

# Tilinpäätöksen muistilista

2016

[ey.com/fi](http://ey.com/fi)  
[kasvuvoimaa.ey.fi](http://kasvuvoimaa.ey.fi)



Building a better  
working world



# Sisältö

Arvoisa lukija	3
Keskeiset säännökset	5
Toimintakertomus	10
Tuloslaskelma	13
Tuloslaskelmakaavat	17
Tase	24
Tasekaavat	28
Jakokelpoinen oma pääoma	36
Voiton jakamisen perusteena oleva tilinpäätös	37
Konsernitilinpäätös	38
Rahoituslaskelma	45
Liitetiedot	49
Erittelyt	63
Liite 1 – Kirjanpitolainsäädännön uudistus	65
Liite 2 – Vuosien 2015 ja 2016 aikana tulleita huomioon otettavia asioita tilinpäätöksen laadintaan liittyen: KILA:n lausunnot	68

# Arvoisa lukija

Tähän tilinpäätöksen muistilistaan on kerätty tilinpäätöksen laadintaan liittyviä keskeisimpiä säädöksiä ja hyvän kirjanpitotavan mukaisia tulkintoja, joiden muutoksia on seurattu vuoden 2016 joulukuun puoliväliin saakka. Muistilista sisältää vain olennaisimpia suomalaisen kirjanpitokäytännön mukaisia tilinpäätöstietoja lukuun ottamatta nimenomaisesti listattuja yhtiöitä koskevia säännöksiä.

Vuosien 2015 ja 2016 aikana suomalaista tilinpäätökseen kohdistuvaa lainsäädäntöä uudistettiin merkittävästi päivittämällä kirjanpitolakia ja eräitä siihen liittyviä muita lakeja. Hallitus antoi 22.10.2015 esityksensä kirjanpitolain muuttamisesta HE 89/2015, jossa esitettiin tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) säännösten implementointia kansalliseen lainsäädäntöön. Hallituksen esitys perustui pääosin lakiuudistusta valmistelleen Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietintöön (TEM 48/2014). Lisäksi uudistuksessa huomioitiin laajassa lausuntokierroksessa esiin nostettuja asiakohtia. Uudistettu kirjanpitolainsäädäntö hyväksyttiin 30.12.2015. Uusia säännöksiä sovelletaan ensimmäisen kerran tilikaudella, joka alkaa 1.1.2016 tai sen jälkeen. Aiempi soveltaminen sallittiin siten, että kirjanpitolainsäädännön uudistuksia saa soveltaa tilinpäätöksiin, jotka laaditaan lain hyväksymisen jälkeen. Aiheesta on kerrottu tarkemmin muistilistan liitteessä 1.

Huomion arvoista tilinpäätöksen laadinnan osalta on myös kirjanpitolautakunnan lausunto 1963/2016 koskien johdannaisten kirjanpitokäsittelyä. Lausunto muuttaa merkittävästi vallitsevaa johdannaisten kirjanpitokäsittelyä suojauslaskentaa sovellettaessa; lausunnon mukaisesti johdannaisten negatiivinen arvo tulee jatkossa useissa tapauksissa kirjattavaksi tavalla tai toisella kirjanpitoon, ja käypien arvojen esittäminen vain liitetiedoissa ei enää jatkossa ole mahdollista. Muistilistan liitteessä 2 on tiivistetysti tuotu esiin kirjanpitolautakunnan viimeaikaisten lausuntojen pääasiallinen sisältö.

Kirjanpitolautakunta ei ole vuoden 2013 jälkeen julkaissut uusia yleisohjeita. Kirjanpitolainsäädännön muutosten myötä aiemmin julkaistut yleisohjeet ovat edelleen voimassa soveltuvien osien. Kirjanpitolautakunta on omaehtoisessa lausunnossaan 2016 / 1950 ottanut kantaa 30.12.2015 uudistetun kirjanpitolain ja sen yhteydessä muutettujen säännösten muutoksiin. Kyseisen kannanoton on tarkoitus ohjata hyvää kirjanpitotapaa ja yhtenäistää käytäntöjä.

Heinäkuun 3. päivä 2016 astui voimaan uusi arvopaperimarkkinalaki. Kyseisen lakimuutoksen vaikutukset on jätetty tämän muistilistan ulkopuolelle.

Toivomme tilinpäätöksen muistilistasta olevan apua sekä tilinpäätöksestä vastuussa oleville ja sen laatijoille että kaikille tilinpäätöstietojen käyttäjille. EY:n asiantuntijat ovat käytettävissäsi ja antavat mielellään lisätietoja käsitellyistä aiheista.

Helsingissä joulukuussa 2016  
EY



# Keskeiset säännökset

## Kirjanpitovelvollisuus, tilinpäätös ja toimintakertomus

KPL 1:1 §

Kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisia ovat 1) avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, osakeyhtiö, osuuskunta, yhdistys, säätiö ja muu yksityisoikeudellinen oikeushenkilö sekä 2) uskonnonvapauslain (453/2003) 2 luvussa tarkoitettu rekisteröity uskonnollinen yhdyskunta ja sen rekisteröity paikallisyhteisö. Kirjanpitovelvollisiin kuuluu myös momentin 1) kohdassa tarkoitettun oikeushenkilön konkurssipesä, jos se jatkaa oikeushenkilön toimintaa. Ulkomainen oikeushenkilö ei ole tässä laissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen. Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa sijaitsevan sivuliikkeen tilinpäätösasiakirjojen rekisteröimisestä säädetään kaupparekisterilain (129/1979) 17 a §:ssä.

KPL 1:1a §

Luonnollinen henkilö, maatalouden ja kalastuksen harjoittajaa lukuun ottamatta, on kirjanpitovelvollinen harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta. Kirjanpitovelvollisuus koskee myös ammatin- ja liikkeenharjoittajan toimintaa jatkavaa kuolinpesää ja konkurssipesää.

KPL 3:1 §

Tilikaudelta laaditaan tilinpäätös, joka sisältää taseen; tuloslaskelman; rahoituslaskelman, jos kirjanpitovelvollinen on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö; sekä liitetiedot.

Toimintakertomus on määritelty erilliseksi tilinpäätökseen liitettäväksi asiakirjaksi, eikä se ole pakollinen kaikille kirjanpitovelvollisille. Toimintakertomus on laadittava, jos kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemat osakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena tai se on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö tai, jos kyseessä ei ole mikro- tai pienyritys.

KPL 3:1 § ja

KPL 1:4a §

Kirjanpitovelvollinen saa jättää toimintakertomuksen laatimatta, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista tilinpäätöspäivänä (täyttää pienyrityksen kriteerit) eikä yhtiö ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö tai listautunut yhteisö:

- ▶ liikevaihto 12 000 000 euroa
- ▶ taseen loppusumma 6 000 000 euroa
- ▶ palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

OYL 8:5 §,

KILA yleisohje 12.9.2006

Osakeyhtiön on pienyritystä ja mikroyritystä lukuun ottamatta aina esitettävä liitetietoina ne toimintakertomukselta edellytetyt tiedot, jotka osakeyhtiölain perusteella on ilmoitettava.

AsOYL 10:5 §, Säätiöl 5:2 §,

Eläkesäätiöl 5:38 §, OsuuskL 6:3 §

Asunto-osakeyhtiön, osuuskunnan ja säätiön on laadittava aina toimintakertomus asunto-osakeyhtiölain perusteella.

KPL 3:1 §, KPL 3:9.2 §

Yksityinen osakeyhtiö ja osuuskunta laativat rahoituslaskelman, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on vähintään kaksi kolmesta ehdosta ylittynyt tilinpäätöspäivänä tai mikäli se on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö:

- ▶ liikevaihto 40 000 000 euroa
- ▶ taseen loppusumma 20 000 000 euroa
- ▶ palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.

Suurkonsernin konsernitilinpäätökseen sisällytetään konsernin rahoituslaskelma, jossa on annettava selvitys konsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. Sama koskee myös sellaista konsernia, jonka konserniyrityksiin kuuluu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Keskeiset säännökset	KILAn voimassaolevat yleisohjeet
KPL = Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 KPA = Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339 PMA = Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 30.12.2015/1753	▶ Henkilöstörahaston tilinpäätös ja toimintakertomus sekä arvonmääritys 11.6.2013
OYL = Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624	▶ Kirjanpidon menetelmät ja aineistot 1.2.2011
AsOYL = Asuntoosakeyhtiölaki 22.12.2009/1599	▶ Asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpito, tilinpäätös ja toimintakertomus 7.12.2010
AKYL = Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 29.4.1988/389	▶ Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella 30.9.2008
OsuusKL = Osuuskuntalaki 28.12.2001/1488	▶ Arvonlisäveron kirjaaminen 6.5.2008 ▶ Suunnitelman mukaiset poistot 16.10.2007
EläkesäätiöL = Eläkesäätiölaki 29.12.1995/1774	▶ Rahoituslaskelman laatiminen 30.1.2007 ▶ Tuloslaskelman ja taseen esittäminen 21.11.2006
TilintarkL = Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459	▶ Konsernitilinpäätöksen laatiminen 7.11.2006
EVL = Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360	▶ Ympäristöasioiden kirjaaminen, laskenta ja esittäminen tilinpäätöksessä 24.10.2006
KILA = Kirjanpitolautakunta	▶ Toimintakertomuksen laatiminen 12.9.2006
Yleisohje = Kirjanpitolautakunnan antama yleisohje VM = Valtiovarainministeriö	▶ Laskennalliset verovelat ja -saamiset 12.9.2006 ▶ Kiinteiden menojen lukeminen hyödykkeen hankintamenoon 31.1.2006
KTM = Kauppa ja teollisuusministeriö, nykyään TEM = Työvoima ja elinkeinoministeriö HE = Hallituksen esitys KonsDir = Konsernitilinpäätösdirektiivi	▶ Perustajaurakoinnin käsittely tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa 17.1.2006 ▶ Ulkomaanrahan määräisten saamisten ja velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euromääräisiksi 13.12.2005

KPL 3:13 §

Tilinpäätöstä varmentamaan laaditaan KPA 5 luvussa tarkoitetut tase ja liitetietojen erittelyt. Erittelyt eivät ole julkisia, eikä niitä ilmoiteta siten rekisteröitäviksi.

KPL 3:2 §

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riit tävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

KPL 3:3 §

Yleiset tilinpäätösperiaatteet:

- ▶ toiminnan jatkuvuus
- ▶ laatimisperiaatteiden ja -menetelmien jatkuvuus tilikaudesta toiseen
- ▶ sisältöpainotteisuus
- ▶ tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus
- ▶ tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden taseeseen
- ▶ tilikauden tuottojen ja kulujen jaksotus tilikaudelle suoriteperusteisesti
- ▶ kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus
- ▶ netottamiskielto
- ▶ tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa esitetään ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot
- ▶ myös kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Säädetyistä periaatteista saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

### Konsernitilinpäätös

KPL 6:1 §

Emoyritys on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilin päätöksen, jos se on:

- osakeyhtiö
- avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö
- avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on edellisessä kohdassa kuvattu avoin tai kommandiittiyhtiö
- osuuskunta
- muu kuin edellä kuvattu emoyritys, jos se harjoittaa liiketoimintaa.

Konsernitilinpäätöksen on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä myös muu kuin 1 momentissa tarkoitettu emoyritys, jos se harjoittaa liiketoimintaa. Velvollisuus ei koske ammatinharjoittajaa eikä liikkeenharjoittajaa. Oikeaa ja riittävää kuvaa koskevasta vaatimuksesta huolimatta konsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia pienkonsernissa, jos yksikään konserniyrityksistä ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

KPL 1:6 §  
OYL 8:12 §  
AsOYL 10:10

Konsernisuhde syntyy, kun emoyhtiöllä on määräysvalta toisessa kotimaisessa tai ulkomaisessa yhteisössä tai säätiössä. Osakeyhtiön konserniin luetaan näin ollen sen määräysvallassa olevat osakeyhtiöt, osuuskunnat, säätiöt, avoimet ja kommandiittiyhtiöt sekä yhdistykset.

KPL 1:5 §

Määräysvalta voi perustua joko äänenemmistöön tai oikeuteen nimittää tai erottaa enemmistö yhteisön hallituksesta tai muusta vastaavasta elimestä.

KPL 6:2 §

Konsernitilinpäätös on laadittava samalta päivältä kuin emoyrityksen tilinpäätös ja se käsittää:

- konsernituloslaskelman
- konsernitaseen
- konserniliitetiedot
- konsernirahoituslaskelman, mikäli kyseessä on suurkonserni tai jos konserniyrityksiin kuuluu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyhtiöiden tuloslaskelmien, taseiden ja liitetietojen yhdistelmänä.

KPL 6:2 §

Lisäksi emoyhtiön toimintakertomuksessa on annettava konsernia koskevia tietoja.

KPL 6:5 §

Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy yli kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä tai yli kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, on konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä tytäryrityksen välitilinpäätös, joka laaditaan emoyrityksen tilikauden päättymispäivälle.

Muussa tapauksessa yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman edellä mainitun välitilinpäätöksen laatimista antaen kirjanpitoasetuksen mukaiset liitetiedot.

KPL 6:19 §

Konserniyhdistelylaskelmat on säilytettävä 10 vuotta tilikauden päättymisestä.



## Poikkeukset laadintavelvollisuudessa

KPL 6:1 §

Vapautettuja konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta ovat koon perusteella emoyritykset, joiden konserniyritysten yhteenlasketuista luvuista enintään yksi kolmesta ylittyy päättäneellä ja sitä edellisellä tilikaudella tilinpäätöspäivänä:

- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 12 000 000 euroa
- taseen loppusumma 6 000 000 euroa
- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

KPL 6:1 §

Sen lisäksi ns. alakonsernit ovat vapautettuja kirjanpitolain mukaan konsernitilin päätöksen laatimisvelvollisuudesta edellyttäen, että:

- Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisena toimivalla yrityksellä on vähintään 9/10 omistusosuus alakonsernin emoyhtiössä
- alakonsernin emoyrityksen muut omistajat ovat antaneet suostumuksensa laatimatta jättämiselle
- emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään konsernitilinpäätökseen, joka laaditaan ja julkaistaan Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisena.

Edellä mainittua poikkeusta voidaan soveltaa myös silloin, vaikka alakonsernin emoyhtiön omistava yhtiö ei ole Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alainen, edellyttäen että yritys laatii konsernitilinpäätöksensä ja -toimintakertomuksensa 1) tämä yritys laatii konsernitilinpäätöksensä ja -toimintakertomuksensa a) direktiiviä noudattaen; b) direktiivin mukaisesti laadittuja konsernitilinpäätöksiä ja -toimintakertomuksia vastaavalla tavalla; c) IAS-asetuksella hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien vaatimusten mukaisesti; tai d) menetelmästä kolmansien maiden arvopapereiden liikkeeseenlaskijoiden soveltamien tilinpäätösstandardien vastaavuuden määrittämiseksi Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 2003/71/EY ja 2004/109/EY nojalla annetun komission asetuksen (EY) N:o 1569/2007 mukaisesti määritellyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja vastaavalla tavalla; sekä 2) konsernitilinpäätöksen tarkastaa tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, joka on hyväksytty sen kansallisen lainsäädännön mukaan, jonka alainen yritys on.

Vapautus ei koske julkista konserniyritystä, jonka osakkeet tai osuudet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena EUalueella.

OYL 8:9 §

AsOYL 10:8 §

Osakeyhtiölaki menee erityislakina osakeyhtiöiden osalta kirjanpitolain edelle. Osakeyhtiölain mukaan emoyhtiön on aina laadittava konsernitilinpäätös, jos se jakaa varoja osakkeen omistajille tai on julkinen osakeyhtiö. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse laatia, jos yhtiö on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella tai mikäli kyseessä on pienkonserni.

Alakonsernin emoyhtiön ei siis enää tarvitse laatia konsernitilinpäätöstä, vaikka se jakaa varojaan, jos em. kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n mukaiset edellytykset täyttyvät.

## Yleisiä säännöksiä

KPL 3:5 §

Tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava suomeksi tai ruotsiksi euromääräisenä. Jos tilinpäätös ja toimintakertomus esitetään myös muussa valuutassa, on ilmoitettava tietojen muuntamisessa käytetty kurssi.

KPL 3:6 §

Tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

KPL 3:7

Tilinpäätös ja toimintakertomus on päivättävä ja allekirjoitettava. Tilinpäätöksen allekirjoittavat hallituksen jäsenet tai vastuunalaiset yhtiömiehet ja toimitusjohtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö.



HE 89/2015	Hallituksen esityksen mukaan teknisten yksityiskohtien vaatimukset kirjanpitolaista on haluttu poistaa, ja kirjanpitovelvollisen vastuu järjestää kirjanpito ja aineiston säilytys huolellisesti ja kestäväälle pohjalle korostuu. Muun muassa KPL 3:8 § mukainen vaatimus tasekirjan sitomisesta paperimuodossa on kumottu.
TilintarkL 2:2 § & 2:4 §	<p>Tilinpäätös on tilintarkastettava, jos kyseessä on kirjanpitovelvollinen yhteisö ja säätiö, lukuun ottamatta pieniä kirjanpitovelvollisia. Pienet kirjanpitovelvolliset voivat jättää valitsematta tilintarkastajan, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▸ taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa</li> <li>▸ liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa</li> <li>▸ palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.</li> </ul> <p>Jos tilinpäätöksen vahvistamisesta päätetään yhteisön tai säätiön toimielimen kokouksessa, tilinpäätös ja toimintakertomus on annettava tilintarkastajalle viimeistään kuukautta ennen tätä kokousta.</p>
AKYL 10:8 §	Tilintarkastajan on avoimissa ja kommandiittiyhtiössä annettava kultakin tilikaudelta yhtiölle tilintarkastuskertomus viiden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.
KPL 2:10 §	Tilinpäätöksen, toimintakertomuksen, kirjanpidon, tililuettelon sekä luettelon kirjanpidoista ja aineistosta säilytysaika on 10 vuotta tilikauden päättymisestä.
KPL 3:9 §	Osakeyhtiön, avoimen ja kommandiittiyhtiön (jossa oy on vastuunalaisena yhtiömiehenä), osuuskunnan, keskinäisen vakuutusyhtiön sekä vakuutusyhdistyksen on ilmoitettava tilin päätöksensä ja toimintakertomuksensa rekisteröitäväksi kaupparekisteriin. Sama säännös koskee muita liiketoimintaa harjoittavia kirjanpitovelvollisia, jotka eivät ole pien- tai mikroyrityksiä.
	Yleinen määräaika on kuusi kuukautta tilikauden päättymisestä.
OYL 8:10 §	Osakeyhtiön on ilmoitettava tilinpäätös ja toimintakertomus rekisteröitäviksi kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. Ilmoitukseen on liitettävä jäljennös tilintarkastuskertomuksesta ja konsernitilintarkastuskertomuksesta sekä hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan kirjallinen ilmoitus tilinpäätöksen vahvistamisen päivämäärästä ja yhtiön voittoa koskevasta yhtiökokouksen päätöksestä.
KPL 3:11 §	Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen jäljennösten antamisvelvollisuus koskee kirjanpitovelvollisia, jotka ovat asumisoikeusyhtiöitä, asunto-osuuskuntia, asunto-osakeyhtiöitä tai asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) 28 luvun 2 §:ssä tarkoitettamia osakeyhtiöitä.
KPL 1:4 §	Tilikausi on 12 kuukautta. Tilinpäätösajankohdan muuttuessa se voi olla lyhyempi tai enintään 18 kuukauden pituinen. Ammatin- ja liikkeenharjoittajan tilikautena on aina kalenterivuosi, paitsi mikäli noudatetaan kahdenkertaista kirjanpitoa, jolloin tilikausi voi erota kalenterivuodesta.

# Toimintakertomus

KPL 3:1 §

Kirjanpitolain mukaan toimintakertomus on pakollinen kirjanpitovelvollisille, joiden liikkeen laskemat osakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena ja muille kirjanpitovelvollisille kuin pien- ja mikroyrityksille. Toimintakertomus on laadittava myös, mikäli kirjanpitovelvollinen on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

## Pienyrittäjä:

KPL 1:4a §

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista tilinpäätöspäivänä:

- liikevaihto 12 000 000 euroa
- taseen loppusumma 6 000 000 euroa
- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Vapautus toimintakertomuksen laatimisesta koskee vain kirjanpitolaissa edellytettyjen tietojen ilmoittamista. Lisäksi on kuitenkin huomioitava kunkin erityislain säännökset (kuten osakeyhtiölaki ja osuuskuntalaki), joiden edellyttämät toimintakertomustiedot on aina ilmoitettava. Nämä on mahdollista ilmoittaa liitetietona silloin, kun toimintakertomusta ei laadita.

## Toimintakertomuksen sisältö

KPL 3:1a §

Kun toimintakertomus laaditaan, on siinä kuvattava:

- toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta
- taloudellista tilannetta
- merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä.

Silloin kun on tarpeen yllä olevan ymmärtämiseksi, on toimintakertomukseen sisällytettävä:

- taloudelliset tunnusluvut; ja
- muut kuin taloudelliset tunnusluvut henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista.

Mikäli kirjanpitovelvollinen on velvollinen laatimaan toimintakertomuksen, on sen lisäksi esitettävä tiedot seuraavista asioista:

KPL 3:1a §

- tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen
- arvio kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä
- selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta
- tiedot sivuliikkeistä
- tiedot käypään arvon merkityistä rahoitusvälineistä
- osakeyhtiölain ja osuuskuntalain toimintakertomustiedot omien osakkeiden ja osuuksien hankinnoista ja luovutuksista; sekä
- muualla lainsäädännössä edellytetyt tiedot.

Myös toimintakertomuksen laatimiseen sovelletaan oikeiden ja riittävien tietojen vaatimusta.

Osakeyhtiön (lukuun ottamatta pien- ja mikroyritystä) on esitettävä lisäksi toimintakertomuksessa osakeyhtiölain säännöksiensä perusteella seuraavat asiat:

OYL 8:5.2 §

- hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta

OYL 8:5.3 § 1 kohta

- yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset

OYL 8:5.3 § 2 kohta

- pääomailainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko

OYL 8:5.4 §	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ tieto yhtiön ulkomaisista sivuliikkeistä</li> <li>▶ rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia omasta pääomasta.</li> </ul>
OYL 8:6.1 §	
OYL 8:6.2 §	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:
OYL 8:8 §	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ osakelajikohtaisia tietoja omista osakkeista: <ul style="list-style-type: none"> <li>yhtiön ja sen tytäryhteisöjen hallussa ja panttina olevien yhtiön ja emoyhtiön osakkeiden kokonaismäärästä sekä suhteellisista osuuksista kaikista osakkeista ja osakkeiden tuottamista äänistä tilikauden aikana yhtiölle tulleista ja pantiksi otetuista omista ja emoyhtiön osakkeista sekä niiden luovuttamisesta ja mitätöimisestä</li> </ul> </li> </ul>
OYL 8:7 § 1 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ selostus, jos yhtiöstä on tullut emoyhtiö, se on ollut vastaanottavana yhtiönä sulautumisessa tai jakautumisessa taikka se on jakautunut</li> </ul>
OYL 8:7 § 2 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ pääasiallinen sisältö maksullista osakeantia koskevasta päätöksestä</li> </ul>
OYL 8:7 § 3 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ pääasiallinen sisältö optio-oikeuksien tai muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevasta päätöksestä</li> </ul>
OYL 8:7 § 4 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ pääasialliset ehdot aikaisemmin annettuihin optio-oikeuksiin ja muihin osakkeisiin oikeuttaviin erityisiin oikeuksiin perustuvassa osakemerkinnässä</li> </ul>
OYL 8:7 § 5 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ hallituksen voimassa olevat valtuudet osakeantiin sekä optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien liikkeeseen laskemiseen.</li> </ul>
AsOYL 10:5 §	Asunto-osakeyhtiössä on aina laadittava toimintakertomus, jossa on ilmoitettava seuraavat laissa edellytetyt tiedot:
AsOYL 10:5 § 1 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ tiedot yhtiövastikkeen käytöstä, jos vastike voidaan periä eri tarkoituksiin eri perustein</li> </ul>
AsOYL 10:5 § 2 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ pääomalainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko</li> </ul>
AsOYL 10:5 § 3 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ tiedot yhtiön omaisuuteen kohdistuvista pysyvistä rasitteista ja kiinnityksistä sekä siitä, missä panttikirjat ovat</li> </ul>
AsOYL 10:5 § 4 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen</li> </ul>
AsOYL 10:5 § 5 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ tiedot talousarvion toteutumisesta sekä riittävä selvitys olennaisista poikkeamista talousarvioon nähden</li> </ul>
AsOYL 10:5 § 6 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ arvio todennäköisesti tulevasta kehityksestä; sekä</li> </ul>
AsOYL 10:5 § 7 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta.</li> </ul>
AsOYL 10:6 §	Toimintakertomuksessa on annettava selostus:
AsOYL 10:6 § 1 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ jos yhtiöstä on tullut emoyhtiö, se on ollut vastaanottavana yhtiönä sulautumisessa tai jakautumisessa taikka se on jakautunut</li> </ul>
AsOYL 10:6 § 2 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ maksullisessa tai maksuttomassa osakeannista osakeantipäätöksen pääasiallisesta sisällöstä</li> </ul>
AsOYL 10:6 § 3 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevan päätöksen pääasiallisesta sisällöstä</li> </ul>
AsOYL 10:6 § 4 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ yhtiön aikaisemmin antamiin optio-oikeuksiin ja muihin osakkeisiin oikeuttaviin erityisiin oikeuksiin perustuvan osakemerkinnän pääasiallisista ehdoista</li> </ul>
AsOYL 10:6 § 5 kohta	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ hallituksen voimassa olevista osakeantia sekä optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevista valtuutuksista.</li> </ul>
AsOYL 10:7 §	Toimintakertomuksessa on ilmoitettava yhtiön ja sen tytäryhteisöjen:
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ hallussa ja panttina olevien yhtiön ja emoyhtiön osakkeiden kokonaismäärät sekä suhteelliset osuudet kaikista osakkeista ja osakkeiden tuottamista äänistä ja huoneistot, joiden hallintaan osakkeet oikeuttavat</li> <li>▶ tilikauden aikana yhtiölle tulleet ja pantiksi otetut omat ja emoyhtiön osakkeet sekä niiden luovuttaminen ja mitätöiminen.</li> </ul>

Toimintakertomuksessa on annettava seuraavat tiedot tilikauden aikana yhtiölle tulleista, pantiksi otetuista, luovutetuista ja mitätöidyistä omista ja emoyhtiön osakkeista:

- miten osakkeet ovat tulleet yhtiölle tai miten ne on luovutettu
- osakkeiden lukumäärä ja suhteellinen osuus kaikista osakkeista maksettu vastike.

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.

*KHTyhdistys*

Toimintakertomuksissa kerrotaan yleensä yhtiön organisaatiosta pääpiirteissään sekä annetaan tietoja yhtiön johdosta ja tilintarkastajista.

Keskuskauppakamari suosittelee listaamattomien yhtiöiden hallinnoinnin kehittämiseksi ilmoittamaan mm. seuraavia tietoja toimintakertomuksessa: hallituksen työskentely (esimerkiksi hallituksen kokousten lukumäärä ja jäsenten osallistumista koskevat tiedot) hallituksen jäsenet (osakkeenomistajat saavat tietoja hallituksen jäsenistä ja toimitusjohtajasta, jos näiden henkilötiedot ilmoitetaan toimintakertomuksessa).

*KILA 2008/1830*

Kirjanpitolautakunta on antamassaan lausunnossa todennut, että asunto-osakeyhtiöiden korjaushankkeisiin liittyvien tietojen esittämisvelvollisuus tulee ratkaista tapauskohtaisesti ottaen huomioon KPL:n velvoite esittää toimintakertomuksessa tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen sekä arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä. Tyypillisesti asunto-osakeyhtiön taloudelliseen asemaan vaikuttava ja siten tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa annettava tieto on suuren korjaushankkeen osoittautuminen ennakoitua selkeästi kalliimmaksi tai halvemmaksi.

*KILA 2011/1874*

Asunto-osakeyhtiötä velvoittaa kirjanpitolain vaatimus toimintakertomuksen selkeydestä.

Kirjanpitolautakunta katsoo hyvään kirjanpitotapaan kuuluvan, ettei toimintakertomukseen sisällytetä sellaisia tietoja, jotka eivät ole tarpeen KPL 3:2.1 §:n kannalta. Mahdollisesti määrältään lukuisina ne voivat olla omiaan vaarantamaan oikean ja riittävän kuvan antamisen asuntoosakeyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

*KILA 2011/1865*

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan todennut, että asunto-osakeyhtiöissä laskennalliset oman pääoman lisäykset on aina esitettävä toimintakertomuksessa hyvin perusteltuna selvityksenä erityistä varovaisuutta noudattaen. Kun laskennallinen oman pääoman lisäys perustuu omaisuuden todennäköisen luovutushinnan arvostamiseen sen kirjanpitoarvoa olennaisesti korkeammaksi, erityisen varovaisuuden vaatimus edellyttää, että oman pääomanlisäys on perustettava toimintakertomukseen liitettävään ulkopuolisen asiantuntijan arvioon, jollei hallitus muutoin voi osoittaa lisäyksen perusteltavuutta luotettavalla tavalla.

### **Toimintakertomus konsernissa**

*KPL 6:2 §*

Emoyrityksen toimintakertomuksessa esitetään KPL 3:1 a §:ssä tarkoitetut tiedot myös konsernista.

*KonsDir 36 §*

*KILAn yleisohje 12.9.2006*

Em. kirjanpitolain säännöksen tarkoituksena on ollut se, että kirjanpitolain yksittäistä yrittystä koskevia säännöksiä sekä OYL 8:8 §:n osakeyhtiön omia osakkeita koskevien säännöksiä sovellettaisiin myös konsernista annettaviin tietoihin emoyrityksen toimintakertomuksessa.



