 luvun 6 §:n 1 momentin vastattavien D.9 kohdassa tarkoitettuihin velkoihin.	
	[4 mom.] Edellä 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettu erittely saadaan jättää tekemät-	— Kumotaan.

	<i>tä, jos yhdistelemissellä on ollut ainoastaan vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.</i> [5 mom.] <i>Jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa esittää 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetut tiedot erittelemättä niitä tase-erittäin sekä jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään mainitun momentin 3 ja 4 kohdassa. Tällöin myös momentin 6 kohdassa mainitut erittelyt voidaan jättää esittämättä 1 luvun 6 §:n 1 momentin vastattavien C.3 kohdassa tarkoitettujen muiden pakollisten varausten osalta.</i>	— Kumotaan.
2:5a § Liitetiedot käypään arvoon merkitsemisestä		[1 mom.] <i>Jos kirjanpitovelvollinen on noudattanut kirjanpitolain 5 luvun 2a ja 2b §:ää rahoitusvälineiden tai muiden mainittujen pykälien tarkoittamien omaisuuserien arvostamisessa, liitetietona on esitettävä:</i> 1) <i>arvonmäärittäysmallien ja -menettelyjen keskeiset oletukset;</i> 2) <i>kustakin rahoitusväline- tai muusta omaisuuslajista yhteenlaskettu käypä arvo;</i> 3) <i>edellä 2 kohdassa tarkoitetun lajin arvonmuutoksesta tuloslaskelmaan ja käyvän arvon rahastoon merkitty määrä;</i> 4) <i>kustakin johdannaissopimuslajista tieto niiden käytön laajuudesta;</i> 5) <i>edellä 4 kohdassa tarkoitetun lajin luonne sekä sellaiset olennaiset ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen; sekä</i> 6) <i>käyvän arvon rahaston muutokset tilikauden aikana.</i> [2 mom.] <i>Jos rahoitusjohdannaisia ei ole arvostettu kirjanpitolain 5 luvun 2 a §:n nojalla käypään arvoon, kunkin johdannaislajin osalta on tilinpäätöksen liitetietona esitettävä johdannaisten käypä arvo, jos tämä voidaan luotettavasti määrittellä, sekä tiedot niiden käytön laajuudesta ja luonteesta. Käyvän arvon määrittäminen tulee perustaa markkina-arvoon niiden rahoitusjohdannaisten osalta, joille on</i>

		<i>vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat. Jos markkina-arvo ei ole vaikeuksitta määriteltävissä johdannaisen osalta, mutta sen osien tai samankaltaisen johdannaisen markkina-arvo on määriteltävissä, käypä arvo voidaan johtaa sen osien tai samankaltaisten johdannaisten markkina-arvosta.</i>
2:6 § Tulovero- ja koske- vat liite- tiedot	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä: 1) kirjanpitolain 5 luvun 18 §:ssä tarkoitetut laskennalliset verovelat ja -saamiset, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole merkitty taseeseen;	
	2) <i>tieto tuloverojen jakautumisesta satunnaisista eristä johtuviin veroihin, jollei tätä jakoa esitetä tuloslaskelmassa; sekä</i>	— Kumotaan.
	3) selostus arvonorotusten mahdollisesta vaikutuksesta tuloverotukseen.	— Kumotaan.
	[2 mom.] <i>Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 1–3 kohdassa.</i>	— Kumotaan.
2:7 § Vakuudet, vastuusi- toumukset ja taseen ulkopuo- liset jär- jestelyt	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä:	[1 mom.] <i>Kirjanpitovelvollisen antamista panteista ja muista esineoikeudellisista vakuuksista on esitettävä liitetietoina:</i>
	1) velat, joista kirjanpitovelvollinen on pantannut, kiinnittänyt tai muulla tavalla antanut vakuudeksi omaisuuttaan, eriteltyinä vakuuslajeittain kultakin 1 luvun 6 §:n mukaan taseen vastattavissa esitettävän vieraan pääoman erältä;	
	2) edellä 1 kohdassa tarkoitettujen vakuuksien yhteenlaskettu arvo mainitun kohdan mukaisesti eriteltynä;	
	3) vakuuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on muuten kuin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla antanut puolestaan, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä;	
	4) vakuuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on antanut sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä; sekä	
	5) yhteenlaskettu arvo kirjanpitovelvollisen antamista muista kuin 1–4 kohdassa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltynä.	
	[2 mom.] Taseeseen sisältymättömistä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona:	[2 mom.] <i>Jos vastuusitoumusta tai muuta vastuuta ei ole merkitty taseeseen kirjanpitolain 5 luvun 14 §:n tarkoittamalla tavalla tai muutoin, on esitettävä liitetietona:</i>
	1) kirjanpitovelvollista koskevat eläke-vastuut;	1) <i>kirjanpitovelvollisen eläkevastuu, jota ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi;</i>

	2) leasingvuokrasopimusten mukaisten vuokrien määrät, eriteltyinä alkaneella ja siitä seuraavilla tilikausilla maksettaviin, samoin kuin näiden sopimusten olennaiset irtisanomis- ja lunastusehdot;	2) <i>kirjanpitovelvollisen vuokravastuut;</i>
	3) kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta;	
	4) muut kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset;	
		3a) <i>muut kirjanpitovelvollisen vastuut;</i>
	5) muut kirjanpitovelvollista koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt.	
	[3 mom.] Edellä 2 momentin 4 ja 5 kohdassa tarkoitetuista muista vastuusitoumuksista ja järjestelyistä on ilmoitettava niiden:	[3 mom.] <i>Jos 2 momentissa tarkoitettua erästä aiheutuvat riskit tai hvödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä, on tästä erästä esitettävä:</i>
	1) luonne	1) <i>liiketoiminnallinen tarkoitus; sekä</i>
	2) liiketoiminnallinen peruste sekä	2) <i>arvio taloudellisesta vaikutuksesta kirjanpitovelvolliseen.</i>
	3) <i>taloudellinen vaikutus kirjanpitovelvolliseen, silloin kun niistä aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä.</i>	— Kumotaan.
	[4 mom.] <i>Jos sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä 3 momentissa tarkoitetun liitetiedon.</i>	— Kumotaan.
		[5 mom.] <i>Niistä 2 momentissa tarkoitetuista eristä, jotka kohdistuvat seuraavalle tilikaudelle, on esitettävä yhteismäärä.</i>
		[6 mom.] <i>Edellä 1 momentissa tarkoitetun vakuuden arvostamisessa tulee noudattaa mitä kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädetään velkojen merkitsemisestä taseeseen.</i>
2:7a § Liitetiedot tilintarkastajan palkkioista	[1 mom.] Jos kirjanpitovelvollisen kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto tarkastetaan tilintarkastuslain (459/2007) mukaisesti, liitetietona on esitettävä tilintarkastajan palkkiot eriteltyinä toimeksiantoryhmittäin seuraavasti: 1) tilintarkastus; 2) tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetut toimeksiannot; 3) veroneuvonta; 4) muut palvelut.	

