

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta sekä puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamista koskevaksi laiksi

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi lukuisia kohtia kirjanpitolaissa. Muutokset perustuvat keskeisiltä osiltaan vuonna 2013 annettuun Euroopan parlamentin ja neuvoston tilinpäätösdirektiiviin. Direktiivin keskeisenä tarkoituksena on keventää tilinpäätössääntelyä etenkin pienyrityksille aiheutuvaa hallinnollista taakkaa.

Lisäksi kirjanpitolakia ehdotetaan muutettavaksi tietoteknisen välineistön kehityksen huomioimiseksi tilikauden aikaista kirjanpitoa koskevissa säännöksissä. Liiketapahtumien merkitsemistekniikkaa koskevat säännöstarkistukset korostavat kirjanpitovelvollisen vastuuta tilinpäätösasiakirjojen perustana olevan aineiston säilyttämisestä. Sen myötä esitys osaltaan edesauttaa harmaan talouden torjuntaa. Tässä tarkoituksessa säilyttämisen laiminlyöntiä koskeva seuraamusuhka ulotettaisiin kirjanpitoaineistoon kokonaisuudessaan.

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi myös uusi laki erityisestä tiedonantovelvoitteesta kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittaville yrityksille. Näiden yritysten tulisi raportoida maakohtaisesti eri maiden hallituksille ja niiden alaisille tahoille maksamansa rahasummat. Lisäksi osakeyhtiö- ja osuuskuntalakiin tehtäisiin kirjanpitolain uudistamisesta johtuvia vähäisiä tarkistuksia. Esitykseen sisältyy myös kirjanpitolain muuttamiseen liittyviä sektorilakien muutoksia; valtiovarainministeriössä valmistellut muutokset luottolaitos- ja säästöpankkilakiin.

Rakenteellisesti esitys selkeyttäisi kirjanpitolainsäädäntöä. Uudistetussa normistorakenteessa pieniä ja mikroyrityksiä koskevat tilinpäätössäännökset siirrettäisiin asetustasolle. Yrittäjä saisi asetuksesta tyhjentävän tiedon, mitkä seikat tulee esittää tilinpäätöksessä.

Tilinpäätösdirektiivi tulee panna kansallisesti täytäntöön 20 päivään heinäkuuta 2015 mennessä. Direktiivi kuitenkin sallii jäsenvaltion säätävän, että kansallisia säännöksiä sovelletaan vasta 1 päivänä tammikuuta 2016 ja sen jälkeen alkavina tilikausina.

Ehdotetut lait on tarkoitettu tulemaan voimaan siten, että niitä tulee noudattaa ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen alkavina tilikausina. Kirjanpitolain uudistettuja säännöksiä olisi mahdollista noudattaa jo lain voimaantulon jälkeen laadittavissa tilinpäätöksissä.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	4
1 NYKYTILA.....	4
1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö.....	4
1.2 Nykytilan arviointi.....	5
2 MUUTOSTARVE.....	6
2.1 Pienet ensin -periaate: Jäsenvaltioille velvoite pienyrityshelpotuksiin.....	6
2.2 Supistetut liitetiedot pienyrityksillä: Ei kansallisia lisävaatimuksia.....	7
2.3 Jäsenvaltio-optio lisähelputusten antamiseen mikroyrityksille.....	7
2.4 Mikroyritysten "suojasatamasäännös" oikeaa ja riittävä kuva velvoitteesta.....	8
2.5 "Olenaisuus" tilinpäätösperiaatteeksi.....	8
2.6 Pienkonsernipoikkeus konsernitilinpäätöksestä ja -toimintakertomuksesta.....	9
2.7 Erityisvelvoite kaivannaisteollisuudessa ja aarnionmetsien puunkorjuussa.....	9
2.8 Kirjanpidon menetelmät, aineistot ja säilytys.....	10
3 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	10
3.1 Lainsäädännön rakenne.....	10
3.2 Pienyrityshelpotukset.....	11
3.3 Luonnollista henkilöä sekä mikroyhdistystä ja -säätiötä koskevat erityishelpotukset....	12
3.4 Olenaisuusperiaate.....	13
3.5 Kirjanpidon menetelmät, aineistot ja säilytys.....	14
3.6 Kirjanpiloteknologisten ratkaisujen avoimuus.....	15
3.7 Pääomallainan merkitseminen taseeseen.....	16
3.8 Konsernitilinpäätösvelvoitteen poistuminen pien- ja mikroyrityksiltä.....	18
3.9 Mahdollisuus kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamiseen rahoitusvälineiden ja sijoituskiinteistöjen sekä rahoitusleasingsopimusten tilinpäätöskäsittelyssä.....	18
4 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	19
4.1 Taloudelliset vaikutukset.....	19
Direktiiviperusteiset vaikutukset.....	19
Kirjanpidon menetelmäsäännösten uudistuksen vaikutukset.....	20
Talousrikollisuuden torjunta.....	21
4.2 Valtiontaloudelliset vaikutukset ja vaikutukset viranomaisten toimintaan.....	21
5 ASIAN VALMISTELU.....	21
5.1 Valmisteluvaiheet ja -aineisto.....	21
5.2 Lausunnot.....	21
6 RIIPPUVUUS MUISTA ESITYKSISTÄ.....	22
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	24
1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT.....	24
1.1 Kirjanpitolaki.....	24
1 luku Yleiset säännökset.....	24
2 luku Liiketahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto.....	37
3 luku Tilinpäätös ja toimintakertomus.....	49
4 luku Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät.....	70
5 luku Arvostus- ja jaksotussäännökset.....	75
6 luku Konsernitilinpäätös.....	100
7 luku Ammatinharjoittajan kirjanpito.....	129

HE 89/2015 vp

7 a luku	Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös ja konsernitilinpäätös	129
8 luku	Erinäiset säännökset.....	130
1.2	Laki kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suoritettavien maksujen julkistamisesta	136
1.3	Laki osakeyhtiölain 8 luvun 5—9 §:n ja 13 luvun 5 §:n muuttamisesta.....	141
8 luku	Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni.....	141
13 luku	Varojen jakaminen.....	141
1.4	Laki osuuskuntalain 8 luvun 9 ja 16 luvun 6 §:n muuttamisesta	142
8 luku	Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni.....	142
16 luku	Varojen jakaminen.....	142
1.5	Laki luottolaitostoiminnasta annetun lain muuttamisesta	142
12 luku	Tilinpäätös, osavuositarkastus ja tilintarkastus	142
1.6	Laki säästöpankkilain 10 §:n muuttamisesta.....	144
LAKIEHDOTUKSET		145
1	Laki kirjanpitolain muuttamisesta.....	145
2	Laki kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamisesta.....	169
3	Laki osakeyhtiölain muuttamisesta	173
4	Laki osuuskuntalain 8 luvun 9 §:n ja 16 luvun 6 §:n muuttamisesta	175
5	Laki luottolaitostoiminnasta annetun lain muuttamisesta	176
6	Laki säästöpankkilain 10 §:n muuttamisesta.....	179
LIITE		180
RINNAKKAISTEKSTIT		180
1	Laki kirjanpitolain muuttamisesta.....	180
2	Laki osakeyhtiölain muuttamisesta	226
3	Laki osuuskuntalain 8 luvun 9 §:n ja 16 luvun 6 §:n muuttamisesta	228
4	Laki luottolaitostoiminnasta annetun lain muuttamisesta	230
5	Laki säästöpankkilain 10 §:n muuttamisesta.....	237
ASETUSLUONNOKSET		238
	Valtioneuvoston asetus kirjanpitoasetuksen muuttamisesta	238
	Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.....	248

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

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

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

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

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

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

Kirjanpitolaki ei ole ainoa laintasoinen säännöstö kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Kirjanpitolain estämättä on voimassa, mitä on muutoin säädetty tai viranomaiset ovat muun lain nojalla määränneet (kirjanpitolaki 8 luku 5 §). Erityissäännöksiä tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sisältyy muun muassa osakeyhtiölakiin (624/2006) ja muihin yhteisöoikeudellisiin lakeihin ja erityistoimialojen, kuten vakuutus- ja luottolaitostoiminnan lainsäädäntöön sekä arvopaperimarkkinalakiin (746/2012).

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

sissä valtuutettu antamaan ohjeita ja lausuntoja taikka myöntämään poikkeuksia tilinpäätössäännöksistä.

Kirjanpitolain voimaantulon jälkeen lautakunta antanut kaikkiaan 426 lausuntoa ja poikkeuslupaa, jotka on myös julkistettu (tilanne 15 päivänä kesäkuuta 2015). Lisäksi lautakunta on sanottuna aikana laatinut 15 voimassaolevaa yleisohjetta, jotka on tarkoitettu yhtenäistämään kirjanpitokäytäntöä.

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

1.2 Nykytilan arviointi

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

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

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

Kansallinen liikkumavara niin Suomessa kuin muissa jäsenvaltioissa on ollut rajallinen esimerkiksi pienyritystä koskeville helpotuksille. Tilinpäätösdirektiivin velvoittamalla tavalla on nykyllaissa keskeisenä tilinpäätösperiaatteena suoriteperuste eli se, että tuotot ja kulut kohdistetaan tilikaudelle suoriteperusteen mukaisesti. Tämä edellyttää, että kirjanpitovelvollinen on yhtäältä luovuttanut tuoton perusteena olevan tuotteen tai muun suoritteensa ja toisaalta vastaanottanut kulun tarkoittaman raaka-aineen, työsuorituksen tai muun tuotannontekijän tilikauden aikana. Tuotot ja kulut otetaan näin huomioon riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä. Tästä poikkeaminen – esimerkiksi kaikista pienimpien eli niin sanottujen nanoyritysten – kohdalla siten, että tuotot ja kulut merkittäisiin tilinpäätökseen niiden maksu-

päivän mukaan, olisi direktiivin vastaista osakeyhtiömuotoisten nanoyritysten osalta; sama koskee myös henkilöyhtiöitä, joissa vastuunalaisina yhtiömiehinä on vain osakeyhtiöitä. Toisaalta laki sallii maksuperusteisuuden ammatinharjoittajien kirjanpidossa; heillä ei ole myöskään velvollisuutta tilinpäätöksen laatimiseen.

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

Toisaalta säännökset kirjanpitomerkintöjen tekemisestä ja kirjanpitoaineiston hoitamisesta tilikauden aikana – eli ennen tähän aineistoon perustuvan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista – ja tämän aineiston säilyttämisestä tilinpäätöksen valmistuttua ovat käytännössä vanhentuneet tietoteknisen kehityksen myötä. Esimerkiksi mahdollisuutta niin sanottujen pilvipalvelujen hyödyntämiseen ei ole ollut olemassa, kun voimassaolevat säännökset on laadittu. Tämän kehityksen oletettavan jatkumisen vuoksi on tarvetta nykyistä yleisemmän tason sääntelylle, joka velvoittaa säilyttämään kaiken kirjanpitoaineiston huolellisesti riippumatta kirjanpidon järjestämisen tietoteknisistä ratkaisuista siten, että siihen on pääsy niin tilintarkastajalla kuin viranomaisilla ilman kohtuutonta viivettä.

2 Muutostarve

Kirjanpitolainsäädännön uudistukselle on selkeä EU-perustainen tarve. EU:n parlamentin ja neuvoston 26 päivänä kesäkuuta 2013 antama uusi direktiivi (2013/34/EU) korvaa vuoden 1978 tilinpäätösdirektiivin (78/660/ETY) ja vuoden 1983 konsernitilinpäätösdirektiivin (83/349/ETY).

2.1 Pienet ensin -periaate: Jäsenvaltioille velvoite pienyrityshelpotuksiin

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

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

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

2.2 Supistetut liitetiedot pienyrityksillä: Ei kansallisia lisävaatimuksia

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

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

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

2.3 Jäsenvaltio-optio lisähelpotusten antamiseen mikroyrityksille

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

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

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

- taseen ulkopuolisten sitoumusten, vakuuksien tai ehdollisten erien yhteismäärä, ja maininta esinevakuuksien luonteesta ja muodosta,
- eläkkeitä ja konserni- tai osakkuusyrityksiä koskevat sitoumukset erikseen ilmoitettuina,

- hallintoelinten jäsenille annetut ennakot ja luotot, yhteismääränä kunkin elimen osalta samoin kuin jäsenten puolesta annetut vastuusitoumukset, ja
- omien osakkeiden hankinnat.

Jäsenvaltio-option perusteella mikroyrityksille saadaan kansallisesti antaa myös oikeus laatia ja julkistaa tase lyhennettynä, jolloin siinä ei eritellä mm. siirtovelkoja eikä -saamisia tai ennakkomaksuja (36.1.a ja 36.2.a art. sekä liite III). Niin ikään on mahdollista sallia mikroyrityksen lyhentävän tuloslaskelmansa siten, että tilikauden tulosta edeltävistä eristä ilmoitetaan vain seuraavat seitsemän (36.2.b art.): liikevaihto, muut tuotot, aine- ja tarvikekulut, henkilöstökulut, arvontarkistukset, muut kulut ja verot. Poikkeusmahdollisuudet menevät jopa niin pitkälle, että jäsenvaltio voi jopa hyväksyä tuloslaskelman ja liitetietojen julkistamatta jättämisen kokonaisuudessaan, jolloin tase-laskelma jää yksinomaiseksi rekisteriviranomaiselle toimitettavaksi tilinpäätösasiakirjaksi (36.1.d art.).

2.4 Mikroyritysten "suojasatamasäännös" oikeaa ja riittävä kuva velvoitteesta

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

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

2.5 "Olennaisuus" tilinpäätösperiaatteeksi

Kaikkia yrityksiä koskevia tilinpäätösperiaatteita täydennetään uudessa direktiivissä olennaisuudella. Artiklan 6.1.j mukaan "– – vaatimuksia, jotka koskevat kirjanpitoon merkitsemistä, arvon määrittämistä, esittämistapaa, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja konsernitilinpäätöksen laatimista, ei tarvitse noudattaa silloin, kun niiden noudattamisen vaikutus on epäolennainen". Periaate on siten luonteeltaan huojennus. Sitä ei kuitenkaan perusteta direktiivissä tilinpäätöksen laatimisen kustannuksiin vaan olennaisuus määritellään tilinpäätösinformaation vastaanottajan näkökulmasta (2.16 art.): "Olennaisella' tarkoitetaan tiedon asemaa silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät yrityksen tilinpäätösten perusteella."

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

2.6 Pienkonsernipoikkeus konsernitilinpäätöksestä ja -toimintakertomuksesta

Yhtiöoikeudellisesti huomionarvoinen on 23.1 artikla, jonka mukaan "pienet konsernit on vapautettava konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisesta – –" (engl. shall be exempted). Direktiivin johdannossa tätä perustellaan sillä, että "– – pienten yritysten tilinpäätösten käyttäjillä ei ole vaativia tiedonsaantitarpeita ja koska konsernitilinpäätösten laatiminen emo- ja tytäryritysten vuositilinpäätösten lisäksi voi olla kallista" (33. kohta). Koska säännös on jäsenvaltioita velvoittava, se eroaa vuoden 1983 konsernitilinpäätösdirektiivistä, joka jätti vastaavanlaisen huojuusmahdollisuuden kansallisen lainsäätäjän harkintaan: "Jäsenvaltio voi säätää poikkeuksen – –" (6.1 art.).

Uudessa tilinpäätösdirektiivissä pienen konsernin määrittävät kriteerit ovat: taseen loppusumma 4 miljoonaa euroa, liikevaihto 8 miljoonaa euroa ja työntekijöitä keskimäärin 50 tilikauden aikana. Jäsenvaltio voi kuitenkin niin halutessaan korottaa rahaperustaiset kynnysarvot enintään puolitoistakertaiseksi (3.5 art.). Nykyisen kirjanpitolain euromääräiset rajat ovat alemmalla tasolla kuin direktiivissä. Kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 3 momentissa säädetty pienkonsernipoikkeus koskee tilannetta, jossa sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentin mukaisista rajoista, emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskettuna: taseen loppusumma 3,65 miljoonaa euroa, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7,3 miljoonaa euroa, ja palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä. Näistä kaksi ensiksi mainittua euromääräistä raja-arvoa pitää uuden direktiivin voimaan saattamisessa nostaa ainakin 3.5 artiklan mukaisiin alarajoihin. Konsernipoikkeuksen sanamuoto on pakottava, joten mikään EU-valtio ei voi enää pysyttäytyä mahdollisesti alemmissa kynnysarvoissa.

2.7 Erityisvelvoite kaivannaisteollisuudessa ja aarnionmetsien puunkorjuussa

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

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

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

2.8 Kirjanpidon menetelmät, aineistot ja säilytys

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

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

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

3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

3.1 Lainsäädännön rakenne

Nykyistä kirjanpitolakia päivitetään vastaamaan uuden direktiivin vaatimuksia samoin kuin kirjanpidollisten menetelmien teknologista kehitystä.

Kirjanpitosäännösten muutokset toteutetaan teknisesti muuttamalla voimassa olevaa lakia. Vaikka säännöstarkistuksia on suhteellisen suuri määrä, on tämä ratkaisu tarkoituksenmukaisempi kuin vaihtoehtoinen menettely antaa kokonaan uusi laki, joka kumoaisi nykyisen lain. Perusteita menettelylle käsitellään jäljempänä.

Kirjanpitolaki on laajalla käytöllä yhteiskunnassa oleva normisto. Tavoitteena on välttää hallinnon aiheuttamia tarpeettomia kustannuksia, jotka yrityksille ja yhteiskunnalle aiheutuvat muutoksista. Vaikkakin käsillä on melko monta yksittäistä muutosta, on tarkoituksenmukaista lähteä siitä, että käytännössä eniten käytetyt normit säilyvät tutuilla lainpaikoilla, eikä vallitsevaa rakennetta niiden osalta muuteta. Tällä ratkaisulla direktiivin täytäntöönpanon aiheuttamat aikakustannukset pysyvät merkittävästi pienempinä, kun yleisesti viitattua perussäännöstä ei tarvitse etsiä uudesta lainpaikasta.

Kun lain rakenne säilyy sekä lukujen että pykälien asiajärjestyksen osalta, on tässä ratkaisussa suoraan hallituksen esityksen rinnakkaislakitekstistä nähtävissä, miten säännös muuttuu, kun sen numerointia ei vaihdeta nykyisestä. Myös saadussa palautteessa ehdotettua perusratkaisua on pidetty hyvänä - uuden lain säätämistä ei ole ehdotettu. Valittu menettely vastaa esimerkiksi elinkeinoverosääntelyssä omaksuttua. Kirjanpitolaki on myös hyvin yleisesti muissa laeissa viitattu laki, kaikessa yhteisöjä koskevassa lainsäädännössä on siihen viittaukset. Valitulla ratkaisulla vältetään myös niiden tarpeeton muuttaminen.

Lainsäädännön rakenne paranee nykyisestä merkittävästi, kun annetaan erillinen pien- ja mikroasetus, josta löytyvät kaikki asianomaisia koskevat tilinpäätösvaatimukset. Direktiivin tar-

koittamat pien- ja mikroyrityksiä koskevat säännökset tilinpäätöksen sisällöstä eli tuloslaskelman ja taseen nimikkeistä ja liitetiedoista erotetaan omaksi asetukseksi. Uusi asetus koostaa yhteen kaikki ne seikat, joista on annettava tieto tällaisen yrityksen tilinpäätöksessä. Asetusta voidaan siten käyttää "tarkistuslistana" informaatiovaatimuksista, kun laaditaan pien- tai mikroyrityksen tilinpäätöstä. Yrittäjä saa siitä tyhjentävän tiedon, mitkä seikat hänen tulee esittää tilinpäätöksessään.

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

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

Omaksi laikseen on koottu kaivosteollisuuden ja aarniometsien puunkorjuuta harjoittavien suuryrityksiä koskeva erityissääntely. Vaikka säännösten perustana on uusi tilinpäätösdirektiivi, ovat asianmukaiset säännökset luonteeltaan selvästi toisenkaltaisia kuin tilinpäätössäännökset, jotka koskevat kirjanpitovelvollisen taloudellista asemaa ja tulosta. Kansallisen erillislain säätämistä ollaan ehdottamassa myös useissa muissa EU-valtioissa, ainakin Isossa-Britanniassa ja Ruotsissa. Niin ikään direktiivin täytäntöönpanoa valmistelleen työryhmän järjestämässä kuulemistilaisuudessa kannatettiin yksimielisesti asianomaisten säännösten antamista erillislakina eikä kirjanpitolakiin sisällytettävällä valtuutussäännöksen nojalla annettava alemmanasteisena ministeriöpäätöksenä.

3.2 Pienyrityshelpotukset

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

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

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

Edellä mainittujen vaatimusten vastapainona sisältyy uuteen pien- ja mikroyrityksiasetukseen lukuisia direktiivin sallimia helpotuksia, jotka eivät vaaranna oikean ja riittävän kuvan tavoitteen toteutumista. Tilinpäätöksen laadintaa käytännössä on omiaan helpottamaan muun muassa se, ettei pien- ja mikroyritykseltä vaadita – toisin kuin sitä suuremmilta kirjanpitovelvollis-

silta – erittelyä pysyvien vastaavien muutoksista tilikauden aikana. Niin ikään uusi erillisasetus sisältää tilinpäätöksen laatimisperiaatteista olettamasäännöksen, jonka myötä pien- ja mikroyrityksen on tarpeen eritellä liitetietona arvostus- ja jaksotusperiaatteensa vain silloin, kun ne poikkeavat tavanomaisesti noudatetuista.

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

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

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

Toisaalta tilinpäätöstietojen julkisuudella voi olla myös kilpailullista merkitystä. Tiettyä toimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen tilinpäätös kertoo sen tuloksen osatekijöistä asianomaisella toimialalla enemmän kuin tilinpäätös monitoimialaisesta yrityksestä. Tilinpäätöksen julkisuuden myötä on mahdollista käyttää kilpailijan tilinpäätöstietoja hyväksi, kun esimerkiksi monialayritys suunnittelee hinnanasetantaansa ja muita kilpailullisia toimenpiteitään. Tuloslaskelman ja muiden tilinpäätösasiakirjojen julkisuuden rajoittaminen nykyisestä edellyttäisi siten myös muiden rahoituksen perustana olevien normistojen, kuten maksukyvyttömyysäädännön, sekä kilpailunäkökohtien välisten yhteyksien kokonaisarviointia suhteessa tiedonantovelvollisuuteen. Näin laaja-alaista tarkastelua ei kuitenkaan ole osoitettu tehtäväksi tämän lainvalmisteluhankkeen yhteydessä. Direktiivin mukaisesti laissa pysytetään pääsääntönä vaatimus tilinpäätöksen laatimista suoriteperusteisesti. Tämä tarkoittaa liiketapahtuman merkitsemistä kirjanpitoon sille tilikaudelle, jona kirjanpitovelvollinen on toimittanut tuottamansa hyödykkeen asiakkaalle. Vaatimus suoriteperusteisuudesta koskee poikkeuksetta direktiivin soveltamisalaan kuuluvia yrityksiä eli osakeyhtiöitä ja sellaisia henkilöyhtiöitä, joissa vain osakeyhtiöt toimivat vastuunalaisina yhtiömiehinä.

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

3.3 Luonnollista henkilöä sekä mikroyhdistystä ja -säätiötä koskevat erityishelpotukset

Vaikka suoriteperusteisuus kuuluu EU:n kirjanpito-oikeudessa osakeyhtiön keskeisiin tunnusmerkkeihin, ei ole estettä jo nyt voimassaolevassa laissa ammatinharjoittajille sallitun maksuperusteisuuden ulottamiselle myös liikkeenharjoittajiin. Ammatinharjoittajan tavoin liikkeenharjoittajan henkilökohtainen talous ei eriydy ansaintatoimintaan perustuvista vastuis-

ta. Siitä huolimatta, että ansaintatoiminnasta tehdään erikseen kirjanpito ja sille on saatettu rekisteröidä erillinen toiminimi, ei se saavuta erillisyyhtiöön vertautuvaa asemaa oikeudellisesti. Siten ammattiaan tai liikettään harjoittava luonnollinen henkilö vastaa siinä tekemistään sitoumuksista kaikella, myös henkilökohtaisella omaisuudellaan. Tämän vastuun myötä liikkeestä tai ammatista laadittava tilinpäätös ei voi kuvata yhtä lailla itsenäiseen erillisyyhtiöön vertautuvaa taloudellisen kokonaisuuden varallisuusasemaa ja tulosta, joten ei ole perusteltua velvoittaa liiketoiminnan volyymiltään alle mikrorajan jäävää liikkeen- tai ammatinharjoittajana toimivaa yksityishenkilöä tilinpäätöksen laatimiseen. Voimassaolevassa laissa ei tällaista velvollisuutta ole asetettu ammatinharjoittajalle.

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

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

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

3.4 Olennaisuusperiaate

Nykylakiin ei sisälly säännöstä olennaisuusperiaatteesta. Olennaisuusperiaate kuitenkin kuuluu suomalaisen kirjanpitokäytännön keskeisiin periaatteisiin ja siihen viitataan toistuvasti myös kirjanpitolautakunnan kannanotoissa. Olennaisuusperiaate ei kuulu uuden direktiivin jäsenvaltio-optioihin, joten on lakia täydennettävä tältä osin. Periaatteen merkitystä korostetaan asettamalla se täydentämään oikean ja riittävän kuvan antamisvelvoitetta. Siten tilinpäätöksen laatimisessa tulee asettaa erityistä painoarvoa sellaisten seikkojen esittämiselle, jotka ovat merkityksellisiä oikealle ja riittävälle kuvalle. On arvioitava, olisiko tietyllä tiedolla, joka on jäänyt esittämättä tai esitetty väärän sisältöisenä, ollut merkitystä tilinpäätösinformaatiota ymmärtävälle henkilölle.

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

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

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

Olennaisuusperiaate on merkityksellinen eritoten tulojen ja menojen jaksotusta sekä omaisuuden arvostusta koskevissa kirjanpidollisissa ratkaisuissa. Kirjanpitolautakunta on esimerkiksi todennut, että koneita, kalustoa ja muuta niihin verrattavaa irtainta omaisuutta koskeva pysyvien vastaavien kirjanpito voidaan olennaisuuden periaate huomioon ottaen järjestää hyödyke-ryhmäkohtaisesti, jos tällä on vain vähäinen vaikutus suunnitelmapoistojen määrään, vaikka hyödykkeiden erillisarvostus kuuluu kirjanpitolaissa säädettyihin tilinpäätösperiaatteisiin (yleisohje 16.10.2007 suunnitelman mukaisista poistoista, kohdat 9 ja 11.4.1).