# Tuloslaskelma

<i>KPL 5:1 §</i>	<p>Tilikaudelle kuuluvat tulot kirjataan tuloslaskelman tuotoiksi ja niistä vähennetään ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset.</p> <p>Muut menot saadaan aktivoida lain puitteissa.</p>
<i>KPL 4:1 §</i>	<p>Liikevaihtoon luetaan tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot, joista on vähennetty myönnettyt alennukset sekä arvonalisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. Liikevaihtoon tulee merkitä kirjanpitovelvollisen varsinaisesta toiminnasta saadut myyntitulot.</p>
<i>KILA 2005/1761</i>	<p>Muita kuin välittömästi myynnin määrään perustuvia veroja ei vähennetä liikevaihdosta. Näin ollen esimerkiksi myyntirahdit, provisiot ja luottotappiot esitetään liike toiminnan muissa kuluissa. Myös jätEVERO ja muut valmisteveron luonteiset erät tulee esittää liiketoiminnan muina kuluina.</p>
<i>KILA 1999/1572 ja KILA 2004/1735</i>	<p>Vaihto-omaisuuden myynnistä saadut vastikkeet kirjataan liikevaihtoon.</p>
<i>KILA yleisohje 13.12.2005</i>	<p>Tilikauden aikana ulkomaanrahan määräisten myyntisaamisten maksusuoritusten yhteydessä realisoituneet kurssierot kirjataan viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa pääsääntöisesti myyntituottojen oikaisueroiksi. Tilinpäätökseen kirjattujen realisoitumattomien kurssivoittojen ja -tappioiden käsittely myyntisaamisten osalta on vastaava.</p>
<i>KILA yleisohje 16.10.2007</i>	<p>Liiketoiminnan muihin tuottoihin luetaan kaikki sellaiset tuottoerät, joilla on yhteyttä kirjanpitovelvollisen suoritustuotantoon, mutta ne eivät kuitenkaan kuulu varsinaiseen toimintaan, kuten esim. käyttöomaisuuden myyntivoitot.</p>
<i>KILA 2011/1875</i>	<p>Sellaiset sähköverkon liittymismaksut, jotka ovat siirtokelpoisia, mutta eivät palautettavia, tulee kirjata sähköverkkoyhtiön tuloslaskelmaan tuotoiksi. Liittymismaksut ovat maksun suorittajalle lopullisia korvauksia liittymisestä jakeluverkkoon. Varsinaisesta verkkopalvelusta kuten sähkönsiirrosta liittyjää laskutetaan erikseen.</p>
<i>KILA 1999/1573</i>	<p>Ostoihin merkitään varsinaisen vaihtoomaisuuden hankintamenon lisäksi vaihtoomaisuuden hankintaan liittyvät muut muuttuvat menot, kuten esimerkiksi ostorahdit ja muut kuljetuskustannukset.</p>
<i>KILA 1999/1573</i>	<p>Ulkopuolisiin palveluihin sisällytetään välittömästi valmistukseen (suoritetuotantoon) liittyvät palvelumenot, esimerkiksi alihankinnat ja kulut työvoiman vuokrauksesta.</p>
<i>KILA 2008/1813</i>	<p>Kirjanpitovelvollisen varsinaiseen palvelutoimintaan suoraan liittyvät ulkopuolisille maksetut kuluerät merkitään tuloslaskelman kohtaan "Ulkopuoliset palvelut".</p> <p>Jos kyseessä ei ole palvelu tai työsuorituksen alihankinta, mutta kulut liittyvät varsinaiseen palvelutoimintaan, on kyse aine ja tarvikeostoista.</p>
<i>KILA 1999/1586</i>	<p>Henkilöstökuluihin tulee sisällyttää vain palkat ja niihin verrattavat kulut sekä palkan perusteella määräytyvät henkilösivukulut, kuten sosiaaliturvamaksut, pakolliset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut sekä vapaaehtoiset ja lakisääteiset eläkekulut.</p>

KILA 2013/1903

Laki yleisradioverosta tuli voimaan 1.1.2013. Yleisradiovero on porrastettu yhtiön tulon mukaisesti. Maksimivero, 3000 e, tulee maksettavaksi, mikäli yhteisön verovuoden verotettava tulo on vähintään 867 142 euroa. Yleisradiovero merkitään tuloslaskelmassa liike-toiminnan muihin kuluihin.

KILA toteaa, että suoriteperusteisuus on pääsääntö tilinpäätöksen laadinnassa, mutta tilanteessa, jossa maksuunpantujen ennakoiden määrä eroaa vain vähäisesti veron lopullisesta määrästä, saadaan yleisradiovero merkitä tilikauden kuluksi maksuunpantujen ennakoiden ja mahdollisten ennakon täydennysten suuruisena ilman, että lopullista veron määrää tulisi laskea suoriteperustetta vastaavalla tavalla. Mikäli puolestaan yleisradioveron ennakon maksu osoittautuu perusteettomaksi esimerkiksi tilikauden tappiollisuuden vuoksi, merkitään maksettu määrä liiketoiminnan muiden kulujen vähennykseksi ja toisaalta siirtosaataviin.

KILA 2010/1854

Tuloslaskelman järjestys kuvastaa ajatusta siitä, että kulu merkitään sitä ylemmäksi tulos laskelmassa, mitä välittömämpi on sen yhteys ulkopuoliselle luovutettavien hyödykkeiden aikaansaamiseen asianomaisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa. Kuljetus ja kaivinkoneyrityksen kohdalla kulut polttoaineista ja renkaista merkitään tuloslaskelmassa kohtaan "Aineet, tarvikkeet ja tavarat". Huolto ja korjauspalvelut sekä tiemaksut ja lauttamaksut kyseisellä toimialalla merkitään tuloslaskelmassa "Ulkopuolisiin palveluihin". Ajoneuvovakuutukset ja -verot sekä katsastusmaksut kuuluvat nimikkeeseen "Liiketoiminnan muut kulut".

KPL 5:13 §

Arvonlennuksia on tehtävä pysyviin vastaaviin kuuluvista hyödykkeistä tai sijoituksista, jos niiden todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistama tonta hankintamenoa pienempi.

KPL 4:2 § (kumottu)

Uudistetussa kirjanpitolaissa ei ole enää satunnaisten erien käsitettä. Tyypillisesti aiemmin esimerkiksi konserniavustukset on esitetty satunnaisissa erissä. Näiden uusi esittämispaikka on nähtävissä uuden kirjanpitoasetuksen mukaisessa tuloslaskelmakaavassa.

### Vastaiset menot ja menetykset

KPL 5:14 §

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

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

Menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan kuluksi ja taseeseen siirtovelaksi niiden toden näköiseen määrään. Jos menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, merkitään menot ja menetykset taseen pakollisiin varauksiin enintään niiden todennäköiseen määrään.

### Suunnitelman mukaiset poistot

KPL 5:5 §

Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi:

KILA yleisohje 16.10.2007

- ▶ yleensä tasapoisto tai menojäännöspoisto hankintamenosta hyödykkeen taloudelliselle pitoajalle jaksotettuna
- ▶ pienillä kirjanpitovelvollisilla voidaan yleensä poistosuunnitelmana käyttää EVL:n mukaista menojäännöspoistomenetelmää.

KPL 5:12 §

Suunnitelman ylittävät poistot ovat mahdollisia, jos siihen on verotusperusteinen syy. Tämän perusteella veropoistot voivat ylittää suunnitelman mukaiset poistot. Suunnitelman mukaiset poistot ylittävät tai alittavat poistot esitetään poistoeron lisäyksenä tai

vähennyksenä tuloslaskelman kohdassa tilinpäätössiirrot. Poistoeroa saa purkaa enintään tilikauden suunnitelmapoistojen verran.

KPL 5:12 §

KILA yleisohje 16.10.2007

KILA 2007/1805

Mikäli kirjanpitovelvollisen toiminta perustuu kiinteistön hallintaan tai kyseessä on ammatin harjoittaja, pysyvien vastaavien hankintamenoa voidaan poistaa ilman ennalta laadittua suunnitelmaa. Tällaiset hyödykkeet on kuitenkin aina poistettava vaikutusaikanaan, jolla tarkoitetaan käytännössä enintään hyödykkeen teknistaloudellista käyttöaikaa.

Vaatus pitää sisällään pysyvien vastaavien yliarvostuksen kiellon; jos hyödykkeen tosi asiallisen arvon havaitaan jääneen poistamatta olevaa hankintamenoa alemmalle tasolle, on vähennettävä riittävän suuruinen poisto tai poikkeustilanteessa tehtävä arvonalennus kirjaus. Poistojen tekemisessä on edellytetty, että edellä tarkoitettujen kirjanpito velvolliset noudattavat poistojen vähentämisessä jatkuvuutta ja johdonmukaisuutta.

KILA 2008/1830

Kiinteistöosakeyhtiö, johon sovelletaan OYL:ia, ei harjoita toimintaansa sellaisessa yhteisömuodossa, johon voidaan soveltaa KPL 5:12.2 §:ää. Hakija on siten velvollinen poistamaan pysyvien vastaavien hankintamenoja KPL 5:5 §:n mukaisesti suunnitelman mukaan poistoina kuluiksi. Kirjanpitovelvollisen kriittinen taseasema ei ole hyväksyttävä peruste jättää suunnitelmapoistot tekemättä.

KILA 2010/1847

Keskinäinen kiinteistöyhtiö saa KPL 5:12.2 §:n nojalla poistaa pysyvien vastaavien hankintamenoja ja muut pitkävaikutteiset menot niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa. Edellä todettu soveltuu sekä asunto-osakeyhtiölain että osake yhtiölain alaisiin keskinäisiin kiinteistöosakeyhtiöihin.

### Hankintamenojen määrittely

KPL 4:5 §

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoon siltä osin, kuin nämä menot kohdistuvat tuotantojaksoon. Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta saadaan lukea hankintamenoon. Korkojen aktivoinnin on aina perustuttava todelliseen korkomenoon, joten laskennallisia korkoja ei saada aktivoida.

### Kiinteiden menojen aktivointi

Kiinteiden menojen aktivointien edellytyksiä ovat muun muassa:

KILA yleisohje 31.1.2006

- ▶ kirjanpitovelvollisella on toimiva ja systemaattinen tuotekohtainen kustannuslaskentajärjestelmä, joka on voitava täsmäyttää liikekirjanpitoon
- ▶ hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen muuttuvat menot käsittävään hankintamenoon verrattuna
- ▶ jatkuvuuden periaatteen mukaisesti valittua hankintamenojen määrittelyperiaatetta noudatetaan tilikaudesta toiseen.

Yksittäistuotantona omaan käyttöön valmistetun pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen osalta erillinen kustannuslaskelma voi kuitenkin olla riittävä hankintameno todentamiseen.

### Valmistusasteen mukainen tuloutus

KILA yleisohje 30.09.2008

Pitkäaikaishankkeen valmistusajan vähimmäiskestolle ei voida asettaa ehdottoman tarkkaa aikarajaa, vaikka lain perusteluissa esitetään kestoajaksi vähintään yhtä vuotta.

Pitkäaikaishankkeen rahamääräiselle arvolle ei voida asettaa yleisesti vähimmäisrajaa, mutta sen tulee olla olennainen kirjanpito velvollisen liikevaihtoon verrattuna.

Hankkeen kestoajan ja rahamääräisen laajuuden lisäksi pitkäaikaishankkeelle on tunnusomaista, että hankkeen edistymistä seurataan erillisen projektikustannus laskennan avulla. Kirjanpito velvollisen kokemukseen perustuva, luotettava hanke kohtainen

projektikustannuslaskenta on käytännössä välttämätön edellytys valmistusasteen mukaisen tuloutustavan soveltamiselle.

*KPL 5:4 §*

Hankkeiden osatuloutus on mahdollista mikäli:

- ▶ erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa
- ▶ samaa tuloutusperiaatetta käytetään kaikissa projekteissa
- ▶ osatuloutus tehdään myös välitilinpäätöksissä
- ▶ olennaisuuden periaatetta noudattaen vähäiset hankkeet mahdollista tulouttaa luovutuksen mukaan
- ▶ valittua kirjaamistapaa sovelletaan tilikaudesta toiseen
- ▶ toimiva ja systemaattinen projektikustannuslaskenta, jolloin luotettavalla tavalla on pystyttävä selvittämään tai arvioimaan
  - ▶ hankkeen kokonaistulot ja -menot mukaan lukien takuuajaiset menot
  - ▶ hankkeen tilinpäätöspäivänä suoriteperusteisesti toteutuneet menot
  - ▶ hankkeen valmiusaste tilinpäätöspäivänä.

*KILA yleisohje 30.9.2008*

*KILA 2010/1851*

Kirjanpitovelvollinen voi siirtyä osatuloutuksesta luovutushetken mukaiseen tuloutukseen, esimerkiksi perustajaurakoinnin osalta, ja jatkaa muussa toiminnassaan KPL 5:4 §:n soveltamista. Jos kirjanpitovelvollinen noudattaa selkeästi perusteltavissa olevaa luokittelua liiketoimintansa suoritteiden välillä, ei KPL 5:4 §:stä seuraa, että tulouttamismenettelyn olisi oltava samanlainen kaikkien suoritteiden osalta. Tällaisen luokittelun tulee kuitenkin olla ajallisesti pysyväisluonteinen.



# Tuloslaskelmakaavat

Tuloslaskelma voidaan laatia joko KPA 1:1 §:n mukaan kululajikohtaisesti tai KPA 1:2 §:n mukaan toimintokohtaisesti. Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma laaditaan KPA 1:3 §:n mukaan. Kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan tuloslaskelma laaditaan KPA 1:4 §:n mukaan.

KPA 1:9 §

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 tarkoitettua oikeaa ja riittävää kuvaa.

Tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi.

KPA 1:11 §

Jos tuloslaskelman yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, on nimike jätettävä pois tuloslaskelmasta.

## Lyhennetty tuloslaskelma

KPA 1:10 §

Tuloslaskelma saadaan esittää yhdistelemällä kirjanpitoasetuksen pitkän tuloslaskelma kaavan sisällä olevia eriä, jos niiden yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan. Kululaji- tai toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa on kuitenkin esitettävä liikevaihto ja tilikauden voitto (tappio) sekä kaavaan isoin kirjaimin kirjoitetut välisummat.

KILA yleisohje 21.11.2006

Vähämerkityksellisyyttä tulee kuitenkin tulkita suppeasti. Epäselvässä tai tulkinnanvaraisessa tilanteessa yhdistelemistä ei tule tehdä. Esittämistavan selkeyttä tulee arvioida tilinpäätöksen hyväksikäyttäjän näkökulmasta.

KPA 1:10 §

KPA 1:10 §:n mukaisessa tuloslaskelmassa on aina esitettävä vähintään seuraavat erät:

<b>TULOSLASKELMA</b>	<b>Tilikausi</b>	<b>Edellinen tilikausi</b>
LIIVEVAIHTO	0,00	0,00
LIIVEVOITTO (TAPPIO)	0,00	0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILIN PÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	0,00	0,00
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)	0,00	0,00

## Pien- ja mikroyrityksenlyhennetty tuloslaskelma

Pienyrityksen tuloslaskelma on laadittava PMA:n kululajikohtaisen (asetuksen liite I) tai toimintokohtaisen (asetuksen liite II) kaavan mukaisesti. Pienyritys saa kuitenkin esittää I liitteessä säädetyt 1–5 kohdat ja II liitteessä säädetyt 1–3 ja 6 kohdat yhdistettynä ”Bruttotulos” -nimiseksi eräksi. Mikroyritys laatii tuloslaskelman vastaavasti, mutta se saa jättää esittämättä kaavassa kirjaimin merkityt alakohdat.

Kiinteistökaava on PMA liitteessä III ja yhdistys- ja säätiökaava liitteessä IV.

TULOSLASKELMA	Tilikausi	Edellinen tilikausi
1–5 BRUTTOTULOS	0,00	0,00
6. Henkilöstökulut	0,00	0,00
a) Palkat ja palkkiot	0,00	0,00
b) Henkilösivukulut	0,00	0,00
ba) Eläkekulut	0,00	0,00
b6) Muut henkilösivukulut	0,00	0,00
Poistot ja arvonalentumiset	0,00	0,00
a) Suunnitelman mukaiset poistot	0,00	0,00
b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	0,00	0,00
c) Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset	0,00	0,00
8. Liiketoiminnan muut kulut	0,00	0,00
9. LIIKEVOITTO (TAPPIO)	0,00	0,00
10. Rahoitustuotot ja -kulut	+0,00	+0,00
a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	+0,00	+0,00
b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyriksissä	+0,00	+0,00
c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista, erikseen samaan konserniin kuuluilta yrityksiltä saadut	+0,00	+0,00
d) Muut korko- ja rahoitustuotot, erikseen samaan konserniin kuuluilta yrityksiltä saadut	+0,00	+0,00
e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	+0,00	+0,00
f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	+0,00	+0,00
g) Korkokulut ja muut rahoituskulut, erikseen samaan konserniin kuuluville yrityksille	+0,00	+0,00
11.VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	0,00	0,00
12. Tilinpäätössiirrot	+0,00	+0,00
a) Poistoeron muutos	+0,00	+0,00
b) Verotusperusteisten varausten muutos	+0,00	+0,00
c) Konserniavustus	+0,00	+0,00
13. Tuloverot	0,00	0,00
14. Muut välittömät verot	0,00	0,00
15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)	0,00	0,00

## Kulujakohtainen tuloslaskelma (KPA 1:1 § / KILA)

TULOSLASKELMA	Tilikausi		Edellinen tilikausi	
LIKEVAIHTO		0,00		0,00
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys ()		+/- 0,00		+/- 0,00
Valmistus omaan käyttöön (+)		0,00		0,00
Liiketoiminnan muut tuotot		0,00		0,00
Materiaalit ja palvelut				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	0,00		0,00	
Varastojen lisäys () tai vähennys (+)	+/- 0,00		+/- 0,00	
Ulkopuoliset palvelut	0,00	-0,00	0,00	-0,00
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	0,00		0,00	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	0,00		0,00	
Muut henkilösivukulut	0,00	-0,00	0,00	-0,00
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	0,00		0,00	
Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset	0,00	-0,00	0,00	-0,00
Liiketoiminnan muut kulut		-0,00		-0,00
LIKEVOITTO (TAPPIO)		0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut				
Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot osuuksista omistusyhteisyrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista	0,00			
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Muut korko ja rahoitustuotot				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	-0,00		-0,00	
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	-0,00		0,00	
Korkokulut ja muut rahoituskulut				
Saman konsernin yrityksille	-0,00		-0,00	
Muille	-0,00	+/-0,00	-0,00	+/-0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖS SIIRTOJA JA VEROJA		0,00		0,00
Tilinpäätössiirrot				
Poistoeron lisäys () tai vähennys (+)	+/-0,00		-0,00	
Verotusperusteisten varausten lisäys ()tai vähennys (+)	+/-0,00	+/-0,00	-0,00	+/-0,00
Konserniavustus	+/-0,00	+/-0,00	-0,00	+/-0,00
Tuloverot				
Tilikauden verot	-0,00		-0,00	
Muut välittömät verot		-0,00		-0,00
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)		0,00		0,00

KILA yleisohje 21.11.2006

Kululajikohtainen tuloslaskelma saadaan vaihtoehtoisesti esittää ilman etusarakkeita vähennyslaskumuodossa. Myös tällöin tuloslaskelmaan tulee merkitä seuraavat välisummat:

- materiaalit ja palvelut yhteensä
- henkilöstökulut yhteensä
- poistot ja arvonalentumiset yhteensä
- rahoitustuotot ja -kulut yhteensä
- tilinpäätössiirrot yhteensä.

### Toimintokohtainen tuloslaskelma (KPA 1:2 § / KILA)

KILA yleisohje 21.11.2006

Toimintokohtainen tuloslaskelma saadaan vaihtoehtoisesti esittää ilman etusarakkeita vähennyslaskumuodossa. Myös tällöin tuloslaskelmaan tulee merkitä seuraavat välisummat:

- rahoitustuotot ja -kulut yhteensä
- tilinpäätössiirrot yhteensä.

TULOSLASKELMA	Tilikausi		Edellinen tilikausi	
LIIVEVAIHTO		0,00		0,00
Hankinnan ja valmistuksen kulut		-0,00		-0,00
Bruttokate		0,00		0,00
Myynnin ja markkinoinnin kulut		-0,00		-0,00
Hallinnon kulut		-0,00		-0,00
Liiketoiminnan muut tuotot		0,00		0,00
Liiketoiminnan muut kulut		-0,00		-0,00
LIIVEVOITTO (TAPPIO)		0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut				
Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot osuuksista omistusyhteisyrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Muut korko ja rahoitustuotot				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	-0,00		-0,00	
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	-0,00		-0,00	
Korkokulut ja muut rahoituskulut				
Saman konsernin yrityksille	-0,00		-0,00	
Muille	-0,00	+/-0,00	-0,00	+/-0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA		0,00		0,00
Tilinpäätössiirrot				
Poistoeron lisäys () tai vähennys (+)	+/-0,00		+/-0,00	
Verotusperusteisten varausten lisäys ()tai vähennys (+)	+/-0,00	+/-0,00	+/-0,00	+/-0,00
Konserniavustus	+/-0,00	+/-0,00	+/-0,00	+/-0,00
Tuloverot				
Tilikauden verot	-0,00		-0,00	
Muut välittömät verot		-0,00		-0,00
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)		-0,00		-0,00



## Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma (KPA 1:3 §/ KILA)

TULOSLASKELMA	Tilikausi		Edellinen tilikausi	
Varsinainen toiminta				
Tuotot		0,00		0,00
Kulut				
Henkilöstökulut	0,00		0,00	
Poistot	0,00		0,00	
Muut kulut	0,00	- 0,00	0,00	0,00
Tuotto/Kulujäämä		0,00	0,00	
Varainhankinta				
Tuotot	0,00	0,00		
Kulut	- 0,00	+/- 0,00	- 0,00	0,00
Tuotto/Kulujäämä		0,00		0,00
Sijoitus- ja rahoitustoiminta				
Tuotot	0,00		0,00	
Kulut	- 0,00	+/- 0,00	- 0,00	0,00
Tuotto/Kulujäämä	0,00			0,00
Yleisavustukset	0,00			0,00
Tilikauden tulos	0,00			0,00
Tilinpäätössiirrot				
Poistoeron muutos	-/+0,00	-/+0,00		
Verotusperusteisten varausten muutos	-/+0,00	-/+ 0,00	-/+0,00	0,00
Konserniavustus	-/+0,00	-/+ 0,00	-/+0,00	0,00
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	0,00			0,00

KILA 2001/1657

Aatteellisen yhteisön tai säätiön varsinainen toiminta on yhteisön tai säätiön säännöissä tai yhtiöjärjestyksessä mainitun tarkoituksen toteuttamista.

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 toimialoittain tuloslaskelmassa tai sen liitteenä. Liiketoiminnasta saadaan ilmoittaa vain sen tuottojen ja kulujen summat, jolloin tuloslaskelmaan on liitettävä liiketoiminnasta laadittu erillinen tuloslaskelma.

Aatteellisen yhteisön tai säätiön varainhankinnan sekä rahoitus ja sijoitustoiminnan ryhmäkohtaiset tuotto ja kuluerät on hyvän kirjanpitoavan mukaista esittää tuloslaskelmassa omina summasaldoinaan.

Milloin aatteellisen yhteisön tai säätiön toiminta perustuu pääasiassa kiinteistön hallintaan, voidaan käyttää KPA 1:4 §:n mukaista kaavaa, mikäli se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Samoin tuloslaskelma saadaan laatia 1 §:n kululajikohtaisen tai 2 §:n toimintokohtaisen kaavan mukaisesti. Näissä tapauksissa on liitetietona eriteltävä seuraaviin ryhmiin kohdistuvat tuotot ja kulut: 1) varsinainen toiminta 2) varainhankinta 3) sijoitus- ja rahoitustoiminta sekä 4) yleisavustukset.

**Kiinteistön tuloslaskelma**

Osakeyhtiölakia soveltavat kiinteistöosakeyhtiöt ja muut yhteisöt eivät ole oikeutettuja käyttämään kiinteistökaavaa. Näiden yhtiöiden tulee käyttää sovellettua liikekaavaa.

Asunto-osakeyhtiössä voidaan käyttää kaikkien osakkaiden suostumuksella myös tätä liikekaavaa (KPA 1:4 §). Lähtökohtaisesti ne käyttävät kiinteistökaavaa. Seuraavana on kiinteistön tuloslaskelmakaava (kiinteistökaava).

**Kiinteistön tuloslaskelma (KPA 1:4 §/ KILA yleisohje 7.12.2010)**

KIINTEISTÖNTULOSLASKELMA	Tilikausi		Edellinen tilikausi	
Kiinteistön tuotot				
Vastikkeet				
Hoitovastikkeet	0,00		0,00	
Hankeosuussuoritukset	0,00		0,00	
Kulutusperusteiset vastikkeet	0,00		0,00	
Erityisvastikkeet	0,00		0,00	
./ Rahastoidut vastikkeet	-0,00	0,00	-0,00	0,00
Vuokrat		0,00		0,00
Käyttökorvaukset		0,00		0,00
Muut kiinteistön tuotot		0,00		0,00
Kiinteistön tuotot yhteensä		0,00		0,00
Luottotappiot ja oikaisuerät		+/- 0,00		+/- 0,00
Kiinteistön hoitokulut				
Henkilöstökulut		-0,00		-0,00
Hallinto		-0,00		-0,00
Käyttö ja huolto		-0,00		-0,00
Ulkoalueiden hoito		-0,00		-0,00
Siivous		-0,00		-0,00
Lämmitys		0,00		-0,00
Vesi ja jätevesi		-0,00		-0,00
Sähkö ja kaasu		-0,00		-0,00
Jätehuolto		-0,00		-0,00
Vahinkovakuutukset		-0,00		-0,00
Vuokrat		-0,00		-0,00
Kiinteistövero		-0,00		-0,00
Korjaukset	0,00		0,00	
./ Saadut korvaukset	-0,00		-0,00	
./ Saadut avustukset	-0,00		-0,00	
./ Aktivoinnit taseeseen	-0,00		-0,00	-0,00
Muut hoitokulut			-0,00	-0,00
Oman käytön arvonlisävero			-0,00	-0,00
Kiinteistön hoitokulut yhteensä			0,00	0,00
HOITOKATE			+/-0,00	+/-0,00

KIINTEISTÖNTULOSLASKELMA	Tilikausi	Edellinen tilikausi
Poistot ja arvonalentumiset		
Rakennuksista ja rakennelmista	0,00	0,00
Koneista ja kalustosta	0,00	0,00
Muista pitkävaikutteisista menoista	0,00	0,00
Poistot ja arvonalentumiset yhteensä	- 0,00	- 0,00
Rahoitustuotot ja -kulut		
Osinkotuotot	0,00	0,00
Korkotuotot	0,00	0,00
Muut rahoitustuotot		
Pääomavastikkeet	0,00	0,00
./ Rahastoidut vastikkeet	0,00 0,00	0,00 0,00
Lainaosuussuoritukset	0,00	0,00
./ Rahastoidut osuudet	0,00 0,00	0,00 0,00
Muut rahoitustuotot	0,00	0,00
Korkokulut	0,00	0,00
Muut rahoituskulut	0,00	0,00
Rahoitustuotot ja -kulut yhteensä	+/- 0,00	+/- 0,00
VOITTO (TAPPIO)		
ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA	+ / 0,00	+ / 0,00
Tilinpäätössiirrot		
Poistoeron muutos	+ / 0,00	+ / 0,00
Verotusperusteisten varausten muutos	+ / 0,00	+ / 0,00
Konserniavustus	+ / 0,00	+ / 0,00
Tilinpäätössiirrot yhteensä	+/- 0,00	+/- 0,00
Välittömät verot	0,00	0,00
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO) /		
YLIJÄÄMÄ (ALIJÄÄMÄ)	+ / 0,00	+ / 0,00

# Tase

## Vastaavaa

KPL 4:3 §

Taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia.

KPL 5:5a §

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien ja tavaramerkkien sekä muiden vastaavien oikeuksien hankintameno on aktivoitava, jos oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Jos kirjanpitovelvollinen on itse luonut 1 momentissa tarkoitetun aineettoman oikeuden, sen hankintameno saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen edellyttäen, että oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan.

KPL 5:7 §

Menot yrityksen perustamisesta kirjataan tilikauden kuluksi.

KPL 5:8 §

Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi. Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Kehittämismenoja ei saada aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina. Jos kehittämismenoja on aktivoitu, ei aktivoinnista vielä kuluksi kirjaamatonta määrää saada jakaa tilikauden tuloksesta, voittovaroista tai muista jakokelpoisista rahastoista kirjanpitovelvollisessa, joka on: 1) osakeyhtiö tai muussa laissa osakeyhtiölain noudattamiseen velvoitettu yhteisö 2) sellainen avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä tai 3) osuuskunta tai muussa laissa osuuskuntalain noudattamiseen velvoitettu yhteisö.

KPL 5:9 §

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida. Aktivoidu liikearvo on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on liikearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

KPL 5:10 §

Lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseenlaskusta 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.

KPL 5:11 §

Muut aktivoidut pitkäaikaiset menot on poistettava enintään suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan.

Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

KILA 2012/1898

KILA toteaa, että fuusioerotuksen kohdistaminen vastaanottavassa yhtiössä taseelle rakennuksiin ja maaalueille niiden käypien arvojen suhteessa on hyvän kirjanpito-tavan mukaista, edellyttäen, että noudatetaan varovaisuuden periaatetta ja huomioidaan tulontuotto-odotukset. Kohdistamattomaksi jäävä osa fuusioerotuksesta poistetaan

KPL 5:1 §:n mukaisesti. Laskennallisten verovelkojen ja saamisten merkitseminen taseeseen ja tuloslaskelmaa on vapaaehtoista kirjanpito-velvollisen erillistilinpäätöksessä.

Jollei laskennallisia verovelkoja tai saamia ole merkitty tuloslaskelmaan tai taseeseen, ja ne ovat olennaisia, on ne esitettävä liitetiedoissa.