	[2 mom.] <i>Jos sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä 1 momentissa tarkoitetun liitetiedon.</i>	— Kumotaan.
2:7b § Lähipiiri-liiketoimet	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä tiedot kirjanpitovelvollisen ja tämän lähipiiriin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin. Tietoja yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdistellä lajeittain paitsi silloin kun tietojen erillistä esittämistä voidaan pitää välttämättömänä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta kirjanpitovelvollisen taloudelliseen asemaan. Esitettäviin tietoihin tulee sisältyä: 1) kuvaus liiketoimesta; 2) liiketoimen arvo; 3) lähipiirisuhteen luonne; sekä 4) muut kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.	
	[2 mom.] Lähipiirillä tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa lähipiiriä sellaisena kuin se on määritelty kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa, jotka on hyväksytty Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EY) N:o 1606/2002 säädetyn menettelyn mukaisesti yhteisössä sovellettaviksi.	
	[3 mom.] Edeltävä 1 momentti ei koske liiketoimia, joissa osapuolena on kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen täysin omistama tytäryritys.	
		[4 mom.] <i>Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, tulee tavanomaisin ehdoin toteutetuista lähipiiriliiketoimista ilmoittaa liitetietona niiden osapuolet ja määrät, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.</i>
2:8 § Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä:	
	1) henkilöstön keskimääräinen lukumäärä, <i>ryhmittäin eriteltynä</i>, tilikauden aikana; sekä	1) henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana; sekä
	2) tilikauden palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut, jollei niitä ole eritelty tuloslaskelmassa.	
	[2 mom.] Toimitusjohtajasta ja hänen sijaisestaan, hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielin^{kohtaisesti}:	[2 mom.] Toimitusjohtajasta, hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielin^{kohtaisesti}:
	1) palkat ja palkkiot näistä tehtävistä;	
	2) heille myönnettyjen rahalainojen yhteenlaskettu määrä samoin kuin määrän vähennys ja lisäys tilikauden aikana sekä lainojen pääasialliset korko- ja muut ehdot;	
3) heitä koskevien 7 §:n 1 momentin 5 kohdassa ja 2 momentin 4 kohdassa tarkoitettuja		

	jen vakuuksien ja vastuusitoumusten yhteenlaskettu määrä ja pääasiallinen sisältö; sekä	
	4) eläkesitoumukset näistä tehtävistä.	
	[3 mom.] Edellä 2 momentissa tarkoitettuihin toimielimiin aikaisemmin kuuluneista henkilöistä on ilmoitettava mainitun momentin 4 kohdan mukaiset tiedot toimielinkoh- taisesti.	
	[4 mom.] Kirjanpitovelvollisen, jonka arvopaperit ovat arvopaperimarkkina- laissa (495/1989) tarkoitetun julkisen kaupan- käynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuulu- vassa valtiossa, on annettava edellä 2 mo- mentin 1 ja 4 kohdassa ja 3 momentissa tarkoitettut tiedot henkilöittäin eriteltyinä. Muu kirjanpitovelvollinen saa jättää tällai- set tiedot esittämättä, jos ne koskevat yks- ittäistä henkilöä.	[4 mom.] Kirjanpitovelvollisen, jonka arvopaperit ovat arvopaperimarkkina- laissa (746/2013) tarkoitetulla säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena Eu- roopan talousalueeseen kuuluvassa valtios- sa, on annettava edellä 2 momentin 1 ja 4 kohdassa ja 3 momentissa tarkoitettut tiedot henkilöittäin eriteltyinä. Muu kirjanpito- velvollinen saa jättää tällaiset tiedot esit- tämättä, jos ne koskevat yksittäistä henki- löä.
	[5 mom.] Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittänyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä ra- joista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 2 momentin 1 ja 4 kohdissa sekä 3 momen- tissa.	— Kumotaan.
2:9 § Omistuk- set muissa yrityksis- sä	[1 mom.] Liitetietona on esitettävä: 1) yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevasta yrityksestä nimi, kotipaikka ja omistusosuus sekä viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukainen oma pääoma ja tilikauden voitto tai tappio; sekä	
	2) yrityksestä, josta kirjanpitovelvollisella on rajoittamaton vastuu, 1 kohdassa tarkoi- tetut tiedot sekä tieto yritysmuodosta.	
	[2 mom.] Edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun omistusosuuteen luetaan myös sellaisen henkilön omistukset, joka toimii omissa nimissään mutta kirjanpitovelvollisen lukuun.	
	[3 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettu tieto saadaan jättää esittämättä, jos: 1) kirjanpitovelvolliselle tai omistuksen kohteena olevalle yritykselle aiheutuisi merkittävää haittaa tiedon esittämisestä ja poikkeamisen perusteet ilmoite- taan; tai 2) tieto on vähämerkityksellinen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.	[3 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettu tieto saadaan jättää esittämättä, jos kirjan- pitovelvolliselle tai omistuksen kohteena olevalle yritykselle aiheutuisi merkittävää haittaa tiedon esittämisestä ja poikkeami- sen perusteet ilmoitetaan.
	[4 mom.] Edellä 3 momentissa säädetyn lisäksi 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu tieto omasta pääomasta ja tilikauden voitosta tai tappiosta saadaan jättää esittämättä, jos: 1) yritys yhdistellään tytär- tai osakkuusyrityksenä kirjanpitovelvollisen tai sen emoyri- tyksen konsernitilinpäätökseen; tai	

	2) kirjanpitovelvollisella on vähemmän kuin puolet yrityksen osakkeista tai osuuksista eikä yritys ole velvollinen ilmoittamaan tasettaan rekisteröitäväksi.	
2:10 § Konserniin kuuluu kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot	[1 mom.] Sen lisäksi mitä edellä tässä luvussa säädetään, kotimaiseen tai siihen verrattavan ulkomaiseen konserniin kuuluvan kirjanpitovelvollisen tuloslaskelman tai taseen liitetietona on ilmoitettava: 1) sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka, joka laatii suurimman sellaisen yrityskokonaisuuden konsernitilinpäätöksen, johon kirjanpitovelvollinen kuuluu; 2) sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka siinä alimmassa konsernitilinpäätöksen laativassa alakonsernissa, joka sisältyy 1 kohdassa tarkoitettuun konserniin ja johon kirjanpitovelvollinen tytäryrityksenä kuuluu; 3) tieto siitä, mistä on saatavissa jäljennös 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuista konsernitilinpäätöksistä.	[2 mom.] Jos konsernitilinpäätös on jätetty laatimatta kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 4 momentin nojalla, emoyrityksen <i>tuloslaskelman tai taseen</i> liitetietona on mainittava tästä poikkeuksesta sekä sen yrityksen nimi ja kotipaikka, jonka laatimaan konsernitilinpäätökseen emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään.
2:11 § Yksityisen elinkeinonharjoittajan ja eräiden muiden kirjanpitovelvollisten lyhennetyt liitetiedot	[1 mom.] <i>Yksityinen elinkeinonharjoittaja, kirjanpitolain 3 luvun 11 §:n 1 momentissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen ja muu kirjanpitovelvollinen kuin mitä mainitun lain 1 luvun 1 §:n 1 ja 6–14 kohdassa sekä 3 luvun 9 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdassa tarkoitetaan, saa esittää 2–9 §:ssä säädetyn sijasta lyhennetyt liitetiedot, jos sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on liittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa tarkoitettuun rajoista.</i> [2 mom.] <i>Lyhennettyinä liitetietoina on esitettävä vähintään seuraavat tiedot:</i> 1) annetut pantit ja velan vakuudeksi annetut kiinnitykset, takaukset, vekseli-, takuu- ja muut vastuut sekä vastuositoumukset; sekä 2) peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jollei ole käytetty tilinpäätöspäivän kurssia.	— Kumotaan.
3 LUKU	KONSERNITULOSLASKELMA JA KONSERNITASE	
3:1 § Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen	[1 mom.] Konsernituloslaskelma laaditaan noudattaen soveltuvin osin 1 luvun 1–5 §:ssä säädettyjä kaavoja ja konsernitase noudattaen soveltuvin osin 1 luvun 6 §:ssä säädettyä kaavaa. Lisäksi noudatetaan soveltuvin osin, mitä 1 luvun 7–11 §:ssä säädetään. [2 mom.] Konsernitilinpäätös on laadittava sosiaali- ja terveysministeriön päättämien	— Kumotaan.