Käytännössä myös verottajan kannanotoilla on merkitystä olennaisuusperiaatteen tulkinnassa ja sen suhteessa informaation tuottamisen kustannushyötyajattelua silmällä pitäen. Näin on esimerkiksi silloin, kun kirjanpito velvollinen harkitsee, kirjataanko vähäisen laitehankinnan hankintameno kokonaan kuluiksi tilikaudelle, vaikka laite tuottaisi tuloa myös tulevaisuudessa.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 33 §:n nojalla irtaimen käyttöomaisuuteen kuuluva laite voidaan vähentää verotuksessa kertapoistona, jos sen todennäköinen taloudellinen käyttöikä on enintään kolme vuotta, tai sen hankintameno on enintään 850 euroa. Jos laitteen hankintameno on ollut niin vähäinen, että se hyväksytään vähennyskelpoiseksi asianomaisen tilikauden verotuksessa mainitun lainkohdan mukaisesti, ei ole tarkoituksenmukaista tulkita olennaisuusperiaatetta ankarammin kirjanpidossa ja siihen perustuvan tilinpäätöksen laadinnassa siten, että hankintameno tulisi aktivoida siltä osin kuin sen arvioidaan tuottavan tuloa vastaisuudessa. Olennaisuusperiaatteen soveltaminen tällä tavalla vastaa myös direktiivin lähtökohtana olevaa pienet ensin -periaatetta, joka edellyttää, ettei pienyrityksille tule säilyttää kohtuuttomia hallinnollisia rasitteita (johdanto, 10. kohta).

3.5 Kirjanpidon menetelmät, aineistot ja säilytys

Lain käsitteistöä kirjanpidon menetelmistä yhtenäistetään, päivitetään nykyaikaiseksi, teknologian suhteen neutraaliksi ja alan vakiintunutta kielenkäyttöä ja käytäntöjä vastaavaksi.

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

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

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

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

Kirjanpitoaineistojen säilytykseen ja käsittelyyn liittyvistä teknisen muodon ja maantieteelliseen sijaintiin kytkeytyvistä yksityiskohtaisista velvoitteista luovutaan. Sen sijaan säädetään siitä, että kaikkia kirjanpitoja ja aineistoja on pystyttävä tarkastelemaan selväkielisessä muodossa Suomesta käsin ilman aiheutonta viivettä. Kirjausketjun säilymistä kaikissa olosuhteissa korostetaan. Kirjanpitovelvollisen vastuuta kirjanpitojen ja aineistojen huolellisesta käsittelystä ja säilytyksestä korostetaan sanktiouhan uudella muotoilulla. Tämä on tarpeen, jottei laki muodostaisi estettä automatisoidulle ja tehokkaalle tietojenkäsittelylle ja sähköiselle tiedonsiirrolle. Samalla kuitenkin kirjanpitoaineistojen tarkastettavuus ja tarkasteltavuus kohenee, mikä osaltaan edesauttaa myös talousrikollisuuden torjuntaa.

3.6 Kirjanpito teknologisten ratkaisujen avoimuus

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

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

Kirjanpitolaki koskee soveltuvin osin kaikkia kirjanpitovelvollisia, aina yksittäisistä elinkeinonharjoittajista ja yhden asunnon asunto-osakeyhtiöistä monikansallisiin suuryrityksiin, sekä Suomessa pääkonttoreitaan pitäviä että ulkomaalaisten yritysten tälläisiä tytäryhtiötä. Ajatus

siitä, että lain tasolla määrättäisiin tilikartoista tai tiedostomuodoista näille kaikille toimijoille, ei ole toteutuskelpoinen. On perustellumpaa poistaa laista kaikki esteet tietoteknisen kehityksen täysimittaiselle hyödyntämiselle. Tällöin ei ole tarpeen ottaa kirjanpitoa laissa kantaa siihen, millaisia teknisiä ratkaisuja ja yksityiskohtaisia menettelyjä nyt ja tulevaisuudessa tulee käyttää tai sallia. Lain uudistetut säännökset kirjanpitomenetelmistä ja -aineistoista määrittelevät teknologianeutraalilla tasolla ne vähimmäisvaatimukset, jotka kirjanpitojärjestelmien on täytettävä, jotta tarkastettavuus varmistetaan ja harmaan talouden torjunnalle luodaan toimivat edellytykset.

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

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

3.7 Pääomalainan merkitseminen taseeseen

Osakeyhtiölain (624/2006) voimassaolevan 12 luvun 2 §:n 4 momentti velvoittaa merkitsemään pääoman lainan taseeseen ”erillisenä eränä”. Samansisältöinen säännös on myös osuuskuntalaissa (421/2013; 12 luku 2 § 4 momentti). Nämä lainkohdat eivät anna tarkempaa ohjausta siitä, tuleeko pääomalaina merkittäväksi vieraan vai oman pääoman ryhmään taseen vastattavissa.

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

Osakeyhtiölain voimaantulon jälkeen kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon 1787/2006 sekä yleisohjeen 21.11.2006 tuloslaskelman ja taseen esittämisestä, joiden mukaan pääomalainaa esitetään vieraan pääoman ryhmässä omana eränään. Niin ikään EU-komission tiedonannon 98/C 16/04 (16 kohdan toinen virke) mukaan ”pääomalainoja (engl. subordinated loans) ei saa merkitä omaan pääomaan.” Pääomalainat komission määritteli ”– lainoiksi, jotka yhtiön

joutuessa selvitystilaan maksetaan takaisin kaikkien muiden velkojien jälkeen, mutta ennen osakkaille maksettavia osuuksia" (15 kohta).

Lainmuutoksia valmistellut työryhmä arvioi pääomalainan tasekäsittelyä viimeaikaisen kehityksen perusteella. Työryhmän enemmistön kantana oli, ettei ollut perustetta sisällyttää lakiin uutta säännöstä vallitsevan kirjanpitokäytännön muuttamiseksi. IAS 32 -standardia on vuonna 2008 täydennetty normistolla sellaisista rahoitusvälineistä, joihin liittyy takaisinlunastusvelvoite asianomaiselle yritykselle tai oikeus saada osuus sen nettovarallisuudesta purkautumistilanteessa. Nämä rahoitusvälineet tulee standardin nojalla merkitä omaan pääomaan.

Työryhmän enemmistön käsityksen mukaan pääomalainat eivät kuitenkaan olleet edellä kuvattun kaltaisia vaan ensisijaisesti vieraan pääoman luonteisia. Pääomalaina on lähtökohtaisesti sen myöntäjälle velvoiteoikeudellinen saaminen, mikä tarkoittaa velan saaneelle yritykselle takaisinmaksuvelvollisuutta, johon se ei voi vaikuttaa. Kun yrityksellä ei ole ehdotonta oikeutta välttyä maksulta sopimukseen perustuvan velvoitteen täyttämiseksi, kyseessä olisi velka. Pääomalainan takasijaisuus muihin velkoihin nähden ei olisi tässä suhteessa merkityksellinen seikka. Toisaalta oman pääoman sijoituksille on luonteenomaista sijoittajan riski sijoituksen menettämisestä. Omalle pääomalle maksettavaan korvaukseen ei myöskään sitouduta etukäteen. Eri asia on, että pääomalainaan voidaan liittää myös erilaisia osakeyhtiö- tai osuuskuntalain tarkoittamia optio- yms. ehtoja. Työryhmän enemmistön johtopäätöksenä siten on, että luokiteltaessa pääomalainaa vieraaseen tai omaan pääomaan, on tarkasteltava asianomaisen sopimuksen kaikkia tosiasiallisia ehtoja. Vain niiden tarkastelu johtaa kirjanpitolain mukaiseen oikean ja riittävän kuvan antamiseen taloudellisesta asemasta ja täyttää laissa todetun sisältöpainotteisuuden periaatteen.

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

Vähemmistö kiinnitti huomiota myös oman pääoman tunnusmerkistöä sivuavaan kirjanpitolautakunnan ratkaisuun 1721/2003, jossa annettiin erityistä merkitystä sille, että lausunnossa tarkoitettujen elinkorkolaitoksen purkautuessa sen osakkaiden asema on takasijainen laitoksen velkoihin nähden. Lisäksi osakkailta on yksinomainen päätösvalta määrätä muun muassa laitoksen alemmasta organisaatiosta, sen johtokunnasta ja toimitusjohtajasta. Näiden seikkojen perusteella lautakunta katsoi, että korkorahasto oli merkittävä elinkorkolaitoksen omaan pääomaan. Samansuuntainen kanta sisältyy aiempaan lausuntoon 457/1997 asumisoikeusmaksuista.

Jatkovalmistelussa on päädytty esittämään, että pääomalaina voitaisiin merkitä omaan pääomaan, mikäli se on kirjanpitovelvollisena olevan osakeyhtiön taikka osuuskunnan oman arvion mukaan luonteeltaan oman pääoman ehtoinen arvopaperi, samoin perustein kuin IFRS-sääntelyssä. Tällöin menettely kirjanpitolakia soveltavien yritysten osalta olisi yhtäläinen IFRS-normiston mukaan toimivien kanssa.

3.8 Konsernitilinpäätösvelvoitteen poistuminen pien- ja mikroyrityksiltä

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

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

Toisaalta osuuskuntien osalta uusi tilinpäätösdirektiivi ei ole välittömästi velvoittava, sillä osuuskunnat eivät kuulu direktiivin soveltamisalaan, toisin kuin osakeyhtiöt ja sellaiset henkilöyhtiöt, joissa vastuunalaisina yhtiömiehinä on vain osakeyhtiöitä (1.2 art.). Siten Suomen osuuskuntalaissa voitaisiin periaatteessa pysyttää konsernitilinpäätös pienyrityksen varojenjaon edellytyksenä, vaikka siitä luovuttaisiin osakeyhtiölain kohdalla. Tämä ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista eri yritysmuotojen kilpailuedellytysten kannalta, joten konsernitilinpäätösvelvoite poistetaan myös pien- ja mikro-osuuskunnilta.

3.9 Mahdollisuus kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamiseen rahoitusvälineiden ja sijoituskiinteistöjen sekä rahoitusleasingsopimusten tilinpäätöskäsittelyssä

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

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

4 Esityksen vaikutukset

4.1 Taloudelliset vaikutukset

Direktiiviperusteiset vaikutukset

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

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

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

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

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

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

Tilastosta ilmenee, että peräti 97,2 – 98,2 % yrityksistä alittaa direktiivin enimmäisraja-arvot. Toisaalta jos tasetta ja liikevaihtoa koskevat kriteerit lasketaan direktiivin edellyttämälle vähimmäistasolle, tilastotulokset muuttuvat seuraaviksi:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Kirjanpidon menetelmäsäännösten uudistuksen vaikutukset

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

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

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

Kirjausketjun vaatimusten täsmentämistä ja laajentamista samoin kuin aineistojen säilytystä koskevien säännösten edelleen kehittämisen ei arvioida aiheuttavan välittömiä muutostarpeita sellaisille kirjanpitojärjestelmille, jotka täyttävät nykyisin vaatimukset. Siten välittömiä lisäkustannuksia ei myöskään synny kirjanpitovelvollisille. Kun järjestelmiä kehitetään edelleen, ovat mahdollisuudet niin tehokkuushyötyihin kuin kustannussäästöihin huomattavat. Samalla kohentuvat viranomaisten ja tilintarkastajien mahdollisuudet saada oikea-aikainen ja

eri tilanteisiin nähden joustava pääsy aineistoihin, mikä osaltaan edistää tehostaa myös viranomaisten toimintaedellytyksiä. Euromääräisten vaikutusten arviointi ei tässäkään yhteydessä ole mahdollista tai suotavaa, varsinkin kun monia aikaisempia harmaan talouden torjuntaan liittyviä vaikutusarvioita on perustellusti kyseenalaistettu. Vaikutukset ovat kuitenkin sekä viranomaisten että kirjanpitovelvollisten näkökulmasta selvästi positiivisia.

Talousrikollisuuden torjunta

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

Sähköisten tilinpäätöstietojen vastaanottamisen (XBRL) mahdollistama hanke on käynnistetty, ja tavoitteena on, että järjestely olisi käytössä vuonna 2016. Kirjanpitolain teknisten säännösten päivittäminen nykyteknologiaa vastaaviksi, mitä nyt ehdotetaan kirjanpitolainsäädäntöön, on omiaan edesauttamaan myös XBRL-hankkeen toteuttamista. Kirjanpito-oikeudellisten säännösten yleinen merkitys on kuitenkin rajallinen torjuttaessa talousrikollisuutta. Tekijöille on tavanomaista yleinen piittaamattomuus lakisääteisistä velvoitteista. Kirjanpito saatetaan laiminlyödä kokonaan ammattimaisten toimijoiden käyttäessä hyväksyen muun muassa lyhyen elinkaaren yrityksiä. Tällaiseen menettelyyn ei voida ennaltaehkäisevästi vaikuttaa muuttamalla kirjanpitosäännöksiä, vaan näihin tilanteisiin tulee kohdistaa muita torjuntakeinoja.

4.2 Valtiontaloudelliset vaikutukset ja vaikutukset viranomaisten toimintaan

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

5 Asian valmistelu

5.1 Valmisteluvaiheet ja -aineisto

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 7 päivänä elokuuta 2013 työryhmän selvittämään kirjanpitolain ja siihen liittyvän muun sektorilainsäädännön muutostarpeita ottaen erityisesti huomioon EU:n viimeaikainen tilinpäätösnormiston kehitys. Pääasiallisena tehtävänä oli ehdottaa, miten uusi tilinpäätösdirektiivi pannaan täytäntöön. Tavoite yksinkertaistaa kirjanpito- ja tilinpäätöskäytänteitä tuli kuitenkin ottaa huomioon tässä työssä. Lisäksi työryhmän toimeksiantoon kuului selvittää ja ehdottaa muita toimia, joita kirjanpitosääntelyn yksinkertaistamiseksi voidaan tehdä. Työryhmä antoi mietintönsä 14.10.2014.

5.2 Lausunnot

Työ- ja elinkeinoministeriö saattoi työryhmämietinnön laajalle lausuntokierrokselle lokakuussa 2014. Määräaika lausunnoille päättyi tammikuussa 2015, johon mennessä ministeriöön saapui 28 lausuntoa. Ne ovat olleet saatavilla maaliskuusta 2015 alkaen ministeriön verkkosivuilla.

Työryhmän peruslinjauksia, joiden tarkoituksena on keventää erityisesti pienimpien kirjanpitovelvollisten hallintorasitetta pidettiin yleisesti tarkoituksenmukaisena lähtökohtana. Ehdo-

tusten katsottiin lisäävän yritysten valinnanvapautta niiden antaessa uusia vaihtoehtoja kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatimiseen. Luonnollisten henkilöiden kirjanpitovelvollisuutta koskevia uudistusehdotuksia pidettiin onnistuneina hallinnollisen taakan keventämiseksi. Kuitenkin sellaisen tilanteen varalta, jossa ammatin tai liikkeen harjoittajan toiminta on laajuudeltaan esimerkiksi mikrorajat ylittävää, esitettiin harkittavaksi tilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta.

Ehdotus erillisen mikroyrityssäännösten tarjoamisesta valinnaisena kirjanpitovelvollisten käyttöön sai laajaa kannatusta. Mikroyrityksen kokorajojen asettamista direktiivin mukaiselle tasolle ei myöskään vastustettu. Rahoitusalan toimijat kuitenkin esittivät, että mikroyritysten tasetietojen tulisi olla mietinnössä esitetyjä kattavammat. Huolta kannettiin myös mm. mahdollisuudesta olla ilmoittamatta liikevaihtotietoa tuloslaskelmassa. Tältä osin mietinnössä ei kuitenkaan oltu ehdotettu muutosta nykyiseen oikeustilaan, kun voimassaolevakin laki sallii tämän tiedon ilmoittamatta jättämisen ns. lyhennetyssä tuloslaskelmakaavassa.

Kirjanpidon menetelmäsäännöksiin joustavoittamista pidettiin yleisesti tervetulleina. Lausunnoissa kuitenkin esitettiin eräitä täsmennysehdotuksia kirjanpitomerkintöjen tekemiseen ja muuttamiseen.

Pääomalainan tilinpäätöskäsittelystä kannat olivat vastakkaisia. Yhtäältä ehdotettiin pääomalainan sisällyttämistä erillisenä eräänä omaan pääomaan mutta toisaalta tuotiin esiin myös päinvastainen näkemys siitä, että pääomalaina olisi aina vierasta pääomaa.

Yksittäisissä lausunnoissa esitettiin myös, että ehdotetut kevennystoimet ovat riittämättömiä ja uudistuksia tulisi viedä pidemmälle, kuten tarjoamalla myös osakeyhtiömuotoisille nanoyrityksille mahdollisuus laatia tilinpäätöksensä maksuperusteisesti. Myös tilinpäätösinformaation julkisuutta ehdotettiin rajoitettavaksi mietinnössä esitetystä, pitkälti nykytilaa vastaavasta mallista.

Lausunnoissa kannatettiin poikkeuksetta erillislain säätämistä kaivannais- ja aarniohakkuutoimialoilla toimivien yritysten eri maiden viranomaisille suorittamien maksujen julkistamisesta

Lausuntokierroksen jälkeen esitys on valmisteltu työ- ja elinkeinoministeriössä kevään ja kesän 2015 aikana. Lausunnoissa esitetyjä seikkoja on jatkovalmistelussa arvioitu. Ehdotuksen sisältöä on tämän perusteella muutettu mm. kirjanpitovelvollisten yksityishenkilöiden tilinpäätösvaatimusten, kirjanpitomerkintöjen muuttamista koskevien menetelmäsäännösten, mikroyritysten tasekaavan, PIE-määrittelyn ja pääomalainan tilinpäätöskäsittelyn osalta. Lisäksi on tehty teknisiä muutoksia sääntelyn sisällön ja selkeyden parantamiseksi sekä täydennetty ehdotusten perusteluja. Muutettuja kohtia käsitellään tarkemmin jäljempänä lakiehdotusten yksityiskohtaisissa perusteluissa.

6 Riippuvuus muista esityksistä

Lakiehdotuksilla on yhtymäkohta vakuutustoimialan tilinpäätössääntelyyn ehdotettaviin muutoksiin. Sosiaali- ja terveysministeriössä on valmisteltu erillinen hallituksen esitys ministeriön vastuulla olevien sektorilakien muuttamisesta vastamaan ehdotettuja kirjanpitolain muutoksia. Nämä erilliset hallituksen esitykset tulee siten sovittaa yhteen. Ehdotuksilla ei ole yhtymäkohtia muihin eduskunnassa samanaikaisesti käsiteltäviin lakiehdotuksiin.

Työ- ja elinkeinoministeriössä valmistellaan parhaillaan tilintarkastuslainsäädännön uudistusta perustuen tilintarkastusdirektiiviä (2006/43/EY) koskevaan muutוסdirektiiviin 2014/56/EU, joka on annettu 16 päivänä huhtikuuta 2014. Kirjanpitolainsäädännön mukaisten velvoitteiden

toteutumisen varmentaminen on keskeisenä kohteena tilintarkastuksessa, mutta tällä lakiehdotuksella ei ole vaikutusta tilintarkastuslain tulevaan uudistukseen, joka koskee muun muassa tilintarkastajan velvollisuuksia, tilintarkastuksen suorittamista ja tilintarkastusjärjestelmän valvontaa.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Kirjanpitolaki

1 luku Yleiset säännökset

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

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

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

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

Pykälän *1 momentin 1 kohdassa* perustetaan kirjanpitovelvollisuus ensinnäkin yksityisoikeudelliseen oikeushenkilöllisyyteen. Oikeushenkilö voi saada oikeuksia ja tulla itse velvoitetuksi. Sillä on myös oikeudellinen toimintakyky eli se on kelpoinen määräämään oikeuksistaan ja ryhtymään muihin toimiin, joilla on oikeudellisia vaikutuksia. Yksityisoikeudellisia oikeushenkilöitä ovat kauppaoikeudelliset yhteisöt, kuten osakeyhtiöt ja osuuskunnat, samoin kuin siviilioikeudelliset yhteisöt, joita ovat yhdistykset ja säätiöt. Tällainen oikeushenkilö on myös sijoitusrahastolain (480/1987) tarkoittama sijoitusrahasto. Käytännössä sen kirjanpidon laatimisesta vastaa lain tarkoittama rahastoyhtiö.

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

Uskonnonvapauslain (453/2003) 2 luvun mukaisesti perustettujen uskonnollisten yhdyskuntien ja niiden rekisteröityjen paikallisyhteisöjen kirjanpitovelvollisuudesta säädetään kuitenkin selvyiden vuoksi momentin 2 kohdassa voimassaolevan momentin 5 a kohdan tavoin. Tämä 2 kohta ei koske Suomen evankelis-luterilaista eikä ortodoksista kirkkoa. Toisaalta evankelis-luterilaisen kirkon kirkkojärjestyksen (1055/1993) 15 luvun 9 §:n 1 momentin mukaan seurakunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa säädetään. Tämän kanssa samankaltainen velvoite on myös ortodoksisen kirkon kirkkojärjestyksen (174/2007) 61 §:ssä.

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

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

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

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

Kuolinpesä ja konkurssipesä eivät ole itsenäisiä oikeushenkilöitä. Siten myös niiden kirjanpitovelvollisuus on perustettu 3 momentin *toisessa virkkeessä* kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan jatkamiseen. Tämä vastaa konkurssiasiamiehen antamaa kannanottoa 4/96 konkurssipesän kirjanpidosta ja tarkastuksesta: Jos konkurssipesä jatkaa toimintaa, myös kirjanpitovelvollisuus jatkuu. Kirjanpitovelvollisuutta ei kuitenkaan ole tilanteessa, jossa konkurssipesä vain realisoi velallisen liikeomaisuutta tai saattaa loppuun keskeneräiset työt, jos toimintaa varten ei hankita vähäistä enempää uutta vaihto-omaisuutta.

Pykälän uudesta 4 *momentista* ilmenee käänteisesti, että tämän lain tarkoittama kirjanpitovelvollisuus koskee kokonaisuudessaan vain sellaisia yhteisöjä ja säätiöitä, jotka on rekisteröity Suomessa. Tilinpäätösinformaation julkisuus ulottuu kuitenkin myös ulkomaisten elinkeinon-

harjoittajien täällä toimiviin sivuliikkeisiin kaupparekisterilain (129/1979) nojalla, johon momentissa viitataan.

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

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

Säännös ei tarkoita muutosta ammatinharjoittajan velvoitteisiin. Ammatinharjoittajan kohdalla kirjanpidon keskeisin tehtävä on toimia verotuksen perustana. Kuten edellä 1 §:n perustelujen kohdalla on todettu, on maatilataloutta ja kalastusta harjoittavat yksityishenkilöt rajattu ulos kirjanpitovelvollisten joukosta. Momentin sisältö vastaa voimassaolevaa säännöstä ulotettuna selvyyden vuoksi myös kalastuksen harjoittamiseen.

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

Pykälän 2 momentin ensimmäisestä virkkeestä ilmenee, että luonnollisen henkilön kirjanpidon tietosisältö määräytyy ensisijaisesti verotuksen tarpeista. Käytännössä tämä tarkoittaa, että ammatinharjoittajan kirjanpidosta on saatava ne tiedot, joita edellytetään Verohallinnon ilmoitusvelvollisuudesta ja muistiinpanoista antaman päätöksen (A173/200/2013) 24 §:ssä. Lisäksi ostovelkojen ja myyntisaamisten määrä on jatkuvasti voitava selvittää. Tämä velvoite on tarpeen, jotta voidaan olla selvillä yhtäältä siitä, kuinka paljon ja kenelle ammatinharjoittaja on ammatteisensa perustuen velkaa ja toisaalta siitä, paljonko ja keneltä hänellä on saatavia toiminnastaan. Käytännössä velvoite voidaan täyttää ylläpitämällä esimerkiksi niin sanottua mappireskontraa, jossa säilytetään kaikki maksamattomat osto- ja myyntilaskut.

Pykälän toisesta virkkeestä ilmenee, ettei yksityishenkilön tarvitse pitää kahdenkertaista kirjanpitoa, elleivät momentissa säädetty toiminnan laajuutta koskevat rajat ylitä. Rajat vastaavat niitä, jotka on säädetty tilintarkastuslain (459/2007) 4 §:ssä tilintarkastusvelvollisuudesta. Toisaalta myös sellainen ammatin- ja liikkeenharjoittaja, jonka toiminta ei ylitä säädettyjä rajoja, voi kuitenkin halutessaan pitää kaksinkertaista kirjanpitoa.

Toiminnan laajentuessa on tilinpäätös tarpeen muun muassa yhteiskunnan tietotarpeiden kannalta. Tämän mukaisesti 3 momentti velvoittaa luonnollisen henkilön, jonka ammatti- tai liike-toiminta ylittää laajuudeltaan mikroyrityksen rajat, laatimaan tästä toiminnasta tilinpäätöksen noudattaen mikroyritystä koskevaa säännöstä.

Tilinpäätös voidaan aina laatia myös vapaaehtoisesti, sillä tilinpäätös voi olla edellytys esimerkiksi ulkopuolisen rahoituksen saamiseksi toimintaan. Tällöin tulee huolehtia siitä, että tilinpäätökseksi nimetyssä asiakirjan tietosisältö on asianmukainen, sillä sitäkin koskee muun muassa 3 luvun 2 §:n vaatimus oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta.

Edellä mainittu verohallinnon muistiinpanovelvoitepäätös koskee ammatinharjoittajan ohella myös liikkeenharjoittajana toimivaa luonnollista henkilöä. Tämän vuoksi on johdonmukaista

ulottaa 2 ja 3 momentin poikkeussäännös myös häneen. Säännös eroaa tältä osin voimassaolevasta laista.