- KPL 5:17 §* Pysyviin vastaaviin kuuluvaan maa tai vesialueeseen tai arvopaperiin voidaan tietyin edellytyksin tehdä arvon korotus, joka merkitään vastaeränä arvonkorotusrahastoon. Arvonkorotus on peruutettava, mikäli se osoittautuu aiheettomaksi.
- KILA 2012/1883* Kun pysyvien vastaavien erään kuuluvan toimitilarakennuksen käyttötarkoitus muuttuu yhtiön liiketoimintakäytöstä myyntitarkoitukseen ja tasearvo on saatavaa myyntihintaa korkeampi, tulee tehdä KPL 5:13 §:n mukainen arvon alennus. Lisäpoistoa ei voida tällaisessa tapauksessa tehdä, koska myynnin jälkeen rakennukseen ei liity enää tulonodotuksia. Pelkästään ulkopuolinen arvio kiinteistön arvosta ei riitä arvonalentumisen määrän perustaksi.
- Ulkopuolisen arvion lisäksi tulee huomioida muut tosiseikat, joilla kirjanpitovelvollinen voi arvioida tulontuottamis kyvyn alentumisen pysyvyyttä.
- KILA 2012/1887* Muihin pitkävaikutteisiin menoihin voidaan aktivoida myyntiprovisiot siltä osin, kuin ne tuottavat tuloa tulevien tilikausien aikana. Jos tämä tulontuotto on epävarmaa, myyntiprovisiot on kirjattava kuluksi. Kirjanpitovelvollisen on tehtävä laskelma siitä, miltä osin myyntiprovisiot tuottavat tuloa tulevina tilikausina, ja liittää tilauskohtainen laskelma tosittien liitteeksi.
- KPL 5:6 §* Vaihto-omaisuushyödykkeet merkitään taseeseen hankintamenoon tai sitä alempaan todennäköiseen jälleenhankintamenoon tai luovutushintaan (hyödykekohtainen arvostus).
- KILA yleisohje 30.9.2008* Valmistusasteen mukaista tuottoa vastaava saaminen kirjataan taseen vaihtuviin vastaaviin siirtosaamisina tai KPA 1:9 §:n edellyttämällä tavalla yksityiskohtaisemmin esitettäessä esimerkiksi "Hankesaamiset" nimisenä eränä.
- KPL 5:5 § ja 6 §* Vähäiset käyttöomaisuuteen sekä vaihtoomaisuuteen sisältyvät erät, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti, saadaan merkitä taseeseen samansuuruisina tilikaudesta toiseen tietyin edellytyksin.
- KILA 2011/1869* Kirjanpitolautakunta on muuttanut aiempaa kantaansa tapauksessa, jolloin kirjanpitovelvollisen varsinaiseen toimintaan kuuluu saatavien perintä. Tällöin saatava salkku merkitään taseen vaihtuvienvastaavien vaihto-omaisuuden erään "muu vaihto-omaisuus" ja ostetuista saatavista perityt tuotot liikevaihtoon.
- KPL 5:2 §*  
*KILA 2008/1827* Saamiset merkitään taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit merkitään taseeseen hankintamenoon tai sitä alhaisempaan todennäköiseen luovutushintaan (arvopaperikohtainen arvostus).
- KPL 5:2a & 5:2b* Johdannaissopimukset ja muut rahoitusvälineet sekä sijoituskiinteistöt voidaan merkitä käypään arvoon, jolloin merkitsemisessä ja esittämisessä käytetään IAS-asetuksella hyväksytyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja sekä KPL 5:2a 2. ja 3. momenttia. Käypään arvoon arvostaminen ei koske mikroyrityksiä.
- KILA 2012/1895* Vertaisvaluutat ovat syntyneet digitaalisen kaupankäynnin ja tekniikan kehityksen myötä. Vertaisvaluuttaa voidaan luonnehtia käyttäjiensä väliseen sopimukseen perustuvaksi hyödykkeeksi. Kirjanpitolautakunnan mukaan niin kauan, kuin vertaisvaluuttavälineen käyttö on vakiintumatonta, eikä väline myöskään ole Suomessa virallinen maksuväline sitä ei tule käsitellä virallisena rahana (euro). Vertaisvaluuttaa ei tule kirjata "Rahat ja pankkisaamiset" -erään, eikä myöskään pankkisaamiseksi. Kirjanpitooikeudellisesti vertaisvaluutta on eri asemassa kuin virallinen raha (euro).

KILA pitää perusteltuna tällaisen vertaisvaluuttaerän käsittelemistä vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopaperien pääryhmässä sijoitettuna nimikkeeseen "Muut arvopaperit". Vertaisvaluutan kirjanpitoon merkittävä määrä pohjautuu yleensä niiden käypiin arvoihin. Ne, joilla liiketoimintana on vertaisvaluutan vaihdanta, myynti, ostaminen tai mahdollisesti liikkeenlasku merkitsevät vertaisvaluuttaerät vaihtoomaisuuden "Muu vaihto-omaisuus" erään.

KILA 2011/1880

KILA:n mukaan KPL 5:13 §:n sisältämä periaate (arvonlennusten tulosvaikutteinen vähentäminen) on perusta pakottavaan tulosvaikutteiseen kirjaamisvelvollisuuteen myös markkina-arvoon arvostavan kirjanpitovelvollisen kohdalla. Mikäli tehty arvonalentuminen myöhemmin perutaan, kirjataan tulos vaikutus arvonalentumiseen saakka kulukirjauksen oikaisuna ja ylimenevä osa käyvän arvon rahastoon.

### Vastattavaa

Omaan pääomaan sisältyy ensimmäisenä nimikkeenä osake, osuus tai muu vastaava pääoma. Muut oman pääoman erät ovat ylikurssirahasto, arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto sekä muut rahastot, jonka alakohdat muodostuvat vararahastosta, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaisista rahastoista ja muista rahastoista. Muista rahastoista mainittakoon esimerkkinä sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto. Muiden yhteisömuotojen ja säätiöiden tulee esittää oman pääoman erät soveltuvin osin kaavaa noudattaen.

KILA yleisohje 21.11.2006

Kumotun osakeyhtiölain (734/1978) mukaiset vararahasto ja ylikurssirahasto ovat nykyisessä osakeyhtiölaissa tarkoitettua sidottua omaa pääomaa. Nykyisin voimassa olevan OYL:n mukaan niitä ei enää voi kerryttää, ellei kerryttäminen perustu – lainsäädännön yleisiä voimaantulovaikutuksia vastaavalla tavalla – kumotun osakeyhtiölain aikana tehtyyn päätökseen, jossa on lain sallimalla tavalla nimenomaisesti määrätty asianomainen erä merkittäväksi joko vararahastoon tai ylikurssirahastoon.

Uudelleenarvostusrahasto saadaan esittää yksinomaan KPL 7a luvussa tarkoitettua kansainvälistä tilinpäätössäännöstöä noudattaen tilinpäätöksensä laativan kirjanpitovelvollisen taseessa. Uudelleenarvostusrahastoa ei tule sekoittaa arvonkorotusrahastoon.

OYL 9:6 §

Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon merkitään se osa osakkeiden merkintähinnasta, jota ei merkitä osakepääomaan ja jota ei kirjanpitolaian mukaan merkitä vieraaseen pääomaan.

Myös muu sellainen sijoitus, jota ei merkitä muuhun rahastoon, merkitään sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon, esim. sellainen muu oman pääoman sijoitus, josta ei anneta vastikkeeksi osakkeita (vastikkeeton sijoitus). Osakepääoman alentamismäärä, jota ei käytetä tappion kattamiseen tai varojen jakamiseen, siirretään sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon.

KILA 2008/1827

KILA2012/1893

Aikaisempien tilikausien virheitä koskevat oikaisut tulee tehdä ilman tulosvaikutusta oman pääoman taseerään "Edellisten tilikausien voitto/tappio". Oikean ja riittävän kuvan vaatimus huomioon ottaen on tilinpäätöksen liite tietona esitettävä eriteltyinä aikaisempien tilikausien virheiden oikaisuista aiheutuvat muutokset omaan pääomaan.

KILA 2012/1890

Hankeosuus on yleensä ennen hanketta tai sen alussa maksettu suoritus investointia varten. Lainaosuuksien kirjanpidollinen (tuloutus/rahastointi) käsittely tulee perustua yhtiökokouksen päätökseen (verotuksen käytäntö huomioiden päätös on tehtävä jo tilikaudella), ja ellei muuta ole päätetty, omanpääoman ehtoinen rahoitus tulee merkitä SVOP-rahastoon.



<i>KILA 2011/1879</i>	Valtiontuen palautuksen käsittelystä lautakunta on antanut lausunnon, jonka mukaan tilanteessa, jossa lopullis ta päätöstä virheellisin perustein maksetun valtiontuen palautuksesta ei vielä ole saatu, tulee asiaa arvioida palautuksen todennäköisyyden perusteella ja tehdä tarvittaessa pakollinen varaus. Tällöin kyseessä ei ole aiempiin tilikausiin kohdistuva virhe, joka kirjattaisiin omaan pääomaan edellisten tilikausien voitto/tappiotilille, vaan kyse on uudesta tapahtumasta, joka kirjataan kuluksi sille tilikaudelle, jonka aikana se toteutuu.
<i>OYL 12 luku</i>	Pääomalaina tulee esittää omana taseessa.
<i>KPL 5:5c</i>	Omaan pääomaan saadaan merkitä erilliseksi eräksi sellainen pääomalaina, jota osakeyhtiö tai osuuskunta pitää ehdoiltaan oman pääoman luonteisena siten kuin IAS-asetuksella hyväksytyissä tilinpäätösstandardeissa omaan pääomaan luettavilta arvopapereilta edellytetään. Muussa tapauksessa tällainen laina merkitään vieraaseen pääomaan.
<i>KILA yleisohje 21.11.2006</i>	Kun yhtiön pääomatilanne sallii pääomalainan palauttamisen, merkitään takaisinmaksettava osa lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan ja se voidaan maksaa tilinpäätöksen vahvistamisen jälkeen. Myös tilinpäätöksen mukaan maksettava korko tulee kirjata kuluksi, kun se voidaan vahvistettavan tilinpäätöksen perusteella maksaa. Se korko, jota ei kirjata kuluksi, esitetään tilinpäätöksen liitetietona vastuissa.
<i>KILA 2011/1871</i>	Vastainen meno esitetään erässä "Siirtovelat", jos sen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään. Jos taas menojen täsmällinen määrä tai toteutumisajankohta ei ole tiedossa, menon määrä merkitään taseen pakollisiin varauksiin.
<i>KPL 4:7 §</i>	Vieras pääoma jaetaan taseessa pitkäaikaiseksi ja lyhytaikaiseksi. Pitkäaikaiseksi katsotaan velka, joka erääntyy yli yhden vuoden kuluttua. Kaikkien tasekaavan mukaisten velkojen osalta on ilmoitettava erikseen lyhyt ja pitkä aikainen osa.  Velkojen alaryhmässä esitetään omina erinään velat konserniyrityksille ja muille omistusyhteisyriyksille ja tarvittaessa tarkempi erittely liitetiedoissa.
<i>KILA 2009/1835</i>	Käytettyä luottolimiittiä käsitellään taseessa pitkäaikaisena velkana silloin, kun luotolla ei ole ennakolta määriteltyä eräpäivää tai eräpäivä on yli vuosi tilinpäätöshetkestä. Muussa tapauksessa käytettyä limiittiä käsitellään lyhytaikaisena velkana. Hyvän kirjanpitotavan mukaisena menettelynä ei voida pitää sitä, että myönnettyä luottolimiittiä käsitellään kokonaisuudessaan velkana tilanteessa, jossa limiittiä ei ole otettu täysimääräisesti käyttöön.
<i>KILA 1999/1561</i>	Muina lyhytaikaisina velkoina esitetään mm. ennakonpidätys ja sosiaaliturvamaksuvelat, vahvistettuun verotukseen tai ennakoverolippuun perustuva maksamaton tuloverovelka ja arvonnisäverovelka.  Siirtovelkoina esitetään mm. palkkavelat henkilösivukuluineen, maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut (esim. työvelka), suoriteperusteinen tuloverojaksotusvelka ja vuosialennus, korko ja vuokravelat.
<i>KPL 5:3 §</i> <i>KILA yleisohje 13.12.2005</i>	<b>Ulkomaanrahan määräiset tilinpäätöserät</b> Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja sitoumukset muunnetaan Suomen rahaksi tilinpäätöspäivän kurssin mukaisesti. Mikäli ne ovat sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, saadaan käyttää tätä kurssia.

# Tasekaavat

PMA 2:4 & 4:2 §

## Pien- ja mikroyrityksen lyhennetty tase

Pien- ja mikroyrityksen tase on laadittava PMA liitteen V mukaisesti.

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, rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset (ilmoitettava erikseen pitkäaikaisten saamisten määrä)

Pienyrityksen taseen vastattavaa-puoli saadaan laatia siten, että:

- 1) omassa pääomassa esitetään erikseen osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma, ylikurssirahasto, arvonkorotusrahasto, muut rahastot yhteensä, edellisten tilikausien voitto (tappio) ja tilikauden voitto (tappio);
- 2) tilinpäätössiirtymien kertymä, pakollisten varausten yhteismäärä ja vieras pääoma esitetään erikseen (ilmoitettava erikseen pitkäaikaisten velkojen määrä).

Mikroyrityksen tase saadaan laatia siten, että:

- 1) vastaavaa puolen pysyvissä vastaavissa esitetään erikseen aineettomat hyödykkeet, aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset; sekä vaihtuvissa vastaavissa esitetään erikseen vaihto-omaisuus, saamiset, rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset; ja
- 2) vastattavaa puolella esitetään erikseen oma pääoma, tilinpäätössiirtojen kertymä, pakolliset varaukset ja vieras pääoma.

Edeltävän 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettu omasta pääomasta on eriteltävä ne erät, jotka on säädetty omaan pääomaan kuuluviksi mikroyritystä koskevassa laissa sekä edellisten tilikausien voitto (tappio) ja tilikauden voitto (tappio). Vieraasta pääomasta on eriteltävä lyhytaikaisten velkojen määrä.

Aatteellisen yhteisön ja säätiön taseessa on ilmoitettava erikseen sellainen pääoma, jonka käyttöä on rajoitettu erityismääräyksin (sidottu rahasto). 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 välisistä liiketoimista. Jos sidottuja rahastoja on lukuisia, saadaan edellä tässä momentissa tarkoitettuja tietoja, rahastojen pääomamääriä lukuun ottamatta, esittää koostettuina tavalla, jossa olennaiset seikat käyvät ilmi koostamisesta huolimatta. Erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseessa.

Pienyritykset noudattavat PMA:ta, jonka liitteessä V on esitetty pienyrityksen tasekaava.

T A S E	Tilikauden päättymispäivä	Edellisen tilikauden päättymispäivä
V a s t a a v a a		
A PYSYVÄT VASTAAVAT		
I Aineettomat hyödykkeet	0,00	0,00
1. Kehittämismenot	0,00	0,00
2. Aineettomat oikeudet	0,00	0,00
3. Liikearvo	0,00	0,00
4. Muut aineettomat hyödykkeet	0,00	0,00
5. Ennakkomaksut	0,00	0,00
II Aineelliset hyödykkeet	0,00	0,00
1. Maa- ja vesialueet, erikseen kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti	0,00	0,00
2. Rakennukset ja rakennelmat, erikseen kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti	0,00	0,00
3. Koneet ja kalusto	0,00	0,00
4. Muut aineelliset hyödykkeet	0,00	0,00
5. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	0,00	0,00
III Sijoitukset	0,00	0,00
1. Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00	0,00
1. Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00	0,00
1. Osuudet omistusyhteisy yrityksissä	0,00	0,00
1. Saamiset omistusoikeusy yrityksiltä	0,00	0,00
1. Muut osakkeet ja osuudet	0,00	0,00
1. Muut saamiset	0,00	0,00
B. VAIHTUVAT VASTAAVAT		
I Vaihtoomaisuus	0,00	0,00
1. Aineet ja tarvikkeet	0,00	0,00
2. Keskeneräiset tuotteet	0,00	0,00
3. Valmiit tuotteet/tavarat	0,00	0,00
4. Muu vaihto-omaisuus	0,00	0,00
5. Ennakkomaksut	0,00	0,00
II Saamiset, erikseen pitkäaikaiset		
1. Myyntisaamiset	0,00	0,00
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00	0,00
3. Saamiset omistusyhteisy yrityksiltä	0,00	0,00
4. Lainasaamiset	0,00	0,00
5. Muut saamiset	0,00	0,00
6. Maksamattomat osakkeet/osuudet	0,00	0,00
7. Siirtosaamiset	0,00	0,00
III Rahoitusarvopaperit	0,00	0,00
1. Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00	0,00
2. Muut osakkeet ja osuudet	0,00	0,00
3. Muut arvopaperit	0,00	0,00
IV Rahat ja pankkisaamiset	0,00	0,00
V a s t a a v a a y h t e e n s ä	0,00	0,00

<b>T A S E</b>	<b>Tilikauden päättymispäivä</b>	<b>Edellisen tilikauden päättymispäivä</b>
Vastattavaa		
A OMA PÄÄOMA		
I Osake, osuus tai muu vastaava pääoma	0,00	0,00
II Ylikurssirahasto	0,00	0,00
III Arvonkorotusrahasto	0,00	0,00
V Muut rahastot	0,00	0,00
1. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	0,00	0,00
2. Vararahasto	0,00	0,00
3. Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot	0,00	0,00
4. Käyvän arvon rahasto	0,00	0,00
5. Muut rahastot	0,00	0,00
V Edellisten tilikausien voitto (tappio)	0,00	0,00
VI Tilikauden voitto (tappio)	0,00	0,00
B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ	0,00	0,00
1. Poistoero	0,00	0,00
2. Verotusperusteiset varaukset	0,00	0,00
C PAKOLLISET VARAUKSET	0,00	0,00
1. Eläkevaraukset	0,00	0,00
2. Verovaraukset	0,00	0,00
3. Muut pakolliset varaukset	0,00	0,00
D VIERAS PÄÄOMA, erikseen pitkäaikainen		
1. Joukkovelkakirjalainat	0,00	0,00
2. Vaihtovelkakirjalainat	0,00	0,00
3. Lainat rahoituslaitoksilta	0,00	0,00
4. Lainat työeläkevakuutuslaitoksilta	0,00	0,00
5. Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta	0,00	0,00
6. Saadut ennakot		
7. Ostovelat	0,00	0,00
8. Rahoitusvelkaset	0,00	0,00
9. Velat saman konsernin yrityksille	0,00	0,00
10. Velat omistusyhteisyrityksille	0,00	0,00
11. Muut velat	0,00	0,00
12. Siirtovelat	0,00	0,00
Vastattavaa yhteensä	0,00	0,00

## Tase

Taseen KPA 1:6 § mukaiset kaavat esitetään seuraavilla sivuilla kirjanpitolautakunnan suosittelemassa muodossa.

<b>T A S E</b>				
<b>V a s t a a v a a</b>	<b>Tilinpäätöspvm</b>		<b>Edellinen tilinpäätöspvm</b>	
<b>A PYSYVÄT VASTAAVAT</b>				
I Aineettomat hyödykkeet				
1. Kehittämismenot	0,00		0,00	
1. Aineettomat oikeudet	0,00		0,00	
L3. iikearvo	0,00		0,00	
1. Muut pitkävaikutteiset menot	0,00		0,00	
2. Ennakkomaksut	0,00	0,00	0,00	0,00
II Aineelliset hyödykkeet				
1. Maa ja vesialueet				
2. 2. Omistetut	0,00		0,00	
Vuokraoikeudet	0,00	0,00	0,00	0,00
Rakennukset ja rakennelmat				
1. Omistetut	0,00		0,00	
Vuokraoikeudet	0,00	0,00	0,00	0,00
Koneet ja kalusto				
1. Muut aineelliset hyödykkeet	0,00		0,00	
2. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	0,00	0,00	0,00	0,00
III Sijoitukset				
1. Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
3. Osuudet omistusyhteisyhteisöissä	0,00		0,00	
4. Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä	0,00		0,00	
5. Muut osakkeet ja osuudet	0,00		0,00	
6. Muut saamiset	0,00		0,00	0,00
<b>B VAIHTUVAT VASTAAVAT</b>				
I Vaihtoomaisuus				
1. Aineet ja tarvikkeet	0,00		0,00	
2. Keskeneräiset tuotteet	0,00		0,00	
3. Valmiit tuotteet / tavarat	0,00		0,00	
4. Muu vaihtoomaisuus	0,00		0,00	
5. Ennakkomaksut	0,00	0,00	0,00	0,00
II Saamiset				
Pitkäaikaiset				
1. Myyntisaamiset	0,00		0,00	
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
3. Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä	0,00		0,00	
4. Lainasaamiset	0,00		0,00	
5. Muut saamiset	0,00		0,00	
6. Maksamattomat osakkeet/osuudet				
7. Siirtosaamiset	0,00	0,00	0,00	0,00

**T A S E****V a s t a a v a a****Tilinpäätöspvm****Edellinen tilinpäätöspvm**

Lyhytaikaiset				
Myyntisaamiset	0,00		0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhteisyrittäjiltä	0,00		0,00	
Lainasaamiset	0,00		0,00	
	0,00		0,00	
Muut saamiset	0,00		0,00	
Maksamattomat osakkeet/osuudet				
Siirtosaamiset	0,00	0,00	0,00	0,00
III Rahoitusarvopaperit				
1. Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
2. Muut osakkeet ja osuudet	0,00		0,00	
3. Muut arvopaperit	0,00	0,00	0,00	0,00
IV Rahat ja pankkisaamiset		0,00		0,00
<b>V a s t a a v a a y h t e e n s ä</b>		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>



**T A S E****V a s t a a v a a****Tilinpäätöspvm****Edellinen tilinpäätöspvm****OMA PÄÄOMA**

I Osake, osuus tai muu vastaava pääoma	0,00		0,00	
II Ylikurssirahasto	0,00		0,00	
III Arvonkorotusrahasto	0,00		0,00	

**IV 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)	0,00		0,00	
VI Tilikauden voitto (tappio)	0,00		0,00	

**B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ**

1. Poistoero	0,00		0,00	
2. Verotusperusteiset varaukset	0,00	0,00	0,00	0,00

**C PAKOLLISET VARAUKSET**

1. Eläkevaraukset	0,00		0,00	
2. Verovaroukset	0,00		0,00	
3. Muut pakolliset varaukset	0,00	0,00	0,00	0,00

**D VIERAS PÄÄOMA****Pitkäaikainen**

1. Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
2. Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
3. Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
4. Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta	0,00		0,00	
5. Saadut ennakot	0,00		0,00	
6. Ostovelat	0,00		0,00	
7. Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
8. Velat saman konsernin yrityksille	0,00		0,00	
9. Velat omistusyhteisyrietyksille	0,00		0,00	
10. Muut velat	0,00		0,00	
11. Siirtovelat	0,00	0,00	0,00	0,00

**Lyhytaikainen**

Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat saman konsernin yrityksille	0,00		0,00	
Velat omistusyhteisyrietyksille	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Vastattavaa yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

AsOYL 10:1 §

Asunto-osakeyhtiön oma pääoma jakautuu sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan.

KILA yleisohje 7.12.2010

Asunto-osakeyhtiön oma pääoma suositellaan esitettäväksi seuraavasti:

### Oman pääoman esittäminen taseessa

Asuntoosakeyhtiölain mukaan sidottua omaa pääomaa ovat osakepääoma, rakennusrahasto ja arvon korotusrahasto. Muut rahastot sekä tilikauden ja edellisten tilikausien voitto on vapaata omaa pääomaa (AsOYL 10:1 §). Koska asunto-osakeyhtiölaki syrjäyttää kirjanpitoasetuksen, eivät kirjanpitoasetuksen tasekaavat sellaisenaan sovellu asunto-osakeyhtiölakia noudattavien keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden oman pääoman esittämiseen. Em. yhtiöissä oma pääoma on suositeltavaa esittää seuraavan mallin mukaisesti:

#### OMA PÄÄOMA

##### Osakepääoma

Osakepääoma

Osakepääoman korotus

##### Rakennusrahasto

##### Arvonkorotusrahasto

##### Käyvän arvon rahasto

##### Vararahasto

##### Muut rahastot

Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto

Lainanlyhennysrahasto

Perusparannusrahasto

Muut rahastot

##### Edellisten tilikausien voitto (tappio)

##### Tilikauden voitto (tappio)

Muut kuin mainitut yhteisöt eivät voi soveltaa esitettyä oman pääoman ryhmittelyä.

AsOYL 10:2 §

Myös asunto-osakeyhtiölaki tuntee sijoitetun vapaan oman pääoman rahaston. Rahastoon merkitään se osa osakkeiden merkintähinnasta, jota perustamissopimuksen tai osakeantipäätöksen mukaan ei merkitä osakepääomaan tai rakennusrahastoon ja jota ei kirjanpitolain mukaan merkitä vieraaseen pääomaan, sekä sellainen muu oman pääoman sijoitus, jota ei merkitä muuhun rahastoon. Rahastoon merkitään myös se määrä, jolla osakepääomaa alennetaan ja jota ei käytetä tappion kattamiseen tai varojen jakamiseen.

KPA 1:6:6 §

Taseen vastaavien maa ja vesialueiden ja rakennusten alakohtina esitetään poistamaton hankintameno kiinteistöistä, joihin kirjanpitovelvollisella on omistusoikeus. Lisäksi mainituissa alakohdissa esitetään omana nimikkeenään kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu pitkävaikutteisina menoina KPL 5:11 § mukaisesti.

KILA yleisohje 21.11.2006

Kirjanpitovelvollinen saa halutessaan merkitä taseeseen (myös lyhennettyyn taseeseen) seuraavat välisummat:

#### Vastaaviin:

- Pysyvät vastaavat yhteensä
- Vaihtuvat vastaavat yhteensä.

#### Vastattaviin:

- Oma pääoma yhteensä
- Vieras pääoma yhteensä.

KPA 1:6 §

Aatteellisen yhteisön ja säätiön taseessa on ilmoitettava erikseen sellainen pääoma, jonka käyttöä on rajoitettu erityismääräyksiin (sidottu rahasto). 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 tarkoitettujen tietojen, rahastojen pääomamääriä lukuun ottamatta, esittää koostettuina tavalla, jossa olennaiset seikat käyvät ilmi koostamisesta huolimatta. (30.12.2015/1752)

### Osakeyhtiön oma pääoma

OYL 1:1 ja 1:3 §

Osakeyhtiöt jaetaan yksityisiin osakeyhtiöihin (OY) ja julkisiin osakeyhtiöihin (OYJ). Yksityisten osakeyhtiöiden osakkeet eivät voi olla julkisen kaupankäynnin kohteena ja niiden minimiosakepääoma on 2 500 euroa.

OYL 20:23 §

Jos yhtiön hallitus havaitsee, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen, hallituksen on viipymättä tehtävä osakepääoman menettämistä rekisteri-ilmoitus.

Oman pääoman riittävyyttä koskevassa laskelmassa otetaan huomioon omaa pääomaa lisäävinä erinä pääomalaina, yhtiön omaisuudesta tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (poistoero) ja yhtiön tekemät verotusperusteiset varaukset sekä yhtiön omaisuuden todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotus, jos todennäköinen luovutushinta on muuten kuin tilapäisesti sen kirjanpitoarvoa olennaisesti suurempi. Edellä tarkoitetuissa oman pääoman lisäyksissä on noudatettava erityistä varovaisuutta ja niistä on annettava perusteltu selvitys toimintakertomuksessa tai 8 luvun 5 §:n 1 momentin nojalla taseen liitetietona.

Lisäksi edellytetään, että omaan pääomaan tehdyissä lisäyksissä noudatetaan erityistä varovaisuutta. Erityinen varovaisuus tämän säännöksen kohdalla tarkoittaa mm. sitä, että oman pääoman lisäykseen sisältyvä verovelka ja todennäköiset myyntikulut on otettava vähennyksenä huomioon.

Osakepääoman menettämistä koskeva rekisterimerkintä voidaan poistaa yhtiön tekemän rekisteri-ilmoituksen perusteella, jos yhtiön oma pääoma on rekisteri-ilmoitukseen liitetystä taseesta ja edellä esitetystä muusta selvityksestä ilmenevällä tavalla yli puolet osakepääomasta. Jos yhtiössä on lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan velvollisuus valita tilintarkastaja, taseen ja muun selvityksen on oltava tilintarkastettuja.

Julkisten osakeyhtiöiden tulee reagoida oman pääoman vähenemiseen aikaisemmin. Jos julkisen osakeyhtiön hallitus havaitsee, että yhtiön oma pääoma on alle puolet osakepääomasta, hallituksen on viipymättä laadittava tilinpäätös ja toimintakertomus yhtiön taloudellisen tilan selvittämiseksi. Jos yhtiön oma pääoma on taseen mukaan alle puolet osakepääomasta, hallituksen on viipymättä kutsuttava yhtiökokous koolle päättämään mahdollisista toimenpiteistä yhtiön taloudellisen aseman tervehtyttämiseksi. Yhtiökokous on pidettävä kolmen kuukauden kuluessa tilinpäätöksen laatimisesta.

# Jakokelpoinen oma pääoma

*KILA yleisohje 21.11.2006*

Oikean ja riittävän kuvan antaminen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta edellyttää yleensä liitetiedon esittämistä OYL 13:5 §:ssä tarkoitetusta jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta.

*OYL 13:5 §*

Yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat, jollei yhtiön maksukykyä koskevasta OYL 13:2 §:stä muuta johdu. Varoja ei saa jakaa, jos jaosta päätettäessä tiedetään tai pitäisi tietää yhtiön olevan maksukyvytön tai jaon aiheuttavan maksukyvyttömyyden.

Yhtiön jakokelpoiset varat määräytyvät lähtökohtaisesti taseen vapaan oman pääoman mukaan, josta soveltuvin osin tilikauden tappion lisäksi vähennetään yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat sekä määrä, joka on kehitysmenona merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti.

Emoyhtiön voitonjakoa ei rajoita konsernitaseen jakokelpoisen oman pääoman määrä.