kaavat	kaavojen mukaisesti, jos: 1) konsernin emoyrityksenä on yhteisö, jonka pääasiallisena tarkoituksena on omistaa muiden yhteisöjen osakkeita ja osuuksia; sekä 2) konsernin tytäryrityksinä on yksin-omaan tai osaksi vakuutusyhtiöitä siten, että konserni harjoittaa pääosin vakuutustoimintaa.	
3:2 § Eräiden erien merkitseminen konsernituloslaskelmaan	[1 mom.] Konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys merkitään 1 luvun 1 §:n mukaisesti laadittavassa konsernituloslaskelmassa kohtaan poistot ja arvonalennukset. Konsernireservin vähennys saadaan myös esittää erillisenä eränä.	
	[2 mom.] Kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n perusteella tuotoksi tai kuluksi merkittävät erät esitetään konsernituloslaskelmassa yhteenlaskettuina rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä "Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)". Jos erän erityisluonne sitä vaatii, se merkitään kuitenkin joko ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin <i>tai satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin</i> .	[2 mom.] Kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n perusteella tuotoksi tai kuluksi merkittävät erät esitetään konsernituloslaskelmassa yhteenlaskettuina rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä "Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)". Jos erän erityisluonne sitä vaatii, se merkitään kuitenkin ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin.
	[3 mom.] Tuloverot eritellään konsernituloslaskelmassa tai sen liitteenä toisaalta tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta maksettuihin tai maksettaviin veroihin ja toisaalta laskennallisen verovelan tai -saamisen muutokseen.	
	[4 mom.] Vähemmistöosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tilikauden voittoa tai tappiota edeltäväksi eräksi.	
	[5 mom.] <i>Mitä 1 luvun 1 §:n 3 momentissa ja 2 §:n 3 momentissa säädetään, saadaan soveltaa myös konsernituloslaskelmaan. Jos kirjanpitovelvollinen ei sovelta kirjanpitolain 6 luvun 7 §:n 6 momenttia, muut kuin satunnaisista eristä johtuvat tuloverot esitetään varsinaisen toiminnan veroina ennen nimikettä "Voitto (tappio) ennen satunnaisia eriä", josta tällöin käytetään nimikettä "Voitto (tappio) varsinaisesta toiminnasta".</i>	— Kumotaan.
3:3 § Eräiden erien merkitseminen konsernitaseeseen	[1 mom.] Konserniliikearvon vielä poistamatta oleva osa merkitään konsernitaseeseen pysyviin vastaaviin omaksi eräkseen aineettomien hyödykkeiden ryhmään. Konsernireservi merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen ennen vierasta pääomaa. Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa.	
	[2 mom.] Kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n 2 momentissa tarkoitetun osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno ja mainitun pykälän 4–7 momentissa säädetyllä tavalla lasketut lisäys- ja vähennyserät merkitään yhteenlaskettuina konsernitaseeseen pysyviin vastaaviin omaksi eräkseen sijoitusten ryhmään.	
	[3 mom.] Kirjanpitolain 6 luvun 11 §:ssä tarkoitetusta tuloverojen oikaisemisesta ja	

	täydentämisestä johtuva laskennallinen verosaaminen esitetään konsernitaseessa omana eränään vaihtuviin vastaaviin kuuluvien saamisten ryhmässä sekä siitä johtuva laskennallinen verovelka vieraan pääoman ryhmässä, jollei niitä merkitä yhdeksi eräksi konserniyritysten omiin taseisiin sisältyvien kirjanpitolain 5 luvun 18 §:ssä tarkoitettujen laskennallisten verovelkojen tai verosaamisten kanssa.	
	[4 mom.] Vähemmistöosuudet merkitään konsernitaseeseen erilliseksi eräksi oman pääoman jälkeen.	
	[5 mom.] Laskennallinen verovelka tilinpäätössiirtojen kertymästä esitetään omana eränään vieraan pääoman ryhmässä, jollei sitä merkitä yhdeksi eräksi 3 momentissa tarkoitettun verovelan kanssa.	
4 LUKU	KONSERNITULOSLASKELMAN JA -TASEEN LIITETIEDOT	KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOT
4:1 § Yksittäisen yrityksen liitetietoja vastaavat tiedot	Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitteenä on ilmoitettava soveltuvin osin 2 luvun 2–10 §:ssä tarkoitettut tiedot konsernista.	Konsernitilinpäätöksen <i>liitetietona</i> on ilmoitettava soveltuvin osin 2 luvun 2–10 §:ssä tarkoitettut tiedot konsernista <i>ottaen huomioon, että:</i> 1) <i>konsernitilinpäätöstä laadittaessa eliminoituvia liiketoimia samaan konserniin kuuluvien yritysten välillä ei esitetä 2 luvun 7 b §:n mukaisessa selvityksessä;</i> 2) <i>edeltävän 2 luvun 8 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettusta tiedosta esitetään erikseen henkilöstön keskimääräinen yhteismäärä sellaisissa selvityksissä, joiden tilinpäätökset yhdistellään konsernitilinpäätökseen kirjanpitolain 2 luvun 15 §:n tarkoittamina yhteisyrityksinä.</i>
4:2 § Laatimista koskevat liitetiedot	Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä:	
	Konsernitilinpäätöksen liitetietona on esitettävä: 1) konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet; 2) selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan; 3) perusteltu selostus siitä, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin konsernin emoyrityksen tilinpäätöksessä; 4) perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä tytäryrityksen tilinpäätöksessä on erityisestä syystä poikettu kirjanpitolain 6 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitettua laskentaperiaatteesta; 5) perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä osakkuusyrityksen tilinpäätöksessä on noudatettu konsernin arvostus- ja jaksotusperiaatteista poikkeavia periaatteita;	
		5a) <i>tieto ja perustelu kirjanpitolain 6 luvun 5 §:n 2 momentin tarkoittamalle tilanteelle sekä selostus tytäryrityksen tilikauden päättymisen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka ovat</i>