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

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

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

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

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

Yksityishenkilön kansalaisuudella ei ole merkitystä kirjanpitovelvollisuuden kannalta. Elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetun lain (122/1919) 1§:n 1 momentin 1 kohdan nojalla liikkeen- tai ammatinharjoittajana voi Suomessa toimia henkilö, jolla on asuinpaikka Euroopan talousalueella; mainitun pykälän 2 momentin nojalla patentti- ja rekisterihallitus voi kui-

tenkin antaa saman oikeuden myös talousalueen ulkopuolella asuvalle henkilölle. Tämän lain mukainen kirjanpitovelvollisuus ulottuu siten myös vieraan valtion kansalaisen täällä harjoittamaan toimintaan.

Pykälän 4 momentti puolestaan sisältää informatiivisen viittaussäännöksen erityistoimialoja koskevasta viranomais sääntelystä, jossa voi olla valvonnallisista syistä tarpeen asettaa luonnollisellekin henkilölle kirjanpidollisia velvoitteita.

2 §. Kahdenkertainen kirjanpito. Nykysäännöksen tavoin pykälä velvoittaa kahdenkertaiseen kirjanpitoon, mikä tarkoittaa jokaisen liiketapahtuman kirjaamista rahamäärältään yhtä suurena vähintään kahdelle tilille toisen tilin veloitus- ja toisen tilin hyvityspuolelle. Lain 7 luvun säännösten kumoamisen myötä säännökseen on otettu nykyisen 7 luvun 1 §:ää vastaava poikkeussäännös, joka sallii luonnollisen henkilön pitävän yhdenkertaista kirjanpitoa. Edellytyksenä tällöin kuitenkin on, että toiminnan laajuus ei ylitä lainkohdassa säädettyjä rajoja. Edeltävän 1a §:n tavoin tämä poikkeus koskee ammatinharjoittajien ohella myös liikkeenharjoittajina toimivia luonnollisia henkilöitä.

4 §. Tilikausi. Pykälän 3 momentissa on nykyistä 7 luvun 3 §:n ensimmäisen virkkeen määräystä vastaava säännös, jonka mukaan ammatin- ja liikkeenharjoittajan tilikausi on aina kalenterivuosi. Kun toimintaa aloitetaan, päättyy ensimmäinen tilikausi aina sen kalenterivuoden lopussa, jona ammatin- tai liikkeenharjoittaminen aloitettiin.

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

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

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

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

Tarkastelujakso kynnysarvojen ylittymiselle on nykyisin 3 luvun 9 §:n mukaisesti kaksi peräkkäistä tilikautta. Jos rajat ylittyvät kumpanakin kautena, saa se aikaan luokittelumuutoksen. Säännös on 3 artiklan 10 kohdan mukainen (engl. that fact shall affect the application of the derogation provided for in this directive only if it occurs in two consecutive financial years).

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

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

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

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

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

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

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

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

Näiden rajojen alapuolelle jäisi 96,4 — 97,8 % yrityskannasta. Koska pykälän mukaisten enimmäisraja-arvojen ja direktiivin sallimien vähimmäisarvojen väliin jäävän yritysmäärä on suhteellisesti vähäinen, ovat momentin mukaiset enimmäisrajat tarkoituksenmukaisia tällaisissa olosuhteissa. Lisäksi se tarkoittaa, että tällöin pienyrityshelpotukset koskevat laajinta mahdollista yritysjoukkoa. Siten hallinnolliset helpotukset maksimoituvat.

Jäsenvaltioiden toimintavapautta asettaa kotoperäisiä lisävelvoitteita pienyrityksille rajoitetaan tiukasti direktiivissä. Artiklan 4.5 mukaan "jäsenvaltiot voivat vaatia muita yrityksiä kuin pieniä yrityksiä esittämään vuositilinpäätöksessään muita tietoja niiden tietojen lisäksi, jotka on esitettävä tämän direktiivin nojalla." Direktiivissä määriteltujen liitetietojen ja muuta tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien informaatiovaatimusten ankarointaminen jäsenvaltioiden omissa säännöstöissä ei ole sallittua pienten yritysten osalta muuten kuin verotuksellisessa tarkoituksessa (4.6 art.): "Poiketen siitä, mitä 5 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot voivat edellyttää, että pienet yritykset laativat, esittävät ja julkistavat tilinpäätöksessään tässä direktiivissä säädettyjä vaatimuksia laajempia tietoja, edellyttäen että kaikki tällaiset tiedot kootaan yhteen yhteiseen tietojen toimittamisjärjestelmään (engl. are gathered in a single filing system) ja, että tilinpäätöksessä esitettävien tietojen koskeva vaatimus sisältyy kansalliseen verolainsäädäntöön (the disclosure requirement is contained in the national tax legislation) ja tiedot kerätään yksinomaan veronkantotarkoituksiin" (engl. for the strict purposes of tax collection).

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

Artiklan 3.1 sanamuoto tiukasti tulkittuna tarkoittaisi, että raja-arvot ovat pakottavia. Artiklan mukainen mikroyrityspoikkeus on kuitenkin jo voimassa ns. "mikrodirektiivissä" (2012/6/EU), jonka mukaan jäsenvaltiot voivat asettaa mikroyritysten rajat näitä enimmäisrajoja alemmaksi (2 artiklan mukaan mikropoikkeukset voidaan ottaa kokonaan taikka vain osittain käyttöön). Koska tilinpäätösdirektiivillä ei ole ollut tarkoitus muuttaa "mikrodirektiivin" sisältöä, voidaan tulkita, että jäsenvaltiot voivat edelleen mikrodirektiivin hengen mukaisesti asettaa mikrorajat direktiivirajoja alemmaksi. Komissio on ollut yhtä mieltä asiasta direktiivin

tulkinnoista järjestetyissä täytäntöönpanokokouksissa. Tämä mm. tarkoittaa, että sellaisissa jäsenvaltioissa, joissa on jo voimassa alemmat mikrorajat, ei edellytetä raja-arvojen muuttamista. Kukin EU-maa voi omaan harkintaansa perustuen vapaasti valita:

- otetaanko mikroyrityksiä koskeva 36 artiklan säännöstö kansallisesti käyttöön;
- mitkä 36 artiklan tarkoittamista mikroyrityshelpotuksista on tarkoituksenmukaista ottaa käyttöön; ja
- säädetäänkö yksittäisestä 36 artiklan tarkoittamasta mikroyrityshelpotuksesta yhtä kattavasti kuin direktiivi sallii vai rajoitetaanko sitä – tällainen rajoitus on sallittu, sillä mainitussa artiklassa on kyse jäsenvaltio-optiosta; toisaalta rajoitus ei saa olla pienyritystä koskevassa direktiivisäännöksessä sallittua ankarampi, sillä mikroyritykset ovat pienyritysten osajoukko (36.6 art.: "Jäsenvaltioiden on varmistettava, että – – mikroyritykset katsotaan pieniksi yrityksiksi sanotun kuitenkaan rajoittamatta 36 artiklan soveltamista.").

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

- taseen loppusumma enintään 0,35 miljoonaa euroa ja liikevaihto 0,7 miljoonaa euroa: 167.654 yritystä;
- taseen loppusumma enintään 0,35 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 10 työntekijää: 171.622 yritystä; ja
- liikevaihto enintään 0,7 miljoonaa euroa ja henkilöstö enintään 10 työntekijää: 186.487 yritystä.

Tilastosta ilmenee, että peräti 76,5 — 85,1 % yrityksistä lukeutuu 3.1 artiklan tarkoittamiin mikroyrityksiin. Koska mikroyritysten osuus Suomen yrityskannasta on sangen suuri, on perusteltua suhtautua pidättyvästi 36 artiklassa jäsenvaltio-optioina sallittujen tilinpäätöksen sisältöön vaikuttavien mikroyrityshelpotusten soveltamiseen täysimääräisesti. Toisaalta, hallintorasitteen keventämisen näkökulmasta on perusteltua, että mahdollisimman suuri määrä yrityksiä voisi hyötyä näistä jäljempänä kuvattavista mikropoikkeuksista. Siten mikrorajat säädetään direktiivin enimmäismääräisinä.

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

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

Direktiivin 3.3 artiklan nojalla olisi mahdollista ottaa käyttöön myös yritysluokka ”keskikokoisyritys”. Määrittely voitaisiin johtaa käänteisesti suuryrityksen määritelmästä, jolloin käsite olisi ”Keskisuuret yritykset ovat yrityksiä, jotka eivät ole mikroyrityksiä tai pieniä yrityksiä ja joilla vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ei ylity tilinpäätöspäivänä: a) taseen loppusumma: 20 000 000 euroa; b) liikevaihto: 40 000 000 euroa; c) työntekijöitä tilivuoden aikana keskimäärin: 250.” Suomessa ei kuitenkaan ole tällä hetkellä käytössä tällaista yritys-kategoriala, ja koska direktiivi ei tältä osin ole pakottava, ei keskikokoisyritys-luokittelua oteta lakiin. Se tarpeettomasti monimutkaistaisi yritysluokkien rakennetta, eikä sen käyttöönotosta saataisi juurikaan hyötyjä.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- "Jäsenvaltioiden on annettava säännökset ainakin 22.1.d.ii artiklassa tarkoitetuista järjestyksistä. Ne voivat asettaa 22.1.d.i artiklan soveltamisen edellytykseksi vähintään 20 prosentin osuuden osakkeenomistajien tai jäsenten kokonaisuäänimäärästä" (22.1.d art. toinen alakohta).

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

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

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

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

Momentin 2 kohta puolestaan rinnastaa äänenenemmistöön oikeuden nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksesta tai siihen verrattavasta toimielimestä, jos tämä oikeus perustuu 1 kohdassa tarkoitettuihin olosuhteisiin. Tämä koskee myös säätiötä ja yhdistystä. Tytäryritysasema syntyy, jos sääntöjen tai säädekirjan taikka erillisen sopimuksen mukaan kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhdistyksen tai säätiön hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä taikka enemmistö sellaisen toimielimen jäsenistä, joka nimittää hallituksen.

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

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

Edellä esitetyn mukaisesti on lainkohdan tulkinnassa lähtökohtana se, että määräysvalta voi kulloinkin kuulua vain yhdelle taholle: se, jolla on muita vahvempi oikeus nimittää tai erottaa enemmistö hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä, on määräysvallan käyttäjä asian-

omaisessa kohdeyrityksessä. Määräysvaltaa tulkitaan tämän pykälän mukaisesti silloin, kun arvioidaan 6 luvussa tarkoitetun konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden käsilläoloa. Toisaalta tilanteessa, jossa kirjanpitovelvollinen laatii konsernitilinpäätöksensä noudattaen - 6 luvun säännösten sijasta - 7a luvun tarkoittamalla tavalla kansainvälistä IFRS-tilinpäätösstandardistoa, määräysvalta tulee arvioitavaksi standardiston määritelmän perusteella.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- "konsernitilinpäätökseen otettavat erät "pääoma", "rahasto, johon ylikurssi kirjataan", "uudelleenarvostusrahasto", "rahastot", "edellisten tilivuosien tulos" ja "tilivuoden tulos" merkitään kuitenkin kaikkien – – 22.7 artiklassa tarkoitettujen yritysten mainittujen erien yhteismääränä, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta 24.3 artiklan – – soveltamista" (22.9.b art.).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Toisin kuin voimassaolevassa momentissa, vähintään viidesosan omistus perustaa aina osakkuusyrityssuhteen. Siten kirjanpitovelvollinen ei voi vedota siihen, että omistus ei anna sitä vastaavaa vaikutusvaltaa. Voimassaolevaa lainkohtaa tulkitsevassa kirjanpitolautakunnan kannanotossa esitetään, että huomattava vaikutusvalta voi puuttua yli viidesosan ääniosuudesta huolimatta esimerkiksi silloin, kun kaikki muut osakkeet tai osuudet omistaa yksi taho tai omistus on tarkoitettu vain lyhytaikaiseksi (konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006 annettu yleisohje, kohta 9.1).

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

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

Kirjanpitovelvollisella voi olla huomattava vaikutusvalta yrityksessä myös tytäryritystensä kanssa tai niiden kautta. Pykälän 2 momentissa on säännös tämän tilanteen huomioon ottamisesta: osakkuusyrityssuhde syntyy myös, jos kirjanpitovelvollisella yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa on huomattava vaikutusvalta ja omistusosuus, joka vastaa sitä, mitä 7 §:ssä edellytetty omistusyhteyssuhteelta. Tämä koskee myös tilannetta, jossa edellä tar-

koitettu vaikutusvalta ja omistusosuus ovat täysin välillistä eli kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä joko yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa.

9 §. *Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.* Pykälä on uusi säännös. Se perustuu 2.1.a, 2.1.b ja 2.1.c artikloihin, joissa on lueteltu yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt.

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

Direktiivi ulottaa yleiseen etuun perustuvat erityiset tilinpäätösvaatimukset luottolaitostoiminnasta annetun lain (121/2007) ja vakuutusyhtiölain (521/2008) tarkoittamiin kirjanpitovelvollisiin.

Direktiivin 4 kohta pohjautuu 2.1.d artiklaan, jonka mukaan "yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä" tarkoitetaan jäsenvaltioiden toimesta yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi nimettyjä, kuten esimerkiksi yritykset, joilla on yleisen edun kannalta suuri merkitys niiden liiketoiminnan luonteen, yrityksen koon tai työntekijämäärän vuoksi."

EU-tasolla *Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö* -käsite (engl. Public Interest Entity, jäljempänä "PIE") on alun perin otettu käyttöön tilintarkastussäätelyssä. Sittemmin PIE-käsitteeseen on alettu viitata useassa kohdin EU-säätelyssä (esim. kaivannaisteollisuutta ja aarniometsien hakkuuta harjoittavien yritysten maakohtainen raportointi viranomaismaksuista, ei-taloudellisten tietojen raportointi toimintakertomuksessa ja tilintarkastusasetuksen soveltamisala sekä konsernitilinpäätöksen laatimissäännöt).

Edellä todettu EU-tason perusmääritelmä PIE-yhteisöistä käsittää pörssiyhtiöt, luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt (2.1 art.). Tämän lisäksi direktiivi sallii kunkin jäsenvaltion sisällyttävän myös muiden toimialojen yrityksiä PIE-määritelmään omassa kansallisessa lainsäädännössä. Suomen kirjanpitolaisissa on kuitenkin tarkoituksenmukaista pysyttäyttyä direktiiviä vastaavassa PIE-yhteisön perusmääritelmässä. Pidättäytymällä *1 momentin määritelmässä* kansallisesta laajentamisesta tulevasta uudesta EU-säätelystä, joka enenevästi perustuu PIE-määritelmälle, ei aiheutuisi ennakoimattomia ja tarpeettomia säästöjen muutostarpeita. Tämä säädäntöratkaisu mahdollistaa joustavan ja täsmällisen tavan toimia silloin, kun on kansallisesti tunnistettu erityinen tarve soveltaa PIE-yhteisöille asetettuja yksittäisiä vaatimuksia muihin yritysryhmiin. Tällainen tilanne on käsillä tulevaisuudessa esimerkiksi silloin, kun Suomessa tulee lainsäädännöllisesti ratkaistavaksi tilintarkastusasetuksen mahdollinen soveltaminen muun muassa sijoituspalveluyrityksissä ja vakuutuskassoissa. Jos soveltaminen on tarpeen, siitä voitaisiin säätää erikseen asianomaisessa erityislainsäädännössä määrittelemättä asianomaisia yrityksiä PIE-yhteisöiksi, jolloin ne jäisivät muilta osin kuin tilintarkastusasetuksen soveltamisen osalta PIE-velvoitteiden ulkopuolelle. Tällöin välttyään ennakoimattomilta tulkintaongelmilta, jotka aiheutuisivat näiden kirjanpitovelvollisten kategorisesta määrittelemisestä PIE-yhteisöiksi. Tällainen olisi muun muassa kysymys siitä, tuleeko konsernitilinpäätös kuitenkin laadittavaksi sen myötä, että pienkonserniin - josta ei muutoin laadita konsernitilinpäätöstä - kuuluva yritys tulee muun lainsäädäntötavoitteen myötä määritellyksi PIE-yhteisöksi.

Pitäytyminen direktiivin mukaisessa PIE-yhteisön perusmääritelmässä edesauttaa näin tarpeettoman hallintorasitteen keventämistavoitteen toteuttamista. Direktiivin perustason ylittävälle

sääntelylle ei ole tarvetta, kun täsmällisemmällä toimialakohtaisella erityissääntelyllä voidaan saavuttaa lainsäätäjän tarkoituksenmukaisina pitämät regulaatiotavoitteet.

Myös direktiivi tulee *1 momentissa* määritellyksi. Kun uusi pykälä sisältää lainsäädäntötekni- sen määritelmän siitä, että direktiivillä tarkoitetaan tässä laissa vuoden 2013 tilinpäätösdirek- tiiviä, joka julkistettiin 29.6.2013 Euroopan unionin virallisessa lehdessä. Määritelmän myötä muualla laissa on mahdollista viitata tähän direktiiviin lakiteknisesti. Määritelmää hyödynne- tään jäljempänä muun muassa 3 luvun 4 §:ssä.

Lukuun ei ole sisällytetty direktiivin 2.14 ja 2.15 artiklojen mukaisia määritelmiä sijoitusyri- tyksistä ja holdingyrittäjäyhteisöistä, sillä niitä koskevaan kirjanpidolliseen erityissääntelyyn ei ole tarvetta Suomessa.

2 luku Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto

Lain 2 luvussa säädetään liiketapahtumiin perustuvien kirjanpitomerkintöjen tekemisestä tili- kauden aikana samoin kuin merkintöjen perustana olevista tositteista samoin kuin niiden ja muun kirjanpitoaineiston säilyttämisestä. Direktiivi ei koske välittömästi näitä seikkoja, joten säännökset ovat muutoilultaan kansallisia. Direktiivin johdannon kohdassa (17) todetaan erik- seen, että olennaisuusperiaatteen ei ole tarkoitettu ulottuvan kansallisiin määräyksiin liiketa- pahtumien kirjaamisesta. Luku koskee kaikkia kirjanpitovelvollisia, myös niitä, jotka on 1 lu- vun 1a §:ssä vapautettu tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta, sekä niitä, jotka laativat tilinpäätöksensä kansainvälisten standardien mukaisesti 7a luvun 2 §:n tai 3 §:ssä tar- koitetulla tavalla.

Tämän luvun ja siihen muualla laissa läheisesti liittyvien määräysten kehittämisessä on pyritty siihen, että kirjanpitovelvollisia pakottavasti velvoittavia säännöksiä siirretään kirjanpitolakiin voimassa olevan lain perusteella annetuista ministeriöpäätöksistä, ja kirjoitetaan normit sellai- seen muotoon että ne ovat noudatettavissa kirjanpitojärjestelmän teknologiasta ja rakenteesta riippumatta. Kumoamalla ministeriöpäätökset, joissa on annettu seikkaperäisiä ja teknisen ke- hityksen myötä nopeasti vanhentuvia määräyksiä kirjanpitojärjestelmien teknisen toteutuksen yksityiskohdista annetaan kirjanpitovelvollisille ja järjestelmien kehittäjille mahdollisuus luo- da kilpailukykyisiä ratkaisuja ja viedä teknologiaa eteenpäin entistä luotettavammalla pohjalla. Samalla kirjanpitolautakunta voi ohjata hyvää kirjanpitoa yleisohjeiden ja lausuntojen kautta, osoittaen hyviä ratkaisumalleja, jotka eivät kuitenkaan sulje pois muita, mahdollisesti parempia vaihtoehtoja. Pyrkimyksenä on myös selkeyttää asiantilaa lainsäädäntötekni- sesti ja siten vähennetään kirjanpitovelvollisiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa.

Sen lisäksi, että luotettava ja vaikeuksista tarkastettavissa oleva kirjanpito on edellytys oikean ja riittävän kuvan antavan tilinpäätöksen laatimiselle, sillä on merkittävä tehtävä veroilmoi- tuksen ja muun viranomaisraportoinnin perustana. Hallinnollisen taakan vähentämiseksi näi- den ilmoitusten ja raporttien sujuva automatisointi ja päällekkäisyyksien poistaminen on avainasemassa. Samalla on huomioitava, että kirjanpidon ja siihen perustuvan viranomaisra- portoinnin luotettavuuden ja tarkastettavuuden varmistaminen on perusedellytys harmaan ta- louden torjunnalle. Tämän luvun määräyksistä on poistettu kaikki esteet kirjanpidon ja siihen perustuvan raportoinnin automatisoinnille ja nykyaikaisen tietotekniikan hyödyntämiselle. Samalla vaatimuksia kirjausketjun eheydelle ja kirjanpitoaineistojen säilyttämiselle ja tarkas- teltavuudelle on selkeytetty ja täsmennetty muun muassa harmaan talouden tehokkaan torjun- nan mahdollistamiseksi.

Tähän lukuun tehty muutokset laskevat kokonaisuutena selvästi kirjanpitovelvollisiin kohdis- tuvaa hallinnollista taakkaa ja kohentavat viranomaisten mahdollisuuksia torjua harmaata ta- loutta. Tarkemman vaikuttavuusanalyysin tekeminen ei tässä vaiheessa ole mahdollista, koska

säädösmuutokset pääsääntöisesti eivät suoraan tai heti vaikuta kirjanpitovelvollisten käytäntöihin. Vaikutukset ilmenevät vasta, kun taloushallinnon tietojärjestelmiä sekä viranomaisten tietojärjestelmiä ja käytäntöjä kehitetään eteenpäin säädösten mahdollistamalla tavalla.

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

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

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

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

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

Nykyinen ministeriöpäätös 47/1998 sisältää seuraavan määritelmän: ”*Osakirjanpidolla* tarkoitetaan kirjanpitoa, josta tiedot siirretään pääkirjanpitoon liiketapahtumina tai niiden yhdistelmänä koneellisesti taikka osakirjanpidon merkintöjen yhdistelmistä kirjaamalla. Osakirjanpidosta tiedot saadaan siirtää pääkirjanpitoon myös toisen osakirjanpidon kautta.”

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

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

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

Pykälän otsikko on muutettu sen uudistetun sisällön mukaiseksi.

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

Uusittu 2 momentti sallii voimassaolevan säännöksen mukaisen maksuperusteen ohella niin sanotun laskuperusteen, joka tarkoittaa liiketapahtuman merkitsemistä kirjanpitoon laskun päivämäärälle. Momentin tarkoituksen on helpottaa käytännön kirjanpityötä, sillä laskuperuste on hyväksytty myös arvonnalisäverotuksessa. Kirjanpitoa hyödynnetään myös arvonnalisäveron laskennassa ja tilittämisessä. Arvonnalisäverolain (1501/1993) 136 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan "[t]ilikauden aikana tilikaudelle – – kuuluva vero saadaan – – kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostajaa on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu" ja vastaavasti 142 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan "[t]ilikauden aikana saadaan tilikaudelle – – kuuluva vähennys kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana vähennykseen oikeutettua on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu."

4 §. Kirjausjärjestys ja -ajankohta. Pykälän 1 momentin perusteella kirjanpito on järjestettävä niin, että kirjauksia voidaan tarkastella paitsi aikajärjestyksessä myös asiajärjestyksessä. Viimeksi mainitulla järjestyksellä tarkoitetaan systemaattista kirjaamista liiketapahtumien sisältöä vastaaville tileille. Aikaisemmin pykälässä puhuttiin kirjaamisesta sekä aika- että asiajärjestykseen. Käytännössä kirjauksia ei tehdä tietojärjestelmässä tai edes pienissä paperiperustaisissa kirjanpidoissa kahteen eri paikkaan tai järjestykseen, vaan kirjauksen tietoihin merkitään sekä sen päivämäärä ja tiliöinnit; tietojärjestelmä sekä sen tuottamat raportit mahdollistavat tietojen tarkastelun sekä aika- että asiajärjestyksessä. Momentin muotoilua on muutettu vastaamaan tätä asiantilaa. Aikaisemmin suluissa tässä määritellyt käsitteet *peruskirjanpito* ja *pääkirjanpito* on tarpeettomina poistettu, kun niiden merkitys kirjanpitokäytänteissä on muotoutunut vähäiseksi. Peruskirjanpitoa ei sanana enää juurikaan käytetä kuvaamaan aikajärjestykseen lajiteltuja kirjauksia (yleisemmin ns. päiväkirja), ja pääkirjanpito on nykyisessä kielenkäytössä paitsi asiajärjestykseen eli tileittäin lajiteltu kirjanpito myös se kirjanpitojärjestelmän ylimmän tason looginen osa, jonka tilien saldoista johdetaan tilinpäätösraportit, ja johon tuodaan yhdistelmäkirjauksina tietoja osakirjanpidoista. Pääkirjanpito ja osakirjanpito on määritelty 2 §:n 3 momentissa.

Tässä momentissa sekä useassa muussa tämän luvun pykälässä puhutaan kirjanpidon tai muun aineiston *tarkastelemisesta*. Sillä tarkoitetaan aineiston lukemista tai selaamista, joko manuaalisesti tai ohjelmiston taikka ohjelmistorajapinnan kautta, tai sen tilapäistä muuttamista muotoon, jossa tämä on mahdollista. Paperiperustaisia kirjanpitoja luonnollisesti selataan ja luetaan manuaalisesti samassa muodossa. Aineistoltaan laajempien kirjanpitojen osalta kyseeseen tulevat hyvin usein erilaiset tietokantahaut ja tiedostomuunnokset, joiden avulla seulotaan, yhdistellään ja järjestetään aineisto tarkoituksenmukaiseen muotoon. Tarkoituksena ei ole määrittellä eri kirjanpitojärjestelmien teknisiä ratkaisuja eikä toteutustapoja, koska ne voivat käytännössä perustellusti olla hyvinkin erilaisia. Yleisellä tasolla on asetettu vaatimus, että tietoihin on päästävä käsiksi jollain tilanteeseen nähden teknisesti järkevällä tavalla.

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

Pykälän 2 momentissa on aikaisemmin säädetty sekä siitä, millä tarkkuudella kirjauksia kohdistetaan ajallisesti, että siitä miten nopeasti kirjauksia pitää tehdä. Selvyyden vuoksi määrä-

ykset siitä, miten nopeasti kirjauksia pitää tehdä, on siirretty uuteen 4 momenttiin, ja 2 momentissa säädetään nyt pelkästään kirjausten ajallisesta kohdistamisesta.