# Voiton jakamisen perusteena oleva tilinpäätös

OYL 13:3 §

KILA 2008/1815

Varojen jakaminen perustuu viimeksi vahvistettuun tilinpäätökseen. Jos yhtiössä on lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan velvollisuus valita tilintarkastaja, tilinpäätöksen on oltava tilintarkastettu. Jaossa on otettava huomioon tilinpäätöksen laatimisen jälkeen yhtiön taloudellisessa asemassa tapahtuneet olennaiset muutokset.

Kirjanpitolautakunta katsoo OYL 13:3 §:n sanamuodon ja pykälän perustelujen osoittavan, että mainitun säännöksen mukainen tilinpäätös on tarkoitettu laadittavaksi KPL 3:1 §:n mukaisesti myös silloin, kun se laaditaan tilikautta lyhyemmältä ajanjaksolta. OYL ei tee tässä suhteessa mitään eroa tilinpäätöksen laatimisajanjakson suhteen. Myös tilikautta lyhyemmältä ajanjaksolta laadittuun tilinpäätökseen tulee sisällyttää vertailutiedot, jos sellaiset ovat olemassa aiemmalta vastaavalta ajanjaksolta. Joka tapauksessa tilinpäätöksessä on esitettävä vähintään vertailutiedot viimeiseltä täydeltä tilikaudelta.

Kirjanpitolautakunta pitää suositeltavana, että OYL 13:3 §:n nojalla laadittu muu kuin koko tilikauden käsittävä tilinpäätös nimetään siten, että vältetään sekaannus KPL 3:1 §:n mukaiseen tilinpäätökseen. Tällaisen tilinpäätöksen nimike voisi olla esimerkiksi "(OYL 13:3 §:n mukainen) Tilinpäätös osatilikaudelta xx.xx.20zz - yy.yy.20zz."

# Konsernitilinpäätös

*KPL 6:2 §* Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyritysten tuloslaskelmien, taseiden ja liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.

## **Emoyrityksen ja tytäryritysten tilinpäätösten yhdistely**

*KPL 6:8 §* Tytäryritysten yhdistelyssä käytetään hankintamenomenetelmää, jolloin:

- ▶ konsernin sisäisen omistuksen eliminoinnissa syntyneen eliminointieron (konserniaktiivan tai passiivan) vähennys on merkittävä konsernin tuloslaskelmaan
- ▶ eliminointiero on kohdistettava niille omaisuus- tai velkaerille, mistä yli- tai alihinta johtuu. Eliminointiero, jota ei voida kohdentaa omaisuus tai velkaerille esitetään konserniliikearvona.
- ▶ tytäryritysten ulkopuolisten omistajien osuus on esitettävä vähemmistöosuutena
- ▶ jollei emoyritys voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on konserniliikearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

*KPL 6:7 §* Konsernitilinpäätös on laadittava konserniyhtiöiden tilinpäätösten yhdistelmänä:

- ▶ sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on eliminoitava
- ▶ ulkopuolisten osuudet tytäryritysten tuloksista on vähennettävä tuloslaskelmasta ja esitettävä omana eränään taseessa (vähemmistöosuus)
- ▶ konserniyritysten aktivoitujen sisäiset katteet ja niiden muutos on eliminoitava
- ▶ poistoero ja verotusperusteiset varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen. Hankintameno laskelmaa laadittaessa tytäryhtiön omaan pääomaan luetaan myös poistoero ja verotusperusteiset varaukset laskennallisella verovelalla vähennettynä.

Konserniaktiivaa puretaan tällöin sitä mukaan, kuin tytäryhtiö purkaa kertynyttä poistoeroa omassa tilinpäätöksessään.

*KPL 6:4 §* Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita. Niitä saadaan muuttaa vain, jos se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. 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.

## **Osakkuus- ja omistusyhteisyrietykset**

*KPL 1:7 § ja 8 §*  
*KILA 1999/1557* Osakkuusyrietyks on omistusyhteisyrietyks, jossa emoyhtiöllä ja konserniin kuuluvilla yrityksillä on huomattava vaikutusvalta (lähtökohtaisesti 20-50 % äänivalta). Osakkuusyrietyks ei ole konserniyrietyks. Omistusyhteisyrietyksiä ovat yrietykset, jotka eivät kuulu saman konsernin yrietyksiin.

*KPL 6:14 §* Osakkuusyrietyksen tulee antaa tarpeelliset tilinpäätöstiedot konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään.

*KPL 6:13 §* Yhdistämisessä käytetään pääomamenetelmää:

*KILA yleisohje 7.11.2006*

- ▶ esitettävä konsernin omistusosuutta vastaava muutos osakkuusyrietyksen omassa pääomassa.
- ▶ vähennettävä osakkuusyrietykseltä saadut osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet.



- ▶ osakkuusyrityksen yhdistelyssä sallitaan vaihtoehtoinen tapa esittää konserniaktiivaa tai passiivaa vastaava erotus taseessa liitetietojen sijasta, samoin kuin osuus osakkuus yrityksen omasta pääomasta.

KPL 6:15 §

Yhteisyritysten osalta yhdistellään tilinpäätöserät omistusosuuden mukaan.

KPL 6:12 §

Osakkuusyritys saadaan jättää yhdistelemättä, jos se ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

### Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisvelvollisuudesta

KPL 6:3 §

Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan jättää yhdistämättä konsernitilinpäätökseen, jos:

- 1) yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna oikean ja riittävän kuvan antamisesta konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- 2) omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi
- 3) konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädetyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja
- 4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä.

Jos konserniin kuuluu useita edellä 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 yhdistettävä konsernitilinpäätökseen.

### Alakonsernitilinpäätöksen laatiminen

OYL 8:9 § & KPL 6:1 §

Emoyhtiön on aina laadittava konsernitilinpäätös, jos se jakaa varoja osakkeenomistajille tai on julkinen osakeyhtiö. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse laatia kirjanpitolain 1 luvun 6 a §:ssä tarkoitettusta pienkonsernista eikä silloin, kun yhtiö on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta mainitun lain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella (alla mainittu alakonsernihuojennus).

Konsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia, jos yhtiö on vapautettu konserni tilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, jos:

- ▶ Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisena toimivalla yrityksellä on vähintään 9/10 omistusosuus alakonsernin emoyhtiössä.
- ▶ alakonsernin emoyrityksen muut omistajat ovat antaneet suostumuksensa laatimatta jättämiselle
- ▶ emoyrityksen ja sen tytäryrityksen tilinpäätökset yhdistellään konsernitilinpäätökseen, joka laaditaan ja julkaistaan Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisena.

Vastaavaa voidaan soveltaa myös silloin, vaikka emoyrityksen omistava yritys ei ole Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alainen tiettyjen vaatimusten täyttyessä (KPL 6:1 § 5 mom.).

Alakonsernitilinpäätöstä ei siis tarvitse laatia em. tilanteessa, vaikka alakonsernin emoyhtiö jakaisi osinkoa.

## Konsernituloslaskelman ja taseen mallit

Kululajikohtainen konsernituloslaskelma (KPA 1:1 § / KILA:n yleisohje)

	Tilikausi		Edellinen tilikausi	
LIIKEVAIHTO		0,00		0,00
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)		+/-0,00		+/-0,00
Valmistus omaan käyttöön (+)		0,00		0,00
Liiketoiminnan muut tuotot		0,00		0,00
Materiaalit ja palvelut				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	0,00		0,00	
Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	/+ 0,00		/+ 0,00	
Ulkopuoliset palvelut	0,00	-0,00	0,00	-0,00
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	0,00		0,00	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	0,00		0,00	
Muut henkilösivukulut	0,00		0,00	-0,00
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	0,00		0,00	
<b>Konserniliikkeen poisto ja konsernireservin vähennys</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	0,00		0,00	
Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset	0,00	-0,00	0,00	-0,00
Liiketoiminnan muut kulut		-0,00		-0,00
<b>Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)</b>		<b>+/- 0,00</b>		<b>+/- 0,00</b>
LIIKEVOITTO (TAPPIO)		0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut				
<b>Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)</b>	<b>+/- 0,00</b>		<b>+/- 0,00</b>	
Tuotot osuuksista muissa omistusyhteisyrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista	0,00		0,00	
Muut korko- ja rahoitustuotot	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	-0,00		-0,00	
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	-0,00		-0,00	
Korkokulut ja muut rahoituskulut	-0,00	+/-0,00	-0,00	+/-0,00
<b>Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)</b>	<b>+/- 0,00</b>	<b>+/- 0,00</b>	<b>+/- 0,00</b>	<b>+/- 0,00</b>
VOITTO (TAPPIO) ENNEN VEROJA				0,00
Tuloverot				
Tilikauden ja aikaisempien tilikausien verot	-0,00		-0,00	
Laskennalliset verot	-0,00		-0,00	
Muut välittömät verot	-0,00	-0,00	-0,00	-0,00
<b>Vähemmistöosuudet</b>		<b>+/- 0,00</b>		<b>+/- 0,00</b>
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)		0,00		0,00

Toimintokohtainen konsernituloslaskelma (KPA 1:2 § / KILA:n yleisohje)

	Tilikausi		Edellinen tilikausi	
LIIKEVAIHTO		0,00		0,00
Hankinnan ja valmistuksen kulut		-0,00		-0,00
Bruttokate		0,00		0,00
Myyntin ja markkinoinnin kulut		-0,00		-0,00
Hallinnon kulut		-0,00		-0,00
Liiketoiminnan muut tuotot		0,00		0,00
Liiketoiminnan muut kulut		-0,00		-0,00
<b>Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)</b>		<b>+/- 0,00</b>		<b>+/- 0,00</b>
LIIKEVOITTO (TAPPIO)		0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut				
<b>Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)</b>	<b>+/- 0,00</b>	<b>+/- 0,00</b>		
Tuotot osuuksista muissa omistusyhteisyrityksissä	0,00	0,00		
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista	0,00	0,00		
Muut korko- ja rahoitustuotot	0,00	0,00		
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	-0,00	-0,00		
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	-0,00	-0,00		
Korkokulut ja muut rahoituskulut	-0,00	+/-0,00	-0,00	+/-0,00
<b>Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)</b>	<b>+/- 0,00</b>	<b>+/- 0,00</b>	<b>+/- 0,00</b>	<b>+/- 0,00</b>
VOITTO (TAPPIO) ENNEN VEROJA	0,00		0,00	
Tuloverot				
Tilikauden ja aikaisempien tilikausien verot	-0,00	-0,00		
Laskennalliset verot	-0,00	-0,00		
Muut välittömät verot	-0,00	-0,00	-0,00	-0,00
<b>Vähemmistöosuudet</b>		<b>+/- 0,00</b>		<b>+/- 0,00</b>
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)		0,00		0,00

Konsernitase (KPA 1:6 §)

	Tilikauden päättymispäivä		Edellisen tilikauden päättymispäivä	
Vastaavaa				
PYSYVÄT VASTAAVAT				
Aineettomat hyödykkeet				
Kehittämismenot	0,00		0,00	
Aineettomat oikeudet	0,00		0,00	
Liikearvo	0,00		0,00	
<b>Konserniliikearvo</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>	
Muut pitkävaikutteiset menot	0,00		0,00	
Ennakkomaksut	0,00	0,00	0,00	0,00
Aineelliset hyödykkeet				
Maa ja vesialueet	0,00		0,00	
Omistettut	0,00	0,00	0,00	
Vuokraoikeudet	0,00		0,00	
Rakennukset ja rakennelmat	0,00		0,00	
Omistettut	0,00	0,00	0,00	
Vuokraoikeudet	0,00		0,00	
Koneet ja kalusto	0,00		0,00	
Muut aineelliset hyödykkeet	0,00		0,00	
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	0,00	0,00	0,00	0,00
Sijoitukset				
<b>Osuudet osakkuusyhtiöissä</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>	
Osuudet muissa omistusyhtiöissä	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhtiöiltä	0,00		0,00	
Muut osakkeet ja osuudet	0,00		0,00	
Muut saamiset	0,00	0,00	0,00	0,00
VAIHTUVAT VASTAAVAT	0,00		0,00	
Vaihtoomaisuus	0,00		0,00	
Aineet ja tarvikkeet	0,00		0,00	
Keskeneräiset tuotteet	0,00		0,00	
Valmiit tuotteet/Tavarat	0,00		0,00	
Muu vaihtoomaisuus	0,00		0,00	
Ennakkomaksut	0,00	0,00	0,00	0,00
Saamiset				
Pitkäaikaiset				
Myyntisaamiset	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhtiöiltä	0,00		0,00	
Lainasaamiset	0,00		0,00	
Laskennalliset verosaamiset	0,00		0,00	
Muut saamiset	0,00		0,00	
Siirtosaamiset	0,00	0,00	0,00	0,00
Lyhytaikaiset				
Myyntisaamiset	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhtiöiltä	0,00		0,00	

	Tilikauden päättymispäivä		Edellisen tilikauden päättymispäivä	
Lainasaamiset	0,00		0,00	
Laskennalliset verosaamiset	0,00		0,00	
Muut saamiset	0,00		0,00	
Siirtosaamiset	0,00	0,00	0,00	0,00
Rahoitusarvopaperit				
Muut osakkeet ja osuudet	0,00		0,00	
Muut arvopaperit	0,00	0,00	0,00	0,00
Rahat ja pankkisaamiset		0,00		0,00
Vastaavaa yhteensä		0,00		0,00
Vastattavaa				
<b>OMA PÄÄOMA</b>				
Osake, osuus tai muu vastaava pääoma		0,00		0,00
Ylikurssirahasto		0,00		0,00
Arvonkorotusrahasto		0,00		0,00
Käyvän arvon rahasto		0,00		0,00
Vararahasto		0,00		0,00
Muut rahastot				
Yhtiöjärjestyksen/Sääntöjen mukaiset rahastot	0,00	0,00	0,00	
Muut rahastot	0,00	0,00	0,00	0,00
Edellisten tilikausien voitto (tappio)		0,00		
Tilikauden voitto (tappio)		0,00		0,00
<b>VÄHEMMISTÖOSUUDET</b>		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
<b>PAKOLLISET VARAUKSET</b>				
Eläkevaraukset	0,00		0,00	
Verovaraukset	0,00		0,00	
Muut pakolliset varaukset	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>KONSERNIRESERVI</b>		<b>0,00</b>		<b>0,00</b>
<b>VIERAS PÄÄOMA</b>				
Pitkäaikainen				
Pääomalainat	0,00		0,00	
Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Eläkelainat	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat omistusyhteisyrityksille	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	0,00		0,00	
Laskennalliset verovelat	0,00	0,00	0,00	0,00

	Tilikauden päättymispäivä		Edellisen tilikauden päättymispäivä	
Lyhytaikainen				
Pääomalainat	0,00		0,00	
Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Eläkelainat	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat omistusyhteisyrityksille	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	0,00		0,00	
Laskennalliset verovelat	0,00	0,00	0,00	0,00
Vastattavaa yhteensä		0,00		0,00

- ▶ Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa (KPA 3:3.1 §).
- ▶ Yhdistelytoimenpiteiden seurauksena syntynyt laskennallinen verosaaminen esitetään konsernitaseessa omana eränään vaihtuviin vastaaviin kuuluvien saamisten ryhmässä ja laskennallinen verovelka vieraan pääoman ryhmässä, jolle niitä merkitä yhdeksi eräksi konserniyritysten omiin taseisiin sisältyvien KPL 5:18 §:ssä tarkoitettujen laskennallisten verovelkojen tai verosaamisten kanssa (KPA 3:3.3 §).
- ▶ Laskennallinen verovelka tilinpäätössiirtojen kertymästä voidaan esittää omana eränään vieraan pääoman ryhmässä, jollei sitä merkitä yhdeksi eräksi yhdistelystä aiheutuvien laskennallisten verovaikutusten kanssa (KPA 3:3.5 §).



# Rahoituslaskelma

Rahoituslaskelman laatimisvelvollisuudesta kerrotaan muistilistan alussa otsakkeen "Tilinpäätös" alla. Rahoituslaskelman laatimisperiaatteista ja esittämistavasta ei ole yhteisöläinsäädännössä tarkempia säännöksiä.

*KPL 3:1 § ja*

*KPA 2:1 §*

Rahoituslaskelmasta on ilmentävä:

- 1) liiketoiminnan rahavirta, joka osoittaa, missä määrin kirjanpitovelvollinen on pystynyt tilikauden aikana liiketoimintansa avulla tuottamaan rahavaroja toimintaedellytysten säilyttämiseen, tuoton maksamiseen oman pääoman sijoittajille, uusien investointien tekemiseen ja lainojen takaisinmaksuun ulkopuolisiin rahoituslähteisiin turvautumatta
- 2) investointien rahavirrat, jotka osoittavat sen rahavirtojen käytön, jonka kirjanpito velvollinen on toteuttanut tulevan rahavirran kerryttämiseksi pitkällä aikavälillä
- 3) rahoituksen rahavirrat, jotka osoittavat oman ja vieraan pääoman muutokset tilikauden aikana.

*KILA yleisohje 30.1.2007*

Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen rahoituslaskelman laatimisesta. Yleisohjeen mukaista rahoituslaskelman laatimista on pidettävä suositeltavana, mutta rahoituslaskelman voi laatia myös muulla tavalla, joka osoittaa varojen hankinnan ja niiden käytön tilikauden aikana. Rahoituslaskelma tulee laatia olennaisilta osin maksuperusteisesti ja sen tulee kuvata kirjanpitoasetuksen säännösten mukaisesti liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtoja.

## Yksittäisen yhtiön rahoituslaskelma

*KILA yleisohje 30.1.2007*

Kirjanpitolautakunta on esittänyt kaksi vaihtoehtoista rahoituslaskelman muotoa, suoran ja epäsuoran rahoituslaskelman, jotka eroavat liiketoiminnan rahavirran esittämistavan osalta.

Suora rahoituslaskelma:

- ▶ liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat esitetään bruttomääräisinä
- ▶ tuloslaskelma, tase ja liitetiedot eivät yleensä sisällä kaikkea rahoituslaskelman laatimisessa tarvittavaa informaatiota.

**Malli suorasta rahoituslaskelmasta:**

Seuraava suoran rahoituslaskelman malli on esimerkinomainen. Eriä saadaan tarvittaessa yhdistää tai jakaa alaeriin. Mallissa on käytetty mahdollisuuksien mukaan kirjanpitoasetuksen mukaisiin tuloslaskelma ja tasekaavoihin sisältyviä nimikkeitä.

<b>Liiketoiminnan rahavirta:</b>	
Myynnistä saadut maksut	+ 0,00
Liiketoiminnan muista tuotoista saadut maksut	+ 0,00
Maksut liiketoiminnan kuluista	0,00
Liiketoiminnan rahavirta ennen rahoituseriä ja veroja	+/- 0,00
Maksetut korot ja maksut muista liiketoiminnan rahoituskuluista	0,00
Saadut korot liiketoiminnasta	+ 0,00
Saadut osingot liiketoiminnasta	+ 0,00
Maksetut välittömät verot	0,00
Rahavirta ennen satunnaisia eriä	+/- 0,00
Liiketoiminnan satunnaisista eristä johtuva rahavirta (netto)	+/- 0,00
Rahavirtoina toteutuneet oman pääoman veloitukset/hyvitykset aikaisempien tilikausien kertaluonteisista tapahtumista	+/- 0,00
Liiketoiminnan rahavirta (A)	+/- 0,00
<b>Investointien rahavirta:</b>	
Investoinnit aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin	0,00
Aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden luovutustulot	+ 0,00
Myönnetyt lainat	0,00
Investoinnit muihin sijoituksiin	0,00
Lainasaamisten takaisinmaksut	+ 0,00
Luovutustulot muista sijoituksista	+ 0,00
Saadut korot investoinneista	+ 0,00
Saadut osingot investoinneista	+ 0,00
Maksetut välittömät verot	0,00
Investointien rahavirta (B)	+/- 0,00
<b>Rahoituksen rahavirta:</b>	
Maksullinen oman pääoman lisäys	+ 0,00
Omien osakkeiden hankkiminen	0,00
Omien osakkeiden myynti	+ 0,00
Lyhytaikaisten lainojen nostot	+ 0,00
Lyhytaikaisten lainojen takaisinmaksut	0,00
Pitkäaikaisten lainojen nostot	+ 0,00
Pitkäaikaisten lainojen takaisinmaksut	0,00
Maksetut korot ja maksut rahoituskuluista	0,00
Maksetut osingot ja muu voitonjako	0,00
Maksetut välittömät verot	0,00
Rahoituksen rahavirta (C)	+/- 0,00
Rahavarojen muutos (A+B+C) lisäys (+) / vähennys (-)	+/- 0,00
Rahavarat tilikauden alussa	0,00
Rahavarat tilikauden lopussa	0,00

## Epäsuora rahoituslaskelma

Epäsuora rahoituslaskelma lähtee liikkeelle tuloslaskelman välituloksesta, johon tehdään oikaisuja liiketoiminnan rahavirran selvittämiseksi.

### Laskelmamalli

Epäsuora rahoituslaskelma poikkeaa suorasta rahoituslaskelmasta ainoastaan liiketoiminnan rahavirran osalta. Liiketoiminnan rahavirta voidaan laatia esimerkiksi seuraavan mallin mukaisesti. Eriä voidaan tarvittaessa yhdistää tai jakaa alaeriin.

<b>Liiketoiminnan rahavirta</b>	
Voitto (tappio) ennen satunnaisia eriä	+ / 0,00
Oikaisut:	+ 0,00
Suunnitelman mukaiset poistot	/+ 0,00
Realisoitumattomat kurssivoitot ja -tappiot	-/+ 0,00
Muut tuotot ja kulut, joihin ei liity maksua	/+ 0,00
Rahoitustuotot ja -kulut	+/- 0,00
Muut oikaisut	+ / 0,00
Rahavirta ennen käyttöpääoman muutosta	
<b>Käyttöpääoman muutos:</b>	
Lyhytaikaisten korottomien liikesaamisten lisäys()/vähennys(+)	/+ 0,00
Vaihtoomaisuuden lisäys()/vähennys(+)	/+ 0,00
Lyhytaikaisten korottomien velkojen lisäys(+)/vähennys()	+ / 0,00
Liiketoiminnan rahavirta ennen rahoituseriä ja veroja	+ / 0,00
Maksetut korot ja maksut muista liiketoiminnan rahoituskuluista	0,00
Saadut osingot liiketoiminnasta	+ 0,00
Saadut korot liiketoiminnasta	+ 0,00
Maksetut välittömät verot	0,00
Rahavirta ennen satunnaisia eriä	+/- 0,00
Liiketoiminnan satunnaisista eristä johtuva rahavirta (netto)	+ / 0,00
Rahavirtoina toteutuneet oman pääoman veloitukset/hyvitykset aikaisempien tilikausien kertaluonteisista tapahtumista	+ / 0,00
Liiketoiminnan rahavirta (A) + / 0,00	

## Konsernin rahoituslaskelma

Konsernin rahoituslaskelma voidaan laatia joko konsernituloslaskelman ja taseen sekä niitä täydentävien tietojen perusteella tai yksittäisten konserniyritysten rahoituslaskelmien yhdistelmänä, johon tehdään tarvittavat eliminoinnit konsernin sisäisten rahavirtojen vähentämiseksi.

### Konsernin rahoituslaskelmamalli

<b>Liiketoiminnan rahavirta:</b>	
Myyntistä saadut maksut	+ 0,00
Liiketoiminnan muista tuotoista saadut maksut	+ 0,00
Maksut liiketoiminnan kuluista	- 0,00
Liiketoiminnan rahavirta ennen rahoituseriä ja veroja	+/- 0,00
Maksetut korot ja maksut muista liiketoiminnan rahoituskuluista	- 0,00
Saadut korot liiketoiminnasta	+ 0,00
Saadut osingot liiketoiminnasta	+ 0,00
Maksetut välittömät verot	- 0,00
Rahavirta ennen satunnaisia eriä	+/- 0,00
Liiketoiminnan satunnaisista eristä johtuva rahavirta (netto)	+/- 0,00
Liiketoiminnan rahavirta (A)	+/- 0,00
<b>Investointien rahavirta:</b>	
Investoinnit aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin	- 0,00
Aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden luovutustulot	+ 0,00
Investoinnit muihin sijoituksiin	- 0,00
Luovutustulot muista sijoituksista	+ 0,00
Myönnettyt lainat	- 0,00
Lainasaamisten takaisinmaksut	+ 0,00
Ostetut tytäryhtiöosakkeet	- 0,00
Myydyt tytäryhtiöosakkeet	+ 0,00
Ostetut osakkuusyhtiöosakkeet	- 0,00
Myydyt osakkuusyhtiöosakkeet	+ 0,00
Saadut korot investoinneista	+ 0,00
Saadut osingot investoinneista	+ 0,00
Investointien rahavirta (B)	+/- 0,00
<b>Rahoituksen rahavirta:</b>	
Maksullinen osakeanti	+ 0,00
Omien osakkeiden hankkiminen	- 0,00
Omien osakkeiden myynti	+ 0,00
Lyhytaikaisten lainojen nostot	+ 0,00
Lyhytaikaisten lainojen takaisinmaksut	- 0,00
Pitkäaikaisten lainojen nostot	+ 0,00
Pitkäaikaisten lainojen takaisinmaksut	- 0,00
Maksetut osingot ja muu voitonjako	- 0,00
Rahoituksen rahavirta (C)	+/- 0,00
Rahavarojen muutos (A+B+C) lisäys (+) / vähennys (-)	+/- 0,00
Rahavarat tilikauden alussa	0,00
Rahavarat tilikauden lopussa	0,00

# Liitetiedot

Kirjanpitovelvolliset voidaan liitetietovaatimusten osalta jakaa kolmeen ryhmään:

- I Pien- ja mikroyritykset, joiden liitetietovaatimukset tulevat Valtioneuvoston asetuksesta pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA)
- II Kirjanpitovelvolliset, jotka eivät ole pieniä ja jotka esittävät liitetiedot täysimääräisinä.
- III Konsernit

## I LYHENNETYT LIITETIEDOT

PMA 3:1-13 §

Asetuksessa on tarkemmin määritetty liitetietovaatimukset seuraaviin osa-alueisiin:

### Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät siltä osin kuin ne ovat pienyritykselle valinnaisia.

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 5 a §:n mukaisesti taseeseen aktivoitua aineettomasta oikeudesta, jos sen hankintameno kirjataan kuluksi 10 vuodessa;
- 3) kehittämismenosta, liikeyrityksestä 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 2 §:n mukaisesti;
- 6) perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jos on käytetty tilinpäätöspäivän kurssia.

Sen lisäksi mitä 2 momentissa säädetään, kirjanpitolain 5 luvun 5 §:n pysyviin vastaaviin kuuluvista hyödykkeistä ei tarvitse ilmoittaa 1 momentissa tarkoitettuja tietoja, jos:

PMA 1:3 §

- 1) hyödykkeiden hankintameno on luettu vain hankinnasta ja valmistuksesta johtuvat välittömät menot;
- 2) koneiden ja kaluston, rakennusten ja rakennelmien sekä muiden aineellisten hyödykkeiden suunnitelmapoistot vastaavat verotuksessa hyväksyttäviä enimmäispoistoja;
- 3) kirjanpitolain 5 luvun 17 §:ssä tarkoitettuja arvonorotuksia ei ole tehty;
- 4) saadut avustukset on kirjattu hankintameno vähennykseksi;
- 5) vähäarvoisten hyödykkeiden sekä sellaisten hyödykkeiden, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, hankintameno kirjataan kokonaisuudessaan hankintatilikauden kuluksi;
- 6) kirjanpitolain 5 luvun 5 b §:n mukaista merkintätapaa ei ole sovellettu mainitun pykälän tarkoittamiin hankintoihin.

Edeltävän 1 momentin tarkoittamana liitetietona ei tarvitse yksilöidä tilinpäätössäännöstöä, ellei pienyritys noudata kirjanpitolain 7 a luvun tarkoittamia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

## Poikkeukselliset erät

Liitetietona on esitettävä tieto poikkeuksellisten tuotto- ja kuluerien määrästä ja sisällöstä, jolleivät erät ole epäolennaisia.

## 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.

## 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.

## Tiedot käypään arvoon merkitsemisestä (ei mikroyritykset)

Jos pienyritys on noudattanut kirjanpitolain 5 luvun 2 a tai 2 b §:ää rahoitusvälineiden tai muiden mainittujen pykälien tarkoittamien omaisuuserien arvostamisessa, liitetietona on esitettävä:

- 1) arvonmäärittämissä 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 johdannaissopimuslajista 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.

Jos rahoitusjohdannaisia ei ole arvostettu kirjanpitolain 5 luvun 2 a §:n nojalla käypään arvoon, kunkin johdannaissopimuksen osalta on liitetietona esitettävä johdannaisten käypä arvo, jos tämä voidaan luotettavasti määrittää, sekä tiedot niiden käytön laajuudesta ja luonteesta. Käyvän arvon määrittäminen tulee perustaa markkina-arvoon niiden rahoitusjohdannaisten osalta, joille on vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat. Jos markkina-arvo ei ole vaikeuksitta määriteltävissä johdannaisten osalta, mutta sen osien tai samankaltaisten johdannaisten markkina-arvo on määriteltävissä, käypä arvo voidaan johtaa sen osien tai samankaltaisten johdannaisten markkina-arvosta.

## Pitkäaikaiset lainat

Liitetietona on esitettävä yhteenlaskettu määrä sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka eräänntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua.

## Annetut vakuudet ja taseen ulkopuoliset sitoumukset ja järjestelyt sekä eläkevastuut

Liitetietona on esitettävä:

- 1) esineoikeudelliset vakuudet, jotka pienyritys on antanut omaisuudestaan, eriteltyinä käteispanntien, ajoneuvokiinnitysten, yrityskiinnitysten, kiinteistökiinnitysten ja muun mahdollisen esinevakuuslajin mukaisesti määrin;
- 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 pienyrittäjän taloudellisen aseman arvioimista varten; sekä
- 4) pienyrittäjää koskeva eläkevastuu, jota ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi.

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.

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 tai muuta vakuuden luonteen mukaista perusteltua menettelyä.