		<i>tarpeen tytäryrityksen taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi;</i>
	6) selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa;	
	7) — Kumottu asetuksella 1313/2004.	
	8) peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaisen tytäryrityksen tai osakkuusyrityksen tilinpäätöserät Suomen rahaksi; <i>sekä</i>	8) peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaisen tytäryrityksen tai osakkuusyrityksen tilinpäätöserät Suomen rahaksi;
	9) selvitys konsernitilinpäätöksen laatimisessa syntyneiden konserniliiketoimien poistoajoista;	9) selvitys konsernitilinpäätöksen laatimisessa syntyneiden konserniliiketoimien poistoajoista; <i>sekä</i>
		10) <i>konserniliiketoimien olennaiset muutokset edellisestä tilikaudesta eriteltynä 2 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla.</i>
4:3 § Tytär- ja osakkuusyrityksiä koskevat liitetiedot	[1 mom.] Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä:	[1 mom.] Konsernitilinpäätöksen liitetietona on esitettävä:
	1) konsernitilinpäätökseen yhdistellystä tytäryrityksestä nimi, kotipaikka sekä konserniyritysten ja omissa nimissään mutta konserniyritysten lukuun toimivien henkilöiden yhteenlaskettu omistusosuus tässä tytäryrityksessä;	1) konsernitilinpäätökseen yhdistellystä tytäryrityksestä nimi, kotipaikka sekä konserniyritysten ja omissa nimissään mutta konserniyritysten lukuun toimivien henkilöiden yhteenlaskettu omistusosuus tässä tytäryrityksessä <i>samoin kuin selvitys kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitetusta määrävallan perusteesta, jollei se ole mainitun pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaisen ääntenemmistön tuottava omistusyrityksessä, jossa osakkeiden tai osuuksien välillä ei ole äänivaltaeroja;</i>
	2) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä tytäryrityksestä, <i>kirjanpitolain 6 luvun 3 §:ssä tarkoitettu peruste tai muualla laissa säädetty oikeus tytäryrityksen yhdistelemättä jättämiselle, samoin kuin tieto sen omasta pääomasta ja voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;</i>	2) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä tytäryrityksestä <i>sekä</i> tieto kirjanpitolain 6 luvun 3 §:ssä tarkoitettua perusteesta yhdistelemättä jättämiselle;
	3) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistellystä osakkuusyrityksestä ja tieto hankintahetken oman pääoman esittämistavasta;	
	4) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuusyrityksestä, peruste yhdistelemättä jättämiselle sekä tämän osakkuusyrityksen oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio	4) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuus- tai omistusyhteisyrityksestä, peruste yhdistelemättä jättämiselle sekä tämän yrityksen oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai

	viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;	tappio viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;
	5) <i>kirjanpitolain 6 luvun 9 §:n mukaisella tavalla konsernitilinpäätökseen yhdistellystä tytäryrityksestä nimi ja kotipaikka sekä tieto yhdistelyn vaikutuksesta konsernitaseen kuhunkin oman pääoman erään;</i>	— Kumotaan.
	6) selostus siitä, mihin yhteinen vaikutusvalta perustuu. jos osakkuusyrityksen tilinpäätös on yhdistelty konsernitilinpäätökseen kirjanpitolain 6 luvun 15 §:n mukaisesti; sekä	6) <i>edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen kirjanpitolain 6 luvun 15 §:n mukaisesti yhdistellystä yrityksestä sekä selostus siitä, mihin yhteinen vaikutusvalta perustuu; sekä</i>
	7) jos tytäryritys on yhdistelty konsernitilinpäätökseen muun kuin emoyrityksen tilikautena päättyneen tilinpäätöksen perusteella, selostus tytäryrityksen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikausien päättymisen välisenä aikana.	7) jos tytäryritys on yhdistelty <i>kirjanpitolain 6 luvun 5 §:n 2 momentin tarkoittamalla tavalla</i> konsernitilinpäätökseen muun kuin emoyrityksen tilikautena päättyneen tilinpäätöksen perusteella, selostus tytäryrityksen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikausien päättymisen välisenä aikana.
	[2 mom.] Jollei kirjanpitovelvollinen sovellalla kirjanpitolain 6 luvun 7 §:n 6 momenttia, luetaan 1 momentin 2 ja 4 kohdassa tarkoitettuun omaan pääomaan myös tilinpäätössiirtojen kertymä. Tästä summasta tulee lisäksi vähentää laskennalliset verovelat.	[2 mom.] Jollei kirjanpitovelvollinen sovellalla kirjanpitolain 6 luvun 7 §:n 6 momenttia, luetaan 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuun omaan pääomaan myös tilinpäätössiirtojen kertymä. Tästä summasta tulee lisäksi vähentää laskennalliset verovelat.
	[3 mom.] — Kumottu asetuksella 1313/2004.	
4:4 § Muut liitetiedot	Edellä 1–3 §:ssä säädetyn lisäksi konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona on esitettävä:	Edellä 1–3 §:ssä säädetyn lisäksi konsernitilinpäätöksen liitetietona on esitettävä:
	1) erittely konserniliikkeen poistosta ja konsernireservin vähennyksestä, jos ne on yhdistetty konsernituloslaskelmassa;	
	2) erittely konserniliikkeen reservistä, jotka on vähennetty toisistaan konsernitasetta laadittaessa;	
	3) laskennallisten verovelkojen ja niiden muutosten erittely tilinpäätössiirtoihin perustuviin, yhdistelytoimenpiteisiin perustuviin ja konserniyritysten omiin tuloslaskelmiin ja taseisiin sisältyviin, jos nämä on esitetty yhdistettynä konsernituloslaskelmassa ja -taseessa;	
	4) kertyneestä poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista omaan pääomaan merkitty osuus;	
	5) osakkuusyrityksistä johtuvan konserniaktiivan vielä poistamatta oleva määrä tai konsernipassiivan vielä tulouttamatta oleva määrä; <i>sekä</i>	5) osakkuusyrityksistä johtuvan konserniaktiivan vielä poistamatta oleva määrä tai konsernipassiivan vielä tulouttamatta oleva määrä.
	6) <i>henkilöstön keskimääräinen luku yh-</i>	— Kumotaan.

	<i>teisyryyksissä, jotka on yhdistelty konsernitilinpäätökseen kirjanpitolain 6 luvun 15 §:ssä säädettyllä tavalla.</i>	
5 LUKU	TASE-ERITTELYT JA LIITETIE-TOJEN ERITTELYT	TASE-ERITTELYT
5:1 § Tase-erittelyt	[1 mom.] Tase-erittelyinä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luetteloitava kirjanpitovelvollisen taseeseen tilikauden päättyessä merkitty: 1) pysyvät vastaavat; 2) vaihtuvat vastaavat; 3) vieras pääoma; sekä pakolliset varaukset. [2 mom.] Edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetut tase-erittelyt saadaan vaihtoehtoisesti laatia siten, että ne sisältävät ainoastaan lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana.	
5:2 § Liitetietojen erittelyt	Ne 2 luvun 7 §:ssä tarkoitetut liitetiedot, jotka kirjanpitovelvollinen on esittänyt tilinpäätöksessään, on luetteloitava ryhmittäin. Muutoksista tulee pitää luetteloa tai erillistä kirjanpitoa tilikauden aikana, jos tiedot eivät ilmene pääkirjanpidosta.	— Kumotaan.
5:3 § Laatimisen koneelliselle tietovälineelle	Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt saadaan laatia koneelliselle tietovälineelle tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettavalla tavalla sen mukaan kuin kauppa- ja teollisuusministeriö päättää.	— Kumotaan.
5:4 § Varmennaminen	Edellä 1 ja 2 §:ssä tarkoitetut erittelyt on päivättävä ja laatijoiden on ne allekirjoitettava. Koneelliselle tietovälineelle laadittu erittely varmennetaan laatijan ja merkinän tekohetken ilmaisevalla tunnuksella.	— Kumotaan.
5a LUKU	KANSAINVÄLISTEN TILINPÄÄTÖSSTANDARDIEN SOVELTAMINEN	
5a:1 § Kirjanpitoasetuksen soveltaminen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittuun tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen	Sellaiseen tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen, joka on laadittu kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:n mukaisia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen, ei sovelleta tämän asetuksen säännöksiä, lukuun ottamatta 2 luvun 7 a §:ää, 8 §:n 1 momentin 1 kohtaa ja 2–4 momenttia, 9 §:n 1–3 momenttia, 10 §:n 1 momenttia, 4 luvun 1 §:ää, 3 §:n 1 momentin 1–4 ja 6 kohtaa sekä 4 §:n 6 kohtaa.	Sellaiseen tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen, joka on laadittu kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:n mukaisia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen, ei sovelleta tämän asetuksen säännöksiä, lukuun ottamatta: 1) <i>edeltävän</i> 2 luvun 7a §:ää, 8 §:n 1 momentin 1 kohtaa ja 2–4 momenttia, 9 §:n 1–3 momenttia, 10 §:n 1 momenttia; <i>sekä</i> 2) 4 luvun 1 §:ää, 3 §:n 1 momentin 1–4 ja 6 kohtaa <i>ja</i> 4 §:n 6 kohtaa.