Momentin ensimmäinen virke velvoittaa kirjaamaan käteisellä rahalla suoritettut maksut päiväkohtaisesti. Virkkeestä on, 1 momentin muutosten mukaisesti, poistettu maininta aikajärjestyksestä, jolla ei sinänsä ollut itsenäistä sisältöä. Kun kirjaukset tehdään päiväkohtaisesti, niin 1 momentin vaatimuksesta seuraa, että niitä on voitava tarkastella aikajärjestyksessä päivän tarkkuudella. Toisaalta muuta kuin käteisellä rahalla suoritettua maksua koskeva kirjaus saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella. "Muulla vastaavalla jaksolla" tarkoitetaan neljää tai viittä viikkoa. Usein on tarkoituksenmukaisempaa asettaa viikko eikä kalenterikuukausi laskennan perusjaksoksi (hallituksen esitys 126/2004).

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

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

Pykälän uudessa 3 momentissa säädetään määräajasta kirjausten tekemiselle. Voimassa olevan lain tavoin edellytetään käteismaksujen viipymätöntä kirjaamista. Toisaalta nykyisin vaatimus muiden kuin käteistapahtumien kirjaamisesta neljän kuukauden sisällä jakson päättymisestä korvataan tarkennetulla ja kirjanpitovelvollisten erilaisia olosuhteita paremmin huomioon otavalla säännöksellä.

Melkein kaikki liiketoimintaa harjoittavat kirjanpitovelvolliset joutuvat, arvonlisäveroilmotusten aikataulujen vuoksi, pitämään ainakin suurimman osan kirjanpidostaan ajan tasalla kuukausittain tai korkeintaan kahden kuukauden viipeellä. Arvonlisäverotus edellyttää muiden kuin käteisperusteisten tapahtumien osalta monen kirjanpitovelvollisen osalta nopeampaa kirjausrytmiä kuin mitä voimassa olevassa momentissa säädetään, sillä arvonlisävero on pääsääntöisesti maksettava valtiolle viimeistään asianomaista kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä (arvonlisäverolaki 147 § 1 momentti). Kaikki ne kirjanpitovelvolliset, joilla on vakituksia työntekijöitä, joutuvat myös työnantajavelvoitteidensa täyttämiseksi pitämään palkkakirjanpitonsa ajan tasalla kuukausittain. Lisäksi on huomattava, että kun käteismaksut on joka tapauksessa kirjattava viipymättä, ja tiliotteita vakiintuneesti käsitellään osakirjanpitoina, joista saadaan tehdä yhdistelmäkirjauksia pääkirjanpitoon, niin kirjanpitovelvollisten kaiken maksuliikenteen osalta kirjaukset tehdään käytännössä jatkuvasti. Käytännössä liiketoimintaa harjoittavat ja työnantajina toimivat kirjanpitovelvolliset ovat näistä syistä poikkeuksetta tehneet kirjanpitonsa kuukausittain, ja voimassa olevan lain säännös neljän kuukauden määräajasta on jäänyt kuolleeksi kirjaimeksi.

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

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

Riippumatta siitä, onko kauden aikana annettava kirjanpitoon perustuvia ilmoituksia viranomaisille, velvoittaa momentin viimeinen virke kirjanpitovelvollisen pitämään kirjanpitoonsa niin ajan tasalla kauden aikana, että sen hallintoelimet voivat täyttää valvontavelvollisuutensa. Tämä tulee ajankohtaiseksi esimerkiksi silloin, jos osakeyhtiön maksuvalmius on uhattuna tai, jos sen oma pääoma uhkaa olla menetetty taikka muutoin on syytä epäillä, että sen kyky vastata velvoitteistaan on kyseenalaistettavissa. Tällaisissa tilanteissa kirjanpito on saatettava ajan tasalle, jotta yhteisön hallintoelimet voivat saada tarvittavat tiedot kyetäkseen tekemään lain-säädännön edellyttämät päätökset ja ryhtymään tarvittaviin toimenpiteisiin. Siten esimerkiksi konkurssitilanteessa ei voida vedota siihen, että kirjanpitoa ei olisi tullut tehdä eikä tietoa yrityksen tilanteesta siten olisi ollut.

Uuden momentin mukaan kirjanpito on siis tehtävä viimeistään silloin ja siltä osin, kun se tarvitaan ilmoituksen tai tilinpäätöksen perustaksi tai hallintoelimen valvontavelvollisuuden täyttämiseksi. Tämä selkeyttää kirjanpitovelvollisen velvollisuuksia, ja on selkeä parannus voimassa olevaan säännökseen, joka suurella osalla kirjanpitovelvollisia on ollut tarpeeton taikka jota osa ei käytännön syistä ole noudattanut. Yhdessä 6 ja 7 §:n muutosten kanssa uusi momentti parantaa aineiston tarkastettavuutta kauden aikana samalla kun se mahdollistaa eriluontoisten kirjanpitovelvollisten yksilöllisiin tilanteisiin sopivien kirjanpito-prosessien ja -käytäntöjen luomisen.

Jäljempänä olevia säännöksiä kirjausketjusta (6 §) ja kirjanpitoaineistosta (7 §) on muutettu tämän pykälän muutosten myötä kokonaisuutena. Vaatimus kirjausketjusta on ulotettu myös tässä momentissa tarkoitettuihin ilmoituksiin. Lisäksi kauden aikana kertyneet kirjanpidon aineistot, mukaan lukien sellaiset tositteet ja osakirjanpidot joista ei ole vielä tehty kirjauksia pääkirjanpitoon, on säilytettävä huolellisesti niin, että niitä voi tarvittaessa vaikeuksitta tarkastella.

On huomattava, että tämä pykälä ei poista tai lievennä itse kirjanpitovelvollisuutta. Lisäksi erityislakiin perustuvan sääntelyn tai valvonnan alaisilla toimialoilla viranomaiset voivat säätää valvottavilleen tiukempia aikarajoja kirjausten tekemiselle, huolimatta siitä, että kauden aika-

na ei välttämättä olisi annettava erillisiä viranomaisilmoituksia. Tämä saattaisi tulla kyseeseen esimerkiksi Finanssivalvonnan kohdalla pienten sijoituspalveluyhtiöiden valvonnan helpottamiseksi. Nämä ovat kuitenkin sektorikohtaisia erityistarpeita, joista ei ole tarpeen säätää kirjanpitolain kaltaisessa yleislaissa.

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

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

Keskeistä on, että kirjauksen perustana oleva tosite voidaan kaikilta osin luotettavasti yksilöidä, niin että voidaan tarkastella niitä tietoja, joiden pohjalta kirjaus on tehty. Numerointi ei kuitenkaan ole ainoa mahdollinen tapa toteuttaa tämä vaatimus. Laajasti käytössä olevissa tietokantapohjaisissa kirjanpidon tietojärjestelmissä yksittäisiin riveihin viitataan hakuavaimien avulla, ja XML-tekniologiaa tai ns. NoSQL-rakennetta käyttävissä järjestelmissä tiedostot ja niiden osat saatetaan yksilöidä loogisen osoitelinkin tai matemaattisen tunnisteiden avulla. Oikein toteutettuina tällaiset tietotekniset ratkaisut yksilöivät tositteet yhtä hyvin kuin kirjallisten tositteiden manuaalinen numerointi.

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

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

On yleistä, että kirjauksen tekemiseksi tarvittavat tiedot löytyvät useammasta eri asiakirjasta tai tiedostosta. Tällaisissa tilanteissa kirjausketjun ylläpitäminen saattaa usein edellyttää, että kirjauksen yhteyteen luodaan sisällysluettelomainen tositteen osa, josta ilmenee mistä erillisistä tositteista kirjauksen perustana olevat tiedot löytyvät. Tilikauden tositeaineistosta löytyvää tositetta ei kuitenkaan tarvitse kopioida kirjauksen perustana olevaksi tositteeksi, vaan selkeästi yksilöivä viittaus siihen riittää. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa kirjanpidon menettelmistä ja aineistoista (1.2.2011) kohdassa 2.3 asiaa on käsitelty seuraavasti:

”Tosite voi muodostua yhdestä tai useammasta asiakirjasta, tiedostosta tai niiden osista. Tosite voi olla esimerkiksi paperinen lasku, XML- tai html-tiedostomuodossa oleva verkkolasku, skannattu kuvatiedosto, tekstitiedosto tai tietokantaan tallennettu tietokokonaisuus, josta voidaan tuottaa tositteen tiedot. Jos tosite muodostuu useammasta asiakirjasta tai tiedostosta tai muusta osasta, niiden yhteyden tulee olla selkeästi kuvattu siten, että tositteen tietosisältö on tarkasteltavissa kokonaisuutena. Tämä vaatimus tulee ottaa huomioon myös kirjanpitoaineiston pysyvässä säilyttämisessä.”

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

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

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

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

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

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

Tilinpäätösten luotettavuuden ja tarkastettavuuden varmistamiseksi on tarkoituksenmukaista, että liitetietojen perustana olevia asiakirjoja, tiedostoja ja laskelmia käsitellään ja säilytetään kuten kirjanpidon perustana olevia tositteita, ja että kirjausketjun tapainen yhteys niiden ja liitetietojen välillä on vaikeuksista todettavissa. On kuitenkin myös sellaisia liitetietoja, esimerkiksi arvostus- ja jaksotusperiaatteita selostavat selvitykset, jotka eivät selkeästi perustu tositteisiin. Tämän takia pykälä on muotoiltu siten, että liitetietojen on perustuttava tositteisiin, ellei tiedon perusta muuten ole ilmeinen. Tämän luvun muita tositteisiin ja niiden säilyttämiseen liittyviä pykälä on sovellettava myös liitetietotositteisiin, siltä osin kuin se on mahdollista.

Tositiekäsittelyn laajentamisen liitetietojen perustana olevaan aineistoon ei arvioida aiheuttavan kuin korkeintaan hyvin vähäisiä lisäkustannuksia kirjanpitovelvollisille, koska kyse on ainoastaan sellaisten asiakirjojen ja tiedostojen, jotka ovat jo nykyisinkin olemassa, määrittelystä uuteen kategoriaan. Niiden numerointi, tai vastaava yksilöinti, ja säilyttäminen varsinaisen kirjanpidon tositteiden tavalla lieenee suhteellisen vaivatonta, varsinkin kun otetaan huomioon niiden vähäinen määrä suhteessa liiketapahtumia todentavien tositteiden määrään.

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

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

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

Viittaus 3 luvun 1 §:ssä tarkoitettuun tuloslaskelmaan ja taseeseen on korvattu yleisemmällä viittauksella tilinpäätökseen, johon voi sisältyä muitakin asiakirjoja, kuten rahoituslaskelma. On myös huomattava, että nämä 2 luvun säännökset koskevat myös 7a luvun mukaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattavia kirjanpitovelvollisia, joita taas 7a luvun 4 §:n mukaan eivät koske 3 luvun 3 §:n 1—3 momentit.

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

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

Vähäistä merkittävämpää liiketoimintaa harjoittavat kirjanpitovelvolliset joutuvat antamaan arvonlisäveroilmoituksia ja työnantajailmoituksia kauden aikana, kuukausikohtaisesti taikka joissakin tapauksissa vuosineljänneksittäin. Kirjausketjuvaatimus näiden ilmoitusten osalta tarkoittaa käytännössä sitä, että jos myöhemmin kauden aikana muutetaan tai korjataan kau-

den aikaisempia kirjauksia, joiden perusteella on jo annettu tällaisia ilmoituksia, niin tämä pitää tehdä korjaustositteen tai selkeästi erottuvan korjausmerkinnän avulla siten, että kirjausketju säilyy eheänä sekä jo annettuun ilmoitukseen että myöhemmin muutetun tiedon perusteella tehtyyn tilinpäätökseen ja muihin ilmoituksiin ja raporteihin. Tätä käsitellään jäljempänä 7 §:n 2 momentin kohdalla.

Momenttiin on selkeyden vuoksi lisätty vaatimus siitä, että kirjausketjua on pystyttävä seuraamaan kumpaankin suuntaan, eli sekä liiketapahtumasta, tositteesta ja kirjanpitomerkinnästä kirjanpitojen kautta tilinpäätökseen ja viranomaisilmoituksiin että myös päinvastaiseen suuntaan siten, että voidaan todentaa mihin kirjauksiin, tositteisiin ja liiketapahtumiin jokin erä tai rivi tilinpäätöksessä taikka yksittäisessä ilmoituksessa perustuu. Kirjanpitojärjestelmää, jota ei ole näin rakennettu, ei ole mahdollista tilintarkastaa.

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

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

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

Pykälän *2 momenttia* on muutettu niin, että kirjanpitomerkintöjen ja tositteiden sekä muun kirjanpitoaineiston sisällön muuttaminen ja poistaminen on kielletty tilinpäätöksen laatimisen jälkeen. Momentin *2 virkkeen* mukaan muuttaminen ja poistaminen on kielletty myös sen jälkeen, tositetta taikka muuta kirjanpitoaineistoa on käytetty muun raportoinnin perustana. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi 6 §:n toisen virkkeen tarkoittaman veroraportoinnin tekemisen jälkeen kirjanpitomerkintöjen muuttaminen ei enää ole sallittua. Sama pätee myös esimerkiksi välitilinpäätöksen laatimisen jälkeiseen aikaan sekä tilanteeseen, jossa kirjanpitovelvollinen on antanut ulkopuolisen käyttöön aineistosta laatimansa muun vastaavanlaisen asiakirjan. Kirjanpitomerkintöjä ja kirjanpitoa on luvallista muuttaa ja korjata tilinpäätöksen laatimiseen asti, jollei erillistä viranomaisraportointia taikka muuta raportointia ole tätä ennen täytynyt tehdä. Tämä vastaa nykykäytäntöä ja 4 §:n 4 momenttia sekä 5 §:n 6 momenttia ja sen perusteella annetun ministeriö päätöksen 47/1998 kolmannen luvun sisältöä. Edellytyksenä on kuitenkin 6 §:n mukaisesti, että varmistetaan kirjausketjun pitävyys, jos muutoksia tai korjauksia tehdään. Maininta merkintöjen tekemisestä epäselviksi on poistettu turhana, kyseessä on merkintöjen muuttamisen yksi alalaji. Ulkopuoliselta taholta saadun tositteen sisältöä ei jatkossakaan saa omavaltaisesti muuttaa kauden aikanaan, kyseessä olisi asiakirjaväärennöstä vastaava teko. Jos kauden aikana muutetaan, täydennetään tai korjataan itse laaditun tositteen sisältöä, niin on varmistettava kirjausketjun pitävyys 6 §:n mukaisesti, jos tositteeseen perustuen on jo tehty kirjauksia. Sama koskee tilanteita, joissa ulkopuoliselta saadun tositteen sisältöä täydennetään kirjanpitovelvollisen toimesta, tai jos virheellinen ulkopuoliselta saatu tositemuutoksia korvataan uudella. Ulkopuoliselta saadun tietosisällön ja kirjanpitovelvollisen itse laatiman sisällön rajan pitää aina olla selvä.

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

Viittaus tositteiden ja kirjanpidon sisältöön tarkoittaa, että niiden teknistä esitys- ja säilytysmuotoa saa muuttaa myös tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen. Tämä on käytännössä usein tarpeellista, kun tiedostoja siirretään arkistoitavaan muotoon, jotta varmistetaan mahdollisimman helppo selväkieliseksi saattaminen. Tämä on yhtä poikkeusta lukuun ottamatta voimassa olevan ministeriö päätöksen 47/1998 1 luvun 6 §:n sekä kirjanpitolautakunnan voimaassa olevan yleisohjeen kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista (1.2.2011) mukainen menettely. Poikkeuksen ovat muodostaneet ulkopuolisilta saadut paperitositteet, joita on saanut taltioida kuvatiedostoina, kunhan kuvat ovat toistaneet värejä lukuun ottamatta myös tositteen esitysmuodon oikein.

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

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

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

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

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

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

Voimassa olevan momentin valtuutuksen perusteella annetussa ministeriö päätöksessä 49/1998 tilapäistä säilyttämistä on osittain rajattu OECD-jäsenvaltioihin. Tämä raja ei enää pilvipalveluiden ja muun tietoteknisen kehityksen myötä ole käytännöllinen, ja poistuu ministeriö päätöksen kumoamisen myötä. Momentissa korostetaan sen sijaan kirjanpitovelvollisen velvollisuutta huolehtia aineistojen huolellisesta säilyttämisestä, mutta siinä ei aseteta maantieteellisiä rajoitteita.

Kumoutuvassa ministeriö päätöksessä 47/1998 olevia vaatimuksia konekielisten tiedostojen säilyttämisestä kahdella eri tilassa olevilla tietovälineillä tai palvelimilla ei ole tuotu lakisääteiseksi vaatimukseksi. Nykyisin muillakin tietoteknisillä ratkaisuilla, esimerkiksi asianmukaisesti versioituilla ja varmennetuilla pilviteknologiaan perustuvilla tallennusratkaisuilla, voidaan saavuttaa vastaava tai huomattavasti parempi varmuustaso.

Vaatus siitä, että tositteiden, kirjausten ja muun aineiston asianmukaisen tarkastelun on oltava mahdollista ilman aiheutonta viivettä, koskee sekä kauden aikana että sen jälkeen käsiteltäviä ja säilytettäviä aineistoja. Viipeen arviointi on tapauskohtaista. Meneillään olevan tilikauden aineistoihin on usein tosiaikainen tai lähes tosiaikainen pääsy, kun taas pääsy pitkäksi ajaksi paperimuotoisina asiakirjoina arkistoituihin aineistoon saattaa viedä joitakin päiviä. Jollei tarkastelu ole tosiaikaisesti mahdollista, kirjanpitovelvollisen tulee esittää viranomaiselle tai tilintarkastajalle perusteltu selvitys siitä, mistä viive aiheutuu, samoin kuin tieto ajankohdasta, jolloin aineisto saadaan nähtäville.

Selvää myös on, ettei kirjanpitovelvollinen voi välttää velvoitetta pelkästään esittämällä, että kirjanpitoaineisto on joutunut hänen tavoittamattomiinsa esimerkiksi muuton yhteydessä tai siten, että aineisto on annettu ulkopuolisen säilytettäväksi, joka on "huolimattomuuttaan" hävittänyt sen. Rikosoikeudellinen vastuu syntyy, jollei hän pysty järkevällä perustellulla tavalla kumoamaan epäilystä siitä, että hän on tahallisesti kätkenyt kirjanpitoaineistoa.

Momentti on merkityksellinen harmaan talouden torjunnassa taatessaan viranomaiselle pääsyn kirjanpitoaineistoon ilman aiheutonta viivytystä. Tätä tehostaa jäljempänä 8 luvun 4 §:n 1 momentin 3 kohdan seuraamusuhka, joka on ulotettu koskemaan säilyttämisvelvoitetta kokonaisuudessaan - voimassaoleva seuraamusuhka koskee vain säilyttämistä ulkomailla.

Tämän pykälän ja koko 2 luvun muutosten myötä korostuu kirjanpitovelvollisen vastuu järjestää kirjanpito ja aineiston säilytys huolellisesti ja kestäväälle pohjalle. Sen sijaan, että tässä luvussa tai siihen perustuvassa asetuksessa säädettäisiin teknisistä yksityiskohdista, kirjanpito voidaan uusien säännösten myötä toteuttaa kulloisenkin tilanteen vaatimusten ja tietotekniikan mahdollisuuksien mukaan - edellyttäen, että lain vaatimukset täyttyvät. Tämän luvun vaati-

mukset antavat kokonaisuudessaan sekä tilintarkastajille että viranomaisille entistä paremmat mahdollisuudet sujuvasti tarkastaa ja tarkastella kirjanpitoja ja aineistoja harmaan talouden torjunnan tavoitteiden mukaisesti.

Kirjanpidon puuttuminen kokonaisuudessaan on oikeuskäytännössä yksi yleinen kirjanpitorikoksen muoto. Asiayhteydestä riippuen se on usein jopa ollut osana kirjanpitorikoksen törkeää muotoa. Koska tämän pykälän säännösten noudattamatta jättäminen on käytännössä rinnastettavissa koko kirjanpidon taikka sen osan puuttumiseen, korostaa tämä kirjanpitovelvollisen omaa vastuuta kirjanpidon huolellisesta säilyttämisestä. Myöskään teknisen toteutuksen yksityiskohtaiselle sääntelylle ei ole tarvetta. Se olisi omiaan osaltaan estämään tai ainakin jähkistämään tulevaa kehitystä. Kirjanpitovelvollisen vastuuta huolehtia asianmukaisesta säilyttämisestä korostaa jäljempänä 3 luvun uusi 7 a §, jonka mukaan tilinpäätöksen allekirjoittamisella vastataan paitsi tilinpäätöksen sisällöstä myös sen asianmukaisesta säilytyksestä.

Vaatus huolehtia säilytyksestä täyttyy tilinpäätöksen osalta sillä, että kirjanpitovelvollinen toimittaa sen rekisteröitäväksi viranomaiselle. Kuten yleisperusteluissa esitetään, on toivottavaa, että viranomaisten tietojärjestelmiä kehitetään niin, että kirjanpitovelvollinen voi halutesaan toimittaa myös muita aineistoja rekisteriin säilytettäväksi, ja tällä tavalla täyttää lain vaatimukset. Tämä edellyttää sitä, että rekisteriviranomaisen tietojärjestelmät pystyvät erottelemaan julkiset ja ei-julkiset aineistot, sekä antamaan pääsyn ei-julkisiin tiedostoihin niihin oikeutetuille käyttäjille.

Pykälän 2 *momentti* kumotaan tarpeettomana. Edeltävästä 8 §:stä seuraa, että myös tositteen teknistä säilytysmuotoa on sallittu muuttaa, mikä tarkoittaa että jäljennöksen käyttäminen ja säilyttäminen on sallittua ilman kumotun momentin erillistä valtuutusta. Voimassa olevan ministeriö päätöksen 47/1998 sekä kirjanpitolautakunnan 1.2.2011 kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista antaman yleisohjeen mukaan kirjanpitovelvollisen saaman paperitositteen kuvaaminen kuvatiedostoksi kirjanpitojärjestelmään, ja alkuperäisen paperin hävittäminen, on jo pitkään ollut mahdollista ja laajasti sovellettua.

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

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

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

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

Pykälän 2 momentti säättää 6 vuoden vähimmäissäilytysajan tilikauden tositteille ja kirjeenvaihdon liikevaihtomista sekä muulle kuin 1 momentissa mainittu kirjanpitoaineistolle. Niin ikään arvonlisäverolain 209 j §:n mukaan verovelvollisen on säilytettävä arvonlisäverolliseen toimintaan liittyvien myyntilaskujen jäljennökset sekä ostolaskut vähintään kuusi vuotta. Momentissa mainittu ”liikevaihtomista koskeva kirjeenvaihto” pitää sisällään muut kirjanpitoaineistoon kuuluvat asiakirjat kuin tositteet, muun muassa työnantaja- ja arvonlisäveroilmoitusten perustana olevat laskelmat ja itse ilmoitukset, sikäli kuin ne eivät jo ole tositteita koska niiden perusteella on tehty kirjauksia. Velvollisuus säilyttää tällaiset laskelmat ja ilmoitukset on sinänsä myös johdettavissa viittauksesta 6 §:ään, koska kirjausketju verotusperusteisiin ja muihin viranomaisilmoituksiin ei säily, ellei ilmoituksia säilytetä. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa 1.2.2011 kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista kuvataan liikevaihtomista koskevaa kirjeenvaihtoa seuraavasti (kohta 4.2):

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

Kuuden vuoden määräaika ei kuitenkaan kata kaikkia tilanteita. Selvyyden vuoksi momenttia onkin täydennetty yleisellä viittauksella muualla lainsäädännössä mahdollisesti asetettuihin pitempiin määräaikoihin. Tällainen pidennys on arvonlisäverolain 209 m §:ssä, joka velvoittaa säilyttämään kiinteistöinvestointiin liittyvät laskut ja tositteet sekä selvitykset 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Tositteiden yleisen kuuden vuoden säilyttämismääräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan kuitenkin korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallituksen määräämät tarpeelliset seikat. Lisäksi säilyttämismääräajan piiriin kuuluvat arvonlisäveron määräytymiseen liittyvät urakkasopimukset, kauppakirjat ja muut vastaavat asiakirjat. Kirjanpitolautakunta suosittelee, että selvitys ja siihen liitännäiset asiakirjat säilytetään kirjanpitoasetuksen 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettujen taseerittelyjen yhteydessä (arvonlisäveron kirjaamisesta 6.5.2008 annettu yleisohje, kohta 3.6). Myös tämän momentin kohdalla on määräys säilytystavasta korvattu viittauksella tämän luvun 6, 7 ja 9 §:ään, jotka koskevat soveltuvien osien myös säilyttämistä tilinpäätöksen laatimisen jälkeen.

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

3 luku Tilinpäätös ja toimintakertomus

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pykälän *2 momentti* on yhdenmukainen voimassaolevan säännöksen kanssa. Momentin ensimmäinen virke vastaa 9.5 artiklan ensimmäistä virkettä: "taseen ja tuloslaskelman jokaisen

erän osalta on ilmoitettava luku sen tilivuoden osalta, jota tase ja tuloslaskelma kuvaavat, sekä vastaavaa erää koskeva luku edellisen tilivuoden osalta." Toinen virke mainitussa artiklassa puolestaan sisältää jäsenvaltio-option: "Jos luvut eivät ole vertailukelpoisia, jäsenvaltiot voivat edellyttää edellistä tilivuotta koskevan luvun mukauttamista." Momentin toisessa ja kolmannessa virkkeessä hyödynnetään tätä optiota. Tällaiset säännökset vertailutiedon esittämisestä sisältyivät myös IV direktiiviin (4.4 art.).

Pykälän 3 momentin uudistettu muotoilu perustuu 19.3 artiklan jäsenvaltio-option, joka sallii jäsenvaltion vapauttavan pienyrityksen toimintakertomuksen laatimisesta.

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

Pykälän 4 momentti kumotaan tarpeettomana edeltävän momentin muutoksen myötä.