### **Tiedot emoyrityksestä**

Liitetietona on esitettävä emoyrityksen nimi ja kotipaikka siitä konsernitilinpäätöksen kohteena olevasta konsernista, johon pienyrittäjä välittömimmin kuuluu.

### **Lainat toimitusjohtajalle ja hallintoelimiin kuuluville henkilöille sekä heidän puolestaan annetut sitoumukset**

Toimitusjohtajasta, hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielinakohtaisena liitetietona:

- 1) heille myönnettyjen rahalainojen yhteenlaskettu määrä samoin kuin määrän vähennys 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.

### **Liiketoimet intressitahojen kanssa**

Liitetietona on esitettävä tiedot pienyrityksen ja tämän intressitahoihin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin. Tietoja 1 momentin tarkoittamista yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdistellä lajeittain paitsi silloin kun tietojen erillistä esittämistä voidaan pitää välttämättömänä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta pienyrityksen taloudelliseen asemaan.

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.

Intressitahoilla tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa oikeushenkilöä, joka on pienyrityksen kanssa:

- 1) määräysvaltasuhteessa; tai
- 2) osakkuusyrityssuhteessa.

Sen lisäksi, mitä 4 momentissa säädetään, intressitahoihin luetaan:

- 1) toimitusjohtaja;
- 2) hallituksen jäsen ja varajäsen; sekä
- 3) edeltäviä 1 ja 2 kohtia vastaaviin toimielimiin kuuluvat henkilöt.

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.

## Henkilöstö

Liitetietona on esitettävä henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana.

## Omien osakkeiden ja osuuksien hankinnat ja luovutukset

Liitetietona on esitettävä:

- 1) tilikauden aikana tehtyjen omien osakkeiden tai osakkeita vastaavien oman pääoman ehtoisten osuuksien hankintojen perusteet;
- 2) tilikauden aikana hankittujen tai luovutettujen omien osakkeiden tai osuuksien lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä suhteellinen osuus, jota omat osakkeet tai osuudet edustavat merkitystä omasta pääomasta;
- 3) vastikkeellisissa hankinnoissa tai luovutuksissa omista osakkeista tai osuuksista suoritettu vastike; sekä
- 4) yrityksen hankkimien ja sen hallussa olevien kaikkien omien osakkeiden tai osuuksien lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä suhteellinen osuus, jota omat osakkeet tai osuudet edustavat merkitystä pääomasta.

## Toimintakertomusta vastaavat tiedot

Pienyrittäjä ei ole velvollinen laatimaan kirjanpitolaain 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.

Pienyrityksen on yllä mainittujen lisäksi esitettävä liitetietona myös muut seikat, jotka ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan aikaansaamiseksi. PMA 2 § 1 momentin mukaisen mikroyrityksen tilinpäätös täyttää oikean ja riittävän kuvan vaatimukset, kun siinä on esitetty PMA 1 ja 4 -lukujen mukaiset tiedot (ns. suojasatamasäännös).

## LIITETIEDOT II ja III -RYHMIEN KIRJANPITOVELVOLLISILLE

Muut kuin yllämainitut I-ryhmän kirjanpitovelvolliset laativat liitetiedot sisältäen seuraavat tiedot.

### Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

KPA 2:2 §

- 2) Perustelu, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu, sekä muutoksen vaikutukset
- 3) Oikaisu viime tilikauden vertailutiedoissa
- 4) Selvitys, jos vertailutiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa
- 5) Aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, elleivät
- 5a) 5b) ne ole merkitykseltään vähäisiä sekä bruttomäärät ja tiedot tuloslaskelmassa tai taseessa yhdistellyistä eristä, jos tieto on olennainen
- 6) Sellaiset yksittäiseen taseeseen sisältyvät olennaiset osat, jotka koskevat useaa taseeräitä, jos tämä tieto on olennainen.

KPA 2:2a §

Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät.

Edellä 1 momentin tarkoittamaa tietoa ei kuitenkaan ole tarpeen antaa:

- 1) vaihto-omaisuudesta, jos siihen kuuluvien hyödykkeiden käyttöjärjestys on niiden hankintajärjestyksen mukainen;
- 2) kirjanpitolaain 5 luvun 5 a §:n mukaisesti taseeseen aktivoitusta aineettomasta oikeudesta, jos sen hankintameno kirjataan kuluksi vastaavalla tavalla kuin mitä verotuksessa noudatetaan;
- 3) kehittämismenosta, liikearvosta tai muusta pitkävaikutteisesta menosta, jos sitä ei ole aktivoitu kirjanpitolaain 8, 9 tai 11 §:ssä sallitulla tavalla;



- 4) pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta, jos siitä syntyvä tulo kirjataan kirjanpitolain 5 luvun 4 §:stä poiketen suoriteperusteiden mukaisesti;
- 5) rahoitusvälineistä ja sijoituskiinteistöistä, jos ne arvostetaan kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n mukaisesti;
- 6) perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat muut sitoumukset Suomen rahaksi, jos on käytetty tilinpäätöspäivän kurssia.

Edeltävän 1 momentin tarkoitettuna liitetietona ei ole tarpeen yksilöidä tilinpäätössäännöstöä, ellei kirjanpitovelvollinen noudata kirjanpitolain 7 a luvun tarkoittamia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

### Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot

KPA 2:3 §

- 1) Suuryrityksissä ja yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisöissä liikevaihdon jakautuminen toimialoittain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti
- 2) Tieto poikkeuksellisten tuotto- ja kuluerien määrästä ja sisällöstä, jolleivät erät ole epäolennaisia
- 3) Selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista.
- 3a) KPL 5:13 §:ssä tarkoitettujen arvonalennusten määrä, jollei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan
  - ) Selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista (jollei epäolennaisia).
- 7) KPL 5:2 §:n 3 momentissa tarkoitettujen rahoituskulujen määrä, jollei sitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan.

### Taseen vastaavia koskevat liitetiedot

KPA 2:4 §

- 3–4) Selvitys aktivoitujen kehittämismenojen ja liikearvojenpoistoajasta ja -menetelmästä
- 5) Kuluksi kirjaamattomat lainan menot ja pääomaalennukset ja liikkeeseenlaskumenot.
- 5a) Selvitys taseeseen aktivoitujen KPLP 5:5 § a:ssä tarkoitettujen aineettomien oikeuksien hankintamenojen ja KPL 5:11 §:ssä tarkoitettujen muiden pitkävaikutteisten menojen arvostus- ja jaksotusperiaatteista
- 6) Arvonkorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonmääritysmenettelyt.
- 7) Pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden poistamattomat hankintamenot.
- 11) Siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät.

Lisäksi tulee taseen pysyvistä vastaavista antaa hankintamenoista ja arvonkorotuksista taseerittain seuraavat tiedot:

- 1) määrä tilikauden alussa
- 2) lisäykset ja vähennykset ja siirrot erien välillä
- 3) kertyneet poistot ja arvonalennukset tilikauden alussa
- 4) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvat kertyneet poistot ja arvonalentumiset
- 5) tilikauden suunnitelman mukaiset poistot
- 6) arvonalennukset ja niiden palautukset.
- 7) tilikauden aikana KPL 4:5§:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla hankintamenoon luettujen korkojen määrästä.

Saamiset konserniyrityksiltä ja omistusyhteisyyksiltä tulee jaotella myyntisaamisiin, muihin saamisiin ja siirtosaamisiin.

KPA 2:5 §

### Taseen vastattavia koskevat liitetiedot

- 1) Taseeräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista erien välillä tilikauden aikana.
  - 1a) Omien osakkeiden hankintamenon vähennys ja oikaisu oman pääoman eristä
  - 1b) Jos kirjanpitovelvollinen on osakeyhtiö tai osuuskunta, laskelma jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrästä, jossa on otettu vähennyseränä huomioon KPL 5:8 §:n 3 momentissa säädetyllä tavalla aktivoitujen kehittämismenojen määrä
  - 1c) Se osuus 1b kohdan mukaisesta määrästä, johon KPL 5:5c §:ssä tarkoitettujen pääomalainojen haltijat ovat oikeutettuja
- 2) Taseerien mukaan eritelty tieto yli 5 vuoden kuluttua erääntyvistä veloista.
- 3) Erittely (keskeiset oikeudet ja määrät lajeittain) joukkovelkakirjalainoista, vaihtovelkakirjalainoista ja muista oman pääoman ehtoiseen osuuteen välillisesti oikeuttavista lainoista
- 3a) Kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemien joukkovelkakirjojen keskeiset ehdot ja yhteenlaskettu määrä
- 4) Siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät , jolleivät ne ole epäolennaisia
- 6) Erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen taseerien selventämiseksi.

Velat konserniyrityksille ja omistusyhteisyrityksille tulee jaotella saatuihin ennakkoihin, ostovelkoihin, rahoitusvekeleihin, muihin velkoihin ja siirtovelkoihin.

### Käypään arvoon merkitsemistä koskevat liitetiedot

KPA 2:5 a §

Jos kirjanpitovelvollinen on noudattanut KPL 5:2a § ja 5:2b §:ää rahoitusvälineiden tai muiden mainittujen pykälän tarkoittamien omaisuuserien arvostamisessa, liitetietona on esitettävä:

- 1) arvonmääritysmallien 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 johdannaissopimuslajista 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.

Jos rahoitusjohdannaista 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 vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat. Jos markkina-arvo ei ole vaikeuksitta määriteltävissä johdannaisten osalta, mutta sen osien tai samankaltaisen johdannaisten markkina-arvo on määriteltävissä, käypä arvo voidaan johtaa sen osien tai samankaltaisten johdannaisten markkina-arvosta.

### Tuloveroja koskevat liitetiedot

KPA 2:6 §

- 1) Kirjanpitolain 5 luvun 18 § tarkoitetut laskennalliset verovelat ja saamiset, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole merkitty taseeseen

### Vakuudet, vastuusitoumukset ja taseen ulkopuoliset järjestelyt

- 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.
- 3) Vakuuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on muuten kuin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla antanut puolestaan, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltyinä.
- 4) Vakuuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on antanut sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltyinä.
- 5) Yhteenlaskettu arvo kirjanpitovelvollisen antamista muista kuin 14 kohdassa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltyinä.

Vakuuden arvostamisessa tulee noudattaa mitä KPL 5:2 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädetään velkojen merkitsemistä taseeseen.

Taseeseen sisällyttämättömistä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona:

- 1) kirjanpitovelvollista koskevat eläkevastuut, joita ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi
- 2) kirjanpitovelvollisen vuokravastuut
- 3) kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta
- 4) muut kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset
- 4a) muut kirjanpitovelvollisen vastuut
- 5) muut kirjanpitovelvollista koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt

Jos taseeseen sisällyttämättömyydestä erästä aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä, on tästä erästä esitettävä:

- 1) liiketoiminnallinen tarkoitus; sekä
- 2) arvioi taloudellisesta vaikutuksesta kirjanpitovelvolliseen

Näistä on lisäksi esitettävä yhteismäärä niistä eristä, jotka kohdistuvat seuraavalle tilikaudelle.

### Lähipiiriliiketoimet

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 tieto jen erillistä esittämistä voidaan pitää välttämättömänä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta kirjanpitovelvollisen taloudelliseen asemaan.

Esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:

1. kuvaus liiketoimesta
2. liiketoimen arvo
3. lähipiirisuhteen luonne
4. muut kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.

Edeltävä ei koske liiketoimia, joissa osapuolena on kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen täysin omistama tytäryritys.

Sen estämättä, mitä edellä säädetään, tulee tavanomaisin ehdoin toteutetuista lähipiiriiliiketoimista ilmoittaa liitetietona niiden osapuolet ja määrät, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Lähipiirillä tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa lähipiiriä sellaisena kuin se on määritelty kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa, jotka on hyväksytty kirjanpitolain 1 luvun 4 d §:n tarkoittaman IAS-asetuksen mukaisesti.

KILA 2008/1829

Osapuoli kuuluu yhteisön lähipiiriin, jos:

- (a) osapuoli välittömästi tai yhden tai useamman välikäden kautta välillisesti:
  - i. käyttää yhteisössä määräysvaltaa, on yhteisön määräysvallassa tai on yhteisön kanssa saman määräysvallan alaisena (tämä kattaa emo, tytär ja sisaryritykset)
  - ii. omistaa yhteisöstä sellaisen osuuden, joka tuottaa sille huomattavan vaikutusvallan yhteisössä; tai
  - iii. käyttää yhteisössä toisen osapuolen kanssa yhteistä määräysvaltaa
- (b) osapuoli on yhteisön osakkuusyritys
- (c) osapuoli on yhteisyritys, jossa yhteisö on osapuolena
- (d) osapuoli on yhteisön tai sen emoyrityksen johtoon kuuluva avainhenkilö
- (e) osapuoli on kohdissa (a) tai (d) tarkoitetun henkilön läheinen perheenjäsen. Näistä mainitaan erikseen
  - a) henkilön puoliso ja lapset
  - b) henkilön puolison lapset
  - c) henkilön tai tämän puolison huollettavat.

Kirjanpitolautakunta katsoo edellä mainitun lisäksi, että puolisoihin tulee rinnastaa myös avopuolisot.

- (f) osapuoli on yhteisö, jossa kohdassa (d) tai (e) tarkoitettu henkilö käyttää välittömästi tai välillisesti määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa tai jossa tällaisella henkilöllä on välittömästi tai välillisesti merkittävä äänivalta tai
- (g) osapuoli on työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskeva järjestely yhteisön tai sen lähipiiriin kuuluvan yhteisön henkilöstöä varten.

### **Liitetiedot arvonlisäveroja koskevasta vastuusta**

Kiinteistöinvestointien arvonlisäveron tarkistusmenettelystä johtuva vastuu tulee esittää liitetiedoissa. Ennen vuotta 2008 valmistuneista kiinteistöinvestoinneista tarkistuskausi on viisi vuotta ja 1.1.2008 käyttöön otetun kiinteistöinvestoinnin osalta tarkistuskausi on kymmenen vuotta. Esimerkki liitetiedoista on esitetty yleisohjeessa.

KILA yleisohje 6.5.2008

KPA 2:7a §

### Liitetiedot tilintarkastajan palkkiosta

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 (nämä ovat toimeksiantoja, jotka muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai joiden perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.)
- 3) veroneuvonta
- 4) muut palvelut.

KPA 2:8 §

### Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä

- 1) Henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana
- 2) Tilikauden palkat, eläkekulut ja muut henkilösivukulut, jollei niitä ole eritelty tuloslaskelmassa.

Toimitusjohtajasta ja hänen sijaisestaan, hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimielinkohtaisesti:

- 1) palkat ja palkkiot näistä tehtävistä
- 2) heille myönnettyjen rahalainojen yhteenlaskettu määrä sekä määrän vähennys ja lisäys tilikauden aikana ja pääasialliset korko ja muut ehdot
- 3) heitä koskevien KPA 2:7 §:n 1 momentin 5 kohdassa ja 2 momentin 4 kohdassa tarkoitettujen vakuuksien ja vastuusitoumusten yhteenlaskettu määrä ja pääasiallisen sisältö
- 4) eläkesitoumukset näistä tehtävistä.

Edellä tarkoitettuihin toimielimiin aikaisemmin kuuluneista henkilöistä on ilmoitettava eläkesitoumukset toimielinkohtaisesti, ellei tieto koske yksittäistä henkilöä. (\*)

Muu kirjanpitovelvollinen, paitsi yhtiö, jonka osakkeet ovat julkisen kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueella, saa jättää esittämättä kohdan 1 ja 4 tiedot sekä tiedon toimielimiin aiemmin kuuluneista henkilöistä, jos ne koskevat yksittäistä henkilöä.

Säännös on osin päällekkäinen toimintakertomuksessa suositeltavaksi esitettyjen tietojen kanssa.

KPA 2:9 §

### Omistukset yrityksissä ja omat osakkeet

- 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
- 2) yrityksestä, josta kirjanpitovelvollisella on rajoittamaton vastuu, 1 kohdassa tarkoitettut tiedot sekä tieto yritysmuodosta.

Edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun omistusosuuteen luetaan myös sellaisen henkilön omistukset, joka toimii omissa nimissään mutta kirjanpitovelvollisen lukuun.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu tieto saadaan jättää esittämättä jos:

- 1) kirjanpitovelvolliselle tai omistuksen kohteena olevalle yritykselle aiheutuisi merkittävää haittaa tiedon esittämisestä ja poikkeamisen perusteet ilmoitetaan

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 osakkuusyrittäksenä kirjanpitovelvollisen tai sen emoyrittäksen konsernitilinpäätökseen
- 2) kirjanpitovelvollisella on vähemmän kuin puolet yrityksen osakkeista tai osuuksista eikä yritys ole velvollinen ilmoittamaan tasettaan rekisteröitäväksi.

KILA yleisohje 24.10.2006

### Liitetiedot ympäristöasioista

Yleisohjeen mukaan niiden kirjanpitovelvollisten, joille toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman kannalta ympäristöasioilla on olennainen merkitys, tulee ilmoittaa liitetiedoissa seuraavat asiat:

- ▶ kuvaus ympäristömenojen ja -vastuiden laskennassa sovellettujen arvostusperiaatteiden ja menetelmien sekä aktivoitujen ympäristömenojen poistojen laskennassa käyte tyistä menetelmistä
- ▶ tuloslaskelmaan kirjatut ympäristömenot
- ▶ erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi
- ▶ taseen ulkopuolisina vastuina ilmoitetaan ympäristövelvoitteisiin liittyvät ehdolliset ympäristövelat ja riittävän tarkka selvitys niiden lajista
- ▶ ympäristöasioiden hoitoa varten ympäristöluvan perusteella annetut vakuudet.

Lisäksi lakisääteisten vaatimusten ohella yleisohjeessa todetaan, että Euroopan yhteisöjen komission suosituksessa (2001/453/EY) olevat ohjeet ovat osin yksityiskohtaisempia. Suosituksen mukaisiin lisäliitetietoihin kuuluvat:

- ▶ jokaisen ympäristövastuun ryhmän osalta on annettava lyhyt kuvaus kirjanpitovelvollisen toimintaan liittyvästä olennaisesta velvoitteesta, kuvattava vastuun laji sekä ilmoitettava ympäristövelvoitteen täyttämisen ajankohta ja ehdot
- ▶ selvitys kirjanpitovelvollisen toimintaan liittyvistä ympäristövahingoista, vahinkojen korjaamista edellyttävistä lakisääteisistä vaatimuksista tai viranomais määräyksistä sekä meneillään olevista tai suunnitelluista kunnostustoimenpiteistä
- ▶ sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamisesta sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden käytöstä poistamiseen ja purkamiseen liittyvien vastaisten ympäristömenojen osalta liitetiedoissa ilmoitetaan sovellettu kirjaamisperiaate
- ▶ tilikauden ympäristökulujen kokonaissumma
- ▶ ympäristöön liittyvät kulut tulee komission suosituksen mukaan eritellä tilinpäätöksen liitetiedoissa
- ▶ tilikaudella aktivoitujen ympäristömenojen kokonaismäärä ja tase-erittäin laadittu erittely, jos tämä voidaan riittävän luotettavasti määrittää.
- ▶ ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvat sakot ja maksut sekä aikaisemmasta ympäristön pilaantumisen aiheuttamisesta maksetut korvaukset, jotka eivät sisälly ympäristömenoihin
- ▶ kirjanpitovelvollisen käyttämien tai hänelle myönnettyjen ympäristönsuojeluun liittyvien julkisten tukien ja avustusten määrä.

### Liitetiedot valmiusasteen mukaisesta tuloutuksesta

KILA yleisohje 30.9.2008

Kirjanpitolautakunta on antanut valmiusasteen mukaisesta tuloutuksesta yleisohjeen ja tämän ohjeen kohdan 6.3. mukaan annetaan tiedot seuraavasti:

- ▶ pitkäaikaishankkeisiin sovellettu tuloutustapa ja sen valintakriteerit
- ▶ pitkäaikaishankkeen valmistusasteen määrittämistapa
- ▶ valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon osuus tilikauden koko liikevaihdosta
- ▶ valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikaishankkeiden osalta tuotoiksi tilikaudella ja aikaisempina tilikausina kirjattu määrä

- ▶ pitkäaikaishankkeiden tuotoiksi kirjaamatta oleva yhteismäärä (tilauskanta) eriteltynä luovutuksen mukaan ja valmistusasteen mukaan tuloutettaviin hankkeisiin, mikäli kirjan pitovelvollinen soveltaa molempia tuottojen kirjaustapoja
- ▶ vaihto-omaisuudesta, saamisista ja saaduista ennakosta koostuvien erien nettosummana taseessa esitettyyn erään sisältyvien erien määrät taseerien mukaan eriteltynä
- ▶ pitkäaikaishankkeisiin liittyvät pakolliset varaukset KPA 2:5.1 §:n 6 kohdan mukaisesti eriteltynä, jos se on tarpeen taseerän selventämiseksi
- ▶ pitkäaikaishankkeisiin liittyvien pakollisten varausten muutokset KPA 2:3.1 §:n 4 kohdan mukaisesti eriteltynä, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Valmiusasteen mukaiseen tuloutukseen siirryttäessä on lisäksi annettava liitetietoja, jotka käyvät ilmi em. yleisohjeesta.

### **Liitetiedot kiinteiden menojen aktivoinnista**

*KILA yleisohje 31.1.2006*

Kirjanpitolautakunta on kiinteiden menojen lukemisesta hyödykkeen hankintamenoa koskevan yleisohjeen kohdassa 6 todennut liitetietojen osalta seuraavaa:

- ▶ liitetietona on ilmoitettava hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen lukemisesta hankintamenoa samoin kuin korkomenojen lukemisesta pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenoa
- ▶ jos hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen kohdistamisessa tuotteille noudatettava laskentamenettelyä muutetaan sen jälkeen, kun kiinteitä menoja on ryhdytty lukemaan hankintamenoa, myös tällä muutoksella voi olla olennainen vaikutus tuloslaskelmaan ja taseeseen. Laskentamenettelyn muutos ja sen vaikutus ilmoitetaan tällöin KPA 2:2.1 §:n 1 ja 4 kohdassa edellytettynä liitetietona.
- ▶ jos korkomenoja on luettu hyödykkeen hankintamenoa, taseen vastaavia koskevana liitetietona on esitettävä selvitys tilikaudella aktivoitujen korkomenojen määrästä ja taseeräkohtaiset tiedot poistamattomista aktivoituista korkomenoista.

Kiinteiden menojen aktivointiin siirryttäessä, tulee siirtymätilikaudelta lisäksi antaa yleisohjeessa tarkemmin esitettyjä liitetietoja.

### **Laskennalliset verovelat ja -saamiset**

*KILA yleisohje 12.9.2006*

Kirjanpitolautakunnan antamassa yleisohjeessa laskennallisista verovelkoista ja saamisista kohdassa 7 todetaan seuraavaa liitetietokohdittain.

#### **Taseessa esitettäviä laskennallisia verovelkoja ja saamia koskevat liitetiedot**

Jos kirjanpitovelvollinen esittää laskennalliset verovelat ja saamiset tuloslaskelmassa tai taseessa, silloin tilinpäätöksen liitetietona esitetään:

- ▶ noudatettujen laskentaperiaatteiden yhteydessä maininta siitä, että laskennalliset verovelat ja saamiset on merkitty taseeseen
- ▶ suoraan omaan pääomaan kirjatut laskennalliset verovelkojen ja -saamisten muutokset
- ▶ selostus arvonkorotusten mahdollisista vaikutuksista verotukseen (KPA 2:6.1 § 3 kohta)
- ▶ laskennalliset verovelat ja verosaamiset ennen saamisten ja velkojen netottamista sekä epätodennäköisen toteutumisen vuoksi taseeseen merkitsemättä jätetyt verovelat tai saamiset
- ▶ verotusperusteisten varausten ja poistoeron jakautuminen omaan pääomaan rinnastettavaan osaan ja laskennalliseen verovelkaan.

#### **Liitetietona esitettävät laskennalliset verovelat ja -saamiset**

Liitetietona esitetään:

- ▶ laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kokonaismäärä, joka olisi tämän yleisohjeen perusteella merkittävässä taseeseen, jos se on olennainen (KPA 2:6.1 § 1 kohta)
- ▶ selostus arvonkorotusten mahdollisista vaikutuksista verotukseen (KPA 2:6.1 § 3 kohta)
- ▶ verovelat ja -saamiset, joita ei epätodennäköisen toteutumisen vuoksi voi merkitä taseeseen.

## Asumto-osakeyhtiön liitetiedot

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen asuntoosakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä mukaan tilinpäätökseen tulee liittää merkittävistä korjaushankkeista erillinen hankerahoituslaskelma, vaikka osakkailta ei perittäisi hankkeen rahoittamiseksi erillisiä hankeosuussuorituksia, tai vaikka hanke toteutuisi yhden tilikauden aikana.

Hankerahoituslaskelmalla selvitetään yhtiön teettämään uudisrakennus-, uudistamistai korjaushankkeeseen liittyvät menot ja niiden rahoitus. Hankerahoituslaskelma tulee täsmäyttää tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

Tilinpäätöksessä voidaan vapaaehtoisena tietona joko toimintakertomuksessa tai liitetietona ilmoittaa lainoittain lainaosuuksien määrät. Lainaosuuslaskelmassa huomioitava lainaan liittyvä pääomavastikkeen yli tai alijäämä tulee täsmäyttää tilinpäätöshetkelle laaditun vastikerahoituslaskelman osoittaman vastaavan yli tai alijäämän kanssa.

Asunto-osakeyhtiön vastikejälkilaskelmassa on suositeltavaa esittää luottolimiitin käytön muutos erillään muista lainannostoista ja lyhennyksistä.

Asunto-osakeyhtiöiden ja keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden liitetiedoista säädetään kirjanpitolainsäädännössä sekä asuntoosakeyhtiölaissa ja osakeyhtiölaissa. Kirjanpitolain 3:2 §:n mukaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tätä varten tarpeelliset tiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Vaikka kirjanpitolainsäädännössä on helpotettu asunto-osakeyhtiöiden ja AsOYL 1:2 §:ssä tarkoitettujen keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden liitetietovaatimuksia, tulee näidenkin yhtiöiden noudattaa kirjanpitolain 3:2 §:n vaatimusta oikeiden ja riittävien tietojen toteutumisesta. Yksittäisessä tilinpäätöksessä esitettävien liitetietojen laajuus edellyttää aina tapauskohtaista arviointia. Huomiota tulee erityisesti kiinnittää yhtiön taseen ulkopuolisista vastuista ja vastuusitoumuksista annettavien tietojen oikeellisuuteen ja riittävyteen.

Keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden kohdalla ja tilanteessa, jossa kiinteistöinvestointeihin liittyvät tarkistusvastuut saattavat muodostua olennaisiksi, laatii liitetiedoissa esitetystä tarkistusvastuusta tarkemman liitetietojen erittelyn. Erittelyn taulukkoosa sisältää mm. vuotuiset investointien kokonaismäärät ja tiedot sekä investoinnin alun perin sisältämästä että vähennetystä arvonnisäverosta tulevia tarkistustarpeita varten ja kiinteistökohtaisesti yhteenlasketun tarkistusvastuun määrän. Erittelystä on syytä käydä ilmi myös tilikauden alussa ollut tarkistusvastuun määrä ja vastuun muutos tilikaudella.

## Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot

Kotimaiseen tai siihen verrattavaan ulkomaiseen konserniin kuuluvan kirjanpitovelvollisen tuloslaskelman tai taseen liitetietona on ilmoitettava:

- 1) Sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka, jonka konserniin kuuluu eniten yrityksiä ja josta laaditaan konsernitilinpäätös.
- 2) Sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka, joka laatii suurimman sellaisen yrityskokonaisuuden konsernitilinpäätöksen, johon kirjanpitovelvollinen kuuluu
- 3) Tieto siitä, mistä on saatavissa jäljennös 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuista konsernitilinpäätöksistä.

Jos konsernitilinpäätös on jätetty laatimatta kirjanpitolain 6 luvun 1 § 4 momentin nojalla, emoyrityksen tuloslaskelman ja taseen liitetietona on mainittava tästä poikkeuksesta sekä sen yrityksen nimi ja kotipaikka, jonka laatimaan konsernitilinpäätökseen emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään.



## LIITETIEDOT III RYHMÄN KIRJANPITOVELVOLLISILLE Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetiedot

KPA 4:1 §

Konsernitilinpäätöksen liitetietoina on konsernista ilmoitettava soveltuvin osin kaikki yksittäisen yrityksen liitetietoja vastaavat tiedot.

KPA 4:2 §

Laatimista koskevat liitetiedot konsernitilinpäätöksen osalta ovat:

- ▶ konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet
- ▶ selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan
- ▶ perusteltu selostus siitä, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus ja jaksotusperiaatteita kuin konsernin emoyrityksen tilinpäätöksessä
- ▶ perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä tytäryrityksen tilinpäätöksessä on erityisestä syystä poikettu emoyhtiön tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettavista laskentaperiaatteista
- ▶ perustelu sille, jos konsernitilinpäätökseen yhdistellyssä osakkuusyrityksen tilinpäätöksessä on noudatettu konsernin arvostus ja jaksotusperiaatteista poikkeavia periaatteita
- ▶ tieto ja perustelu KPL 6:5 §:n 2 momentin tarkoittamalle tilanteelle (tytäryrityksen yhdistely ilman välitilinpäätöksen laatimista) sekä selostus tytäryrityksen tilikauden päättymisen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka ovat tarpeen tytäryrityksen taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi
- ▶ selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilin päätöksen kanssa
- ▶ peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaisen tytäryrityksen tai osakkuusyrityksen tilinpäätöserät Suomen rahaksi
- ▶ selvitys konsernitilinpäätöksen laatimisessa syntyneiden konserniliiketoimien poistoajoista
- ▶ konserniliiketoimien olennaiset muutokset edellisestä tilikaudesta eriteltynä 2 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla.