tökseen		
6 LUKU	VOIMAANTULO- JA SIIRTYMÄSÄÄNNÖKSET	
6:1 § Voimaantulo	Tämä asetus tulee voimaan 31 päivänä joulukuuta 1997.	
	Tällä asetuksella kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annettu kirjanpitoasetus (1575/1992) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen.	
	Tätä asetusta sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1998 tai sen jälkeen.	
	Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä asetusta kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulumassa, kun kirjanpitolaki tulee voimaan.	
6:2 § Siirtymäsäännös	Jos kirjanpitovelvollinen soveltaa kirjanpitoonsa ennen 1 päivää tammikuuta 1998 voimassa olleita kirjanpitolain (655/1973) säännöksiä sanotun päivän jälkeen, kirjanpitovelvollinen saa, siltä osin kuin näiden säännösten soveltaminen sitä edellyttää, vastaavasti soveltaa 1 §:n 2 momentissa mainitun, kumotun asetuksen säännöksiä.	
6:3 § <i>Vuoden 2015 säännösmuutosten voimaantulo</i>		<i>Tämä asetus tulee voimaan [*] päivänä [*]kuuta 2015. Asetusta sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin soveltaa tätä asetusta tilikaudella, joka alkaa voimaantulon jälkeen.</i>

LAKI KAIVANNAISTEOLLISUUTTA JA PUUNKORJUUTA AARNIOMETSISSÄ HARJOITTAVIEN YRITYSTEN VIRANOMAISILLE SUORITETTAMIEN MAKSUJEN JULKISTAMISESTA	
1 § Sovelta- misala	[1 mom.] Tässä laissa säädetään kaivannaisteollisuutta tai aarniometsien puunkorjuuta harjoittavan yrityksen velvollisuudesta julkistaa vuosittaisessa selvityksessä viranomaisille suorittamansa maksut niissä valtioissa, joissa se harjoittaa toimintaansa (<i>vuosiselvitys</i>).
	[2 mom.] Lakia ei kuitenkaan sovelleta sellaiseen yritykseen, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö ja jossa enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta on ylittynyt viimeksi päättyneellä tilikaudella: 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 40 000 000 euroa; 2) taseen loppusumma 20 000 000 euroa; 3) työntekijöitä keskimäärin 250.
2 § Määritelmät	[1. mom.] Tässä laissa tarkoitetaan:
	1) <i>yrityksellä</i> osakeyhtiölain (624/2006) tarkoittamaa osakeyhtiötä ja osuuskuntalain (421/2013) tarkoittamaa osuuskuntaa sekä avoimesta ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain (389/1988) tarkoittamaa avointa tai kommandiittiyhtiötä, jos avoimessa tai kommandiittiyhtiössä kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä tai osuuskuntia;
	2) <i>yleisen edun kannalta merkittävällä yhteisöllä</i> yritystä, joka on: i) Euroopan talousyhteisöön kuuluvan jäsenvaltion lainsäädännön alainen ja jonka siirtokelpoiset arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi jonkin jäsenvaltion säännellyillä markkinoilla rahoitusvälineiden markkinoista annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/39/EY 4 artiklan 1 kohdan 14 alakohdassa tarkoitetun mukaisesti; ii) luottolaitosten liiketoiminnan aloittamisesta ja harjoittamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/36/EU 4 artiklan 1 kohdassa määritelty luottolaitos; iii) vakuutusyritysten tilinpäätöksistä annetun neuvoston direktiivin 91/674/EY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu vakuutusyritys; tai iv) jäsenvaltion yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi nimeämä.
	3) <i>kaivannaisteollisuudella</i> toimintaa, joka käsittää mineraali-, öljy- ja maakaasuesiintymien tai muiden materiaalien tutkimista, etsintää, kehittämistä ja hyödyntämistä tilastollisen toimialaluokituksen NACE Rev. 2 vahvistamisesta 20 päivänä joulukuuta 2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1893/2006 liitteessä I olevan pääluokan B kaksinumerotasoissa 05–08 luetelluilla toimialoilla;
	4) <i>aarniometsien puunkorjuulla</i> asetuksen (EY) N:o 1893/2006 liitteessä I olevan pääluokan A kaksinumerotason 02 kolminumerotasossa 02.2 määriteltyä toimintaa aarniometsissä;
	5) <i>viranomaisella</i> valtiollista tai paikallisviranomaista käsittäen sen alaiset virastot ja yritykset, jotka ovat sen määräysvallassa kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettulla tavalla;
	6) <i>hankkeella</i> sopimuksen kohteena olevaa toimintaa, joka perustaa yritykselle maksuvelvollisuuden viranomaista kohtaan;