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

Toimintakertomuksesta säädetään direktiivin seuraavissa kohdissa:

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

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

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

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

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

- Edellä viitattu 24.2 artikla 2012/30/EU-direktiivissä kuuluu puolestaan: "a) tilikauden aikana tehtyjen hankintojen perusteet; b) tilikauden aikana hankittujen tai luovutettujen osakkeiden lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä osuus,

jota osakkeet edustavat merkitystä pääomasta; c) vastikkeellisissa hankinnoissa tai luovutuksissa osakkeista suoritettu vastike; d) kaikkien yhtiön hankkimien ja sen hallussa olevien osakkeiden lukumäärä ja nimellisarvo tai, jos nimellisarvoa ei ole, kirjanpidollinen vasta-arvo sekä osuus, jota osakkeet edustavat merkitystä pääomasta";

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

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

Pykälän uusi 4 momentti vastaa 4.2 artiklan ensimmäistä lausetta, jonka mukaan "vuositilinpäätös on laadittava selkeästi – –" ja 4.1 artiklan ensimmäistä alakohtaa siitä, että "vuositilinpäätös muodostaa yhden kokonaisuuden – –". Tällaiset säännökset olivat myös IV direktiivissä (2.1 art. ensimmäinen alakohta toinen virke ja 2.2 art. ensimmäinen lause). Momentin sanamuoto on yhdenmukainen voimassaolevan säännöksen kanssa.

1 a §. Toimintakertomus. Uudessa pykälässä on 19.1 ja 19.2.a – 19.2.e artiklaan perustuvat säännökset toimintakertomuksesta. Mainittuja artikloja käsitellään edellä 1 §:n 5 ja 6 momentin yhteydessä.

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

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

Artikla 19.4 sisältää jäsenvaltio-option, jonka nojalla voidaan "– – vapauttaa pienet ja keskiuuret yritykset 19.1 artiklan kolmannessa alakohdassa asetetusta velvollisuudesta siltä osin kuin se koskee muita kuin taloudellisia tietoja" so. ympäristöä ja työntekijöitä sekä muita ei-taloudellisia tulosindikaattoreita koskevien seikkojen esittämisestä. Koska pienyritykset on edeltävän 19.3 artiklan sallimalla vapautettu toimintakertomuksen laatimisesta kokonaisuudessaan, ei tämän 19.4 artikla ole merkityksellinen niiden kannalta.

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

Momentin perustana on 4.3 artiklan ensimmäinen virke, jonka mukaan "vuositilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva (engl. true and fair view) yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta", sekä 19.1 artiklan ensimmäinen alakohta, jossa edellytetään, että "toimintakertomuksessa on – – oikean kuvan antava selostus (engl. fair review) yrityksen liiketoiminnan kehittymisestä ja tuloksesta sekä yrityksen tilanteesta, mukaan luettuna kuvaus yritystä koskevista merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä."

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

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

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

On esitetty, että voimassa olevaa lakia muutettaisiin siten, että tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen muodostavalta asiakokonaisuudelta poistettaisiin toimintakertomuksen osalta vaatimus oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta. Muutos olisi kuitenkin omiaan hämärtämään vuosikymmenten kuluessa muotoutuneita käytänteitä, kun uuden muotoilun johdosta tulisi erikseen arvioida tilinpäätöksen omana itsenäisenä ja erillisenä asiakirjana antamaa oikeaa ja riittävää kuvaa, kun nykykäytännössä arviointi on kokonaisharkintaa toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen yhdessä sisältämän informaation perusteella. Muutos olisi myös omiaan lisäämään tietojen kahdenkertaista raportointia esitettäessä sama tieto yhtäältä tilinpäätöksessä ja toisaalta toimintakertomuksessa sekä aiheuttamaan yrityksille tarpeettomia kustannuksia uuden säännöksen täytäntöönpanon johdosta. Ehdotusta on perusteltu sillä, että toimintakertomusten tilintarkastaminen olisi muuttunut aikaisempaa pulmallisemmaksi, kun niissä esitettävä ei-taloudellisuontoisen tiedon määrä on lisääntynyt. Toimintakertomuksen tarkastamisen ongelmاتیikka liittyy kuitenkin luonteeltaan ensisijaisesti tilintarkastuslakiin, jossa säädetään tilintarkastuksen kohteista. Päätöksenteko siitä, millä tavalla kohteena oleva asiakirja, kuten toimintakertomus, tarkastetaan ja millaiset lausuma tarkastuksesta tulee antaa, on siten lainvalmistelullisesti tilintarkastusoikeudellinen eikä kirjanpitolaan piiriin kuuluva tilinpäätösoikeudellinen kysymys.

Tilinpäätösoikeudellisesti toimintakertomuksen sisältöä on mahdollista kehittää siten, että taloudellinen informaatio ja muu (eli ei-taloudellinen) informaatio esitetään toimintakertomuksessa toisistaan selkeästi erillisinä osioina, jolloin tilintarkastaja voisi helpommin rajata lausuntonsa koskemaan esimerkiksi ainoastaan sellaista taloudellista informaatiota, joka perustuu tilinpäätöksessä ja kirjanpidossa raportoitavaan tietoon. Voimassa oleva tilintarkastuslaki ei aseta tällaiselle menettelylle estettä. Kirjanpitolautakunnan tulisi muuttuvan kirjanpitolaan täytäntöönpanon ohjauksessa ohjeistaa asiaa ja pyrkiä selkiyttämään toimintakertomuksen rakennetta siten, että siitä käy jatkossa selkeämmin ilmi - esimerkiksi otsikoinnin avulla taikka muulla rakenteellisella ratkaisulla – jako yhtäältä (i) tilinpäätöksen perustuvaan taloudellinen ainekseen sekä toisaalta (ii) muuhun lainsäädännön edellyttämään ja kirjanpitovelvollisen omaan harkintaan perustuvaan luonteeltaan enemmän kirjalliseen ainekseen, joka ei välittömästi liity tilinpäätökseen. Edellä olevaan perustuen ei lain nykyrakennetta muuteta.

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

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

EU-komissio on korostanut tulkitsevassa direktiivitiedonannossaan (98/C 16/04, kohta 6, toinen ja kolmas virke) pidättyvyyttä 4.4. artiklan toista alakohtaa vastanneen aiemman säännöksen (IV dir. 2.5 art. kolmas virke ja VII dir. 16.4 art. kolmas virke) kansallisessa soveltamisessa: "Yhdenmukaistamista ajatellen jäsenvaltiot eivät voi kuitenkaan antaa – – yleisluonteista kirjanpitosääntöä, joka on tämän direktiivin säännösten vastainen. Jäsenvaltiot eivät myöskään voi hyödyntää kyseistä säännöstä luodakseen kirjanpitoikäntöön uusia vaihtoehtoja, jotka eivät ole yhdenmukaisia direktiivin kanssa."

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

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

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

Pykälän 2 *momentiksi* on siirretty nykyisen 1 momentin toinen virke kieliasultaan täsmennettynä 4.3 artiklan toisen virkkeen mukaiseksi tarkoituksessa selventää lisätietojen antamisvelvollisuutta. Mainittu artikla kuuluu: "jollei tämän direktiivin soveltaminen riitä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta, on tilinpäätöksen liitetiedoissa annettava kyseisen vaatimuksen noudattamiseksi tarvittavat lisätiedot." Aiemman IV direktiivin 2.4 artiklassa ja VII direktiivin 16.4 artiklassa oli vastaava velvoite; lisätietojen antaminen ei tosin ollut rajattu yksinomaisesti liitetietojen avulla tehtäväksi.

Momentin tarkoittaman velvoitteen täyttämisessä on otettava huomioon olennaisuusperiaate, josta säädetään seuraavassa 2 a §:ssä. Tätä koskeva täydennys on lisätty säännökseen selvyyden vuoksi.

Uusi 3 *momentti* sisältää 4.4 artiklan ensimmäisen alakohdan mukaisen poikkeuksen siitä, että on jätettävä soveltamatta säännös, joka yksittäisessä tapauksessa johtaisi ristiriitaan oikean ja riittävän kuvan antamisvelvoitteen kanssa. Mainittu alakohta kuuluu: "jos jonkin tämän direktiivin säännöksen soveltaminen poikkeustapauksissa johtaa ristiriitaan (engl. is incompatible with) 3 kohdassa säädetyn velvollisuuden kanssa, kyseistä säännöstä ei sovelleta, jotta voidaan antaa oikea ja riittävä kuva yrityksen varoista ja veloista, taloudellisesta asemasta sekä tuloksesta."

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

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

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

Edellä tarkoitettua eroa kuvaa kirjanpitolautakunnan lausunto 1869/2011, jota pyytäneen kirjanpitovelvollisen toimialaan kuului mm. saatavien ostaminen muilta yrityksiltä ja niiden periminen velallisilta. Lautakuntaratkaisun mukaan tällaiset saamiset voidaan sisällyttää taseessa vaihto-omaisuuteen ja niistä perinnässä kertyvät varat tilinpäätöksessä liikevaihtoon, vaikka lähtökohtaisesti saamiset kuuluvat kirjanpito-oikeudellisessa systematiikassa rahoitusomaisuuteen ja siten niistä kertyvät varat ovat rahoitustuottoja. Poikkeuksellista esittämistapaa perusteltiin seuraavasti: "Kun oikean ja riittävän kuvan vaatimus – otetaan tilinpäätöksen laatimisen lähtökohdaksi, – hakemuksessa kuvatussa tilanteessa perittyjen saamisten merkitseminen liikevaihtoon ja tästä toiminnasta aiheutuneiden kulujen merkitseminen vastaavasti liike-toiminnan muihin kuluihin täyttää tämän vaatimuksen. Koska oikean ja riittävän kuvan vaatimus on keskeinen tilinpäätöksen laadinnassa, sen sivuuttamiseen tulee olla erittäin painavat perusteet. Lautakunnan käsityksen mukaan hakijan tapauksessa tällaisia perusteluja ei ole."

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

Uusi 4 momentti perustuu vain mikroyrityksiä koskevaan "turvasatamasäännökseen" 36.4 artiklasta: "Mikroyritysten osalta tämän artiklan 1, 2 ja 3 kohdan mukaisesti laadittujen vuositilinpäätösten katsotaan antavan – oikean ja riittävän kuvan –." Momentti viittaa pien- ja mikroyritysten tilinpäätöstiedoista annettavaan asetukseen, jossa asiasta säädetään tarkemmin yhtäältä direktiivin tarkoittamien ja toisaalta muiden kirjanpitovelvollisten osalta.

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

2 a §. Olennaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena. Uuden pykälän 1 momentin määritelmä olennaisuudesta perustuu 2.16 artiklaan: "'Olennaisella' tarkoitetaan tiedon asemaa silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa (engl. could reasonably be expected to) vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät yrityksen tilinpäätösten perusteella. Yksittäisten seikkojen olennaisuus on arvioitava muiden vastaavien seikkojen yhteydessä."

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

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

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

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

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

Edellä mainitun 6.1.j artiklan tavoin 3 kohta koskee "esittämistä" (engl. presentation; ruots. utforming; saks. Darstellung). Tähän käsitteeseen kuuluvat muun muassa säännökset siitä, mihin kohtaan tuloslaskelmaan tai tasetta asianomainen erä merkitään.

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

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

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

Momentissa on ulotettu olennaisuusperiaate tilinpäätöksen ohella myös toimintakertomuksen laadintaan. Säännöksen perustana oleva artikla 6.1.j sinänsä kohdistuu yksinomaan tilinpäätökseen, mutta 19.1 artiklan ensimmäisestä alakohdan englanninkielisestä sanamuodosta ilmenee toimintakertomuksen yleisluontoisuus, kun siinä edellytetään selostuksen olevan "fair re-

view", vaikka se on suomenkielisessä direktiivissä käännetty "oikean kuvan antavaksi selostukseksi."

Direktiivi ei ota kantaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen keskinäiseen suhteeseen asiakirjoina, muuten kuin edellyttämällä niiden sisällöllistä ristiriidattomuutta (34 artikla toinen alakohta a.i kohta). Kuitenkin 4.1 artiklan toisen alakohdan nojalla jäsenvaltio voi vaatia muita yrityksiä kuin pieniä sisällyttämään tilinpäätökseensä taseen, tuloslaskelman ja liitetietojen ohella muita asiakirjoja, joten kansallisesti on mahdollista edellyttää toimintakertomuksen sisällyttämistä tilinpäätökseen, jolloin myös se tulee 6.1.j artiklan olennaisuusperiaatteen piiriin. Tämän voidaan katsoa toteutuvan 3 luvun 1 §:n 3 momentissa, joka velvoittaa liittämään toimintakertomuksen tilinpäätökseen. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen suhdetta on käsitelty myös edellä 2 §:n yhteydessä.

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

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

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

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

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

Nyky säännöksen mukainen 2 kohta vastaa 6.1.b artiklaa: "tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sekä arvostusperusteita on noudatettava johdonmukaisesti tilivuodesta toiseen" (engl. accounting policies and measurement bases). Tämänkaltaisen säännös oli entisessä IV direktiivissä arvostusmenetelmistä (31.1.b art.) ja VII direktiivissä konsolidoinnissa noudatettavista periaatteista (25.1 art.).

Johdonmukaisuus (engl. consistency) tarkoittaa menettelyllisten valintojen jatkuvuutta eli tilinpäätöstä laadittaessa tehtävien laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisratkaisujen yhdenmukaisuutta tilikaudesta toiseen. Tämä on perusta yksittäisen yrityksen eri tilinpäätösten

vertailukelpoisuudelle. Periaatteita ja menetelmiä voidaan vaihtaa vain perustellusta syystä oikean ja riittävän kuvan edistämiseksi.

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

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

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

Momentin voimassaolevalla 3 kohdalla on perustana 6.1.c artiklan ensimmäinen lause: "kirjaamisessa ja arvostamisessa on noudatettava varovaisuutta". Näin säädettiin myös IV direktiivin 31.1.c artiklassa arvostuksesta. Voimassaolevassa säännöksessä suhteutetaan varovaisuutta tilikauden tulokseen nähden. Tämä tarkennus on artiklan tarkoitusta selventävä, joten se voidaan pysyttää.

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

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

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

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

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

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

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

Laskuperuste sallitaan arvonnäisäverolaissa (1501/1993): 136 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan "tilikauden aikana tilikaudelle – – kuuluva vero saadaan – – kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostajaa on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu" ja vastaavasti 142 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan "tilikauden aikana saadaan tilikaudelle – – kuuluva vähennys kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana vähennykseen oikeutettua on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu."

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

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

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

matahtisina tilinpäätöksessä. Suoriteperusteen tavoin laskuperusteisen kirjanpitomerkinnän on pohjaututtava todelliseen liiketapahtumaan, ei keinotekoiseen järjestelyyn.

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

- "Koska maksuperustetta noudatettaessa ratkaisevaa kirjanpitoon kirjaamisen kannalta ei ole tuotannontekijän vastaanottaminen vaan maksuajankohta, tarkoittaa se, että velaksi ostettuja tuotannontekijöitä ei ensinkään merkitä kirjanpitoon ennen niiden maksua. Siten myöskään niistä johtuvia velkoja ei merkitä pääkirjanpitoon. Vastaava pätee luotolliseen myyntiin ja siitä johtuviin saamisiin. Tämän vuoksi maksuperusteisesti toimittaessa on – ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää erikseen pääkirjanpidon ulkopuolella. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi erillisen sivukirjanpitona pidettävän reskontran avulla. Maksuperusteen käyttö kirjaamisperusteena koskee yhtäläisesti juoksevia menoja kuin vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien hankintoja. Siten maksuperusteisesti toimittaessa ei kirjata luotolla hankittua vaihto-omaisuutta taikka pysyviä vastaavia ennen niiden maksua."

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

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

Kun menetellään kirjanpitolautakunnan ohjeistamalla tavalla, sisältää maksuperusteinen tilinpäätös vastaavan informaation kuin se olisi laadittu suoriteperusteisesti.

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

Tällainen laajennus on myös yhdenmukainen EU:n neuvoston 13.8.2010 antaman niin sanotun laskutusdirektiivin (2010/45/EU – yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta) tavoitteiden kanssa. Direktiivin johdannossa 4 kohdassa todetaan seuraavaa: "Jotta voitaisiin auttaa pieniä ja keskisuuria yrityksiä,

joilla on vaikeuksia maksaa arvonlisävero toimivaltaiselle viranomaiselle ennen kuin ne ovat saaneet maksun hankkijoiltaan, jäsenvaltioilla olisi oltava mahdollisuus sallia arvonlisäveron tilittäminen käyttäen kassaperusteista kirjanpitojärjestelmää (engl. cash accounting scheme), jossa tavaroiden luovuttajat ja palveluiden suorittajat maksavat arvonlisäveron toimivaltaiselle viranomaiselle saadessaan maksun luovutuksesta tai suorituksesta ja jossa luovuttajalle ja suorittajalle syntyy vähennysoikeus hänen maksaessaan luovutuksesta tai suorituksesta."

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

Niin 4 luvun 4 §:n 1 momenttiin kuuluva vaihto-omaisuus kuin saman pykälän 2 momentissa tarkoitettuun rahoitusomaisuus on kohdan nojalla arvostettava hyödykekohtaisesti siten kuin 5 luvussa tarkemmin säädetään. Erillisarvostus on keskeinen tilinpäätösperiaate. Tätä kuvaa kirjanpitolautakunnan lausunto 1869/2011 kirjanpitovelvolliselle, jonka toimintaan kuuluu saatavien ostaminen muilta yrityksiltä ja niiden periminen velallisilta. Lautakunta ei sallinut poikettavan erillisarvostuksen periaatteesta saamiskannankaan kohdalla. Erillisarvostus edellyttää, että kullekin saamiselle määritetään hankintameno. Tältä osin periaate on sama, käsitelläänpä saamissalkkujen oston yhteydessä hankittuja saamia rahoitusomaisuutena tai vaihto-omaisuutena. Jos salkkuun kuuluvia saamia ei ole hinnoiteltu erikseen niitä ostettaessa, pitää kunkin saamisen arvoksi katsoa saamisen nimellisarvon ja koko saamiskannan hankinta-arvon suhteen perusteella.

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

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

Momentin uusi *7 kohta* perustuu 6.1.g artiklaan, jonka mukaan "varoihin ja velkoihin kuuluvien erien vähentäminen toisistaan on kiellettyä." Vastaavanlainen "netottamiskielto" sisältyi entisen IV direktiivin 7 artiklaan, joka ulotti sen myös tuottoihin ja kuluihin: "Vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien taikka tuottojen ja kulujen kuittaaminen toisiaan vastaan on kiellettyä." Komission direktiiviedonannossa (98/C 16/04) selvennetään netottamiskieltoa seuraavasti (8 ja 9 kohta):

- "tuottojen ja kulujen kuittamista ei pidä sekoittaa tapauksiin, joissa lainsäädäntö tai sopimusjärjestelyt sallivat tuottojen ja kulujen kuittamisen. Lakiin perustuvasta tuottojen ja kulujen kuittamisesta seuraa välittömästi se, että vain jäljelle jäänyt määrä voidaan ja pitää merkitä kirjanpitoon." — Siten Suomen oikeudessa sallitun kuittamisen myötä kirjanpitoon jää

merkittäväksi vain nettomääräinen tuotto tai kulu; tämä kuitenkin edellyttää, että oikeudellisesti pätevän kuittaamisen edellytykset täyttyvät.

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

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

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

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

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

- Artikla 6.1. c.i: "ainoastaan tilivuoden loppuun mennessä toteutuneet voitot voidaan kirjata" (engl. profits made). – Näin oli myös entisessä IV direktiivissä (31.1.c.aa art.).

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

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

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

Voimassaoleva laki velvoittaa "erityisen" varovaisuuden noudattamiseen viidessä tilanteessa:

- muun aineettoman omaisuuden kuin vastikkeellisesti hankittujen oikeuksien jaksottaminen (5 luku 5a §);

- kehittämismenojen jaksottaminen (5 luku 8 §);

- lainan ottamisesta aiheutuneen pääoma-alennuksen ja liikkeeseenlaskumenojen aktivoiminen (5 luku 10 §):
- arvon korottaminen (5 luku 17 §); ja
- laskennallisten verovelkojen ja saamisten merkitseminen (5 luku 18 §).

Koska "erityiselle" varovaisuudelle ei ole olemassa direktiiviperustaa eikä sitä ole mahdollista erottaa käsitteellisesti "tavanomaisesta" varovaisuudesta, jota tämä momentti koskee, on edellä mainittujen lainkohtien sanamuotoja muutettu siten, että niissä viitataan "vain" varovaisuuteen "erityisen" varovaisuuden sijasta. Muutos ei tarkoita lievennystä. Kuten nykyisin, kirjanpitovelvollisella on yhtäläinen näyttötaakka varovaisuuden noudattamisesta, jota todentaa tarvittaessa asianmukaiset laskelmat, jotka hän on sisällyttänyt muistiotositteina kirjanpitoaineistoon.

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

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

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

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

4 §. Lasku- ja maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen. Voimassaolevaa säännöstä maksuperusteisuudesta tilinpäätöksessä on uudistettu. Pykälän 1 momentti vastaa voimassaolevaa säännöstä siitä, että vähäisiä liiketapahtumia koskevia kirjauksia ei ole tarpeen muuntaa maksuperusteesta suoriteperusteeseen tilinpäätöstä laadittaessa. Momenttia on toisaalta täydennetty nimenomaisella maininnalla laskuperusteisista kirjauksista, joista säädetään 2 luvun 3 §:n muutetussa 2 momentissa.

Laki ja sitä alemmanasteiset säännökset eivät määrittele, mitä vähäisyydellä tarkoitetaan tässä yhteydessä. Kirjanpitolautakunta ei myöskään ole lausunut tästä kysymyksestä. Ottaen huomioon, että 3 §:n uuden 1 momentin nojalla oikean ja riittävän kuvan antaminen on perustettava asianomaisen kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen, on se merkityksellinen myös tämän säännöksen yhteydessä. Vähäisyys tulee myös arvioitavaksi yhdenmukaisesti 2 a §:n

uuden olennaisuusperiaatteen kanssa: Seikkaa on pidettävä olennaisena silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan johtopäätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätösten ja toimintakertomusten perusteella. Vaikka kirjaus olisi yksittäisenä vähäinen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia kirjauksena on useita.

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

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

Momentti sisältää kirjanpitolausannon aikaisemman lausunnon 1894/2012 kanssa samansuuntaisen säännöksen liitetietovaatimuksista, joiden tarkoituksena on turvata maksuperusteisen informaation vastaavuus suoriteperusteiseen tilinpäätökseen verrattuna. Tietojen esittämisessä on 2 a §:n mukaisesti keskityttävä olennaisiin seikkoihin, joten momentin tarkoittamasta seikasta ei ole tarpeen ilmoittaa liitetietoa silloin, kun seikka on epäolennainen mikroyrityksen tulosta ja taloudellista asemaa koskevan oikean ja riittävän kuvan kannalta.

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

Maksuperusteen mukaan toimittaessa ratkaisevaa kirjanpitoon merkitsemisen kannalta ei ole tuotantotoiminnan vastaanottaminen vaan maksuajankohta. Tämä tarkoittaa, että velaksi ostettu- ja tuotantotoimintajäsen ei merkitä kirjanpitoon ennen niiden maksua, kuten kirjanpitolausannon lausunnossa 1894/2012 kuvataan. Siten myöskään niistä johtuvia velkoja ei merkitä pääkirjanpitoon.

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

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

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

Momentti ei oikeuta poikkeamaan muista lain säännöksistä. Siten esimerkiksi tuotantohyödykkeiden hankintamenon taseeseen merkitsemiseen (aktivointivelvoitteeseen), arvostamiseen sekä jaksottamisessa noudatetaan 5 luvun säännöksiä maksuperusteisuudesta huolimatta.

7 a §. *Vastuu tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sekä kirjanpitoja ja aineistoja koskevista luettelosta.* Uusi pykälä korostaa harmaan talouden torjunnan tavoitteen kanssa yhdenmukaisesti kirjanpitovelvollisen yhteisön hallituksen ja toimitusjohtajan vastuuta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen säilyttämisestä niiden 9 §:n mukaiseen rekisteröimiseen saakka. Jollei rekisteröimistä tehdä, hallitusjäsenen ja toimitusjohtajan vastuu päättyy vasta 2 luvun 10 §:n 1 momentissa säädetyn 10 vuoden säilytysajan kuluttua.

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

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

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

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

8 §. *Tasekirja.* Pykälä kumotaan osana pyrkimystä selkeyttää kirjanpidon rakennetta ja poistaa määräyksiä vailla tosiasiallista itsenäistä oikeusvaikutusta. Tasekirjaan aikaisemmin sisällyneet luettelot kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista on korvattu kattavammalla luettelolla kirjanpidoista ja aineistoista, joka on määritelty 2 luvun uudessa 7 a §:ssä. Voimassa olevan lain mukainen vaatimus paperisesta, sidotusta tasekirja-asiakirjasta, jonka aukeamat on numeroitu, ei enää tietotekniikan kehityksen myötä täytä alkuperäistä tarkoitustaan tilinpäätöskokonaisuuden eheyden varmentajana. Se on korvattu 2 luvun uudistetuilla säännöksillä kirjausketjun eheyden varmistamisesta läpi kirjanpidon prosessien ja aineistojen säilytyksen, käytetystä tietojenkäsittelytekniikasta riippumatta.

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

vat entisissä IV ja VII direktiiveissä (1.1 art. ensimmäinen alakohta ja 1.1 art. toinen alakohta n-kohta sekä 4.1.n art.).

Rekisteröintivelvollisuudesta ovat vapautettuja asumisoikeusyhdistykset, asunto-osuuskunnat, asunto-osakeyhtiöt ja asunto-osakeyhtiölain (809/1991) 2 §:ssä tarkoitetut osakeyhtiöt eli keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt kirjanpitolautakunnan lausunnon 1538/1998 mukaisesti.

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

Euroopan unionin sivuliikedirektiivin (89/666/ETY) 3 artiklaan perustuva kaupparekisterilain 17a §:n 1 momentti velvoittaa ulkomaisen yrityksen sivuliikkeen rekisteröimään tilinpäätösasiakirjansa Suomessa. Rekisteröinnin myötä ne tulevat täällä julkisiksi. Velvollisuus koskee ulkomaisen sivuliikkeen perustaneen yrityksen omaa tilinpäätöstä, jos se on laadittu, tarkastettu ja julkistettu Euroopan unionin säädösten mukaisesti tai vastaavalla tavalla. Näistä rajoituksista johtuen erillistilinpäätöksen laatimis- ja rekisteröintivelvollisuus koskee ensisijaisesti muualla kuin ETA-valtiossa perustettua yritystä.