KPA 4:3 §

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä:

- ▶ konsernitilinpäätökseen yhdistellystä tytäryrityksestä nimi, kotipaikka sekä konserniyritysten ja omissa nimissään mutta konserniyritysten lukuun toimivien henkilöiden yhteenlaskettu omistusosuus tässä tytäryrityksessä samoin kuin selvitys kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitetusta määräysvallan perusteesta, jollei se ole mainitun pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaisen ääntenenemmistön tuottava omistus yrityksessä, jossa osakkeiden tai osuuksien välillä ei ole äänivaltaeroja
- ▶ edellä ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä tytäryrityksestä sekä tieto kirjanpitolain 6 luvun 3 §:ssä tarkoitetusta perusteesta yhdistelemättä jättämiselle
- ▶ edellä ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistellystä osakkuusyrityksestä ja tieto hankintahetken oman pääoman esittämistavasta
- ▶ edellä ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuus- tai omistusyhteisyrytyksestä, peruste yhdistelemättä jättämiselle sekä tämän osakkuusyrityksen oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä
- ▶ kirjanpitolain 6 luvun 15 §:n mukaisella tavalla konsernitilinpäätökseen yhdistellystä tytäryrityksestä nimi ja kotipaikka sekä tieto yhdistelyn vaikutuksesta konsernitaseen kuhunkin oman pääoman erään
- ▶ selostus siitä, mihin yhteinen vaikutusvalta perustuu, jos osakkuusyrityksen tilinpäätös on yhdistelty konsernitilinpäätökseen kirjanpitolain 6 luvun 15 §:n mukaisesti
- ▶ jos tytäryritys on yhdistelty konsernitilinpäätökseen muun kuin emoyrityksen tilikautena päättäneen tilinpäätöksen perusteella, selostus tytäryrityksen toiminnan tulokseen ja

taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikausien päättymisen välisenä aikana.

Jollei kirjanpitovelvollinen sovelta kirjanpitolaia 6 luvun 7 §:n 6 momenttia, luetaan 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuun omaan pääomaan myös tilinpäätössiirtojen kertymä. Tästä summasta tulee lisäksi vähentää laskennalliset verovelat.

KPA 4:4 §

Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona on esitettävä em. tietojen lisäksi:

- ▶ erittely konserniliiketoiminnan poistosta ja konsernireservin vähennyksestä, jos ne on yhdistetty konsernituloslaskelmassa
- ▶ erittely konserniliiketoiminnan ja -reservistä, jotka on vähennetty toisistaan konsernitasetta laadittaessa
- ▶ 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
- ▶ kertyneestä poistoerosta ja verotusperusteisista varauksista omaan pääomaan merkitty osuus
- ▶ osakkuusyrityksistä johtuvan konserniaktiivan vielä poistamatta oleva määrä tai konsernipassiivan vielä tulouttamatta oleva määrä

KILA yleisohje 12.9.2006

Edellä esitettyjen tietojen lisäksi laskennallisista verovelkoista ja saamisista 12.9.2006 annetussa yleisohjeessa edellytetään esitettäväksi:

- ▶ tytäryritysten ja osakkuusyritysten jakamattomista voitoista ja muuntoeroista johtuvat verovelat ja saamiset, joita ei ole merkitty taseeseen määräysvallan ja epätodennäköisen toteutumisen perusteella
- ▶ selvitys olennaisista verovelkoista ja -saamisista, jotka on esitetty netotettuina konsernituloslaskelmassa tai taseessa.

# Erittelyt

## Tase-erittelyt

KPA 5:1 §

Taseerittelyinä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luetteloitava kirjanpitovelvollisen taseeseen tilikauden päättyessä merkityt:

- 1) pysyvät vastaavat
- 2) vaihtuvat vastaavat
- 3) vieras pääoma
- 4) pakolliset varaukset.

Pysyvien vastaavien erittelyt saadaan vaihtoehtoisesti laatia siten, että ne sisältävät ainoastaan lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana. Käytännössä tämä koskee lähinnä irtainta omaisuutta (koneet ja kalusto) silloin, kun täydellistä esinekohtaista erittelyä ei ole mahdollista laatia.

## Liitetietotosite

KPL 2:5 b

Tilinpäätöksen liitetiedon tulee, jollei sen perusta muuten ole ilmeinen, perustua sen sisällön todentavaan tositteeseen (liitetietotosite). Liitetiedon ja sen todentavan liitetietotositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.

## Kirjanpitoaineisto ja sen säilyttäminen

KPL 2:7

Tositteita, kirjanpitoja sekä muuta kirjanpitoaineistoa tulee käsitellä ja säilyttää niin, että niiden sisältöä voi vaikeuksitta tarkastella ja tarvittaessa tulostaa selväkielisessä muodossa.

Tositteen, kirjanpidon tai muun kirjanpitoaineiston sisältöä ei saa muuttaa tai poistaa tilinpäätöksen laatimisen jälkeen. Sisältöä ei saa muuttaa eikä poistaa myöskään sen jälkeen, kun 6 §:ssä tarkoitettu ilmoitus on tehty tai kirjanpitovelvollinen on julkistanut tai antanut ulkopuolisen käyttöön aineistosta laatimansa välitilinpäätöksen tai muun vastaavan asiakirjan.

Tositteen, kirjanpidon ja muun kirjanpitoaineiston muotoa saa muuttaa, jos se on tarpeen käsittelyn, siirron tai säilytyksen vuoksi. Tällöin on varmistettava sisällön ja kirjausketjun säilyminen.

KPL 2:7a

Kirjanpitovelvollisella tulee olla tilinpäätöksen perustana olevista kirjanpidoista sekä tositteiden ja muiden kirjanpitoaineistojen lajeista luettelo, josta ilmenee niiden keskinäiset yhteydet ja säilytystavat.

KPL 2:9

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.

KPL 2:10

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.

Jollei muualla laissa ole säädetty 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.

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.

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. (13.7.2001/629) [HE 189/2000]

KPL 3:13 §

Erittelyt eivät ole julkista tilinpäätösaineistoa paitsi säätiöissä, joiden velvollisuudesta toimittaa taseerittelyt rekisteriviranomaiselle säädetään säätiölain 3:13 §:ssä.

### **Konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmat**

KPL 6:19 §

Konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmat on säilytettävä 10 vuotta tilikauden päättymisestä.

# Liite 1 – Kirjanpitolainsäädännön uudistus

Hallitus antoi 22.10.2015 esityksensä kirjanpitolain muuttamisesta HE 89/2015, jossa esitettiin tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) säännösten implementointia kansalliseen lainsäädäntöön. Hallituksen esitys perustui pääosin lakiuudistusta valmistelleen Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietintöön (TEM 48/2014). Lisäksi uudistuksessa huomioitiin laajassa lausuntokierroksessa esiin nostettuja asiakohtia. Uudistettu kirjanpitolainsäädäntö hyväksyttiin 30.12.2015 ja lakia sovelletaan ensimmäisen kerran tilikaudella, joka alkaa 1.1.2016 tai sen jälkeen. Aiempi soveltaminen sallittiin siten, että lakia saa soveltaa tilinpäätöksiin, jotka laaditaan lain hyväksymisen jälkeen.

Alle on koottu merkittävimpiä muutoksia verrattuna aiempaan sääntelyyn.

## Uudet yritys- ja kokoluokat

Uudet yritysluokat ovat mikroyritys, pienyritys, keskisuuri yritys ja suuri yritys:

Yrityksen koko	Mikroyritys Enintään yksi seuraavista ylittyy sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella:	Pienyritys Enintään yksi seuraavista ylittyy sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella:	Suuri yritys Vähintään kaksi seuraavista ylittyy sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella:
Tase (tilinpäätöspäivänä)	0,35 M€	6,0 M€	20 M€
Liikevaihto (tilinpäätöspäivänä)	0,7 M€	12 M€	40 M€
Henkilöstömäärä (keskimäärin tilikaudella)	10	50	250

Merkittävimmät pien- ja mikroyrityksiä koskevat muutokset ovat, että niille on annettu mahdollisuus lyhennettyihin tuloslaskelma- ja tasekaavoihin. Lisäksi liitetietojen laadintaan on annettu helpotuksia.

## Konsernin kokoluokat

Uusien säännösten mukaan pienet konsernit on vapautettu konsernitiilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, jos konserniin ei kuulu yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Direktiivin vaatimus vapautumisesta on ehdoton, jolloin pientä konsernia ei voida velvoittaa laatimaan konsernitiilinpäätöstä edes oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Vaatimuksen myötä myös osakeyhtiölakia on kirjanpitolakiuudistuksen myötä muutettu. Osakeyhtiölain säännöksiä on muutettu niin, ettei konsernitiilinpäätöksen laatimista edellytetä, vaikka yhteisö jakaisi varojaan, mikäli kyseessä on pienkonserni.

Konsernin katsotaan olevan pieni, mikäli alla olevan taulukon pienen konsernin kriteereistä enintään yksi ylittyy sekä päättyneellä että sitä edeltäneellä tilikaudella, laskettuna konserniyritysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella emoyrityksen tilinpäätöspäivänä.

Konsernin koko	Pieni konserni	Keskikokoinen / suuri konserni
Tase	6 M€	20 M€
Liikevaihto	12 M€	40 M€
Henkilöstömäärä	50	250

Uudistettuun kirjanpitolakiin on myös sisällytetty määritelmä yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisöille, joita ovat suomalaiset yhteisöt, joiden liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkina-alueissa tarkoitettulla säännellyillä markkinoilla, sekä luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt.

### **Alakonserni**

Alakonsernitilinpäätöksen laatimatta jättäminen on jatkossa mahdollista myös niissä tilanteissa, joissa alakonsernin emoyritys sijaitsee muualla kuin Euroopan talousalueella, mikäli konsernitilinpäätös laaditaan laissa määritellyn mukaisesti ja konsernitilinpäätös tilintarkastetaan. Tulkinnan mukaan alakonsernitilinpäätöksen laatimatta jättäminen olisi säännöksen perusteella tällöin mahdollista muun muassa tilanteissa, joissa Euroopan talousalueen ulkopuolella sijaitseva emoyhtiö laatii konsernitilinpäätöksen esimerkiksi US GAAP -säännösten mukaisesti. Aiemmin kyseinen alakonsernihuojennus oli rajattu koskemaan vain tilanteita, joissa konsernitilinpäätöksen laatii Euroopan talousalueella sijaitseva emoyhtiö.

### **Olennaisuuden periaate**

Olennaisuuden periaate on nyt lisätty käsitteenä myös itse kirjanpitolakiin, mikä on johdonmukainen uudistus, sillä olennaisuus kuuluu keskeisenä osana suomalaiseen kirjanpitoikäntöön ja se osaltaan täydentää oikean ja riittävän kuvan vaatimusta. Olennaisuuteen on jo aiemmin viitattu esimerkiksi useissa kirjanpitolautakunnan antamissa lausunnossa ja se suhteutuu kirjanpitovelvollisen kokoon, sen harjoittaman liiketoiminnan laatuun ja laajuuteen. Kirjanpitolautakunnan lausunnoissa on viitattu olennaisuuteen arvioitaessa tiedon poisjättämisen tai virheen vaikutusta tilinpäätöksen lukijan taloudelliseen päätöksentekoon.

Mahdollisuus soveltaa IFRS:n mukaisia kirjaus- ja arvostamisperiaatteita rahoitusvälineiden, sijoituskiinteistöjen ja rahoitusleasingosimusten osalta

Kirjanpitovelvollisten toimintaa on helpotettu sallimalla EU:n hyväksymien kansainvälisten IFRS-tilinpäätösstandardien soveltaminen rahoitusvälineiden sekä sijoituskiinteistöjen kirjanpitoikäntelyssä. Edellä mainittu koskee myös rahoitusleasingosimuksia. Mikroyritykset, jotka noudattavat niille myönnettyjä helpotettuja säännöksiä, eivät saa soveltaa em. IFRS-säännösten mukaista käsitteitä rahoitusvälineiden ja sijoituskiinteistöjen osalta.

### **Satunnaiset erät poistuvat**

Sellaiset erät, jotka aikaisemmin esitettiin satunnaisissa erissä, esitetään jatkossa liiketoiminnan muissa tuotoissa tai kuluissa, tai tilinpäätössiirtojen ryhmässä (konserniavut). Muutos koskee kaikkia yritysluokkia. Liitetiedoissa tulee kuitenkin esittää poikkeuksellisten yksittäisten tuotto- ja kuluerien määrät ja luonteet.

### **Kehittämismenojen aktivointi ja jakokelpoiset varat sekä enimmäispoistoajoja koskeva muutos**

Muutetun kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisen taseeseen aktivoitu kehittämismenojen vielä kuluksi kirjaamaton määrä tulee jatkossa huomioida jakokelpoisia varoja vähentävänä eränä, minkä seurauksena aktivoitujen kehittämismenot vähentävät täysimääräisesti kirjanpitovelvollisen voitonjakokelpoista omaa pääomaa. Näin jo aiemmin laissa ollut säännös palaa takaisin osakeyhtiölakiin.

Lisäksi kirjanpitolakiin on nyt erikseen täsmennetty, että kehittämismenoja ei saa jatkossa aktivoida muuna pitkävaikutteisena menona. Myös kehittämismenojen, liikearvojen ja pitkävaikutteisten menojen enimmäispoistoajoja koskeva kohta poistettiin laista; uuden oletussäännöksen mukaan poistoajo on enintään 10 vuotta, ellei tätä pidempi poistoajo ole luottavalla tavalla arvioitavissa. Samalla säännöstä yksinkertaistetaan poistamalla yli 5

vuoden poistoaikaan edellytetty erityinen syy. Muutetun säännöksen mukaan tulee muun kehittämismenon, liikearvon tai pitkävaikutteinen meno poistaa enintään kymmenessä vuodessa silloin, kun menon vaikutusaikaa ei voida arvioida luotettavalla tavalla.

### **Kirjanpitoaineisto**

Kirjanpitoaineistojen säilytykseen ja käsittelyyn liittyvistä teknisen muodon ja maantieteellisen sijainnin määräyksistä on luovuttu uudessa sääntelyssä. Uudistetun kirjanpitolain mukaan kirjanpitoa ja aineistoja olisi voitava tarkastella selväkielisessä muodossa Suomesta käsin ilman aiheetonta viivytystä. Kirjausketjun aukottomuutta korostetaan, kuten myös kirjanpitovelvollisen vastuuta kirjanpitojen ja aineistojen huolellisesta käsittelystä ja säilytyksestä (sanktiouhka). Kirjausketjun määrittelyä on täsmennetty ja sen vaatimukset ulotetaan koskemaan myös muita kirjanpidon perusteella annettavia viranomaisraportteja (mm. veroilmoitus). Uutena vaatimuksena on tilinpäätöksen liitetietojen perustana olevien laskelmien ja asiakirjojen käsittely ja säilytys tositteiden kaltaisina liitetietotositteina.

### **Kirjaamisperusteet**

Liiketapahtumien kirjaamisperusteena sallitaan ensisijaisen suoriteperusteen ja voimassa olevassa laissa olevan maksuperusteen lisäksi ns. laskuperuste, jonka mukaan liiketapahtuma kirjataan kirjanpitoon laskupäivämäärän perusteella. Mikäli tilikauden aikana kirjanpito on laadittu maksuperusteisesti tai laskuperusteisesti, on kirjanpito oikaistava suoriteperiaatteen mukaiseksi tilinpäätöksessä vähäisiä kirjauksia ja yhteisvaikutukseltaan epäolennaisia kirjauksia lukuun ottamatta. Mikroyritykset saavat laatia tilinpäätöksensä myös maksuperusteisesti, mutta tällöin niiden tulee esittää tiettyjä laissa erikseen säädettyjä lisätietoja maksuperusteisuuden vaikutuksesta käsillä olevaan tilinpäätökseen.

# Liite 2 – Vuosien 2015 ja 2016 aikana tulleita huomioon otettavia asioita tilinpäätöksen laadintaan liittyen: KILA:n lausunnot

## KILA:n lausunnot 1946/2015 & /1947 – 1960/2016

### Lausunto osakeyhtiö- ja osuuskuntamuotoisen vesihuoltolaitoksen vesihuollon ja huleveden viemäroinnin eriyttämisestä sekä toimintakertomuksen laatimisesta 2015 / 1946

- ▶ Hakija on pyytänyt lausuntoa vesihuoltolain säännösten soveltamiseen 1.1.2015 alkaneen tilikauden tilinpäätöksen laadinnassa erityisesti pienille vesihuoltolaitoksille, jotka toimivat osuuskunta- tai osakeyhtiömuotoisena.
- ▶ Vesihuoltolain (119/2001) mukaan vesihuolto ja huleveden viemärointi tulee eriyttää vesihuoltolaitoksen kirjanpidossa. Vesihuoltolain mukaan molempien osalta tulee esittää kirjanpitolain säännösten mukainen tase ja tuloslaskelma. Lisäksi on laadittava rahoituslaskelma sekä esitettävä taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteinä olevat tiedot.
- ▶ Hakija kysyy:
  - ▶ Vesihuoltolaissa ei ole erikseen mainittu, että rahoituslaskelma olisi laadittava kirjanpitolain säännösten mukaisesti. Voiko uuden (suunnitteilla olevan) kirjanpitolain (KPL 1:4a–b §) mukainen mikro- ja pienkokoinen osakeyhtiö tai osuuskunta jättää rahoituslaskelman laatimatta eriytetyistä toiminnoista?
  - ▶ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnon mukaan huleveden viemäroinnin eriyttäminen laskennallisesti on mahdollista kunnallisissa laitoksissa. Voiko myös osakeyhtiö tai osuuskunta eriyttää huleveden viemäroinnin muusta vesihuoltolaitoksen toiminnasta laskennallisesti?
  - ▶ Eriytetyistä toiminnoista laadittavassa taseessa tulee käsityksemme mukaan esittää pysyvät vastaavat ja vaihtuvat vastaavat sekä toimintaan kohdistuvat velat. Näiden erotuksesta muodostuu eriytettyjen toimintojen oma pääoma. Osa omasta pääomasta on kyseisen tilikauden voittoa/tappiota. Mihin oman pääoman ryhmään kirjataan se osa taseen omasta pääomasta, jolla tase saadaan ”täsmäytettyä”?
  - ▶ Onko tuloslaskelmasta, taseesta ja mahdollisesta rahoituslaskelmasta esitettävä myös vertailutiedot edelliseltä tilikaudelta eriytettyjen toimintojen osalta? Koska vertailutietojen esittäminen saattaa olla joissakin tapauksissa mahdotonta, millä tavoin tämä tieto tulisi tilinpäätöksessä esittää?
  - ▶ Voiko kirjanpitolain (KPL 3:9 §) mukainen pieni osakeyhtiö- tai osuuskuntamuotoinen vesihuoltolaitos jättää toimintakertomuksen laatimatta ja esittää vesihuoltolain mukaiset toimintakertomustiedot liitetietoina esimerkiksi otsikon ”Vesihuoltolain mukaiset toimintakertomustiedot” alla samalla tavoin kuin se esittäisi osakeyhtiölain tai osuuskuntalain tarkoittamat toimintakertomustiedot?
  - ▶ Voiko uuden (suunnitteilla olevan) kirjanpitolain (KPL 1:4a–b§) mukainen mikro- ja pienkokoinen osakeyhtiö tai osuuskunta jättää toimintakertomuksen laatimatta ja esittää vesihuoltolain mukaiset toimintakertomustiedot liitetietoina esimerkiksi otsikon ”Vesihuoltolain mukaiset toimintakertomustiedot” alla samalla tavoin kuin se esittäisi osakeyhtiölain tai osuuskuntalain tarkoittamat toimintakertomustiedot?
  - ▶ Mikäli kirjanpitolain mukainen toimintakertomus on pakko laatia, missä laajuudessa (muut kuin vesihuoltolain mukaiset) kirjanpitolain mukaiset toimintakertomustiedot tulisi esittää?



- ▶ Vesihuoltolain taloudenpitoa koskevat säännökset ovat sellaisia erityissäännöksiä, joiden sisällön tulkinta ei kuulu lautakunnalle. Niitä voidaan luonnehtia kirjanpitoa sekä toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen laadintaa täydentävinä erityissäännöksiä, jotka saattavat asettaa kirjanpitovelvollisten sisäiselle laskentatoimelle ja tietojärjestelmille erityisiä erilläänpito- ja seurantavelvoitteita, jotka ovat tavanomaisia toimialakohtaisessa erityissääntelyssä. Niiden tulkinta ei kuitenkaan kuulu lautakunnan toimivallan piiriin. Vesihuoltolain soveltamisalan piiriin kuuluvien kirjanpitovelvollisten tulee siten noudattaa näitä erityisiä säännöksiä riippumatta kirjanpitolain mahdollisesti sisältämistä helpotuksista.
- ▶ Kirjanpitolautakunnan toimivalta rajoittuu voimassa olevaan lakiin, siten mahdollisiin lakimuutoksiin ei ennen niiden voimaantuloa oteta kantaa.
- ▶ Kysymys 3: Entiteettiperiaatteen mukaisesti kirjanpitovelvollisen yksittäisestä osiosta ei voida KPL:n tarkoittamassa tilinpäätöksessä erottaa omaa pääomaa erikseen, vaan oma pääoma ilmoitetaan koko yhteisöä koskien. Siten oman pääoman laskennallinen eriyttäminen tehdään tilinpäätöksestä erillisillä sisäisillä laskelmilla.
- ▶ Kysymykset 1–2 & 4–7: Näiden kysymysten arviointi jää lautakunnan toimivallan ulkopuolelle, siten lautakunta ei voi ottaa niihin kantaa. Kirjanpitolautakunta toteaa kuitenkin, ettei lautakunta näe estettä sille, että vesihuoltolain tarkoittamat erillislaskelmat sisällytetään tilinpäätöksen liitetietoihin.

### **Lausunto Finanssivalvonnan rahoitus- ja vakuutustoimialaa koskevista määräysluonnoksista 2016 / 1947**

- ▶ Kirjanpitolautakuntaa pyydetty antamaan lausunto Finanssivalvonnan rahoitus- ja vakuutustoimialaa koskevista määräysluonnoksista
- ▶ Kirjanpitolautakunta toteaa, että se pitää hyvänä kehityksenä vakuutus- ja rahoitussektorin kirjanpitosäännösten lähentämistä kohti yleisiä kirjanpitonormeja. Eroavaisuuksille on löydettävä selkeä toimialakohtainen peruste, ja niiden tulee myös olla Suomea kansainvälisesti velvoittavien säännösten mukaisia.
- ▶ Yleiskommenttina lautakunta esittää harkittavaksi, olisiko hyödyllistä, että tulevaisuudessa, mahdollisuuksien mukaan, yhdistettäisiin rahoitus- ja vakuutussektorin määräykset.
- ▶ Kirjanpitolautakunnan käsityksen mukaan vakuutussektorin määräysluonnoksessa lakisääteistä eläketurvaa tarjoavien laitosten tilinpäätöstietojen yhdistelemistä koskeva kohta tulisi muuttaa vastaamaan vuoden 2016 alusta voimaan tulleen vakuutussäännösten sisältöä siten, että kategorinen yhdistelykielto poistetaan muuttuneiden säännösten vastaisena.
- ▶ Kirjanpitolautakunta toteaa, että määräysluonnoksessa rahoitussektorin kiinteistöjen käyvän arvon käsittelyä koskevat säännökset eivät kaikilta osin ole yhtenevät yleiseen kirjanpitosääntelyyn, jossa niiden osalta on viitattu IFRS-säännöksiin. Lautakunta toteaa käsityksensä, että kirjanpitolain (1336/1997) uusi 2 luvun 5b § ei edellytä, että sijoituskiinteistöjen arvonmuutokset merkittäisiin suoraan taseen käyvän arvon rahastoon. Lainkohdan pääsääntö on IFRS-säännösten mukainen menettely. Määräysluonnosta voidaan lautakunnan mielestä siten muuttaa tätä vastaavaksi, mikäli FIVA katsoo sen tarkoituksenmukaiseksi. Määräysluonnos poikkeaa IFRS-säännöstöstä, jonka mukaan sijoituskiinteistöjen osalta ei sovelleta oman pääoman käyvän arvon rahastoon suoraan merkittäviä arvonmuutosmenettelyjä – koska niitä ei yleensä pidetä rahoitusvälineinä – vaan muutokset käsitellään tuloslaskelmassa tulosvaikutteisesti. Mikäli FIVA kuitenkin pitäisi perusteltuna menettelyä, jonka perusteella luottolaitokset käsittelevät sijoituskiinteistöjä eri tavalla kuin muut kirjanpitovelvolliset, jotka valitsevat sijoituskiinteistöjen arvostamisen käypään arvoon, tulisi tulkinnalle esittää määräyksessä perusteet sekä valtuusperuste.

## Vastaus poikkeuslupahakemukseen säätiön konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta 2016 / 1948

- ▶ Hakija, emosaatiö, on pyytänyt poikkeuslupaa konsernitilinpäätöksen laatimisesta
- ▶ Kirjanpitolautakunnalla ei säätiölain nojalla ole toimivaltaa antaa poikkeuslupaa konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta. Säätiön itsensä tulee harkita, onko sillä perustellut edellytykset jättää konsernitilinpäätös laatimatta SL 5 luvun 4 §:n 2 momentin 2 virkkeen nojalla.

## Sijoituskiinteistöjen tilinpäätöskäsittelystä KPL 5:2 b §:n tarkoittamaa käyvän arvon menettelyä sovellettaessa 2016 / 1949

- ▶ Hakija on pyytänyt lausuntoa voidaanko:
  - ▶ osakeyhtiömuotoinen kiinteistön omistus arvostaa kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä 5 luvun 2b §:n mukaan
  - ▶ taseessa sijoituskiinteistöt esittää omana taserivinä ja määrittämään missä paikassa tuloslaskelmakaaviota käyvän arvon muutos tulee esittää
- ▶ *Vastaus kysymykseen 1:* Kirjanpitolaki ei aseta käypään arvoon merkitsemisen osalta edellytyksiä sille seikalle, millä oikeudellisella järjestelyllä sijoituskiinteistön omistaminen on järjestetty. Lautakunnan mielestä on perusteltua, että kirjanpitovelvollinen – valitessaan käyvän arvon menettelyn – soveltaa samoja yhteismitallisia tilinpäätösperiaatteita taseeseen merkittyihin suoraan omistettuihin sijoituskiinteistöihin sekä yhtiömuotoisiin sijoituskiinteistöihin, edellyttäen, että kyseiset yhtiöt ovat väline sijoituskiinteistön omistuksen järjestämisessä eikä niissä ole muuta toimintaa ("kuoriyhtiö").
- ▶ *Vastaus kysymykseen 2:* Hakija on esittänyt, että se merkitsisi sijoituskiinteistöt taseeseen omana erillisenä tase-eränä. Tuloslaskelmaan hakija lisäisi omana rivinä käyvän arvon muutos -rivin, joka olisi kaavassa liiketoiminnan muiden tuottojen jälkeen. Ottaen huomioon tilinpäätökseltä edellytettävän oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen (KPL 3:2 §) ja kirjanpitovelvollisen toiminnan laadun sekä KPA 1:9 §:n, kirjanpitolautakunta toteaa, että sillä ei ole huomauttamista hakijakirjanpitovelvollisen esittämään menettelyyn laatia tase ja tuloslaskelma hakemuksessa kuvatuin tavoin KPA:n kaavoja yksityiskohtaisempina, lisäten niihin uudet erät.

## Omaehtoinen lausunto vuoden 2016 alusta voimaan tulleista kirjanpitolainsäädännön muutoksista 2016 / 1950

- ▶ Kirjanpitolautakunta esittää jäljempänä kannanottonsa kirjanpitolain ja -asetuksen (KPL ja KPA) vuoden 2016 alusta voimaan tulleiden muutosten (1620/2015 ja 1752/2015) sekä pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (1753/2015; PMA) sekä osakeyhtiölain (OYL) ja osuuskuntalain (OKL) muutosten (1622/2015 ja 1623/2015) soveltamisesta.
- ▶ Kannanotot on tarkoitettu ohjaamaan hyvää kirjanpitotapaa ja yhtenäistämään käytänteitä, mutta kukin kirjanpitovelvollinen ratkaisee itsenäisesti sen, täyttyvätkö asianomaisessa tilanteessa lakimääräiset edellytykset kulloisellekin kirjaukselle.
- ▶ Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus (OYL 8:9.2 §, OKL 8:9.2 § ja KPL 6:1.4 § sekä siirtymäsäännökset OYL, OKL ja KPL): Varoja omistajille jakavan pienkonsernin emoyritys on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisesta vasta tilikaudelta, joka on alkanut 1.1.2016 tai sen jälkeen. Toisaalta kirjanpitovelvollinen saa soveltaa KPL:n muuttuneita säännöksiä jo 1.1.2016 jälkeen laadittavaan erillis- ja konsernitilinpäätökseensä.
- ▶ Kehittämismenot; aktivoitujen kehittämismenojen vaikutus varojenjakokelpoisiin varoihin (KPL 5:8 §, OYL 13:5 § ja OKL 16:5.1 §): Ennen lain voimaantuloa taseeseen aktivoitujen kehittämismenojen kuluksi kirjaamisessa saadaan noudattaa aikaisemmin voimassa olleita säännöksiä. Varojenjakorajoitus kohdistuu kuitenkin myös ennen lainmuutosta tehtyihin aktivointeihin.
- ▶ Tieto tilinpäätöksen laatimisessa käytetystä säännöstöstä (PMA1:1.5 § 1 kohta): PMA:n edellyttämä tieto tilinpäätöksen laatimisessa käytetystä säännöstöstä tarkoittaa,

että tilinpäätöksestä on ilmevä, onko sen laatimisessa noudatettu PMA 4 luvun mikroyrityssäännöstä vai PMA 2 ja 3 luvun pienyrityssäännöstä.