	7) <i>maksulla</i> määrää, joka on suoritettu rahana tai muuna vastikkeena 1 ja 2 kohdan tarkoitetussa toiminnassa: i) tuotanto-oikeuksista; ii) yritysten tuloista, tuotannosta tai voitoista kannettavina veroina arvonlisäveroja ja muita kulutuserusteisia veroja lukuun ottamatta; iii) rojalteina; iv) osinkoina ja muuna voitonjakona; v) allekirjoitus-, löytö- ja tuotantobonusina; vi) lisenssimaksuina, vuokramaksuina ja kaivosoikeuksien rekisteröintimaksuina sekä muina vastikkeina lisensseistä ja käyttöoikeussopimuksista; ja vii) maksut infrastruktuurin parannuksista. [2 mom.] Pienkonsernin ja keskikokoiskonsernin raja-arvoista säädetään kirjanpitolain 1 luvun 6a §:ssä. [3 mom.] Jos 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettu sopimus liittyy merkittävällä tavalla toiseen tällaiseen sopimukseen, on niiden kohteena olevaa toimintaa pidettävä yhtenä hankkeena. [4 mom.] Osinkoa tai muuta voitonjakoa, joka on maksettu viranomaiselle samoin ehdoin kuin muille yrityksen omistajille, ei sisällytetä 1 momentin 6 kohdan iv alakohdassa tarkoitettuun maksuun, ellei voittoa ole jaettu tuotanto-oikeusmaksun tai rojaltin sijasta. [5 mom.] Maksuja ja toimintaa ei saa jakaa tai yhdistää, jos järjestelyn tarkoituksena on välttää tämän lain soveltaminen.
3 § Vuosiselvityksen sisältö	[1. mom.] Yrityksen vuosiselvityksessä on esitettävä 2 §:n 1 momentin 2 ja 3 momentissa tarkoitettua toiminnasta seuraavat tiedot viranomaiskohtaisesti viimeksi päättyneeltä tilikaudelta: 1) suoritettujen maksujen kokonaisarvo; 2) edeltävän 1 kohdan tarkoittamasta kokonaisarvosta 2 §:n 1 momentin 7 mukainen erittely. [2 mom.] Suoritetuista maksuista, jotka perustuvat tiettyyn hankkeeseen, esitetään 1 momentissa säädetyn lisäksi hankekohtaisesti näiden maksujen kokonaisarvo ja sen 2 §:n 1 momentin 7 mukainen erittely. [3 mom.] Jos maksut on suoritettu tiettyyn toimintayksikköön perustuvista velvoitteista, yritys saa 2 momentista poiketen esittää maksut toimintayksiköittäin. [4 mom.] Vuosiselvityksessä on esitettävä maksut ja niiden perustana olevat toiminta tosiasiallisen luonteensa mukaisina.
4 § Konsernin vuosiselvitys	[1 mom.] Silloin, kun yritys on kirjanpitolain mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen, vuosiselvitys laaditaan sen koko konsernista (<i>konsernin vuosiselvitys</i>), jos: 1) yritys tai sen tytäryritys, joka kuuluu 1 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla tämän lain soveltamisalaan, harjoittaa kaivannaisteollisuutta tai puunkorjuuta aarniometsissä; tai 2) kaivannaisteollisuutta tai aarniometsien puunkorjuuta harjoittavissa konserniyrityksissä on yhteenlaskettuna ylittynyt vähintään kaksi 1 §:n 2 momentin raja-arvoista viimeksi päättyneellä tilikaudella. [2 mom.] Yrityksen, jonka tiedot sisältyvät konsernin vuosiselvitykseen, ei tarvitse laatia 4 §:ssä tarkoitettua vuosiselvitystä.

	[3 mom.] Edellä 1 momentissa säädetty velvollisuus ei koske: 1) pienkonsernin eikä keskikokoiskonsernin emoyritystä, ellei sen tytäryritys ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö; 2) emoyritystä, joka on itse tytäryritys konsernissa, jonka emoyritys on jonkin Euroopan talousalueeseen kuuluvan jäsenvaltion lainsäädännön alainen.
	[4 mom.] Konsernin vuosiselvitykseen sisällytettävien maksujen tulee perustua konsernissa harjoitettuun kaivannaisteollisuuteen tai aarniometsien puunkorjuuseen.
	[5 mom.] Edellyttäen, että samaa poikkeusta sovelletaan konsernitilinpäätöksen laatimiseen, saadaan konsernin vuosiselvitykseen jättää sisällyttämättä tytäryrityksen suorittamat maksut, jos: 1) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tässä tytäryrityksessä; 2) konsernin vuosiselvitystä varten tarpeellisia tietoja ei poikkeuksellisesti ole mahdollista saada ilman suhteettomia kustannuksia tai kohtuutonta viivytystä; tai 3) omistus tytäryrityksessä lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi.
5 § Maksun määrittely	[1 mom.] Vuosiselvityksessä esitettävän maksujen kokonaisarvon määrittelyssä on otettava huomioon vähintään 100 000 euron suuriset maksut tilikaudelta.
	[2 mom.] Jos yritys on maksanut vuokraa osasuorituksina tai muuten suorittanut jaksotaisesti toisiinsa liittyviä maksuja, lasketaan ne yhteen tilikaudelta 1 momenttia sovellettaessa.
	[3 mom.] Jos maksu on suoritettu muuna vastikkeena kuin rahana, vastike on otettava huomioon käyvästä arvostaan tätä pykälää sovellettaessa. Tällaisesta vastikkeesta on ilmoitettava myös sen laatu ja määrä sekä kuvattava sen arvonmääritystapa.
6 § Kieli ja valuutta	Vuosiselvitys on esitettävä suomen tai ruotsin kielellä euromääräisenä. Jos yritys esittää vuosiselvityksessä annettavat tiedot myös muussa valuutassa, on ilmoitettava tietojen muuntamisessa käytetty kurssi.
7 § Päiväys ja allekirjoitus	[1 mom.] Vuosiselvitys ja konsernin vuosiselvitys on päivättävä ja allekirjoitettava.
	[2 mom.] Hallitus ja toimitusjohtaja allekirjoittavat vuosiselvityksen tai konsernin vuosiselvityksen osakeyhtiössä ja osuuskunnassa ja vastuunalaiset yhtiömiehet 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettussa avoimessa yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä.
	[3 mom.] Jos allekirjoittaja on esittänyt eriävän mielipiteen vuosiselvityksestä, on tätä koskeva lausuma sisällytettävä vuosiselvitykseen hänen vaatimuksestaan.
8 § Rekisteröinti ja julkistaminen	[1 mom.] Jäljennös vuosiselvityksestä ja konsernin vuosiselvityksestä on ilmoitettava rekisteröitäväksi patentti- ja rekisterihallitukselle.
	[2 mom.] Jos yritys on osakeyhtiö tai osuuskunta, on sen tehtävä ilmoitus kahden kuukauden kuluessa varsinaisesta yhtiökokouksesta tai varsinaisesta osuuskunnan kokouksesta. Edellä 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön on tehtävä ilmoitus kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

	[3 mom.] Jos 2 momentissa säädetty velvollisuus laiminlyödään, rekisteriviranomainen voi velvoittaa toimitusjohtajan, hallituksen jäsenen tai muun 6 §:n 2 momentissa tarkoitetun henkilön sakon uhalla täyttämään velvollisuuden määräämässään ajassa. Päätökseen, jolla rekisteriviranomainen on asettanut uhkasakon, ei saa hakea muutosta valittamalla. [4 mom.] Patentti- ja rekisterihallitus julkistaa rekisteröitäväksi ilmoitetun vuosiselvityksen ja konsernin vuosiselvityksen samalla tavalla kuin tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen.
9 § Vuosiselvitysrikkomus	[1 mom.] Joka tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta laiminlyö velvollisuutensa 1) varmistua siitä, että vuosiselvitys on laadittu tämän lain mukaisesti, tai 2) edellä 6 §:n 2 momentissa tarkoitetun rekisteröimisvelvollisuuden tai mainitun pykälän 4 momentissa tarkoitetun julkistamisvelvollisuuden, on tuomittava, jollei muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, <i>vuosiselvitysrikkomuksesta</i> sakkoon. [2 mom.] Rangaistusta ei tuomita, jos rikkomus on vähäinen.
10 § Voimaantulo	Tämä laki tulee voimaan [*] päivänä [*]kuuta 2015 ja sitä on sovellettava 1 päivänä tammikuuta 2016 ja sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuosiselvityksiin.