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

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

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

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

Joissakin yhteisölaeissa on säännöksiä tämän momentin mukaista lyhyemmästä määräajasta rekisteri-ilmoitukselle. Osakeyhtiössä ja osuuskunnassa erityinen määräaika on kaksi kuukautta tilinpäätöksen vahvistamisesta (osakeyhtiölaki 8 luku 10 § 1 momentti ja osuuskuntalaki 8 luku 10 § 1 momentti). Tilinpäätöksen vahvistaa osakeyhtiössä varsinainen yhtiökokous ja osuuskunnassa varsinainen kokous, joka on pidettävä viimeistään kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä (osakeyhtiölaki 5 luku 3 § 1 momentti ja osuuskuntalaki 5 luku 4 § 1 momentti). Siten tilinpäätös ja siihen liittyvä toimintakertomus on näissä yhteisöissä ilmoi-

tettava rekisteröitäväksi viimeistään kahdeksan kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Mahdollinen jatkokokous kuitenkin pidentää tätä määräaikaakaan vielä enintään kolmella kuukaudella (osakeyhtiölaki 5 luku 24 § 2 momentti ja osuuskuntalaki 5 luku 26 § 2 momentti).

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

Nykysäännöksen 5 momentissa viitataan rekisteriviranomaisen oikeuteen antaa tarkempia määräyksiä tilinpäätösasiakirjojen sähköisessä toimittamisessa noudatettavista menettelytavoista ja muista niiden rekisteröintimenettelyyn liittyvistä teknisistä seikoista. Tällainen määräys voidaan perustaa kaupparekisterilain 31 §:n 2 momenttiin, jonka mukaan "rekisterinpiitoon liittyvistä teknisistä seikoista, kuten ilmoituksen tekemisen tavasta ja rekisterimerkintöjen julkaisemisen muodosta, voidaan määrätä rekisteriviranomaisen päätöksellä" (hallituksen esitys 193/2006).

10 §. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen. Pykälän 1 momentissa tarkoitettua, rekisteröitäväksi ilmoitettujen tilinpäätösten ja toimintakertomusten julkistamisesta säädetään kaupparekisterilailla ja kaupparekisteriasetuksella (208/1979). Julkistamisen menettely kuuluu patentti- ja rekisterihallituksen tehtäviin.

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

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

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

Suomessa tilinpäätös ja toimintakertomus ovat julkisia yleisölle siten, että kaupparekisterilain 1 §:n nojalla jokaisella on oikeus saada tietoja rekisterimerkinnöistä ja niihin liittyvistä asiakirjoista. Kuka tahansa saa rekisteriin toimitetusta tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta myös jäljennöksen. Tämä vastaa uuden direktiivin 30.2 artiklan toisen alakohdan ensimmäistä virkettä: "Tilinpäätöksestä on pyynnöstä saatava jäljennös." Vaikka virkkeen sanamuoto rajoittaa "tilinpäätökseen", sitä ei ole tulkittava suppeasti, sillä 2009/101/EY-direktiivin 2.6 artikla ulottuu kaikkiin "tilinpäätösasiakirjoihin" eli uuden direktiivin 30.1 artiklan ensimmäisen alakohdan mukaisesti myös toimintakertomukseen ja tilintarkastajan lausuntoon.

Jäljennös ei kuitenkaan ole ilmainen, sillä patentti- ja rekisterihallitus perii siitä maksun. Maksun suuruutta rajoittaa 2009/101/EY-direktiivin 3.4 artiklan kolmannen alakohta, jonka mukaan "hintaa, joka – – paperilla tai sähköisessä muodossa annettavista jäljennöksistä peritään, ei saa olla niistä aiheutuvia hallinnollisia kustannuksia suurempi." Tämä toistetaan uuden tilin-

päätösdirektiivin 30.2 artiklan toisen alakohdan toisessa virkkeessä: "Jäljennöksestä perittävä korvaus ei saa olla suurempi kuin siitä aiheutuvat hallintomenot."

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

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

Jäsenvaltio-optio ei ole Suomessa tarkoituksenmukainen, sillä tämän luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettu oikean ja riittävän kuvan tavoitteen perustana on tilinpäätöksen ohella myös toimintakertomus. Siten asiakirjojen erottaminen toisistaan julkistamismenettelyllisesti olisi ristiriidassa mainitun tavoitteen kanssa.

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

Tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen julkistamista lyhennettynä koskevaa *3 momenttia* on tarkennettu 32.2 artiklan mukaisesti. Artikla kuuluu: "Jos vuositilinpäätöksiä ei julkisteta täydellisinä, näiden tilinpäätösten lyhennetyssä versiossa, johon ei liitetä tilintarkastuskertomusta (engl. which shall not be accompanied by the audit report), on ilmoitettava, että julkistettu versio on lyhennetty;

- mainittava rekisteri, johon tilinpäätös on direktiivin 2009/101/EY 3 artiklan mukaisesti ilmoitettu rekisteröitäväksi, tai jos tilinpäätöstä ei ole vielä toimitettu, ilmoitettava tämä seikka;

- ilmoitettava, onko annettu lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön lausunto vakiomuotoinen, varauman sisältävä vai kielteinen, tai että lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei ole voinut antaa lausuntoa;

- ilmoitettava, mainitaanko tilintarkastuskertomuksessa seikkoja, jotka lakisääteinen tilintarkastaja on saattanut huomion kohteeksi painottamalla sitä mutta antaen kuitenkin vakiomuotoisen tilintarkastuslausunnon."

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

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

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

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

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

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

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

Jos pyyntö on tehty ennen rekisteröinti-ilmoituksen jättämistä, pitää jäljennös voimassaolevan säännöksen mukaan antaa, mutta vain sillä edellytyksellä, että tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen vahvistamisesta kirjanpitovelvollisen yhtiökokouksessa tai muussa vastaavassa toimielimessä on kulunut jo kaksi viikkoa. Tilinpäätöstä tarvitsevan ulkopuolisen näkökulmasta

tämän määräajan tarkoituksenmukaisuus on kuitenkin kyseenalainen: hänellä on tarve saada mahdollisimman ajantasainen tieto yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Laki ei myöskään sisällä vastaavaa karenssiaikaa 1 momentissa tarkoitettujen asuntoyhteisöjen osalta, sillä niiden on aina annettava tilinpäätöksestään jäljennös kahden viikon kuluessa pyynnön esittämisestä. Sanotusta syystä momentista on poistettu voimassaolevan säännöksen kahden viikon karenssiaika.

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

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

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

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

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

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

4 luku Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät

Tilinpäätösten vertailukelpoisuus edellyttää, että eri kirjanpitovelvollisten ilmoittamat tiedot on laskettu yhtenäisellä tavalla. Tässä tarkoituksessa 4 luku kokoa määritelmät tuloslaskelman keskeisistä nimikkeistä, kuten liikevaihdesta (1 §). Toisaalta uuden direktiivin voimaan-

saattamiseksi kumoutuu 2 § määritelmä satunnaisista eristä, minkä myötä poistuu satunnaisten tuottojen ja kulujen käsitteet myös kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1—4 §:ssä säädettyistä tuloslaskelmakaavoista.

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

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

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

1 §. Liikevaihto. Pykälää on muutettu uutta direktiiviä vastaavasti. Sen perustana olevassa 2.5 artiklassa ei ole aiemman IV direktiivin 28 artiklan määrittä liikevaihdon perustumisesta "tavanomaiseen toimintaan". Nykyinen 2.5 artikla kuuluu: "liikevaihdolla" [tarkoitetaan] tuotteiden myynnistä ja palvelujen tarjoamisesta saatavia tuottoja, joista on vähennetty myynnin oikaisuerät sekä arvonalisävero ja muut suoraan liikevaihdon perusteella määrättävät verot" (engl. net turnover).

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

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

Vaikka direktiivissä ei enää ole rajausta tavanomaiseen toimintaa kuulumisesta, on tarkoituksenmukaista, että liikevaihdon ulkopuolelle jäävät rahoitustuotot sekä tuotot pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden samoin kuin liiketoimintayksiköiden eli liiketoimintojen myynnistä. Tämä vastaa kansainvälistä IFRS-standardistoa liikevaihtoon merkittäisiin tuottot seuraavista toimista: tavaroiden myynti; palvelujen tuottaminen; ja korot, rojalit tai osingot, jotka saadaan, kun yhteisön varoja on muiden käytössä. Tavaroina ovat myyntitarkoituksessa valmistetut tuotteet ja edelleen myytäviksi hankitut tuotteet, kuten vähittäiskauppiaan ostamat kauppatavarat tai myyntitarkoituksessa pidettävät maa-alueet ja muut kiinteistöt.

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

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

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

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

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

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

Aikaisemman IV direktiivin vastaava 35.2 artikla kuului: "Hankintameno on luetaan hankintahinta ja muut hankinnasta välittömästi johtuvat menot" ja 35.3.a artikla: "Tuotantokustannuksiin luetaan raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankintahinnat sekä muut kyseistä tuotetta välittömästi koskevat menot".

Pykälän 2 momentin muutos perustuu 2.7 artiklan toisen virkkeeseen: "Jäsenvaltioiden on sallittava tai edellytettävä, että kohtuullinen osuus hyödykettä välillisesti koskevista kiinteistä tai muuttuvista yleismenoista sisällytetään tuotannon menoihin siltä osin kuin ne kohdistuvat asianomaiseen tuotantotaksoon" (engl. a reasonable proportion of overhead costs indirectly attributable to).

Aiemman IV direktiivin vastaavassa 35.3.b artiklassa säädettiin, että "kohtuullinen osuus tuotetta vain välillisesti koskevista menoista voidaan lisätä tuotantokustannuksiin siltä osin kuin ne kohdistuvat asianomaiseen tuotantotaksoon".

Voimassaolevasta säännöksestä poiketen momentissa ei edellytetä hankinnan ja valmistuksen välillisiltä menoilta olennaisuutta, jotta ne voitaisiin lukea hankintamenoon. Edellytystä ei ole mahdollista pysyttää momentissa, sillä direktiivi on artiklan osalta jäsenvaltiota velvoittava: artikla on saatettava voimaan ja jäsenvaltio voi "vain" valita, saattako se artiklan voimaan kaikkia yrityksiä koskevana vai vaihtoehtoisena menettelytapana.

Säännöstä on myös täydennetty toisella virkkeellä, joka edellyttää huomioonotettujen välillisten menojen osuuden todentamista kustannuslaskennallisesti. Velvoite on vastaavanlainen kuin mitä edellytetään 5 luvun 5 §:n 2 momentissa useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen hyödykkeen aktivoituun hankintamenon luettavista eristä. Direktiivissä ei ole tämänkaltaista säännöstä, mutta uutta virkettä ei voida pitää direktiivin vastaisena ja se on tarkoituksenmukainen väline mahdollisen jälkikäteisarvioinnin kannalta.

Pykälän 3 *momentti* vastaa 12.8 artiklan ensimmäisen virkkeen jäsenvaltio-optiota, joka ulottuu – toisin kuin aikaisempi säännös – myös lyhytaikaisiin varoihin: "Jäsenvaltiot voivat sallia tai vaatia, että pysyvien tai lyhytaikaisten varojen (engl. fixed or current assets) valmistuksen rahoittamiseksi lainatun pääoman korot sisällytetään tuotannon menoihin siltä osin kuin ne kohdistuvat asianomaiseen tuotantotulokseen." Aiemman IV direktiivin 35.4 artiklan ensimmäinen virke kuului: "Käyttöomaisuuden valmistuksen rahoittamiseksi lainatun pääoman korot voidaan sisällyttää tuotantokustannuksiin siltä osin kuin ne kohdistuvat asianomaiseen tuotantotulokseen."

Koska uuden direktiivin artikla on jäsenvaltio-optio, ovat kansalliset soveltamiskriteerit direktiivin sallimia. Siten momentin soveltaminen voitaisiin voimassaolevan säännöksen tavoin rajata yksinomaan pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeisiin eikä sallia vastaavaa korkoaktiivointia vaihtuvien vastaavien kohdalla. Niin ikään olisi mahdollista pysyttää nykysäännöksen olennaisuusvaatimus momentissa. Ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista poissulkea suomalaisilta kirjanpitovelvollisilta tätä direktiivin sallimaa menettelyä, joten muutettu momentti sallii, muttei velvoita, korkoaktiivoinnin silloinkin, kun asianomainen hyödyke kuuluu vaihtuviin vastaaviin.

EU-komission tulkitsevasta direktiivitiedonannosta (98/C 16/04) voidaan saada ohjetta uudenkin direktiivin soveltamisessa. Tiedonannon 41 kohta korostaa, ettei "– – sanaa 'valmistus' pidä tulkita liian suppeasti." Lisäksi 42 kohdan mukaan "– - korkojen aktiivoinnin edellytyksenä on, että hankinnan jälkeen kuluu merkittävä aika ennen kuin hyödyke on valmis käyttöä tai myyntiä varten. Tämä olisi tilanne esimerkiksi silloin, kun osia hankitaan myöhemmin koottaviksi."

Nykydirektiivin 17.1.a.vi artiklassa säädetään, että "jos korko aktivoidaan 12.8 artiklan mukaisesti, tilivuoden aikana, on liitetietona esitettävä tilivuoden aikana aktivoitu määrä." Samanlainen vaatimus oli myös 35.4 artiklan toisessa virkkeessä, jonka perusteella kirjanpitoasetuksessa on 2 luvun 4 §:n 1 momentin 8 kohdassa tätä vastaava säännös: "Liitetietona on esitettävä – – jos korkomenoja on luettu hyödykkeen hankintameno, selvitys tilikaudella aktivoitujen korkomenojen määrästä."

Voimassaolevien säännösten kanssa lähes samasanaisten 4 ja 5 *momenttien* perustana on 12.9 artiklan jäsenvaltio-optio: "Jäsenvaltiot voivat sallia, että samanlaisien tavaroiden varastojen ja kaikkien lajiesineiden, sijoitukset (engl. investments) mukaan luettuina, hankintahinta tai tuotannon menot lasketaan painotettua keskiarvohintaa, "first in, first out (FIFO)" -menetelmää, "last in, first out (LIFO)" -menetelmää tai jotakin muuta yleisesti hyväksyttyä parhaita käytäntöjä hyödyntävää menetelmää käyttäen" (engl. a method reflecting generally accepted best practice). Aiemman IV direktiivin 40.1 artikla oli lähes samasanainen.

Pykälän 4 momenttia on täydennetty käsittämään 12.9 artiklan mukaisesti myös muut sellaiset yleisesti käytössä olevat laskentamenetelmät, jotka ovat yleisesti hyväksytyjä siten, että niiden voidaan katsoa kuuluvan hyvään kirjanpitolotapaan. Tällaisista menettelytapoihin voi kirjanpitolausuntoa tarvittaessa ottaa kantaa lausuntokäytännössään.

Pykälän 5 momentin sanamuotoa on puolestaan laajennettu siten, että se samanlaisien arvo-paperien ohella kattaa myös muut direktiivin tarkoittamat sijoitukset (engl. instruments).

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

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

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

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

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

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

Ulkomaista tytäryritystä koskeva nimenomainen säännös on tarpeen kansainvälisen yksityisoikeuden periaatteiden vuoksi. Jos ulkomainen oikeusjärjestys sallii omien osakkeiden tai osuuksien merkitsemisen taseen aktiiviksi sikäläisen tytäryrityksen tilinpäätökseen, olisi ilman nimenomaista kieltoa hyväksyttävä myös laadittaessa suomalaista konsernitilinpäätöstä edellyttäen, että tytäryritys on tilinpäätöksessään tosiasiallisesti soveltanut tätä mahdollisuutta. Suomessa noudatetaan niin sanottua rekisteröintivaltiostatuuksia, jonka myötä yhteisön "suomalaisuuden" edellytyksenä on merkitseminen kaupparekisteriin tai muunlainen rekisteröinti täällä. Näin säädetään esimerkiksi osakeyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä. Tästä seuraa johdonmukaisesti, että vastaavasti ulkomailla rekisteröityyn yhteisöön sovelletaan sikäläistä lakia myös suomalaisessa tuomioistuimessa esimerkiksi tilinpäätöksen laatimisen osalta, joten ulkomaisen tytäryrityksen taseeseen merkityt omat osakkeet tai osuudet ovat "sallittuja" myös Suomen

kansainvälisen yksityisoikeuden kannalta. Siten mahdolliset omat osakkeet tai osuudet ulkomaisen tytäryrityksen taseessa tulisivat merkittäviksi suomalaisen emoyrityksen laatimassa konsernitaseessa omaksi eräkseen, jollei säännöksessä tätä nimenomaisesti kiellettäisi.

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

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

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

- Art. 25.3: "Edellä 25.1 artiklassa tarkoitetun menetelmän soveltaminen, siitä aiheutuvat rahastojen muutokset sekä kyseisten yritysten nimet ja kotipaikat on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa."

Uusi pykälä ei salli omien osakkeiden merkitsemistä varoiksi taseen vastaaviin. Se ei kuitenkaan estä 25 artiklan jäsenvaltio-option hyödyntämistä konsernitilinpäätöksen laatimisessa käytettävänä eräänä eliminointitekniikkana.

5 luku Arvostus- ja jaksotussäännökset

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

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

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

Luvussa on tarkennettu pitkävaikutteisten menojen poistamisen aikarajoja uuden direktiivin mukaisesti siten, että meno poistetaan enintään 10 vuoden aikana, jollei kirjanpitovelvollinen

voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa. Tämä muutos koskee kehittämismenoa (8 §), liikearvoa (10 §) ja muuta pitkävaikutteista menoa (11 §).

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

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

2 §. Saamiset, rahoitusvarat ja velat. Pykälän 1 momentin 1 kohta saamisten arvostamisesta niiden merkitsemiseksi taseen vastaavaa-puolelle on samasanainen voimassaolevan säännöksen 1 kohdan kanssa. Sen perustana on ensinnäkin arvostamisen pääsäännöksenä 6.1.i artikla, jonka mukaan "tilinpäätökseen kirjattavat erät on arvostettava hankintahinta- tai tuotantomenoperiaatteen mukaisesti", ja täsmentävä 2.6 artikla siitä, että "'hankintahinnalla' [tarkoitetaan] maksettavaa hintaa ja muita hankinnasta aiheutuvia kustannuksia vähennettynä mahdollisilla satunnaisvähennyksillä hankintamenoista", sekä 2.7 artikla siitä, että "'tuotannon menoilla tarkoitetaan raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankintahintoja sekä muita kyseistä hyödykettä välittömästi koskevia menoja." Entiseen IV direktiiviin sisältyi vastaavansisältöiset 31.2, 35.2 ja 35.3 artikkelit.

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

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

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

Myös 2 kohta perustuu edellä 1 kohdan yhteydessä käsiteltävään 12.7 artiklaan. Kohdan soveltamisala on voimassa olevan lain sanamuodon mukainen.

Voimassaolevan kohdan termi "todennäköinen luovutushinta" on myös korvattu 12.7 artiklan sanamuodossa käytettyä "markkina-arvoa" paremmin vastaavalla käsitteellä "käypä markkinahinta". Määre "käypä" on tarkoitettu kattamaan 12.7 artikkelissa tarkoitettut "erityistapaukset" (engl. particular circumstances), jolloin markkina-arvo ei tule sovellettavaksi markkinaolojen poikkeuksellisuuden takia. Kun markkina-arvo on muista kuin arvopaperin liikkeeseenlaski-

jaan liittyvistä syistä epätavallisen korkea tai alhainen taikka markkinahinta vaihtelee poikkeuksellisen voimakkaasti, arvostaminen tulee perustettavaksi todennäköiseen luovutushintaan, joka vastaa tällöin "käypää" markkinahintaa. Sanottu koskee myös tilannetta, jossa arvopaperilla ei käydä kauppaa säännellyllä markkinalla.

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

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

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

Niin ikään silloin, kun velka on nollakorkoinen laina, jolloin lainanantaja vähentää korkosuuden etukäteen luotoksi annettavasta rahamäärästä, kirjanpitovelvollinen merkitsee velan taseeseensa siitä nimellisarvosta, joka on takaisinmaksettava, vaikka hänen lainana saamansa rahamäärä oli korkovähennyksen jälkeen tätä pienempi.

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

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

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

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

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

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

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

2 a §. *Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto.* Pykälässä säädetään rahoitusvälineiden merkitsemisestä käypään arvoonsa tilinpäätöksessä. Tältä osin pykälä vastaa voimassaolevaa säännöstä. Otsikkoa on täsmennetty kuvaamaan tätä sisältöä.

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

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

Toisaalta uudessa direktiivissä 8.6 artiklan jäsenvaltio-optio antaa kullekin EU-maalle mahdollisuuden sallia tai vaatia yrityksiään noudattamaan rahoitusvälineiden tilinpäätöskäsittelyssä IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja. Näin toimittaessa tulevat rahoitusvälineitä koskevat IAS 39, IFRS 7 ja IFRS 13-standardit sovellettaviksi siinä laajuudessa kuin ne on mainitulla asetuksella hyväksytty. Artikla saattaa siten tältä osin myös muut kirjanpitovelvolliset kuin lain 8 a luvussa tarkoitettut listayhtiöt kansainvälisten tilinpäätösstandardien piiriin. Pykälässä on tähän artiklaan perustuva säännös *1 momenttina*. Säännös on salliva, joten kukin kirjanpitovelvollinen voi itse päättää sen hyödyntämisestä.

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

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

- 1) arvopaperimarkkina- ja arvopaperilain (746/2012) tarkoittua arvopaperia;
- 2) sellaista yhteissijoitusyrityksen osuutta ja rahamarkkinavälinettä, joka ei ole 1 kohdassa tarkoitettu arvopaperi;
- 3) optiota, termiiniä tai muuta johdannaisopimusta, jonka kohde-etuutena on arvopaperi, valuutta, korko, tuotto, toinen johdannaisopimus, rahoitusmarkkinoihin liittyvä indeksi tai muu tunnusluku ja joka voidaan toteuttaa luovuttamalla kohde-etuus tai tilittämällä sen nettoarvo;
- 4) optiota, termiiniä tai muuta johdannaisopimusta, jonka kohde-etuutena on hyödyke ja joka on toteutettava tai voidaan toteuttaa nettoarvon tilityksellä;
- 5) optiota, termiiniä tai muuta johdannaisopimusta, jonka kohde-etuutena on hyödyke ja joka voidaan toteuttaa kohde-etuus luovuttaen, kun sillä käydään kauppaa kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetussa laissa tarkoitettulla säännellyllä markkinalla tai monenkeskisessä kaupankäyntijärjestelmässä;
- 6) muuta kuin 5 kohdassa tarkoitettua optiota, termiiniä tai muuta johdannaisopimusta, jonka kohde-etuutena on hyödyke ja joka voidaan toteuttaa kohde-etuus luovuttaen, jos johdannaisopimus tehdään sijoitus- tai suojaustarkoituksessa ja se on muiden johdannaisopimusten kaltainen;
- 7) luottoriskin siirtoon tarkoitettua johdannaisopimusta;
- 8) hinnanerosopimusta;
- 9) optiota, termiiniä tai muuta johdannaisopimusta, joka liittyy ilmastonvaihteluihin, kuljetusmaksuihin, päästöoikeuksiin tai inflaatioasteisiin tai muihin virallisiin taloustilastoihin ja joka voidaan toteuttaa nettoarvon tilityksellä, sekä muuta johdannaisopimusta, joka liittyy omaisuuteen, oikeuksiin, velvollisuuksiin, indeksiin ja muihin kuin edellä mainittuihin tunnuslukuihin ja joka on muiden johdannaisopimusten kaltainen."

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

Kirjanpitolakiin ei myöskään ole tarpeen ottaa 8.3 ja 8.4 artiklan selventäviä säännöksiä rahoitusvälineisiin luettavista eristä, sillä näiden artiklojen soveltaminen on poissuljettu 8.6 artiklassa, joka antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden sallia tai vaatia kirjanpitovelvollisten noudattavan IAS-asetuksella hyväksyttyjä tilinpäätösstandardeja rahoitusvälineiden tilinpäätöskäsit-

telyssä. Tämä artikla on sisällytetty edellä 1 momenttiin sallivana säännöksenä. Mainitut artiklat kuuluvat:

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

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

Edeltävään 2 §:ään tehdyn 2 ja 3 momentin lisäyksen johdosta soveltamisalaa koskevaa 1 momentin sanamuotoa on täsmennetty koskemaan edeltävässä 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa määritettyjä rahoitusomaisuuteen kuuluvia rahoitusvälineitä.

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

Nämä artiklat kuuluvat:

- Artikla 8.7 ensimmäinen alakohta: "Tässä artiklassa tarkoitettu 'käypä arvo' määritetään käyttäen jompaakumpaa seuraavista arvoista: a) markkina-arvo niiden rahoitusinstrumenttien osalta, joille on vaikeuksitta määriteltävissä luotettavat markkinat. Jos markkina-arvo ei ole vaikeuksitta määriteltävissä jonkin instrumentin osalta, mutta sen osien tai samanlaisen instrumentin markkina-arvo on määriteltävissä, markkina-arvo voidaan johtaa sen osien tai samanlaisen instrumentin markkina-arvosta; b) niiden rahoitusinstrumenttien osalta, joille ei ole vaikeuksitta määriteltävissä luotettavia markkinoita, käytetään yleisesti hyväksytyjen arvostusmallien ja -tekniikoiden avulla saatua arvoa edellyttäen, että kyseisillä arvostusmalleilla ja -tekniikoilla taataan kohtuullisen tarkka arvio markkina-arvosta." Samasanainen säännös sisältyi IV direktiivin 42 b.1 artiklaan.

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

- Artikla 8.5: "Poiketen siitä, mitä 6.1.i artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat sallia, että omaisuuserä tai velka, jota voidaan pitää suojattuna eränä käypää arvoa koskevan suojauslaskentamenettelyn mukaisesti, tai tällaisen omaisuuserän tai velan yksilöity osa arvostetaan kyseisessä menettelyssä edellytetyn määräisenä." Samanlainen säännös oli IV direktiivin 42a.5 artiklassa.