- ▶ Aiempi kirjanpitovelvollinen – nykyisin pienyritys (KPL 1:4a §): Kumotun KPL 3:9.2 §:n tarkoittama pieni kirjanpitovelvollinen rinnastuu lainmuutoksen jälkeen KPL 1:4a:n mukaiseen pienyritykseen.
- ▶ Yhdenmukaiset tilinpäätösperiaatteet erillistilinpäätöksessä ja konsernitilinpäätöksessä (KPL 6:4.2 § sekä KPL 5:2b § ja KPL 5:5b §): KPL 6 luvun säännösten mukaan laadittavassa konsernitilinpäätöksessä tulee yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja KPL:n mukaisia tilinpäätösperiaatteita; tarkoituksena on, että emoyrityksen erillistilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet ovat yhtenevät. KPL 7a luvun tarkoittamassa "IFRS-konsernitilinpäätöksessä" sovelletaan mainitun luvun säännöksiä.
- ▶ Pääomalainan merkitseminen taseeseen (KPL 5:5c § ja KPA 1:6 §): Pääomalaina, joka IFRS-perusteisesti saadaan merkitä omaksi pääomaksi, esitetään taseen oman pääoman ryhmässä viimeisenä, omana erillisenä kohtanaan: VII Pääomalainat.
- ▶ Liitetietojen erittelyt ja liitetietotosite (KPL 2:5b §): Liitetietotosite korvaa liitetietojen erittelyt (kumotut KPA 5:2-4 §:t).
- ▶ Liikevaihto (KPL 4:1 §): Muuttunut sanamuoto, jossa ei enää ole määrettä "varsinainen toiminta", ei lähtökohtaisesti vaikuta liikevaihdon käsitteen sisältöön. Jos aiemmin joitakin tuloja ei ole liikevaihtoon merkitty sen perusteella, että ne eivät ole olleet varsinaisen toiminnan myyntituottoja, tulevat ne arvioitavaksi uudemman kerran.
- ▶ Sijoituskiinteistön tai rahoitusvälineiden merkitseminen käypään arvoon mikroyrityksen tilinpäätöksessä (KPL 5:2b § ja 5:2a §): KPL 5:2a §:n / KPL 5:2b.2 §:n mukaan mikroyritystä koskevia säännöksiä noudatettaessa ei saada soveltaa pykälän mukaista menettelyä rahoitusvälineen merkitsemisestä käypään arvoon tai sijoituskiinteistön arvostamisesta. Jos menettelyä halutaan soveltaa, on tilinpäätös laadittava PMA:n tarkoittaman pienyrityssäännösten mukaisesti, jolloin ei voida soveltaa mikroyrityssäännöstä. Sijoituskiinteistöistä tulee antaa IFRS-säännösten mukaiset liitetiedot.
- ▶ Vaihto-omaisuudessa olevat rahoitusvälineet ja käypään arvoon merkitsemisen säännöstö (KPL 5:2a.1 §): KPL 5:2a.1 §:n ensimmäisen virkkeen mukaan " - - 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetystä poiketen johdannaissopimukset ja muut rahoitusvälineet voidaan merkitä käypään arvoon." Lainkohdan viittaus on vain rahoitusomaisuuteen kuuluviin rahoitusvälineisiin. Siten sitä ei sovelleta vaihto-omaisuuteen.
- ▶ Satunnaiset erät vertailutietoina (KPL 3:1.2 §): Edellisen tilikauden vertailutietoihin sovelletaan lautakunnan aiempaa ohjeistusta (mm. KILA 1750/2005). Pääsäännön mukaan vertailuvuoden tiedot oikaistaan. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista.
- ▶ Velvollisuus laatia toimintakertomus (PMA 1:1.3 §): Pien- ja mikro-osaakeyhtiöillä ei ole velvollisuutta toimintakertomuksen laatimiseen. Sama koskee direktiiviperusteisesti myös sellaisia pien- ja mikrohenkilöyhtiöitä, joissa kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä. Muunlaiset pien- ja mikroyritykset ovat pääsääntöisesti vapautettuja KPL 3:1a:ssä säädetystä toimintakertomuksesta, mutta toimintakertomus tulee laadittavaksi niistä tiedoista, joita edellytetään pienyritystä koskevassa erityislainsäädännössä, OYL:a lukuun ottamatta. Siten esimerkiksi pien- ja mikro-osuuskunnan tulee koostaan huolimatta esittää OKL 8:5-8 §:n edellyttämät toimintakertomustiedot, vaikka se on pien- tai mikroyrityksenä vapautettu KPL 3:2a:n mukaisista toimintakertomusvelvoitteista. Vaatimus toimintakertomuksen laadinnasta voi perustua myös määräykseen pien- tai mikroyrityksen omista säännöissä. Jos kuitenkin lain nojalla toimintakertomusinformaatio voidaan esittää vaihtoehtoisesti liitetietona, on tämä edelleen mahdollista.

- ▶ Tasekirjojen sähköinen arkistointi (KPL 2:10 § ja 2:7a §): Estettä ei ole sille, että vanhat kirjanpitoaineistot, ml. tasekirjat, muunnetaan sähköisesti säilytettäväksi ja sen jälkeen paperiversiot hävitetään. KPL 2:10.1 §:n mukaisesti säilytettävä luettelo kirjanpidoista ja aineistoista voi olla yleisluontoinen, mutta tyhjentävä selostus käytettävistä kirjanpidoista sekä niiden ja aineistojen keskinäisestä yhteydestä; kyse ei ole tietoteknisen tason kuvauksesta.
- ▶ Kirjanpitolautakunnan aikaisempien lausuntojen voimassaolo ja soveltaminen: Muuttumattomiin lainkohtiin perustuvat lausunnot ovat voimassa sellaisenaan. Lausunnot, joiden perusteena oleviin lainkohtiin on tehty vain teknisiä muutoksia, ovat voimassa muutoksia lukuun ottamatta (esim. liikearvon hankintamenon jaksottaminen, uudessa säännöksessä ei enimmäisaikaa, joten siltä osin lausuntoa ei tule noudattaa). Sisällöllisesti muuttuneisiin lainkohtiin perustuvat lausunnot eivät ole enää voimassa (esim. rahoitusleasing-lausunto, jos vuokralleottaja soveltaa KPL 5:5 b §:n mahdollisuutta merkitä hyödyke tilinpäätökseen siten kuin se olisi ostettu).

### Emoyhtiön osakkeiden käsittelystä tytäryhtiön tilinpäätöksessä 2016 / 1951

- ▶ Finanssivalvonta on pyytänyt kirjanpitolautakuntaa lausumaan luonnoksesta sijoituspalveluyrityksen hankkimien emoyhtiön osakkeiden tilinpäätöskäsittelystä kirjanpitolain ja osakeyhtiölain yleisen soveltamisen näkökulmasta.
- ▶ Osakeyhtiölain näkökulmasta kirjanpitolautakunta toteaa, että voimassaoleva osakeyhtiölaki ei kiellä tytäryhtiötä hankkimasta emoyhtiönsä osakkeita, kun laissa myöhemmin esitetyt edellytykset täyttyvät. Laskettaessa, onko lakisääteinen 10 prosentin enimmäismäärä omien osakkeiden hallinnalle ylittynyt julkisessa osakeyhtiössä (OYL 15:11.1§) tytäryhtiön hallinnassa olevat emoyhtiön osakkeet rinnastetaan emon itsensä hallussa oleviin omiin osakkeisiin.
- ▶ Lisäksi kirjanpitolautakunta toteaa, että OYL 15:14.1§:n mukaan tytäryhtiöiltä on kielletty emoyhtiön osakkeiden merkintä, eli ottaminen vastiketta vastaan ja OYL 13:10§ mukaan myös rahalainen, varojen tai vakuuden antaminen emo-osakkeiden hankintaa varten on kielletty kun osakkeita hankitaan muun tahon kuin työntekijöiden lukuun.
- ▶ *Emo-osaketta ei pääsääntöisesti merkitä taseeseen*
  - ▶ Kirjanpitolain näkökulmasta kirjanpitolautakunta pitää sisältöpainotteisuuden periaatteen (KPL 3:3.1 § 3 kohta) mukaisena, että emo-osakkeita ei pääsääntöisesti merkitä tytäryhtiön taseeseen.
  - ▶ KPL 4:8 §:n ensimmäinen virke kieltää merkitsemästä OYL:ssa tarkoitettua omaa osaketta taseeseen, mutta ei ota sinänsä kantaa siihen, millä edellytyksillä omia osakkeita saadaan hankkia tai miten ne tulisi yhtiöoikeudellisesti käsitellä. Myöskään OYL:ssä ei ole säädetty omien osakkeiden tilinpäätöskäsittelystä muutoin kuin edellytettyjen liitetietojen osalta (OYL 8:8§).
  - ▶ Kirjanpitolautakunta katsoo että KPL 4:8 §:n kielto omien osakkeiden tasemerkinällä täsmentää osaltaan KPL 3:2.1 §:n vaatimusta oikeasta ja riittävästä kuvasta, sillä jotta omat osakkeet voitaisiin merkitä taseeseen, niihin tulisi voida kohdistaa vähintään vastaavan suuruinen tulonodotus. Tulonodotus ei kuitenkaan kirjanpitolautakunnan mukaan toteudu, sillä yhtiö joka omistaa itsensä ei tuota mitään, ja vastaava tulonodotus jää toteutumatta myös silloin kun yhtiö omistaa vain osan osakekannastaan. Kirjanpitolautakunnan mukaan vastaavan tulonodotuksen kannalta ei ole merkitystä sillä, onko omat osakkeet hankittu itse vai määräysvallassa olevan tytäryhtiön välityksellä.
  - ▶ Jos kuitenkin olosuhteet ovat sellaiset, että tytäryhtiö voi todentaa emo-osakkeisiin liittyvän vastaisen tulonodotuksen, ei kirjanpitolainsäädäntö aseta estettä emo-osakkeiden aktivoimiselle taseeseen. Näyttötaakka aktivointiedellytysten täyttymisestä kuuluu kuitenkin tytäryhtiölle itselleen. Perusteiden dokumentoinnissa tulee menetellä vastaavanlaisella tavalla, kuin mitä esimerkiksi noudatetaan osoitettaessa KPL 5:5c §:ssä säädettyjen edellytysten täyttymistä pääomallainan merkitsemiseksi omaan pääomaan. Kirjanpitolautakunta toteaa myös, että tämä

tulkinta vastaa KPL 4:8 §:n toista virkettä emo-osakeyhtiön osakkeen käsittelystä tytärosuuskunnan tilinpäätöksessä ja että OKL:n säännökset ovat yhteneväiset OYL:n kanssa.

- ▶ *Emo-osakkeen hankinnan merkitys jakokelpoiselle vapaalle omalle pääomalle yhtiötä tytäryhtiössä ja toisaalta emoyhtiössä*
  - ▶ Pääsäännön mukaisessa tilanteessa, jossa emo-osaketta ei merkitä taseeseen, tulee emo-osakkeen hankintameno vähennettäväksi tytäryhtiön vapaasta omasta pääomasta samalla tavalla kuin tytäryhtiön oma osake.
  - ▶ Kirjanpitolautakunta kiinnittää myös huomiota OYL 13:1§ luetteloon tavoista, joilla varoja saadaan jakaa osakkeenomistajille. Jaettavaa määrää rajoittaa OYL 13:5§, mutta varojenjakotavoista ei OYL 13:1§:ssä viitata erikseen tilanteeseen, jossa emoyhtiön määräysvallassa oleva tytäryhtiö toimii emoyhtiön sijasta emo-osakkeen hankkijana tai lunastajana. Kirjanpitolautakunnalla ei ole toimivaltaa ottaa kantaa siihen, rinnastuuko määräysvallassa olevan tytäryhtiön emo-osakkeen hankinta yhtiöoikeudellisesti emoyhtiön itsensä tekemään hankintaan, vaan se jää ratkaistavaksi oikeuskäytännössä; lautakunnan tiedossa ei ole asiaa koskevaa tuomioistuinratkaisua.
  - ▶ Lautakunta kuitenkin katsoo, että ainakin siinä tilinpäätöksessä, johon emoyhtiön varojenjakopäätös perustetaan, on tarpeen antaa liitetieto niistä emo-osakkeista, jotka tytäryritys on hankkinut tai lunastanut.
  - ▶ Kysymys siitä, ovatko tytäryhtiön hankkimat emo-osakkeet vähennyserä määritettäessä jakokelpoisista vapaata omaa pääomaa emoyhtiössä, on yhtiöoikeudellinen eikä kirjanpitolautakunnalle ole osoitettu sitä koskevaa toimivaltaa osakeyhtiölaissa tai muussa laissa. Toisaalta lautakunta pitää selvänä, että OYL-perusteiset rajoitukset jäisivät tosiasiallisesti vaille merkitystä silloin, kun emo-osakkeiden hankinta toteutetaan emoyhtiön määräysvallassa olevan tytäryhtiön toimesta soveltamatta vastaavia edellytyksiä, kuin emon itsensä toteuttamaan hankintaan. Tämä päätelmä on yhdenmukainen aiemman vastavirtasulautumista koskevan lausunnon KILA 1911/2014 kanssa.
- ▶ Lautakunta pidättyy ottamasta kantaa lausuntopyyntöön perustana oleviin erityislainsäädännöllisiin kysymyksiin siltä osin, kuin erityislaki sallii poikettavan yleisistä kirjanpito-oikeudellisista menettelyistä.
- ▶ Finanssivalvonnan lausuntopyyntöön kohteena olevassa luonnoksessa esitetty ohjaus eroaa kirjanpitolautakunnan lausunnossa esitetystä kannanotosta, jossa lähtökohtaisesti pidetään hyvän kirjanpitotavan mukaisena sitä, että emo-osaketta ei merkitä tytäryrityksen taseeseen. Lautakunta pitää poikkeamista tämän lausunnon kannanotoista Finanssivalvonnan ohjeistuksessa sinänsä mahdollisena. Tällöin viraston tulisi antaa tarkempi ohjaus siitä, millaisilla edellytyksillä emoyhtiöosakkeiden hankinnat voidaan merkitä yhtiön taseeseen.

#### **Poikkeuslupa tilinpäätöksen laatimisajan pidentämiseksi 2016 / 1952**

- ▶ Hakija on suomalainen osakeyhtiö, joka on kahden suomalaisen ja yhden ruotsalaisen tytäryhtiön emoyhtiö. Hakija suomalaisine tytäryhtiöineen hakee yhden kuukauden lisäaikaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimiselle. Hakija ja sen suomalaiset tytäryhtiöt ovat hakeutuneet yrityssaneerausmenettelyyn, ja ruotsalainen tytäryhtiö on haettu konkurssiin hakemusta koskevan tilikauden päättymisen jälkeen ja selvitystyöstä johtuen tilinpäätöksen laadinta on viivästynyt.
- ▶ Kirjanpitolautakunta katsoo hakijan esittämät tilinpäätöksen laatimiseen vaikuttavat kirjanpitoon liittyvät avoimet kysymykset sellaiseksi KPL 8:2.2 §:ssä tarkoitetuksi erityiseksi syyksi, jonka nojalla poikkeuslupa voidaan myöntää edellyttäen että

osakeyhtiölain ja tilintarkastuslain säännökset sekä hakijayhtiön yhtiöjärjestyksen mahdolliset määräykset tilintarkastuksesta ja yhtiökokouksesta täyttyvät.

#### Kalastusosakaskunnan kirjanpitovelvollisuudesta 2016 / 1953

- ▶ Hakija on tiedustellut lautakunnalta:
  - 1) Onko kalastusosakaskunta, joka voi saada tuloja kalastusoikeuden luovuttamisesta sekä myös keräämällä osakkailta maksuja tai myymällä yhteisiä alueita taikka niiltä saatavia luonnontuotteita, kirjanpitovelvollinen.
  - 2) Onko merkityksellistä, jos osakaskunnan toimintaa on pidettävä liike- tai ammattitoimintana
  - 3) Taseen ja tuloslaskelman esittämistapaa.
- ▶ Kirjanpitovelvollisuudesta kirjanpitolautakunta toteaa, että kalastusosakaskunta on toiminnastaan kirjanpitovelvollinen, koska se on KPL 1:1.1§ tarkoittama yksityisoikeudellinen oikeushenkilö. Lainkohdan muutoksen myötä asiassa merkitystä ei ole sillä seikalla, pidetäänkö osakaskunnan toimintaa liike- vai ammattitoimintana.
- ▶ Osakaskunnan tulee laatia tilinpäätös KPL 3 luvun edellyttämällä tavalla. Täten mikäli osakaskunta on:
  - ▶ KPL 1:4 b §:n tarkoittama mikroyritys, tuloslaskelma ja tase sekä liitetiedot esitetään noudattaen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöstiedoista annetun asetuksen (1753/2015) 1:1 §:ää ja 4 lukua.
  - ▶ Mikroyritystä suurempi pienyritys, jonka määritelmä on KPL 1:4a §:ssä, tilinpäätöksessä noudatetaan mainitun asetuksen 1:1 §:n sekä 2 ja 3 luvun säännöksiä.
  - ▶ Pienyritystä suurempi kirjanpitovelvollinen, tilinpäätös laaditaan kirjanpitoasetuksen (1339/1997) mukaisesti.

#### Poikkeuslupa konserniyhtiöiden samatilikautisuuden vaatimuksesta 2016 / 1954

- ▶ Hakija on suomalainen osakeyhtiö, joka hakee kirjanpitolautakunnalta poikkeuslupaa kirjanpitolain (1336/1997, jäljempänä KPL) 6:5.1 §:ään sisältyvästä samatilikautisuuden vaatimuksesta. Hakija on kohteena yrityskaupassa, jossa sen osakekannan ostaa toinen suomalainen osakeyhtiö. Hakijan, ostavan yhtiön ja molempien näiden yhtiöiden tytäryhtiöiden tilikausi on kalenterivuosi. Hakija pyytää poikkeuslupaa muuttaa tilikautensa niin, että se päättyy samaan aikaan kun osakekauppa toteutetaan, minkä jälkeen se hakee välittömästi fuusiolupaa ostavan yhtiön tytäryhtiön kanssa. Hakijan tytäryhtiöiden tilikausia ei kuitenkaan ole tarkoitus muuttaa. Fuusion odotetaan toteutuvan ennen syntyneen konsernin tilikauden loppua, jolloin poikkeuslupan myötä ainoa kalenterivuodesta poikkeava tilikauden omaava yhtiö eli hakija poistuu konsernista ennen tilikauden loppua fuusion kautta.
- ▶ Kirjanpitolautakunta esittää lausuntonaan, että yrityskaupasta johtuva väliaikainen tilikausien eriaikaisuus on sellainen erityinen syy, jonka perusteella voidaan myöntää poikkeus KPL 6:5.1 §:n samatilikautisuuden vaatimuksesta. Kirjanpitolautakunta myöntää hakijalle oikeuden poiketa samatilikautisuuden vaatimuksesta siten, että oikeus päättyy muiden konserniyhtiöiden tilikauden päättyessä. Poikkeuslupan estämättä emoyhtiö ja tytäryritys ovat velvollisia noudattamaan KPL 6:5 §:n 2 ja 3 momentin säännöksiä välitilinpäätöksen laatimisesta sekä lisätietojen antamisesta tilinpäätöksessä sellaisista tapahtumista, jotka ovat tärkeitä arvioitaessa tytäryrityksen rahoitusasemaa

ja tulosta, ja jotka ovat tapahtuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilinpäätöspäivien välisenä aikana.

### **Vastaus kysymykseen alakonsernin velvollisuudesta laatia konsernitilinpäätös, kun alakonsernin yhtiöt sisältyvät US GAAP:n mukaisesti laadittuun konsernitilinpäätökseen 2016 / 1955**

- ▶ Hakija kysyy kirjanpitolautakunnalta, tuleeko sen laatia konsernitilinpäätös alakonsernista tilanteessa, jossa konsernin ylin emoyhtiö on listattu Yhdysvaltojen NASDAQ-pörssissä ja se laatii US GAAP:n mukaisen konsernitilinpäätöksen, johon kysymyksen kohteena olevat alakonsernin yhtiöt konsolidoidaan. Suomalaisen alakonsernin yhtiöiden tilikaudet ovat ylimmän emoyhtiön tilikaudesta poikkeavat siten, että ne päättyvät 6 kuukautta yhdysvaltalaisen emoyhtiön tilikauden päättymisen jälkeen.
- ▶ KPL 6:1§ 4. momentin poikkeussäännös konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta sallii konsernitilinpäätöksen laatimattajättämisen tietyin edellytyksin. Kyseisen pykälän 5. momentin mukaan 4. momentissa säädettyä poikkeusta voidaan soveltaa myös silloin, kun momentissa säädetyn osuuden emoyrityksestä omistaa yritys, joka ei ole Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alainen tietyin lisäedellytyksin (edellytykset tarkemmin listattu KPL:ssä sekä lausunnossa).
- ▶ Koska hakijan muodostama alakonserni kuuluu US GAAP:n mukaisesti konsernitilinpäätöksensä laativaan konserniin, ja koska edellä mainittujen KPL 6:1§ lainkohtien vaatimukset hakijan kirjeen perusteella täyttyvät, kirjanpitolautakunta toteaa, että hakijan alakonsernista saadaan jättää laatimatta konsernitilinpäätös.

### **Kiinteistöveron kirjanpitokäsittelystä kiinteistöyhtiön rakennushankkeen toteuttamisaikana 2016 / 1956**

- ▶ Hakija on pyytänyt kirjanpitolautakunnalta lausuntoa kiinteistöveron jaksottamisesta rakennusaikaiseen kirjanpitoon rakennushankkeen toteuttamisaikana. Yhtiön omistaman rakennuksen rakennustyö on käynnistynyt vuokratontilla välittömästi rakennusluvan myöntämisen jälkeen. Rakennushankkeen käyttöönotto tarkastus on suoritettu seuraavana vuonna. Tilikausi on kalenterivuosi. Yhtiölle on laadittu välitilinpäätös ilman tuloslaskelmaa rakennusaikaiselta tilikaudelta, joka on noin puolet yhtiön normaalista tilikaudesta. Tilikaudella maksettu kiinteistövero on kirjanpidossa jaettu välitilinpäätöstä edeltävälle ja sen jälkeiselle ajanjaksolle ajanjakson pituuden suhteessa.
- ▶ Hakija on tiedustellut, onko:
  - 1) Kiinteistövero kokonaisuudessaan kirjattava ko. yhtiön rakennusaikaiseen kirjanpitoon, kun huomioidaan, että veron peruste on määräytynyt tilikaudella jolloin rakennushanke on alkanut.
  - 2) Kiinteistövero kirjattava maksuperusteisesti kiinteistöveron maksupäivien mukaisesti.
  - 3) Kiinteistövero jaettavissa, kuten se on yhtiön viimeisimmässä tilinpäätöksessä tehty, vai
  - 4) Kiinteistövero kokonaisuudessaan kirjattava yhtiön osakasaikaiseen vastuuseen ja kirjanpitoon, mikä asiallisesti on alkanut vasta välitilinpäätöksen jälkeisenä päivänä.
- ▶ Kirjanpitolautakunta viittaa 7.12.2010 annettuun yleisohjeeseen asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta (AOY-yo) ja sen 7. jaksoon. Jakso kokonaisuudessaan on nähtävissä lausunnossa.
- ▶ Kirjanpitolautakunnan kannanoton lähtökohtana on, että hakemusasiassa rakennuttaja ja kiinteistön myöhempi omistaja sekä hallinnoija ovat yksi ja sama oikeushenkilö eli kyse on ns. perustajaurakoinnista.
- ▶ Lausunnossaan kirjanpitolautakunta toteaa, että rakennusaikaisessa kirjanpidossa on noudatettava kirjanpitolainsäädännön vaatimuksia kirjanpidon hoitamiseksi (AOY-yo 7.1). Tämä koskee myös ASOYL 2:23 §:n tarkoittamaa rakennusaikaista välitilinpäätöstä, joten esimerkiksi tavanomaiset menojen jaksottamista koskevat periaatteet ovat voimassa. Kun tällöin sovelletaan tavanomaisia kirjanpitoperiaatteita, on arvioitava kiinteistöveron luonnetta menona.



- ▶ Kirjanpitolautakuntakatsoo, että kiinteistöveron jaksottaminen ajankulumisen perusteella toteuttaa perustajaurakoinnissa hyvän kirjanpitotavan mukaista meno tulon kohdalle -periaatetta. Kiinteistövero on vastikkeilla katettava meno, joka ei asunto-osakkeen omistajan näkökulmasta poikkea muista juoksevista menoista, sillä se tulee katettavaksi tilikauden aikana perittävillä vastikkeilla. Veron maksu- tai määräytymisajankohta ei ole merkityksellinen vastikkeen suuruuden tai perimisen kannalta.
- ▶ Lautakunnalla ei ole huomauttamista hakijan soveltamasta kiinteistöveron jaksottamiseen rakennusaikaisen tilikauden pituuden perusteella. Hakemuksen kysymyksessä 3) kuvattu menettely on kirjanpidon yleisten jaksottamissäännösten mukainen ja noudattaa siten hyvää kirjanpitotapaa. Lautakunta toteaa vielä, että silloin, kun kiinteistöveron määrä ei ole olennainen, hyvä kirjanpitotapa toteutuu, vaikkei kiinteistövero jaksotettaisi edellä kuvatulla tavalla.

### Sähkömarkkinalainsäädännön tarkoittaman ylijäämän kirjanpidollisesta käsittelystä 2016 / 1957

- ▶ Energiavirasto pyytää lausuntoa sähkön jakeluverkkotoiminnan hinnoittelun kohtuullisuuden valvonnan mukaisen valvontajakson alustavan ylijäämän kirjaamiseen liittyvään hyvään kirjanpitotapaan sähköverkonhaltijan tilinpäätöksessä.
- ▶ Energiaviraston sähkön siirtohinnoittelun kohtuullisuuden valvonta tapahtuu neljän vuoden valvontajaksottain. Valvontajaksolta kertynyt ali- tai ylijäämä saadaan laskemalla kohtuullisen tuoton ja toteutuneen oikaistun tuloksen välinen erotus. Valvontajaksolta kertyneen ali- tai ylijäämän määrän vahvistaminen tapahtuu valvontajakson jälkeen annettavalla valvontapäätöksellä. Hakija on taustoittanut pyyntöä laajasti, tarkemmat taustat ovat nähtävillä lausunnon yhteydessä.
- ▶ Hakija kysyy:
  - 1) Onko sähkömarkkinalainsäädännön edellyttämä ylijäämän palauttaminen kirjanpitolain 5 luvun 14 §:n tarkoittama vastainen meno tai menetys?
  - 2) Onko alustavan ylijäämän kirjaaminen pakolliseksi varaukseksi, ennen valvojan viranomaisen asiaa koskevaa ratkaisua, hyvän kirjanpitotavan mukaista?
  - 3) Onko alustavan ylijäämän kirjaaminen siirtovelaksi, ennen valvojan viranomaisen asiaa koskevaa ratkaisua, hyvän kirjanpitotavan mukaista?
  - 4) Mikäli alustava ylijäämä on hyvän kirjanpitotavan mukaisesti kirjattava pakolliseksi varaukseksi tai siirtovelaksi, missä vaiheessa valvontajaksoa kirjaus olisi muodostettava? Lisäksi mihin erään ylijäämän palauttaminen on hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjattava tuloslaskelmassa?
- ▶ Hakemuksessa esitetyn selvityksen mukaan silloin, kun Energiavirasto valvontajakson päätyttyä arvioi, että verkonhaltijan hinnoittelu on ylittänyt kohtuullisuuden tason, veloitetaan verkonhaltija ottamaan ylijäämä huomioon seuraavalla valvontajaksolla käytettävässä hinnoittelussa. Palautusta ei suoriteta kullekin asiakkaalle erikseen, vaan ylijäämä huomioidaan alentamalla maksutasoa seuraavan valvontajakson aikana silloiselle asiakaskunnalle.
- ▶ Kirjanpitolautakunnan mukaan pakollisen varauksen tekemiselle ei ole kirjanpitolain mukaista perustetta, sillä edellä esitetyn perusteella ylijäämän palautus ei ole meno verkkoyhtiölle ja tilanne jää siksi pakollisen varauksen tekemisen edellytyksiä koskevan KPL 5:14§ soveltamisalan ulkopuolelle. Verkkoyhtiö ei ota vastaan mitään suoritetta, eikä sille synny erillistä veloitetta suorittaa takaisinmaksuja asiakkaille. Kirjanpitolautakunnan käsityksen mukaan kyse ei ole myöskään liikevaihdon oikaisuerästä, koska asiakkailta kullakin tilikaudella veloitettu siirtomaksu on verkkoyhtiön lopullinen täysimääräinen tulo, jota ei enää oikaista.
- ▶ Kirjanpitolautakunta suosittaa, että tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa kuvataan selkeästi erityislainsäädännössä asetettu siirtomaksujen kohtuullistamismenettely, kuten niiden mahdollinen myöhempi alentamisvelvoite sekä verkkoyhtiön mahdollinen arvio näiden toimien kohdistumisesta yhtiöön
- ▶ Vastaus hakijan kysymyksiin 1–3 on kielteinen. Lautakunta korostaa vielä, että sen kannanotto rajautuu kirjanpito-oikeudellisiin seikkoihin. Sähkömarkkinalainsäädännön



tarkoituksen toteutumisen valvontaja siihen liittyvät toimenpiteet kuuluvat asianomaiselle viranomaiselle.

### EU-tuontiautojen autoveron kirjaamisesta autoliikkeen kirjanpitoon 2016 / 1958

- ▶ Hakija on pyytänyt kirjanpitolautakunnalta lausuntoa autoveron kirjaamisesta autoliikkeen kirjanpitoon. Hakemus koskee osakeyhtiömuotoista autoliikettä, joka tuo muista EU-maista Suomeen käytettyjä autoja. Autoliike soveltaa arvonlisäverotuksessa marginaaliverotusmenettelyä. Se toimii asiamiehenä maksaen ostajan puolesta autoveron tulliin ja rekisteröi auton ostajan nimiin Suomessa.
- ▶ Hakija kysyy lautakunnalta:
  - 1) Kirjataanko autovero tuloslaskelmaan vai taseeseen?
  - 2) Koskeeko tämä ohje myös marginaaliverollisia käytettyjä autoja ja onko kirjauskäytäntö muuttunut 2009 jälkeen?
  - 3) Miten kirjauskäytäntö muuttuu, jos autoliike maksaa autoveron omissa nimissään ja rekisteröi auton autoliikkeen nimiin?
- ▶ Kirjanpitolautakunta viittaa lausunnossaan aiempaan ratkaisuun KILA 1834/2009 ja vastaa sen mukaan seuraavaa:
  - 1) Menettelyssä, jossa kirjanpitovelvollinen toimii ostajan asiamiehenä autoveron suorittamiseen liittyvissä toimissa, kirjataan autovero ainoastaan taseeseen.
  - 2) Aiempi lausunto pätee myös marginaaliveromenettelyn soveltaviin kirjanpitovelvollisiin eikä ohjeistus ole vuoden 2009 jälkeen muuttunut.
  - 3) Tilanteessa, jossa autoliike rekisteröi auton omiin nimiinsä ennen sen edelleenmyyntiä, noudatetaan edellä mainitun lausunnon mukaista menettelyä, jossa myyntituottoihin kirjattavaan kauppahintaan sisältyy suoritettu autovero.