LAKI OSAKEYHTIÖLAIN 8 LUVUN 5 - 9 §:N JA 13 LUVUN 5 §:N MUUTTAMISESTA		
8 LUKU	OMA PÄÄOMA, TILINPÄÄTÖS TOIMINTAKERTOMUS JA KONSERNI	
8:5 § Toimintakertomus	[1 mom.] Toimintakertomuksessa on aina ilmoitettava tässä laissa edellytetyt tiedot. Vastaavat tiedot voidaan kuitenkin toimintakertomuksen sijasta ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jollei kirjanpitolaissa toisin säädetä.	[1 mom.] Toimintakertomuksessa on aina ilmoitettava tässä laissa edellytetyt tiedot, jollei osakeyhtiö ole kirjanpitolain 1 luvun 4a §:n tarkoittama pienyritys tai 4b §:n tarkoittama mikroyritys, jonka toimintakertomuksesta ja tilinpäätöksestä esitettävistä tiedoista säädetään erikseen kirjanpitolaissa.
	[2 mom.] Toimintakertomuksessa on oltava hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta.	
	[3 mom.] Toimintakertomuksessa on ilmoitettava: 1) yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset; sekä 2) pääomalainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko.	
	[4 mom.] Toimintakertomuksessa on ilmoitettava yhtiön ulkomaaiset sivuliikkeet.	
		[5 mom.] Tässä laissa edellytetyt tiedot voidaan toimintakertomuksen sijasta ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jollei kirjanpitolaissa toisin säädetä.
8:6 § Toimintakertomuksen tiedot lähipiirilainoista	[1 mom.] Toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta.	
	[2 mom.] Yhtiön ja toisen henkilön katsotaan kuuluvan toistensa lähipiiriin, jos toinen pystyy käyttämään toiseen nähden määräysvaltaa tai pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa sen taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa.	
		[3 mom.] Sen estämättä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, kirjanpitolain 1 luvun 4a §:n tarkoittama pienyritys ja 4b §:n tarkoittama mikroyritys on velvollinen ilmoittamaan toimintakertomuksessaan ja tilinpäätöksensä liitetiedoissa vain ne tiedot, joita edellytetään kirjanpitolaissa ja sen nojalla annetuissa säännöksissä.
8:7 § Toimintakertomuksen tiedot rakenne-	[1 mom.] Toimintakertomuksessa on annettava selostus: 1) jos yhtiöstä on tullut emoyhtiö, se on ollut vastaanottavana yhtiönä sulautumisessa tai jakautumisessa taikka se on jakautunut; 2) 9 luvun 5 tai 17 §:ssä tarkoitetun osakeantipäätöksen pääasiallisesta sisällöstä; 3) 10 luvun 3 §:ssä tarkoitetun optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevan päätöksen pääasiallisesta sisällöstä;	

ja rahoitusjärjestelyistä	4) yhtiön aikaisemmin antamiin optio-oikeuksiin ja muihin osakkeisiin oikeuttaviin erityisiin oikeuksiin perustuvan osakemerkinnän pääasiallisista ehdoista; sekä 5) hallituksen voimassa olevista osakeantia sekä optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevista valtuutuksista.	
		[2 mom.] <i>Sen estämättä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, kirjanpitolain 1 luvun 4a §:n tarkoittama pienyritys ja 4b §:n tarkoittama mikroyritys on velvollinen ilmoittamaan toimintakertomuksessaan ja tilinpäätöksensä liitetiedoissa vain ne tiedot, joita edellytetään kirjanpitolaissa ja sen nojalla annetuissa säännöksissä.</i>
8:8 § Toimintakertomuksen tiedot omista osakkeista	[1 mom.] Toimintakertomuksessa on ilmoitettava osakelajeittain: 1) yhtiön ja sen tytäryhteisöjen hallussa ja panttina olevien yhtiön ja emoyhtiön osakkeiden kokonaismäärät sekä suhteelliset osuudet kaikista osakkeista ja osakkeiden tuottamista äänistä; sekä 2) tilikauden aikana yhtiölle tulleet ja pantiksi otetut omat ja emoyhtiön osakkeet sekä niiden luovuttaminen ja mitätöiminen.	
	[2 mom.] Toimintakertomuksessa on annettava seuraavat tiedot tilikauden aikana yhtiölle tulleista, pantiksi otetuista, luovutetuista ja mitätöidyistä omista ja emoyhtiön osakkeista: 1) miten osakkeet ovat tulleet yhtiölle tai miten ne on luovutettu; osakkeiden lukumäärä ja suhteellinen osuus kaikista osakkeista; sekä 2) maksettu vastike.	
	[3 mom.] Hallussa ja panttina olevat osakkeet on ilmoitettava erikseen. Jos osakkeita on tullut yhtiön lähipiiriin kuuluvalla tai niitä on luovutettu lähipiiriin kuuluvalla, lähipiiriin kuuluva on mainittava nimeltä.	
		[4 mom.] <i>Sen estämättä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, kirjanpitolain 1 luvun 4a §:n tarkoittama pienyritys ja 4b §:n tarkoittama mikroyritys on velvollinen ilmoittamaan toimintakertomuksessaan ja tilinpäätöksensä liitetiedoissa vain ne tiedot, joita edellytetään kirjanpitolaissa ja sen nojalla annetuissa säännöksissä.</i>
8:9 § Konsernitilinpäätös	[1 mom.] Konsernitilinpäätöksen laatimisessa on sen lisäksi, mitä muualla säädetään, noudatettava tämän luvun säännöksiä.	
	[2 mom.] Emoyhtiön on aina laadittava konsernitilinpäätös, jos se jakaa varoja osakkeenomistajille tai on julkinen osakeyhtiö. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse laatia, jos yhtiö on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella.	[2 mom.] Emoyhtiön on aina laadittava konsernitilinpäätös, jos se jakaa varoja osakkeenomistajille tai on julkinen osakeyhtiö. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse laatia <i>kirjanpitolain 1 luvun 6a §:n tarkoitetusta pienkonsernista, eikä silloin, kun yhtiö on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta mainitun lain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella.</i>

13 LUKU	VAROJEN JAKAMINEN	
13:5 § Jaettava määrä	Jollei yhtiön maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat.	Jollei yhtiön maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat <i>sekä määrä, joka on kehityksenä merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti.</i>
Voimaantulo		<i>Tämä laki tulee voimaan [*] päivänä [*]kuuta 2015. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Osakeyhtiö saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilikaudella, joka alkaa voimaantulon jälkeen.</i>