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1870/2011 tulkinut voimassaolevaa 2 a §:ää siten, että käyvän arvon menettelyä käytettäessä arvonmuutosten vaikutus merkitään ensisijaisesti tu-

loslaskelmaan. Tästä tulee poiketa muun muassa silloin, kun asianomaisia rahoitusvälineitä ei ole hankittu kaupankäyntitarkoitukseen. Lausuntoa pyytäneen säätiön kohdalla sen omaisuusmassasta voitiin rajata kaupankäyntisalkun ulkopuolelle ainakin sellaiset erityiset omaisuuserät, joiden pitämiseen on muu tarkoitus kuin aktiivinen pyrkimys tuoton saavuttamiseen, esimerkiksi säädekirjaan tai muuhun erityiseen syyhyn perustuen Lausunnossa pidettiin hyvän kirjanpitotavan mukaisena, että kirjanpitovelvollinen huolellisesti harkitsee ja dokumentoi kirjanpitoaineistoonsa pääsäännöstä poikkeamisen eli arvonmuutosten taseen omaan pääomaan merkitsemisen perusteet.

Pykälän 2 momentissa on tarkentava säännös rahoitusvälineiden arvonmuutosten huomioonottamisesta käyvän arvon rahastossa. Momentti vastaa 8.8 artiklan ensimmäistä alakohtaa, joka kuuluu: "Sen estämättä, mitä 6.i.c artiklassa säädetään varovaisuusperiaatteesta, on kunkin käypään arvoon arvostetun rahoitusinstrumentin arvon muutokset kirjattava tuloslaskelmaan paitsi seuraavissa tapauksissa, joissa tällaiset muutokset kirjataan suoraan käyvän arvon rahastoon: a) kirjattava väline on suojausinstrumentti, jota käytetään suojauslaskentamenettelyssä, jolla koko arvonmuutoksen tai sen osan kirjaamatta jättäminen tuloslaskelmaan mahdollistetaan; tai b) tällainen arvonmuutos aiheutuu yrityksen ulkomaiseen yhteisöön tekemiin nettoint-ves-tointeihin sisältyvän monetaarisen erän kurssimuutoksesta." Sama säännös on myös aiemman IV direktiivin 42c.1 artiklassa. Vastaavasti voimassaolevan ministeriöasetuksen 7 §:n 1 momentin mukaan erotus merkitään rahastoon, jos: "1) kyseessä on suojauslaskentamenettelyssä käytetyn rahoitusvälineen kirjaus, jolla koko arvonmuutoksen tai sen osan kirjaamatta jättäminen tuloslaskelmaan kyseisellä tilikaudella mahdollistetaan (rahavirran suojaus); tai "2) tällainen arvonmuutos aiheutuu kirjanpitovelvollisen ulkomaiseen yritykseen tekemiin nettointvestointeihin sisältyvän valuuttaerän kurssimuutoksesta (muuntoero)."

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

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

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

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

Käyvän arvon rahasto on niin osakeyhtiössä kuin osuuskunnassa sidottu rahasto, jota ei voida jakaa omistajille edes velkojien suostumuksella. Rahastosta ei saa myöskään käyttää osakepääoman korottamiseen (osakeyhtiölaki (624/2006) 8 luku 1 § 1 momentti, 11 luku 1 § 2 koh-

ta ja 13 luku 5 §; osuuskuntalaki (421/2013) 8 luku 1 § 1 momentti, 11 luku 1 § 2 kohta ja 16 luku 6 §). Pykälän uudessa 3 momentissa on viittaus näihin säännöksiin.

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

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

Pykälän uusi 5 momentti vastaa nykyisen ministeriöasetuksen 9 §:ää, joka kuuluu seuraavasti: Sen lisäksi, mitä kirjanpitolaissa tai sen nojalla muualla säädetään, toimintakertomuksessa tulee esittää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot: 1) yrityksen rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoidun liiketoimen päälain suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa; 2) yrityksen hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskeistä, jos nämä tiedot ovat olennaisia yrityksen varojen, velkojen, rahoitusaseman taikka tilikauden tuloksen arvioimisen kannalta."

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

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

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

Uusi 6 momentti perustuu 29.1 artiklassa viitattuun 19.2.e artiklaan. Vastaava säännös sisältyi aiemman VII direktiivin 36.2.e artiklaan. Säännöksen sanamuoto on yhdenmukainen nykyisen ministeriöasetuksen 10 §:n 2 momentin kanssa.

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

2b §. *Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon.* Uusi pykälä tukeutuu 8.1.b artiklan jäsenvaltio-optioon, joka antaa lainsäätäjälle mahdollisuuden sallia tai vaatia käyvän arvon noudattamista myös muunlaisten omaisuuserien (engl. specified categories of assets) kuin ra-

hoitusvälineiden arvostamisessa. Toisin kuin edellä käsitellyn 8.1.a artiklan osalta, jäsenvaltio voi päättää, ettei tätä mahdollisuutta käytetä hyväksi.

Vastaavansisältöinen jäsenvaltio-optio oli myös aiemman IV direktiivin 42e artiklan ensimmäisessä alakohdassa, mutta Suomessa se on jätetty hyödyntämättä. Tämä optio antaa jäsenvaltiolle yleisen oikeuden sallia yksilöityjen omaisuuseräluokkien merkitsemisen käypään arvoonsa. Option tarkoituksena on kuitenkin mahdollistaa käyvän arvon soveltaminen ainoastaan niissä tilanteissa, joissa se on kansainvälisen IFRS-standardiston mukaista (hallituksen esitys 126/2004).

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

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

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

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

Pykälän ulkopuolelle jäävät luottolaitostoiminnan harjoittajat, joiden osalta säädetään erikseen luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 12 luvun 8 §:n 1 momentissa, että "– aineellisiin hyödykkeisiin merkitty muussa kuin omassa käytössä oleva kiinteistöomaisuus saadaan merkitä tilinpäätökseen tilinpäätöspäivän käypään arvoon."

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

Pykälän 2 momenttiin sisältyy edeltävän 2 a §:n 7 momenttia vastaava kielto säännöksen soveltumattomuudesta mikrosäännöstöä noudattavalle mikroyritykselle.

5 §. *Useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen omaisuuden hankintamenon jaksottaminen.* Pykälän otsikkoa ja 1 momentin sanamuotoa on mukautettu vastaamaan säännöksen perustana olevaa 12.5 artiklaa: "Taloudelliselta käyttöiältään rajoitettujen pysyvien varojen hankintahinta- tai tuotannon menot tai uudelleenarvostukseen perustuva arvo, kun sovelletaan 7.1 artiklaa, kirjataan kuluiksi arvontarkistuksina, jotka lasketaan suunnitelman mukaisesti siten, että tällaisen omaisuuden arvo poistetaan sen taloudellisen käyttöiän kuluessa" (engl. shall be reduced by values adjustments calculated to write off such assets systematically over their useful economic lives). Artiklassa käytetyn "arvontarkistus"-käsitteen vastinpari suomalaisessa kirjanpitoliteratologiassa on "poisto", joka on niin vakiintunut, ettei momentin sanamuodon muuttaminen ole tarkoituksenmukaista. Kysymys on yksinomaan suomenkielisen direktiivitekstin termivaihdoksesta ilman, että säännöksen sisältöä olisi tarkoitettu muuttaa, sillä aiemmassa IV direktiivissä käytettiin "poisto"-termiä arvontarkistuksen sijasta (35.1.b art.): "Taloudelliselta käyttöiältään rajoitetun käyttöomaisuuden hankintameno tai tuotantokustannukset kirjataan kuluiksi poistoina, jotka lasketaan suunnitelman mukaisesti siten, että tällaisen omaisuuden arvo poistetaan sen taloudellisen käyttöiän kuluessa." Kirjanpitolautakunta on 16.10.2007 antanut hyvän kirjanpitotavan ohjaamiseksi laajan yleisohjeen suunnitelman mukaisten poistojen laskennasta.

Arvontarkistus (engl. value adjustment) on määritelty 2.8 artiklassa: "'arvontarkistuksilla' tarkoitetaan oikaisuja, joiden tarkoituksena on ottaa huomioon tilinpäätöspäivän mukaiset yksittäisten omaisuuserien arvon muutokset riippumatta siitä, onko arvon muutos lopullista." Aiemman IV direktiivin vastaava 19 artikla kuului: "Poistoihin kuuluvat kaikki vähennykset, joiden tarkoituksena on ottaa huomioon taseen eri omaisuuserien arvon vähentyminen, riippumatta siitä, onko arvon vähentyminen lopullista." Kuten edellä jo todettiin, poisto on vakiintunut tällaisen kirjanpitokäytännön ilmaisuksi, joten sitä ei ole syytä vaihtaa arvontarkistus-termiin.

Edellä mainitusta 12.5 artiklasta ilmenee selvästi, ettei taloudelliselta käyttöiältään rajoittamattomiin maa-alueisiin ja pysyviin vastaaviin kuuluviin osakkeisiin tule kohdistaa poistoja. Siten 1 luvun 3 §:n tarkoittamaan hyvään kirjanpitotapaan ei kuulu kansainvälisen IAS 38 -tilinpäätösstandardin mukainen poistokäsittely näissä omaisuuslajeissa.

Direktiivissä ei ole pykälän 2 momenttia vastaavaa velvoitetta hankintamenojen luettujen erien kustannuslaskennallisesta todentamisesta, mutta momenttia ei voida pitää direktiivin vastaiseena ja se on mahdollista jälkikäteistä todentamista varten tarkoituksenmukainen, joten se pysytetään pykälässä.

Pykälän 3 momentti perustuu entiseen IV direktiivin 38 artiklaan. Vaikka vastaavanlaista artiklaa ei enää ole uudessa direktiivissä, samaa menettelyä voidaan kuitenkin noudattaa perustuen 6.1.j artiklan olennaisuusperiaatteeseen, josta säädetään edellä 3 luvun 2 a §:ssä. Tämän selventämiseksi momentti on pysytetty laissa.

5 a §. *Aineettoman oikeuden hankintamenon jaksottaminen.* Pykälän 1 momentin perustana on 12.11 artiklan ensimmäinen alakohta: "Aineettomat hyödykkeet (engl. "intangible assets") on poistettava aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa." Aikaisemmassa IV direktiivissä ei ollut samasanaista säännöstä.

Momentti vastaa voimassaolevan säännöksen ensimmäistä virkettä. Sanamuotoa on kuitenkin täsmennetty velvoittavammaksi tarkoituksessa selventää, ettei kirjanpitovelvollinen voi valita

välitöntä kuluksi kirjaamista aktivoinnin sijasta. Virkkeessä erikseen mainittujen erien nimeäminen perustuu EU-komission tulkitsevaan tiedonantoon (98/C 16/04) aikaisemman IV direktiivin tasekaavaa koskevan 9 artiklan vastaavaa-puolen C.1.2 kohdasta, jossa nämä erät mainittiin. Samat nimikkeet ovat nykyisen direktiivin III liitteen C.1.2 kohdassa varat-puolella. Komissiotiedonannon mukaan tällainen aineeton oikeus kuuluu aktivointivelvoitteen piiriin, jos oikeus on ostettu (kohta 11, ensimmäinen virke): "– – sanamuodosta seuraa, että nämä varat on aktivoitava, jos ne on hankittu vastikkeellisesti." Aktivointipakko on siten ehdoton, jos oikeus tuottaa tuloa useampana tilikautena. Aktivointi näin edellyttää, kuten myös 5 §:n 1 momentissa säädetään pitkävaikutteisen aineellisen omaisuuden aktivoinnista, vastaista tulonodotusta. Tämä on lisätty momentin sanamuotoon.

Erikseen nimettyjen ohella momentin tarkoittamia "vastaavia oikeuksia" ovat kirjanpitolautakunnan tulkinnan mukaan muun muassa liikenneluvat ja tietokoneohjelmien käyttöoikeudet sekä liikuntatilojen käyttöön oikeuttavat pelioikeudet (lausunnot 1604/2000 ja 1782/2006 sekä yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007 kohta 2.9).

Momenttia on täsmennetty myös poistamalla siitä termi "varat", jotta korostuisi, että säännöksen kohteena ovat nimenomaan oikeudet, olitpa ne siirtokelpoisia tai eivät. Sama tarkennus on tehty myös pykälän otsikkoon.

Niin ikään momenttia on täydennetty selventämällä, että aktivointi tulee tehtäväksi vain silloin, kun menon "arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena". Tämä edellytys vastaa sanamuotoa 5 §:ssä, joka on perussäännös useana tilikautena tuloa tuottavan menon jaksottamisesta.

Pykälän 2 *momentti* vastaa voimassaolevan 1 momentin toisen virkkeen säännöstä sellaisista aineettomista oikeuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on itse luonut. Näihin ei aktivointivelvoite ulotu, vaan hän voi itse valita aktivoinnin sijasta välittömän kuluksi kirjaamisen. Tämä on EU-komission kannan mukaista. Edellä mainitun direktiivitiedonannon 11 kohdan toisessa virkkeessä todetaan: "Vain jos yritys on luonut oikeudet ja varat itse, direktiivi sallii jäsenvaltioiden itse päättää, onko ne aktivoitava."

Tätä kannanottoa vastaavasti uuden direktiivin tasekaavoissa edellytetään yrityksen itsensä luomien aineettomien oikeuksien merkitsemistä erikseen "– – siltä osin kuin kansallinen lainsäädäntö sallii niiden aktivoinnin" (liitteen III vastaavaa-puolen kohta C.2.b ja liitteen IV kohta V.2.b).

Tiedonannon edellä mainitun 11 kohdan toisesta virkkeestä myös ilmenee, ettei aktivointivelvoite ulotu vastikkeetta saatuun aineettomaan omaisuuteen. Säännös on siten tahdonvaltainen: itse luotu tai vastikkeetta saatu aineeton omaisuus voidaan – kirjanpitovelvollisen niin halutessa – aktivoida ja kirjata kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina tulevana tilikautena.

Momenttia on selvytyden vuoksi täydennetty lisäyksellä siitä, että aktivointi edellyttää odotusta tulon tuottamisesta useampana tilikautena. Tämä vastaa edeltävää momenttia sekä 5 §:n 1 momenttia pitkävaikutteisen aineellisen omaisuuden aktivoinnista.

Juuri viitattuihin lainkohtiin verrattuna momentissa on asetettu aktivointimahdollisuuden hyödyntämisen lisäedellytykseksi "*varovaisuuden*" noudattaminen. Voimassaolevassa säännöksessä tätä on painotettu nimittämällä edellytystä "erityiseksi varovaisuudeksi". Käsitteillä ei kuitenkaan ole tunnistettavaa aineellista eroa, sillä kysymys on 3 luvun 3 §:n 1 momentin mukaisesta tilinpäätösperiaatteesta, jonka noudattamista korostetaan tässä momentissa mainitsemalla se erikseen.

Vaatus konkretisoituu kirjanpitovelvollisen näyttötaakkana: tulonodotukset on dokumentoitava realistisessa budjetissa tai muussa suunnittelulaskelmassa, kuten kirjanpitolautakunnan kannanotossa 1534/1999 esitetään. Jotta varovaisuuden vaatimus täytyisi, laskelman täytyy osoittaa, että vastaisten tulonodotusten nykyarvo ylittää selvästi aktivoitavan hankintamenon.

Varovaisuuden vaatiminen on direktiivin sallima edellytys, sillä kysymys on jäsenvaltio-optiosta ja varovaisuus on direktiivinkin mukainen tilinpäätösperiaate (6.1.c art.). Koska aktivointimahdollisuudesta saadaan päättää kansallisesti, kuuluvat myös aktivoinnin edellytykset jäsenvaltion päättäntövaltaan.

Edeltävän 1 momentin tavoin tätäkin momenttia on täydennetty selvennyksellä, jonka mukaan aktivoinnin edellytyksenä on, että menon arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena.

Pykälään ei sisälly voimassaolevan 2 momenttia vastaavia säännöksiä enimmäispoistoajasta. Tämä perustuu siihen, ettei direktiivissä ole aikaperusteisia rajoituksia: artiklan 12.11 ensimmäinen alakohta velvoittaa poistamaan aineettoman hyödykkeen hankintamenon sen "taloudellisen vaikutusajan kuluessa". Vastaavanlaista yleissäännöstä aineettoman omaisuuden hankintamenon kuluksi kirjaamisesta ei sisällynyt entiseen IV direktiiviin.

Nykyisessä 2 momentissa säädettyä 20 vuoden enimmäisaikaa ei voida pitää direktiivin sallimana kansallisena säännöksenä, sillä se rajoittaa kirjanpitovelvollisen mahdollisuuksia aineettomien oikeuksien tilinpäätöskäsittelyssä tavalla, joka on omiaan vaikeuttamaan direktiivin keskeisenä tavoitteena olevan oikean ja riittävän kuvan (4.3 art.) antamista. Artikla 12.11 ei ole jäsenvaltio-optio, joten kansallisesti ei voida asettaa direktiiviä ankarampia kulukirjaussäännöksiä aineettomille hyödykkeille esimerkiksi varovaisuusperiaatteeseen vedoten.

Voimassaoleva 3 momentti valtuuttaa antamaan ministeriöasetuksella tarkempia säännöksiä aineettoman omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta. Tällaista asetusta ei kuitenkaan ole annettu, joten sitä koskevaa valtuutussäännös ei ole tarpeellinen. Hyvää kirjanpitotapaa voidaan tarvittaessa ohjata kirjanpitolautakunnan toimesta 8 luvun 2 §:n 1 momentin valtuutus-säännöksen nojalla.

5 b §. *Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen.* Ennen vuoden 2004 lainmuutosta (laki 1304/2004) 6 luvun 18 § sisälsi erityissäännökset rahoitusleasingsopimuksen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä. Säännöksen kumoamista perusteltiin muun muassa sillä, että kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltaminen ja sitä myötä niiden mukainen rahoitusleasingsopimusten käsittely tulisivat lakiin lisättävän uuden 7 a luvun myötä yleisesti sallituksi. Tämän vuoksi pykälän säilyttämiselle ei voitu katsoa olevan erityistä perustetta. Niin ikään huomiota kiinnitettiin verolainsäädäntöön, joka ei tunne rahoitusleasingjärjestelyä (hallituksen esitys 126/2004 s. 25).

Vaikka 6 luvun 18 § kumottiin, rahoitusleasing-sopimuksista on säännöksiä muissa kirjanpito-normeissa. Esimerkiksi Finanssivalvonnan voimassaoleva määräys- ja ohjekokoelma 1/2013 rahoitussektorin kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sisältää vastaavanlaiset määräykset rahoitusleasingsopimuksista luottolaitosten konsernitilinpäätöksessä (dnro 9/01.00/2012, kohta 9.4).

Tilinpäätösdirektiivissä ei ole rahoitusleasingsopimuksesta erityissäännöksiä, mutta kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukainen rahoitusleasingkäsittely ei ole ristiriidassa direktiivin kanssa, sillä käsittely vastaa 3 luvun 3 §:n 1 momentissa tarkoitettua sisäلتöpainotteisuuden periaatetta. Tällä perusteella pykälään ehdotetaan säännöksiä rahoitusleasingsopimuksesta, jotka ulottavat IFRS-käsittelytavan myös erillistilinpäätökseen. Säännös on tahdonvaltainen,

joten kukin kirjanpitovelvollinen voi itse päättää sen soveltamisesta. Erillistilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen keskinäisen yhdenmukaisuuden vaatimuksesta (6 luku 2 § 1 momentti) seuraa, että rahoitusleasingsopimuksia IFRS:n mukaisesti erillistilinpäätöksessään käsittelevän kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa menettelyä myös mahdollisessa konsernitilinpäätöksessään.

Vaikkei verolainsäädäntö tunne IFRS:n mukaista menettelyä, se ei ole este menettelyn ulottamiselle erillistilinpäätöksen kirjanpidolliseen laatimiseen. Menettelyllä ei ole vaikutusta verotukseen, sillä rahoitusleasingsopimus voidaan eliminoida veroilmoituksessa. Verotuskäytännössä on jo käsitelty tiettyjä sale and lease back -vuokrausjärjestelyä rahoitusleasingsopimuksen tavoin, jolloin myynnistä tai ostosta ei ole syntynyt verotuksellista luovutustapahtumaa (esim. KHO 1990 T 2531).

Pykälä vastaa 6 luvun 18 §:n 1 momentin kumottua (laki 1304/2004) konsernisäännöstä siten täsmennettynä, että rahoitusleasingjärjestelyn käsittelyä ja sen edellytyksiä arvioitaessa on noudatettava kansainvälisiä IFRS-standardeja, jotka on EU:ssa hyväksytty IAS-asetuksella. Tarkoituksena on, että menettely on mahdollisimman yhdenmukainen 7 a luvussa tarkoitettujen IFRS-standardistoa kokonaisuudessaan noudattavien kirjanpitovelvollisten kanssa. Momenttiin on kuitenkin varattu mahdollisuus säätää tarvittaessa valtioneuvoston asetuksella poikkeuksia standardien soveltamisesta samoin kuin mahdollisista lisävaatimuksista. Tämä optio on samankaltainen kuin edellä 5 a ja 5 b §:ssä.

Momentti sisältää myös vaatimuksen yhdenmukaisesta menettelystä. Tämä tarkoittaa, ettei ole mahdollista soveltaa IFRS:n mukaista merkintätapaa vain osaan rahoitusleasingsopimuksista. Siten aikaisempina tilikausina tehtyjen rahoitusleasingjärjestelyjen kirjanpitokäsittely tulee pääsääntöisesti oikaista muuttunutta menettelytapaa vastaavaksi. Jäljempänä ehdotettavan siirtymäsäännöksen nojalla kirjanpitovelvollinen voi kuitenkin siirtyä uuteen käytäntöön myös siten, että vasta lainmuutoksen voimaantulon jälkeisiä tapahtumia käsitellään ehdotettujen säännösten mukaisella tavalla.

Mikäli kirjanpitovelvollinen soveltaa pykälän mahdollistamaa ”brutottamismenettelyä”, ei tilinpäätöksen liitetietojen vastuina tule toistamiseen esittää näiden sopimusten vastuutietoja, jottei tilinpäätös anna tältä osin virheellistä kuvaa.

5 c §. *Pääomallainan merkitseminen taseeseen.* Lukuun on lisätty uusi pykälä, joka mahdollistaa oman menettelynsä tiettyjen osakeyhtiölain ja osuuskuntalain mukaisten pääomallainojen tilinpäätökseen merkitsemisen osalta. On perusteltua lisätä kirjanpitolakiin IFRS-säännösten kanssa yhdenmukaisen mahdollisuus myös niiden kirjanpitovelvollisten ulottuville, jotka eivät IFRS-normistoa sellaisenaan noudata. Pykälä antaa mahdollisuuden merkitä pääomallain, joka on oman pääoman ehtoinen, omalle rivilleen luettavaksi taseen osoittamaan omaan pääomaan.

Pykälän mukaan sellainen pääomallaina, jota osakeyhtiö tai osuuskunta pitää ehdoiltaan oman pääoman luonteisena vastaavalla tavalla kuin mitä edellytetään IAS-asetuksella hyväksytyissä tilinpäätösstandardeissa omaan pääomaan luettavilta arvopapereilta, saadaan merkitä omaan pääomaa erilliseksi eräksi

Merkitseminen perustuu kirjanpitovelvollisen suorittamaan harkintaan. Lainainstrumentin keskeiset ehdot tulee tilinpäätöksen liitetietona ilmoittaa. Arvion tekemisestä vastaa kirjanpitovelvollinen.

Arvopaperin ehtojen aineellinen sisältö on asiassa ratkaiseva. Sen tulee aidosti, IFRS-säännösten tavoin, olla luonteeltaan oman pääoman ehtoinen arvopaperi, jotta se olisi taseen omaan pääomaan mahdollista merkitä. Sellaista arvopaperia, joka on selkeästi velkaa, ei voida säännöksen mukaan omaan pääomaan lukea, vaikka se olisi pääomalainaksi nimetty. Siten pelkkä nimeäminen ei ole ratkaisevaa.

Arvion siitä, onko kyseessä oman pääoman ehtoinen arvopaperi, tekee kirjanpitovelvollinen yritys. Se voi tarvittaessa hakea tulkintaan apua IFRS-normistosta. Säännös on tahdonvaltainen, ei siis pakottava, vaan optio yrityksille. IFRS-säännösten mukaisia elementtejä lainan oman pääoman ehtoisuudelle ovat käytännössä muun muassa olleet:

- lainan takaisinmaksun takasijaisuus;
- eräpäivätyttömyys; sekä
- lainalle maksettavan tuoton maksu on ollut mahdollista ainoastaan tilanteissa, joissa on kirjanpitovelvollisella on ollut olemassa myös mahdollisuus osingonmaksuun.

Käytännön edellytys lainan omaan pääomaan merkitsemiselle siten on, että edellä olevat ehdot toteutuvat taikka kirjanpitovelvollinen yritys voi muutoin säännöksen edellyttämän arvopaperin oman pääoman ehtoisuuden todentaa.

Sellaiset pääomalainat, joita ei merkitä taseen omaan pääomaan, merkitään vieraaseen pääomaan.

Rahoitusvälineen tilinpäätökseen merkitsemispaikalla ei ole tarkoitettu olevan vaikutuksia arvopaperin verokäsittelyyn.

8 §. *Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen.* Pykälän 1 momenttina on pysytetty aineettomia hyödykkeitä koskevan kansanvälisen tilinpäätösstandardin IAS 38 mukainen velvoite tutkimusmenojen kuluksi kirjaamiseen, sillä direktiivi ei salli niiden aktivointia taseeseen. Aktivointimahdollisuus direktiivissä koskee enää vain kehitysmenoja (12.11 art. toinen alakohta), kun taas aiempi IV direktiivi (37.1 art. ensimmäinen alakohta) ulotti saman mahdollisuuden myös tutkimusmenoihin. Suomessa ei kuitenkaan hyödynnetty tätä mahdollisuutta.

Direktiivi jättää tutkimusmenojen sisällön avoimeksi, kuten myös voimassaoleva kirjanpitolaiki ja -asetus. Nykylain esitöissä (Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportti I osa s. 86) luetellaan tutkimukseen tyypillisesti sisältyväksi toiminnaksi muun muassa uuden tiedon hankkiminen, tiedon soveltamiskohteiden etsiminen, tuote- ja prosessivaihtoehtojen etsiminen ja uusien ja paranneltujen tuote- ja prosessivaihtoehtojen hahmotteleminen. Tämä kuvausta voidaan käyttää momentin tulkinnassa.