### Myytyjen lahjakorttien kirjanpitokäsittelystä 2016 / 1959

- ▶ Hakija pyytää kirjanpitolautakunnalta ohjausta myytyjen lahjakorttien kirjanpitokäsittelystä. Hakija on tilitoimisto, jonka eri asiakkaat myyvät satunnaisesti lahjakortteja. Lahjakorttien ehdot vaihtelevat yrityksittäin. Myyntihetkellä lahjakortit kirjataan kirjanpidossa velkatilille. Jos lahjakortissa ei ole voimassaoloaikaa, ne kirjataan pitkäaikaisiin velkoihin. Jos lahjakortissa on esim. puolen vuoden voimassaoloaika, ne kirjataan lyhyisiin velkoihin. Kolmantena ovat yritykset, joilla on lahjakorteissaan esimerkiksi puolen vuoden voimassaoloaika, mutta käytännössä hyväksyvät kaikki lahjakortit, vaikka voimassaoloaika on kulunut.
- ▶ Hakija kysyy:
  - 1) Millä tavalla käsitellään yrityksen kirjanpidossa asiakkaiden lunastamattomat lahjakortit?
  - 2) Onko hyvän kirjanpitotavan mukaista jättää lahjakorteista saadut ennakkomaksut velkatilille, jos lahjakortteja ei lunasteta?
- ▶ *Myyjän myymien lahjakorttien kirjaaminen.*

Koska lahjakorttien myynti ei ole suoriteperiaatteen mukaista suoritteiden luovuttamista, kirjataan lahjakorttien myynti taseeseen velkoihin. Kun lahjakortti käytetään ja suorite luovutetaan, tuloutetaan myynti suoriteperiaatteen mukaisesti. Mikäli myyjän kirjanpitoon velaksi merkityt lahjakortit jäävät käyttämättä siten, että myyjän velkasitoumus raukeaa, esimerkiksi lahjakortin vanhentumisen vuoksi, tuloutetaan nämä vanhentuneet käyttämättömät lahjakortit per Velat an Pankki.
- ▶ *Lunastamattomat lahjakortit.*

Mikäli kirjanpitovelvollisen katsoo, että sillä on tosiasiallinen velvoite suoritteiden luovuttamiseen lahjakorttia vastaan, on perusteltua, että tätä velvoitetta vastaava lahjakortin määrä on merkitty velaksi. Sellaisten lahjakorttien, joita kirjanpitovelvollinen ei enää hyväksy suoritteiden maksuvälineenä, merkitseminen velaksi ei ole perusteltua, kun velkasuhdetta ei enää ole.

### Velvollisuudesta laatia konsernitilinpäätös alakonsernista, kun on tehty sitova sopimus sen emoyrityksen osakekannan loppuosan hankinnasta 2016 / 1960

- ▶ Hakija on yhtiö, josta toinen yhtiö on hankkinut enemmistön. Loppuosa hakijan omistuksesta jakautuu kahden entisen pääomistajan (*päähenkilöosakkaat*) ja viiden johtoon kuuluvan tahon (pienosakkaat) kesken.
- ▶ Päähenkilöosakkaiden kanssa on sovittu järjestelystä, jossa viimeistään viiden vuoden päästä heidän osakkeensa lunastetaan. Pienosakkaiden osalta kaupassa on sovittu, että hakijalla on oikeus lunastaa osakkeet, jos pienosakkaan työsuhde hakijassa päättyy. Pienosakkailta on osakkeisiin liittyen myötämyyntivelvollisuus, jos päähenkilöosakkaat myyvät osakkeensa. Hakijayrityksen ostettu kokonaisuus koostuu seitsemästä yhtiöstä, joista hakijana oleva emo omistaa suoraan tai tyttären kautta 100 %. Hakija ja sen tytäryhtiöt yhdistellään ylimmän emoyhtiön konsernitilinpäätökseen.
- ▶ Hakija pyytää kirjanpitolautakunnalta lausuntoa siitä, onko hyvän kirjanpitotavan mukaista, ettei hakijan alakonsernista laadita konsernitilinpäätöstä.
- ▶ Osakassopimuksessa yhtiölle asetettu velvollisuus ja oikeus ostaa osakkeet kuvastaa yhtiölle siirtynyttä oikeutta osakkeisiin. Lisäksi osakassopimuksessa on annettu oikeus toteuttaa transaktio minä päivänä tahansa viiden vuoden kuluessa, mikäli päähenkilöosakkaan tai pienosakkaan työ- tai toimisuhte hakijassa päättyy. Kun osakkeiden lunastamiseen sisältyy edellä esitetyt oikeudet ja velvollisuudet, on kyseessä pikemminkin maksuajasta kuin osakkeisiin ja päähenkilöosakkaisiin varsinaisesti liittyvistä merkittävistä riskeistä ja eduista. Hakijan mukaan kyseiset osakkeet ovat käytännössä yhtiön hallussa ja esillä oleva viiden vuoden aikajänne on tosiasiallisesti maksuaika osakkeille.
- ▶ Hakemuksen kuvaamassa tilanteessa konsernin ylin emoyritys laatii konsernitilinpäätöksen, johon yhdistellään hakijan ja sen muodostaman alakonsernin kaikki yritykset. Siten hakijan ja sen konserniyritysten taloudelliset tiedot sisältyvät ylimmän emoyhtiön konsernitilinpäätökseen. Toisaalta alakonsernitilinpäätöksen laatiminen taikka laatimatta jättäminen ei vaikuta hakijayhtiön ja sen osakkaiden eikä myöskään osakkaiden välisiin oikeussuhteisiin.
- ▶ KPL 6:1.4§:n mukaan konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisella yrityksellä on emoyrityksessä vähintään yhdeksän kymmenesosan omistusosuus. Kirjanpitolautakunta katsoo, että koska 24,6 % hakijan osakkeista on jo ylimmän emoyhtiön osakkeista ja viiden vuoden lunastusaika on tosiasiallisesti maksuaika osakekaupalle, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta hakijan alakonsernista edellyttäen, että hakijayhtiön muut osakkaat antavat siihen suostumuksensa KPL 6:1.4§ 2. kohdan mukaisesti.

### Taseen pysyvissä vastaavissa esitettävien rahoitusvälineiden käypään arvoon arvostamisesta 2016 / 1961

- ▶ Hakija kysyy kirjanpitolautakunnalta, onko uudistetun kirjanpitolain (1336/1997) mukaan edelleen mahdollista käyttää taseen pysyviin vastaaviin kirjatun sijoitusomaisuuden markkina-arvon esittämisessä käyvän arvon rahastoa.
- ▶ Taustaksi hakija esittää, että yleisessä keskustelussa on esitetty käsityksiä, joiden mukaan KPL 5:2a § rajaisi käyvän arvon rahaston käyttämisen vain taseen vaihtuvissa vastaavissa esitettävän rahoitusomaisuuden arvostamiseen.
- ▶ Lausuntopyynnön tarkoittaman KPL 5:2a.1 §:n ensimmäisessä virkkeessä suljetaan säännöksen soveltamisalasta pois KPL 5:2.1 §:n 2 kohta. Kun ensiksi mainittu säännös mahdollistaa sen, että johdannaissovimusten ja muiden rahoitusvälineiden merkitsemiseen voidaan soveltaa käypää arvoa, tulee lautakunnan käsityksen mukaan kansainvälisiä IFRS-tilinpäätösstandardeja niiden täydessä laajuudessaan. Siten soveltamisalaa ei voida rajata yksinomaan rahoitusomaisuuteen, johon viitataan KPL 5:2.1 §:n 2 kohdassa.
- ▶ Kirjanpitolautakunta toteaa, että aikaisemman lausunnon KILA 1950/2016 kannanotto, jonka mukaan KPL 5:2a §:n ei soveltuisi vaihto-omaisuuteen, syrjäytyy tämän lausunnon myötä. Kansainvälisiä standardeja tulee soveltaa niiden täydessä laajuudessa silloin, kun

kirjanpitovelvollinen valitsee KPL 5:2a §:n mukaisen arvostusmenettelyn, eli käypään arvoon kirjaamisen.

- ▶ KPL 5:2a §:n soveltamisessa on aina otettava huomioon varovaisuuden periaate, joka muun ohella edellyttää laskennallisten verovelkojen kirjaamista realisoitumattomista tuotoista.
- ▶ Silloin, kun vaihto-omaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut rahoitusvälineet merkitään KPL 5:2a §:n mukaisesti käypään arvoonsa, käsitellään vaihto-omaisuuden arvon muutos aina tulosvaikutteisesti merkitsemällä se Varaston muutos -erään tuloslaskelmassa.
- ▶ Kirjanpitolautakunta vastaa hakijan kysymykseen myönteisesti: Edelleen on mahdollista käyttää taseen pysyviin vastaaviin kirjatun sijoitusomaisuuden markkina-arvon esittämisessä käyvän arvon rahastoa

### **Kehittämismenojen aktivoimisesta sekä avustusten kirjaamisesta 2016 / 1962**

- ▶ Hakija pyytää lausuntoa kehittämismenojen aktivoimisen kirjauskäytäntöön sekä avustusten kirjaamiseen liittyen. Hakija aktivoi yrityskumppaneiden laskuttamat kehitystyöt taseeseen Aineettomien hyödykkeiden kehittämismenoihin. Niistä ei tehdä kirjauksia tuloslaskelmaan. Palkat sen sijaan kirjataan tuloslaskelmalle, mutta oman henkilökunnan kehitystoimintaan käyttämän työajan mukainen osuus tulee erillisen laskelman mukaisesti aktivoitavaksi taseeseen kehittämismenoihin.
- ▶ Hakija kysyy:
  - 1) Onko hyvän kirjaustavan mukaista tehdä kuluja vähentävä kirjaus kululajikohtaisen tuloslaskelman henkilöstö- ja henkilösivukulujen sarjasta eli siitä ryhmästä, johon alkuperäinen kulu on kirjattu?
  - 2) Voisiko vaihtoehtoisesti käyttää Valmistus omaan käyttöön -kohtaa tuloslaskelmassa?
  - 3) Onko hyvän kirjanpitotavan mukaista jaksottaa projektilaskelman mukainen, myöhemmin avustuksena haettava osuus jo kuluvalle tilikaudelle vähentämään aktivoituja kehittämismenoja ja tuloslaskelman eriin kohdistuva avustuserä liiketoiminnan muihin tuottoihin kirjattuna? Siten koko projektin avustuksena haettava summa olisi siirtosaamisissa kunnes päätös ja rahat saapuisivat yrityksen tilille.
  - 4) Mikäli jokin hakemuksen kuluerä jäisi hyväksymättä, onko oikein tehdä oikaisukirjaus päätöksen mukaiselle kirjauskaudelle liiketoiminnan muiden tuottojen sarjaan edellyttäen, että erä ei ole oleellinen eikä vaaranna edellisen tilinpäätöksen oikeaa ja riittävää kuvaa? Onko kirjauspaikka oikea, vaikka kyse on tuoton korjauksesta eli kulukirjauksesta?
- ▶ Lautakunta toteaa, että sillä ei ole huomauttamista kysymyksessä 1) kuvatusta menettelystä. Se on osaltaan vakiintunut kirjanpitotapa. Kysymyksen 2) osalta lautakunta toteaa, että tässä menettelyssä tuloslaskelmasta käy muun ohella ilmi tilikauden kokonaispalkat, jolloin esimerkiksi tilikausien välisten palkkamenojen kehityksen arviointi on tilinpäätöksen käyttäjälle vaivatonta. Kirjanpitolautakunta vastaa, että vaihtoehtoisesti yhtiö voi käyttää myös Valmistus omaan käyttöön -kohtaa.
- ▶ Vastauksena kysymykseen 3) avustuksella katettavista tuloslaskelmaan kohdistuvista menoista lautakunta toteaa yhdenmukaisesti aiemmassa lausunnon KILA 1701/2003 kanssa, että saadun avustuksen käsittely tuloslaskelmassa bruttoperiaatetta noudattaen omana tuottoeränään voidaan aina katsoa hyvän kirjanpitotavan mukaiseksi menettelyksi. Tällöin avustukset merkitään erään "Liiketoiminnan muut tuotot". Avustusta vastaava meno kirjataan puolestaan avustusosuutta vähentämättä täysimääräisenä asianomaiseen kuluerään. Avustuspäätöksen olemassaolo on välttämätön edellytys sille, että taseeseen aktivoituja avustuksella katettavia kehitysmenoja tai muita menoja voidaan avustuksella kattaa. Kun avustuspäätös on olemassa, voidaan aktivoituja menoja vähentää niihin kohdistuvalla avustuksen määrällä.
- ▶ Vastaus kysymykseen 4): Tilanteessa, jossa myönnetyn avustuksen lopullinen määrä muuttuu, voidaan muuttunut avustusmäärä kuluvalle tilikaudella oikaista alkuperäisen kirjauksen vastakirjauksena, kun on kyse virhekirjauksen kaltaisesta merkinnästä. Tällöin

edellytyksenä kuitenkin on, ettei kyse ole olennaisesta muutoksesta eikä tilinpäätöksen antama oikea ja riittävä kuva vaarannu. Kun taas on kyse avustusrahoituksen olennaisesta muutoksesta, oikaisu tehdään – lausunnon KILA 1750/2005 mukaisesti – edellisten tilikausien voittovarojen vähennyksenä.

### Suojauslaskennasta ja koronvaihtosopimusten käsittelystä 2016 / 1963

- ▶ Hakija pyytää lausuntoa tiettyjen yksilöityjen koronvaihtosopimustensa hyvän kirjanpitolain mukaisesta käsittelystä yhtiön tilinpäätöksessä.
- ▶ Hakija kysyy:
  - 1) Voiko yhtiö käsitellä vailla hankintamenoja olevia korkojohdannaisia tilinpäätöksessään siten, että kyseisten korkojohdannaisten ennustetuista negatiivisista rahavirroista, joista ei olisi odotettavissa vastaavaa tuloa, kirjattaisiin velaksi tai pakolliseksi varaukseksi kirjanpitolain (1336/1997; jäljempänä KPL) 5:14 §:n perusteella ainoastaan lähitulevaisuudessa ennustetuiksi syntyvien negatiivisten rahavirtojen määrä, eikä sopimusten tilinpäätöspäivän koko markkina-arvon määrää?
  - 2) Tuleeko lausuntopyynnön kohteena olevien koronvaihtosopimusten sisältämät purkuehdot huomioida yhtiön arvioidessa sopimusten aiheuttamien vastuiden mahdollista realisoitumista, ja jos tulee, tuleeko tämän arvioinnin ulottua tilikautta seuraavan tai sitä seuraavan vuoden yli?
  - 3) Mikäli kirjanpitolautakunnan vastaus kysymykseen 1 on myönteinen, riittääkö oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen täyttämiseksi yhtiön tilinpäätöksen liitetiedoissa kuvaus kyseisten lausuntopyynnön kohteena olevien koronvaihtosopimusten keskeisistä sopimusehdoista, sopimusten tarkoituksesta suhteessa yhtiön korkosuojausstrategiaan sekä tiedot kyseisten sopimusten käyvistä arvoista ja taseeseen mahdollisesti kirjatuista määristä?
- ▶ Hakijalla on neljä kappaletta lausuntopyynnössä tarkemmin kuvattavia, erittäin pitkän juoksuajan omaavia koronvaihtosopimuksia, jotka eivät ehdoiltaan ja maksuprofiililtaan poikkea tavanomaisista koronvaihtosopimuksista. Nämä sopimukset suojaavat yhtiön taseessa jo olevien muuttuvakorkoisten lainojen tai tulevaisuudessa nostettavien muuttuvakorkoisten lainojen korkoriskiä. Lausuntopyynnön kohteena olevia korkojohdannaisia ei ole tehty tarkoituksessa saada tuottoja lyhyen aikavälin markkinakorkojen muutoksista. Tarkemmat tiedot lausuntopyynnön kohteena olevista instrumenteista ovat nähtävillä lausunnossa.
- ▶ *Erillisarvostus ja bruttoperiaate lähtökohtana.*

Poikkeaminen KPL 3:3.1 §:n kohtien 7 ja 8 mukaisesta erillisarvostuksesta ja nettokäsitelystä, eli nettokäsittely, on hyväksytty kirjanpitolautakunnan aiemmassa lausunnossa KILA 1912/2014, jonka mukaan suojaavasta koronvaihtosopimuksesta aiheutuvat rahoituskulut ja -tuotot voidaan käsitellä yhdessä suojattavasta erästä aiheutuvien menojen kanssa siten, että tuloslaskelmaan merkittävät rahoituskulut vastaavat kirjanpitolovelvolliselle aiheutunutta tosiasiallista kuluja liiketoimintaa varten tehdystä vieraan pääoman ehtoista rahoitusjärjestelystä.
- ▶ *Nettokäsittelyn edellytykset muuten kuin IFRS-perusteisesti.*

Lausunnossa KILA 1912/2014 asetettiin tiukat edellytykset nettokäsittelylle silloin, kun ei sovelleta KPL 5:2 a §:n nojalla IFRS-standardien mukaista käypään arvoon merkitsemistä. Lausunnon mukaan muuttuvakorkoisten määrien kumotessa toisensa, on järjestelystä tuloslaskelmaan merkittävä rahoituskulujen nettomäärä kiinteän koron suuruinen. Lausunnossa tarkoitettu ”kumoaminen” edellyttää suojaukselta kattavuutta ja täydellisyyttä siten, että taseeseen on merkittynä koronvaihtosopimuksen nimellismäärää vastaava lainakomponentti ja koronvaihtosopimuksen voimassaoloaika vastaa lainan juoksuaikaa. Lausunnossa todetaan, että sellaiset koronvaihtosopimukset, joihin ei liity vastaavaehtoja velkaerää tai muuta suojattavaa kohdetta (ts. ”ei-suojaavat sopimukset”), käsitellään siltä osin kuin suojaavaa kohdetta merkitsemällä bruttoperiaatteen mukaisesti rahoitustuottoihin ja menot vastaavasti rahoituskuluihin.

- ▶ *Nettokäsittelyn suppea tulkinta.*  
Nettokäsittelyä soveltavan kirjanpitovelvollisen on kyettävä todentamaan, että edellytykset menettelylle täyttyvät. Tilinpäätöksen liitetietona tulee kuvattavaksi tällaisen koronvaihtosopimuksen suojaava luonne. Koska kyse on pääsäännöstä poikkeamisesta, tulee lautakunnan käsityksen mukaan edellytyksiä tulkita suppeasti.
- ▶ *IFRS:n mukaisen käsittelyn rajaaminen.*  
Kirjanpitolautakunta täsmentää lausunnon KILA 1012/2014 kantaansa nyt käsiteltävänä olevassa asiassa toteamalla, että KPL 1:3 §:ssä säädetyn hyvän kirjanpitotavan mukainen vertailukelpoisuus kuuluu ensisijaisiin tavoitteisiin tilinpäätösinformaation antamisessa. Aiempi lausunto antaa ymmärtää, ettei suojausmenettely tai -laskenta olisi mahdollinen muuta kuin tilanteessa, jossa kirjanpitovelvollinen noudattaa KPL 5:2a §:n mukaista käypään arvoon merkitsemistä kaikkien rahoitusvälineidensä osalta eli muissakin kuin suojaavissa ja sellaiseksi tarkoitetuissa ja niiden kohteissa. Nyt lausunnon tulkinta on se, että myös KPL 5:2 §:n mukaan toimittaessa tulee suojaaviksi tarkoitettujen johdannaissopimusten käsittelyssä menetellä vastaavalla tavalla kuin jos sovellettaisiin KPL 5:2a §:n mukaista käypään arvoon merkitsemisen menettelyä. Käsittelyn tulee olla riippumaton siitä, laaditaanko tilinpäätös kokonaisuudessaan IFRS-perusteisesti, vai sovelletaanko IFRS-standardien vaatimuksia kaikkiin rahoitusvälineisiin tai tiettyihin johdannaissopimuksiin ja niillä suojattujen ja suojattavaksi tarkoitettuihin rahoitusvälineisiin.
- ▶ *IFRS:n täydellinen noudattaminen tilinpäätöskäsittelyssä ja -informaatiossa.*  
IFRS-standardien mukaista suojausmenettelyä tai -laskentaa soveltavan kirjanpitovelvollisen tulee antaa liitetietona kattava selvitys siitä, mihin rahoitusvälineelajeihin menettely kohdistuu. Lisäksi lautakunta korostaa, että IFRS-standardien mukaisuus tarkoittaa, että standardeja on noudatettava tyhjentävästi niin johdannaisten ja muiden rahoitusvälineiden merkitsemisessä tilinpäätökseen kuin myös liitetietojen esittämisessä.
- ▶ Vastauksena lausuntopyyntöön kirjanpitolautakunta esittää koronvaihtosopimusten käsittelylle kolme vaihtoehtoa:
  - ▶ KPL 3:3.1 §:n kohtien 7 ja 8 tarkoittama erillisarvostus bruttoperiaatteella.
  - ▶ Nettomenettely perustuen suojattavan erillislainan ja sitä suojaavan koronvaihtosopimuksen käänteiseen yhteneväisyyteen aiemmassa lausunnossa KILA 1912/2014 esitetyllä tavalla.
  - ▶ Lainasalkkua tai sen osaa suojaaviksi tarkoitettujen koronvaihtosopimusten käsittely IFRS-standardien mukaisesti.
- ▶ Viimeistä vaihtoehtoa saadaan soveltaa, jos hakija katsoo, että se on perustellumpi oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kuin erillisarvostuksen ja bruttoperiaatteen mukainen menettely.
- ▶ Muussa tapauksessa hakemuksessa kuvattuihin koronvaihtosopimuksiin sovelletaan KPL 3:3.1 §:n 7 kohdan mukaista erillisarvostusta, joka on perustettava yleiseen varovaisuuden periaatteeseen. Tällöin voimassa olevat sopimukset arvostetaan sopimuskohtaisesti tilinpäätöspäivän arvoon. Johdannaissopimuksen teko hetken arvon ja tilinpäätöspäivän arvon välinen negatiivinen erotus kirjataan tilikauden kuluksi KPL 3:2.1 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.
- ▶ Tilinpäätöskäsittelyn tulee kuvata taloudellista todellisuutta realistisesti riippumatta siitä, onko vallitseva todellisuus raportoinnin kannalta epäsuotuisa. Jos koronvaihtosopimuksilla on siten olennainen merkitys oikealle ja riittävälle kuvalle, lautakunta pitää tärkeänä niiden mahdollisimman seikkaperäistä kuvaamista tilinpäätöksessä, jotta kokonaisuus olisi ymmärrettävä tilinpäätöksen käyttäjälle. Tämä on tarpeen, vaikka noudatettaisiin edellä tarkoitettua IFRS-perusteista nettomenettelyä.
- ▶ Kirjanpitolautakunta suosittelee, että kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 2:7.2–3 §:ssä samoin kuin pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (1753/2015) 3:7.1 §:n 2 ja 3 kohdissa tarkoitettuina tietoina kerrotaan muun muassa:

- ▶ Koronvaihtosopimuksista keskeiset ehdot, muun muassa tiedot sopimuksen purkuehdoista ja mahdollisesta purkamisesta aiheutuvista vaikutuksista.
- ▶ Tiedot korkoherkkyydestä, kuten siitä miten korkomuutokset vaikuttavat sopimusten markkina-arvoihin ja mille aikavälille negatiivisten kassavirtojen suoritukset ajoittuvat tulevaisuudessa.
- ▶ Mahdollisen purkuehdon käyttämisen vaikutus silloin, kun sitä on pidettävä merkittävänä. Jos kirjanpitovelvollisen tiedossa on tilinpäätöksen laatimishetkellä, että purkuehtoa tullaan soveltamaan, tulee tehdä asianmukainen kulukirjaus.
- ▶ Kirjanpitolautakunta pitää esitettyjen menettelytapojen soveltamista rahoitusvälineiden ohella myös suojaustarkoituksessa tehtyihin valuutta- tai hyödykejohdannais sopimuksiin hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Soveltaminen mahdollistaa IFRS-perusteisen menettelyn edellä kuvatulla tavalla. Selvyyden vuoksi lautakunta toteaa vielä, että tämä kannanotto korvaa sen, mitä ns. valuuttayleisohjeen (Yleisohje ulkomaanrahan määraisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttamisesta euromääräisiksi, 13.12.2005) kohdassa 3.3 on aiemmin esitetty.

### Oman pääoman muodostumisesta yhdistymiseen perustuvassa sulautumisessa 2016 / 1964

- ▶ Hakijan edustama asiakas on vastaanottavana yhtiönä mahdollisessa yritysjärjestelyssä, jossa toinen yhtiö sulautuisi hakijan edustamaan yhtiöön ns. tavallisella sulautumisella. Molemmat yhtiöt ovat julkisia osakeyhtiöitä, eikä niiden välillä ole omistuksellista yhteyttä ennen sulautumisen täytäntöönpanoa, vaikka molemmilla julkisilla yhtiöillä on osin samoja osakkeenomistajia. Sulautuminen olisi tarkoitus toteuttaa osakeyhtiölain (624/2006) 16 luvun mukaisesti siten, että vastaanottava yhtiö antaa sulautuvan yhtiön osakkeenomistajille sulautumisvastikkeena uusia osakkeita ja sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät sille niin sanotulla yleisseuraannolla.
- ▶ Hakija pyytää lausuntoa kirjanpitomenettelystä edellä kuvatussa sulautumisessa.
- ▶ Kirjanpitolautakunta rajaa lausuntonsa yksinomaan hakemuksen tarkoittamaan sulautumisliiketoimeen ja sen kirjanpito-oikeudelliseen käsittelyyn. Lautakunnalla ei ole toimivaltaa myöntää poikkeuksia osakeyhtiölain sulautumissäännöksistä.
- ▶ Hakijan tapauksessa kyse ei ole tytäryhtiösulautumisesta ja siten konsernitilinpäätöksen hankintamenomenetelmää (KPL 6:8 §) vastaavat periaatteet ja menettelytavat eivät tule sovellettavaksi.
- ▶ Kirjanpitolautakunta katsoo, että tasejatkuvuus ja varovaisuus tulevat huomioiduiksi muiden KPL 3:3 §:ssä säädettyjen tilinpäätösperiaatteiden tavoin hyvän kirjanpitotavan edellyttämällä tavalla.
- ▶ Yhdistymisen tulemana sulautuvan yhtiön nettovarat siirtyvät osaksi vastaanottavan yhtiön omaa pääomaa noudattaen tasejatkuvuuden periaatetta ja siten samassa muodossa kuin sulautuvassa yhtiössä. Tämän myötä vastaanottavan yhtiön jakokelpoinen oma pääoma voi muuttua vain sulautuneessa yhtiössä olleella määrällä. Yhdistymisellä tarkoitetaan sulautumista, jossa on kyse kahden itsenäisen yhtiön toiminnan, varojen ja velkojen yhdistämisestä yhteen yhtiöön ja toiminnan jatkamisesta yhteisen määräysvallan alaisuudessa.
- ▶ Jos hakija perustellusti katsoo, että asiassa on kyse edellä kuvatusta yhdistymisestä hankinnan sijasta, ei ole kirjanpito-oikeudellista estettä kirjata sulautuvan yhtiön omaisuus- ja velkaerät vastaanottavassa yhtiössä käyttäen sulautuvan yhtiön kirjanpitoarvoja lausunnossa esitetyllä tavalla edellyttäen, että yhtiöoikeudellinen sulautumissääntely tämän sallii.





EY on globaali tilintarkastuksen, verotuksen, liikejuridiikan, ja yritysjärjestelyiden asiantuntija ja liikkeenjohdon konsultti. Näkemyksemme ja korkealaatuiset palvelumme vahvistavat luottamusta pääomamarkkinoiden ja talouden toimintaan kaikkialla maailmassa. Kasvatamme huipputaloutta, joiden yhteistyöllä lunastamme lupauksemme ja rakennamme parempaa työ- ja liike-elämää sekä toimivampaa maailmaa asiakkaillemme, omalle henkilöstöllemme ja yhteisöille, joissa toimimme. Lisätietoja löydät internetistä [www.ey.com/fi](http://www.ey.com/fi). Voit myös seurata meitä twitterissä: @EY\_Suomi.

© 2017 Ernst & Young Oy.  
Kaikki oikeudet pidätetään.

Tässä julkaisussa olevat tiedot on esitetty yhteenvedonomaisesti, ja se on tarkoitettu käytettäväksi ainoastaan yleisluonteisena tiedon lähteenä.

Tämän julkaisun ei ole tarkoitus korvata asioiden yksityiskohtaista selvitystä tai oikeudellista tulkintatarvetta. EY tai mikään muukaan globaalin EY-organisaation jäsen ei vastaa vahingoista, jotka ovat aiheutuneet jollekin, joka on toiminut tai jättänyt toimimatta tämän julkaisun sisällön perusteella. Kussakin yksittäistapauksessa suosittelemme ottamaan yhteyttä asiantuntijaan, joka voi avustaa yksittäisissä kysymyksissä.

**[ey.com/fi](http://ey.com/fi)**  
**[kasvuvoimaa.ey.fi](http://kasvuvoimaa.ey.fi)**