LAKI OSUUSKUNTALAIN 8 LUVUN 9 §:N JA 16 LUVUN 6 §:N MUUTTAMISESTA		
8 LUKU	OMA PÄÄOMA, TILINPÄÄTÖS, TOIMINTAKERTOMUS JA KONSERNI	
8:9 § Konserni- tilinpäätös	[1 mom.] Konsernitilinpäätöksen laatimisessa on sen lisäksi, mitä muualla säädetään, noudatettava tämän luvun säännöksiä.	
	[2 mom.] Emo-osuuskunnan on aina laadittava konsernitilinpäätös, jos se jakaa varoja jäsenille taikka osuuden tai osakkeen omistajille. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse laatia, jos osuuskunta on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella.	[2 mom.] Emo-osuuskunnan on aina laadittava konsernitilinpäätös, jos se jakaa varoja jäsenille taikka osuuden tai osakkeen omistajille. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse laatia <i>kirjanpitolain 1 luvun 6a §:n tarkoitetusta pienkonsernista, eikä silloin, kun osuuskunta on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta mainitun lain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella.</i>
16 LUKU	VAROJEN JAKAMINEN	
16:6 § Jaettava määrä	[1 mom.] Jollei osuuskunnan maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, osuuskunta saa jakaa vapaan oman pääoman määrän, josta on vähennetty vararahastoon siirrettävä määrä ja muut sääntöjen mukaan jakamatta jätettävät varat.	[1 mom.] Jollei osuuskunnan maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, osuuskunta saa jakaa vapaan oman pääoman määrän, josta on vähennetty vararahastoon siirrettävä määrä ja muut sääntöjen mukaan jakamatta jätettävät varat <i>sekä määrä, joka on kehityksenona merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti.</i>
	[2 mom.] Jäsenelle ja muulle osuuden omistajalle tulevasta ylijäämästä pidätetään puolet hänen osuudestaan maksamatta olevan määrän suorittamiseksi, jollei säännöissä määrätä toisin.	
Voimaantulo	<i>Tämä laki tulee voimaan [*] päivänä [*]kuuta 2015. Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Osuuskunta saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilikaudella, joka alkaa voimaantulon jälkeen.</i>	

Tekijät Författare Authors Bokföringslagets ändringar -arbetsgrupp Ordförande Timo Kaisanlahti	Julkaisuaja Publiceringstid Date Oktober 2014 Toimeksiantaja(t) Uppdragsgivare Commissioned by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy Toimielimen asettamispäivä Organets tillsättningsdatum Date of appointment
Julkaisun nimi Titel Title Småföretagsförenklingar och årsredovisningsdirektiv 2013 – Rapport av bokföringslagets ändringar -arbetsgrupp	
Tiivistelmä Referat Abstract Arbetsgruppen föreslår att underlätta upprättandet av rapporter för små företag med införandet av direktivets undantag i största möjliga utsträckning. För detta syfte definieras i lagstiftningen ett litet företag enligt direktivets maximigränsvärden. Likaså utnyttjar arbetsgruppens förslag direktivets möjlighet att skapa särskilda lättnader för mikroföretag. Den allmänna bestämmelsen att visa kompletterande information i de fall, där det är nödvändigt för att ge en korrekt och rättvisande bild, är inte tillämplig på mikroföretag. Dessa särskilda bestämmelser definierar mikroföretags rapporteringskrav uttömmande. Betänkandet klargör också bokföringslagens struktur. De reviderade bestämmelserna för små och mikroföretag som finns i en skild förordning. Därifrån får entreprenören uttömmande information om vad som ska presenteras i bokslutet. Dessutom föreslås att bokföringslagen ändras för att ta hänsyn till IT-utvecklingen i den löpande bokföringen. Direktivet innehåller inga bestämmelser om det tekniska genomförandet av bokföringen, dessa bestämmelserna är nationella. De bokföringstekniska ändringarna betonar den rapporterande enhetens ansvar för lagring av underliggande dokument och uppgifter, vilket hjälper bekämpningen av den svarta ekonomin. För detta ändamål har sanktionshotet för dokumentlagring utvidgats till att omfatta allt bokföringsmaterial. För ikraftträdandet av direktivet föreslås en ny en separat särskild informationsskyldighet för bolag som opererar i olja-, gas- och utvinningsindustrin och avverkning av primära skogar. Dessa företag ska rapportera skilt för varje land deras betalningar till varje lands regering och regeringens andra enheter. Kontaktperson vid arbets- och näringsministeriet: Avdelningen för arbetslivs- och marknadsfrågor/ Mika Björklund, tfn 029 506 3586	
Asiasanat Nyckelord Key words Bokföring, bokslut, årsredovisning, förvaltningsberättelse, småföretag, mikroföretag, rapportering på statsnivå, Patent- och registerstyrelsen	
Painettu julkaisu Inbunden publikation Printed publication ISSN	Verkkojulkaisu Nätpublikation Web publication ISSN 1797-3562
Kokonaissivumäärä Sidoantal Pages 298	Kieli Språk Language Suomi, Finska, Finnish
Julkaisija Utgivare Published by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy	
Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only	

Tekijät Författare Authors Accounting Act –changes Working Group Chairman Timo Kaisanlahti	Julkaisuaika Publiceringstid Date October 2014 Toimeksiantaja(t) Uppdragsgivare Commissioned by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy Toimielimen asettamispäivä Organets tillsättningsdatum Date of appointment
Julkaisun nimi Titel Title Small Entity Reliefs and the Accounting Directive of 2013. Report of the Accounting Act –changes Working Group	
Tiivistelmä Referat Abstract The Working Group proposes to ease the preparation of financial statements for small businesses by introducing the Directive exemptions to the maximum extent possible. In this context the thresholds that define small businesses would be raised to comply with the maximum levels laid down in the Directive. Likewise, the working group's proposals utilize the Directive's opportunity to provide specific incentives for micro-enterprises. The general rule to provide additional information in respect with the true and fair view requirement, will not be applied to micro-enterprises. These special provisions define exhaustively the micro-enterprise financial reporting requirements. The report also clarifies the accounting law structure. In the revised norms a differentiated small and micro-businesses section is provided. The entrepreneur receives from the exhaustive listing all the information on what points he should disclose in its financial statements. In addition, the Accounting Act is proposed to be amended to take into account of the ICT development as regards ongoing bookkeeping. The Directive does not contain provisions on the technical implementation of bookkeeping, so these amendments are national. The amended provisions regarding the registration of business events also emphasize the responsibility of the reporting entity in the storage of the material, which helps in combatting the underground economy. For this purpose, the sanction threat regarding the material storage has been extended to the whole of the bookkeeping material. In order to implement the Directive a new specific law is proposed to be issued regarding the reporting of payments to governments in businesses acting in oil, gas and extractive industries or the logging of primary forests. These companies should report on a country-by-country basis their payments to different governments and their subsidiaries. Contact person within the Ministry of Employment and the Economy: Labour and trade department/ Mika Björklund, tel. +358 29 506 3586	
Asiasanat Nyckelord Key words Bookkeeping, Annual Accounts, Management report, Micro-undertaking, Country-by-country-reporting, Patent and Registration Office	
Painettu julkaisu Inbunden publikation Printed publication ISSN	Verkkojulkaisu Nätpublikation Web publication ISSN 1797-3562 ISBN 978-952-227-901-9
Kokonaissivumäärä Sidoantal Pages 298	Kieli Språk Language Suomi, Finska, Finnish
Julkaisija Utgivare Published by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy	Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only

Pienyrittäjäyhteisöt ja vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivi

Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietintö

Julkaisussa on lakiehdotusten muodossa esitetty työryhmän ehdotukset tilinpäätösdirektiivin 2013/34/EU täytäntöönpanemiseksi Suomessa.

Sähköinen julkaisu
ISSN 1797-3562
ISBN 978-952-227-901-9



TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ
ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET
MINISTRY OF EMPLOYMENT AND THE ECONOMY