Pykälän 2 momenttia on sanamuodollisesti täsmennetty 12.11 artiklan toisen alakohdan mukaiseksi, joka liittyy saman artiklan ensimmäiseen alakohtaan. Mainittuun artiklan säännökset kuuluvat:

- ensimmäinen alakohta: "Aineettomat hyödykkeet (engl. intangible assets) on poistettava aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa."
- toisen alakohdan ensimmäinen virke: "Poikkeustapauksissa (engl. in exceptional cases), joissa liikearvon ja kehittämismenojen vaikutusaikaa ei voida arvioida luotettavalla tavalla, kyseiset omaisuuserät poistetaan jäsenvaltion määräämän enimmäisajan puitteissa."

- toisen alakohdan toinen virke: "Enimmäisajan on oltava vähintään viisi vuotta ja enintään kymmenen vuotta."

- toisen alakohdan kolmas virke: "Tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitettävä selostus ajasta, jonka kuluessa liikearvo poistetaan."

Toisin kuin aiemmin, kehittämismenojen sääntely ei ole jäsenvaltio-optio. Entisen IV direktiivin 37.1 artiklassa tutkimus- ja kehitysmenoista viitattiin 34.1 artiklaan, jonka a-alakohta jätti kysymyksen aktivointimahdollisuuden sallimisesta kansalliselle lainsäätäjälle. Edellä esitetystä 12.11 artiklasta ilmenee, ettei tätä harkintavalttaa enää ole vaan aktivointi on sallittu suoraan direktiiviperusteisesti: kehittämismenot pitää poistaa vaikutusaikanaan, joten useampana tilikautena tuloa tuottavat kehitysmenot tulevat aktivoinnin kohteeksi.

Momenttiin sisältyvää enimmäisaikaa aktivoinnin kuluksi kirjaamisesta, joka siis koskee tilanteita, joissa taloudellista vaikutusaikaa ei ole voitu luotettavasti arvioida, on lyhennetty 20 vuodesta kymmeneen 12.11 artiklan toisen alakohdan toisen virkkeen mukaisesti. Lisäksi on poistettu vaatimus "erityisen" varovaisuuden noudattamisesta aktivoinnissa. Kansallisella lainsäätäjällä ei ole mahdollisuutta tällaisen edellytyksen asettamiselle, koska 12.11 artikla ei ole jäsenvaltio-optio. Edellytys ei enää ole tarpeen aineellisestikaan tarkoituksellisesti ylisuurten aktivointien ehkäisemiseksi, sillä osakeyhtiölain 13 luvun 5 §:ään ja osuuskuntalain 16 luvun 6 §:ään tehtävän täydennyksen myötä aktivointia vastaava määrä rajoittaa voitonjakoa. Vaikka tämä rajoitus on täysin kansallinen säännös, se ei ole direktiivin vastainen.

Ennen tämän lainmuutoksen voimaantuloa tilinpäätökseen merkittyjen aktivointien kuluksi kirjaamisessa noudatetaan kuitenkin aiempaa lakia, kuten 9 luvun 2 a §:n 1 momentin voimaantulosäännöksestä ilmenee.

Artiklassa ei edellytetä nimenomaisesti – toisin kuin liikearvosta (toisen alakohdan kolmannessa virkkeessä) – liitetietoa aktivoidun kehitysmenon kuluksi kirjaamisen ajasta. Toisaalta voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 4 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohdassa edellytetään kuitenkin tällaista liitetietoa. Ne voidaan kuitenkin pysyttää asetuksessa, vaikkei 12.11 artikla ole jäsenvaltio-optio, sillä liitetietovaatimus ei rajoita yritysten mahdollisuuksia hyödyntää artiklan sallimaa menettelyä. Kyse on siten sallitusta kansallisesta informaatiovaatimuksesta.

Direktiivissä ei määritellä kehitystoimintaa. Toisaalta voimassa olevan ministeriöasetuksen 2 §:n mukaan kehittämistoiminnalla tarkoitetaan tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltamista uusien tai aikaisempia olennaisesti parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien tai palvelujen suunnitteluun ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista. Kehittämistoimintaan luetaan muun muassa: ennen tuotannon aloittamista tai käyttöä tapahtuva prototyyppien ja mallien suunnittelu, rakentaminen ja testaus; uuteen teknologiaan perustuvien työkalujen, ohjainten, muottien ja matriisien suunnittelu; suuruusluokaltaan sellaisen koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja käyttö, jolla ei ole edellytyksiä taloudellisesti kannattavaan kaupalliseen tuotantoon, sekä valitun uuden tai entistä paremman raaka-aineen, laitteen, tuotteen, prosessin, järjestelmän tai palvelun suunnittelu, toteuttaminen ja testaus.

Ministeriöpäätöksen sisältö ei kuitenkaan enää vastaa sen perustana olevaa kansainvälistä IAS/IFRS-standardistoa, joten se kumotaan tällä säännösmuutoksella. Kumoaminen ei kuitenkaan ole omiaan johtamaan kehitysmenojen aktivoinnin voimakkaaseen lisääntymiseen tilinpäätöskäytännössä, sillä edellä käsitelty 3 momentti rajoittaa voitonjakomahdollisuuksia aktivointia vastaavalla määrällä. Lisäksi kirjanpitolautakunta voi antaa 8 luvun 1 §:n yleistoimi-

valtansa nojalla kannanottoja kehitysmenojen aktivoinnista 1 luvun 3 §:ssä tarkoitetun hyvän kirjanpitoavan ohjaamiseksi.

Kehittämismenojen käsittelyn tilinpäätöksessä tulee olla yhdenmukaista. Siten tosiasiallisia kehittämismenoja ei voida saada suotuisamman tilinpäätöskäsittelyn piiriin merkitsemällä ne esimerkiksi muiksi pitkävaikutteisiksi menoiksi. Tämä käy ilmi *2 momentin 4 virkkeestä*, jonka mukaan kehittämismenoja ei saada aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina.

Hyvän kirjanpitoavan mukaista on tukeutua kansainvälisiin IAS/IFRS-standardeihin silloin, kun ne eivät ole ristiriidassa lain nimenomaisten säännösten kanssa (lausunto 1767/2005). Jos tällaista ristiriitaa ei ole eikä lautakunta ole antanut tarkempaa ohjeistusta, voi yksittäinen kirjanpitovelvollinen noudattaa IAS 38 -standardia kehitysmenojensa tilinpäätöskäsittelyssä.

9 §. Liikearvon hankintamenon jaksottaminen. Pykälän muutokset perustuvat – samalla tavalla kuin 8 §:n 2 momentissa – 12.11 artiklaan, jonka asianomaiset säännökset kuuluvat:

- ensimmäinen alakohta: "Aineettomat hyödykkeet (engl. intangible assets) on poistettava aineettoman hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa."

- toisen alakohdan ensimmäinen virke: "Poikkeustapauksissa (engl. in exceptional cases), joissa liikearvon – – vaikutusaikaa ei voida arvioida luotettavalla tavalla, kyseiset omaisuuserät poistetaan jäsenvaltion määräämän enimmäisajan puitteissa."

- toisen alakohdan toinen virke: "Enimmäisajan on oltava vähintään viisi vuotta ja enintään kymmenen vuotta."

- toisen alakohdan kolmas virke: "Tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitettävä selostus ajasta, jonka kuluessa liikearvo poistetaan."

Näihin kohtiin perustuen voimassaolevan pykälän määräaika - joka siis koskee tilanteita, joissa taloudellista vaikutusaikaa ei ole voitu luotettavasti arvioida - lyhennetään 20 vuodesta kymmeneen. Niin ikään kirjoitusasu on pelkistetty kuten 8 §:n 2 momenttia kehittämismenoista.

Liikearvon (engl. goodwill) määritelmää ei sisälly direktiiviin eikä voimassa olevaan kirjanpitolakiin tai -asetukseen. Käsite on kuitenkin kirjanpitoikätyännössä vakiintunut siinä määrin, ettei legaalimääritelmälle ole tarvetta.

Pykälän tarkoittama liikearvo perustuu aina vastikkeelliseen hankintaan. Kirjanpitovelvollinen ei voi siten aikaansaada liikearvoa yrityksensä sisäisin toimin. Liikearvoa syntyy esimerkiksi silloin, kun kirjanpitovelvollinen ostaa toiselta yritykseltä tämän liiketoiminnan osaksi tai kokonaan. Liikearvo on "ylihintaa" eli se osa kauppahinnasta, joka ylittää ostetun nettovarallisuuden arvon, jolla puolestaan tarkoitetaan ostettuun liiketoimintaan kuuluvien koneiden ja muiden hyödykkeiden kirjanpitoarvon ja tähän liiketoimintaan kohdistuvien velkojen erotusta. Tämän "ylihinnan" maksamisen perustetaan oivat esimerkiksi liikepaikka tai asiakassuhteet taikka muut vastaavanlaiset immateriaaliset tuotannontekijät.

Niin ikään liikearvoa voi syntyä myös fuusiossa (kirjanpitolausannon lausunto 886/1986) tai yrityksen purkamisessa. Sitä vastoin se liikearvo, joka kertyy sisäisesti toiminnan kannattavuuden myötä, ei ole lainkohdan tarkoittamaa liikearvoa.

Ennen tämän lainmuutoksen voimaantuloa tilinpäätökseen aktivoidun liikearvon kuluksi kirjaamisessa noudatetaan aiempaa lakia, kuten jäljempänä ehdotetaan 9 luvun 2 a §:n 2 momentin voimaantulosäännökseksi.

Liikearvon poistoajasta on annettava 12.11 artiklan toisen alakohdan kolmannessa virkkeessä edellytetty liitetieto. Vastaava säännös on voimassaolevan kirjanpitoasetuksen 2 luvun 4 §:n 1 momentin 4 kohdassa, jota on täsmennetty artiklan mukaiseksi jäljempänä esitetyllä tavalla.

10 §. Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot. Pykälän perustana on 12.10 artiklan jäsenvaltio-optio, jonka mukaan "jos velan vuoksi takaisin maksettava määrä on suurempi kuin saatu määrä, jäsenvaltiot voivat sallia tai edellyttää, että erotus aktivoidaan. Se on merkittävä erikseen taseeseen tai liitetietoihin. Tämän erotuksen määrä on kirjattava kuluksi vuosittain kohtuullisen suuruisina erinä, ja sen on oltava kokonaisuudessaan poistettu viimeistään velan takaisinmaksun hetkellä."

Entisen IV direktiivin 41 artikla oli samansisältöinen, mutta se ei ollut jäsenvaltio-optio vaan velvoitti EU-maita sallimaan pääoma-alennuksen ja liikkeeseenlaskumenojen aktivoinnin. Tästä ei aiheudu tarvetta pykälän tarkistamiseen.

Voimassaolevan pykälän vaatimus "erityisestä" varovaisuudesta on kuitenkin pelkistetty viittaukseksi yleiseen varovaisuusperiaatteeseen kuten edellä 5 a §:n 2 momentissa vastikkeetta saatujen tai kirjanpitovelvollisen itsensä luomien aineettomien oikeuksien aktivoinnista. Käsitteet eivät eroa aineellisesti toisistaan, sillä kysymys on 3 luvun 3 §:n 1 momentin mukaisesta tilinpäätösperiaatteesta, jonka noudattamista korostetaan tässä momentissa mainitsemalla se erikseen. Varovaisuuden vaatimus korostaa kirjanpitovelvollisen näyttötaakkaa: odotukset on dokumentoitava realistisessa budjetissa tai muussa suunnittelulaskelmassa (kirjanpitolautakunnan lausunto 1534/1999) ja kirjausten on oltava etupainotteisia, kuten lautakuntakananotosta 1887/2012 ilmenee.

11 §. Muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen. Pykälän sanamuoto on yhdenmukaistettu kehitysmenoja koskevan 8 §:n 2 momentin ja liikearvoa koskevan 9 §:n muutosten kanssa.

Vaikkei säännöksellä ole välitöntä direktiiviperustaa, ilmenee EU-komission tulkitsevasta direktiivitiedonannosta (98/C 16/04, kohta 43), että aikaisemman IV direktiivin 15.2 artiklaan voitiin perustaa muun muassa ympäristömenojen aktivointi: "Kun ympäristömenoja syntyy tulevien ympäristövahinkojen estämisen tai lieventämisen tai luonnonvarojen säilyttämisen seurauksena, niitä voidaan pitää varoina, jos ne on direktiivin 15 artiklan 2 kohdan mukaisesti tarkoitettu käytettäväksi jatkuvasti yrityksen toiminnassa. Lisäksi yhden seuraavista ehdoista on täyttyvä:

Menoista ennakoidaan saatavan etua ympäristölle ja yrityksen tuotantovälineiden kapasiteetti kasvaa, käyttöikä pitenee ja turvallisuus tai tehokkuus lisääntyy.

Menot liittyvät yrityksen tulevasta toiminnasta todennäköisesti aiheutuvan ympäristön saastumisen estämiseen tai lieventämiseen."

Entisen IV direktiivin edellä mainittua 15.2 artiklaa vastaa nykyisen direktiivin 2.4 artikla, jonka mukaan pysyvinä varoina (engl. fixed assets) pidetään sellaisia eriä, jotka "– on tarkoitettu jatkuvasti käytettäväksi yrityksen toiminnassa". Puolestaan vuoden 1973 kirjanpitolain (655/1973) perustelujen mukaan nykyistä pykälää vastaavan 16 §:n 5 momentin tarkoituksena

oli sallia kiinteiden menojen aktivointi niille tilikausille, jolloin hyödykkeen tuloa tuottava vaikutus ei ole vielä alkanut (hallituksen esitys 120/1973).

Kirjanpitolautakunnan suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007 antaman yleisohjeen mukaan voimassa olevassa pykälässä tarkoitetaan muun muassa koulutusmenojen, mainonnan ja myynninedistämisen menojen sekä liiketilan vaihtamisesta tai toiminnan uudelleenorganisoinnista aiheutuvien menojen mahdollista aktivointia (kohta 2.9).

Niin ikään säännös koskee it-ohjelmiston hankintamenoa lukuun ottamatta lisenssin tai vastaavanoikeuden osuutta, joka kuuluu 5 §:n 1 momentin soveltamisalaan. Myös siinä tapauksessa, että kirjanpitovelvollinen itse tekee omaan käyttöönsä it-ohjelmiston, voidaan aktivoida siitä aiheutuneet menot, esimerkiksi henkilöstömenot ja alihankintana ostettu ohjelmointityö, jos ne täyttävät aktivointiedellytykset (kirjanpitolautakunnan lausunto 1604/2000). Lisäksi tähän säännökseen perustuvan aktivointimahdollisuuden on katsottu ulottuvan muun osakehuoneiston perusparannusmenoihin ja elokuvan valmistusmenoihin (lausunnot 1635/2000, 1662/2001 ja 1734/2004) sekä tilikauden aikana maksettuihin myyntiprovisioihin (lausunto 1887/2012).

Viimeksi mainitun lautakuntakannanoton mukaan myyntiprovisiot saatiin aktivoida muuna pitkävaikutteisena menona siltä osin kuin ne tuottavat tuloa tulevien tilikausien aikana. Jos tämä on epävarmaa, kirjataan myyntiprovisiot vuosikuluksi. Tilinpäätöstä laatiessaan kirjanpitovelvollisen on kokemuksesta arvioitava, miltä osin myyntiprovisiot tuottavat tuloa tulevina tilikausina, ja tehtävä tästä laskelma kirjanpidon tositteeksi. Myyntiprovisioiden tulontuottamiskykyä pitää seurata tilauskohtaisesti. Lähtökohtana lautakunta piti menettelyä, jossa provisiomenoja jaksotetaan niiden määräytymistilikaudelle ja enintään kahdelle sitä seuraavalle tilikaudelle.

Tällaisen aktivoinnin kohteena olevat pitkävaikutteiset menot merkitään luonteensa mukaisesti aineellisiin tai aineettomiin pysyviin vastaaviin. Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 6 §:n 1 momentin tasekaavassa asianomaiset nimikkeet ovat "Muut aineettomat hyödykkeet" ja "Muut aineelliset hyödykkeet."

Muina pitkävaikutteisina menoina ei kuitenkaan voida – esimerkiksi osingonjakorajoitteen välttämiseksi – aktivoida kehittämismenoja; ne kuuluvat 8 §:ssä kuvatun menettelyn piiriin.

Ennen tämän lainmuutoksen voimaantuloa tilinpäätökseen aktivoidun muun pitkävaikutteisen menon kuluksi kirjaamisessa noudatetaan aiempaa lakia, kuten 9 luvun 2 a §:n 2 momentin voimaantulosäännöksestä ilmenee.

12 §. *Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot.* Pykälän 1 momentti vastaa voimassaolevaa säännöstä. Selvyyden vuoksi "erityinen syy" on kuitenkin täsmennetty "verotusperusteiseksi syyksi".

Säännös pohjautuu 17.1.b artiklaan, joka velvoittaa suuryrityksen, keskikokoisyrittäjän ja yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön esittämään liitetiedon siitä, "– jos pysyviin tai lyhytaikaisiin varoihin tehdään arvontarkistuksia ainoastaan verotuksellisista syistä, tällaisten arvontarkistusten määrä –". Aiemman IV direktiivin 35.1.d artiklassa (käyttöomaisuus) ja 39.1.e artiklassa (vaihto-omaisuus) oli vastaavat säännökset.

Pykälän 2 momentin poikkeussäännös suunnitelmapoistojen tekemisistä koskee osaa sellaisista kirjanpitovelvollisista, jotka ovat direktiiviin soveltamisalan ulkopuolella. Direktiivin tarkoittamiin kirjanpitovelvollisiin kuuluvat 1.a ja 1.b artiklan sekä niissä viitattujen I ja II liittei-

den perusteella vain osakeyhtiöt sekä sellaiset henkilöyhtiöt, joiden kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä.

Säännöksen soveltamisalaa on kuitenkin supistettu voimassaolevaan momenttiin verrattuna: poikkeus poistojen suunnitelmanmukaisuudesta ei enää ulotu yhdistyksiin eikä säätiöihin. Ei ole perustetta poissulkea niitä suunnitelmallisuusveloitteen ulkopuolelle. Yhdistyksillä ja säätiöillä on mahdollisuus harjoittaa liiketoimintaa osakeyhtiöiden ja osuuskuntien tavoin, vaikka käytännössä tällainen toiminta on niillä yleensä pienimuotoista.

Toisaalta poikkeus koskee 1 luvun 1 a §:n 1 ja 2 momentin tarkoittamia luonnollisia henkilöitä silloin, kun he laativat taseen, jotta he voivat perustaa poistonsa suoraan verotussäännöksiin, sekä kirjanpitovelvollisia, joiden toiminta perustuu kiinteistön hallintaan.

Kirjanpitolautakunta on kannanotoissaan täsmentänyt momenttiin sisältyvää "kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan"-käsitettä. Lausuntojen 1712/2003 ja 1830/2008 mukaan keskinäinen kiinteistöyhtiö, joka kuuluu asunto-osakeyhtiölain soveltamisalaa, voi soveltaa poikkeussäännöstä, mutta vastaavaa mahdollisuutta ei ole keskinäisen kiinteistöyhtiön tavoin toimivalla osakeyhtiöllä, vaikka sen tarkoituksena ei olisi voiton tuottaminen eikä se saisi jakaa osinkoa. Lautakunta on sittemmin lausunnossaan 1847/2010 ulottanut tämän momentin mukaisen poikkeusmahdollisuuden myös osakeyhtiölain alaiseen keskinäiseen kiinteistöyhtiöön, joka siten sai poistaa pysyvien vastaavien hankintamenon ja muut pitkävaikutteiset menot niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.

Poikkeusta suunnitelmapoistoista voidaan soveltaa kuitenkin vain sellaisessa yhtiössä tai yhteisössä, jonka osake tai osuus oikeuttaa omistajansa yksinomaisesti hallinnoimaan yhtiöjärjestyksessä tai muissa yhteisön säännöissä erikseen määrättyä asumis- tai muuhun käyttöön tarkoitettua tilaa yhteisölle kuuluvasta kiinteistöstä (lautakunnan yleisohje 12.4.2005 antama yleisohje asunto-osakeyhtiöistä, kohta 3.3). Käsitteen tulkinta on näin vakiintunut lautakuntakannanottojen myötä, joten ei ole tarpeen muuttaa momentin sanamuotoa tältä osin.

Kirjanpitolautakunta on myös täsmentänyt, miten muuten kuin ennalta laadittua suunnitelmaa noudattava poistaminen tulee käytännössä toteuttaa. Lausunnon 1805/2007 mukaan "hyödykkeet on aina poistettava vaikutusaikanaan, jolla tarkoitetaan käytännössä enintään hyödykkeen teknistaloudellista käyttöaikaa. Vaatimus pitää sisällään pysyvien vastaavien yliarvostuksen kiellon: jos hyödykkeen tosiasiallisen arvon havaitaan jääneen poistamatta olevaa hankintamenoa alemmalle tasolle, on vähennettävä riittävän suuruinen poisto tai poikkeustilanteessa tehtävä arvonalennuskirjaus. Myös 5 luvun pakottavia säännöksiä enimmäispoistoajoista on noudatettava silloinkin, kun poistosuunnitelmaa ei laadita."

"Jos pysyviin vastaaviin kuuluvaan hyödyke tulee lain mukaan aktivoida, sitä ei voi kirjata kokonaisuudessaan kuluksi välittömästi, jos aktivointiedellytykset ovat edelleen voimassa. Tästä pääsäännöstä voidaan poiketa lyhyen taloudellisen pitoajan hyödykkeiden hankintamennon kirjaamiseksi vuosikuluksi olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteita noudattaen."

Lisäksi lautakunta suositteli viimeksi mainitussa lausunnossaan, että myös poistosuunnitelman laatimisesta vapautetut kirjanpitovelvolliset noudattavat poistojen vähentämisessä kuitenkin jatkuvuutta ja johdonmukaisuutta. Momentin uusi toinen ja kolmas virke perustuvat näihin lautakuntakannanottoihin.

13 §. Arvonlennus. Pykälän perustana on 12.6.b artikla, jonka mukaan "riippumatta siitä, onko pysyvien varojen (engl. fixed assets) taloudellinen käyttöikä rajoitettu vai ei, niihin on tehtävä arvontarkistukset siten, että ne arvostetaan alempaan niillä tilinpäätöspäivänä olevaan ar-

voon, jos on odotettavissa, että niiden arvo on pysyvästi alentunut" (engl. if it is expected that the reduction in their value will be permanent). Samasanainen säännös oli IV direktiivin 33.1.c.aa artiklassa. Pykälän sanamuotoa on täsmennetty selventämään sitä, että arvonalennuksen pysyvyyttä arvioidaan sen mukaan, onko se odotettavissa olevaa. Siten kysymys ei ole absoluuttisen varmasti peruuntumattomasta arvonalentumisesta, mutta kuitenkin todennäköisistä ilmeisemmästä pysyvyydestä.

Pykälästä ilmenee myös 12.6.c artiklan edellyttämä arvonalennuksen tulosvaikutteisuus: "– – 12.6.b artiklassa tarkoitetut arvontarkistukset on kirjattava kuluiksi tuloslaskelmassa ja, jollei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan, ne on ilmoitettava erikseen tilinpäätöksen liitetiedoissa." Vastaava velvoite sisältyi myös IV direktiivin 33.1.c.cc artiklaan.

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

Pykälässä käytetään arvonalennuksen tarpeellisuuden arvioimiseksi käsitettä "todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo". Jos hyödyke osallistuu kirjanpitovelvollisen suoritustuotantoon, sen arvo määritetään suhteessa tämän toiminnan tulonodotuksiin. Tarkastelussa on perusteltua ottaa huomioon tulevaisuudessa kertyvien tulojen nykyarvo, jos hyödykkeen tuottamat tulot jakautuvat pitkälle aikavälille. Jos taas pitkävaikutteinen erä on sijoitus, siihen liittyviä tulonodotuksia vastaa parhaiten todennäköinen luovutushinta (hallituksen esitys 173/1997).

Kirjanpitolautakunnan kannanottojen mukaan olennaisetkin muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tulee ottaa huomioon ensisijaisesti poistosuunnitelmaa muuttamalla. Vain silloin, kun muutos on yllättävä eli ennakoimaton, on se peruste arvonalennukselle (lausunto 1795/2007). Mainitun lausunnon tarkoittamassa tapauksessa vesiosuuskunnan putkiverkko oli käynyt täysin hyödyttömäksi kunnallisen verkon myötä. Sama kanta on toistettu lausunnossa 1810/2008. Lautakunnan yleisohjeessa 16.10.2007 suunnitelman mukaisista poistoista annetaan myös muita esimerkkejä seikoista, jotka saattavat todentaa arvonalentumisen (kohta 6.2).

Artiklan 12.6.d mukaan "– – 12.6.b artiklassa tarkoitettua arvostamista alempaan arvoon ei saa jatkaa, jos tällaisten arvontarkistusten edellytyksiä ei enää ole (engl. if the reasons – – have ceased to apply); tätä säännöstä ei sovelleta liikearvoon tehtäviin arvontarkistuksiin." Vastaava velvoite oli – liikearvoa koskevaa poikkeusta lukuun ottamatta – myös IV direktiivin 33.1.c.dd artiklassa. Tätä koskeva säännös sisältyy jäljempänä 16 §:ään, joka koskee yleisesti kulukirjausten palauttamista.

Hyvän kirjanpitotavan mukaista on hakea ohjausta kansainvälisistä IAS/IFRS-tilinpäätösstandardeista silloin, kun laki vaikenee asianomaisesta kysymyksestä eikä kirjanpitolautakunta ole antanut ohjausta asiassa (lausunto 1767/2005). Mahdollista arvonalentumista koskevassa punninnassaan kirjanpitovelvollinen voi siten tukeutua asiaa koskevaan kansainväliseen IAS 36 -tilinpäätösstandardiin silloin, kun standardin soveltaminen ei johda tämän lain vastaiseen tulemaan.

14 §. Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus. Voimassaolevan säännöksen kanssa samansisältöinen pykälä perustuu 6.5 ja 12 artiklaan. Ensiksi mainittu artikla on jäsenvaltio-optio: "Jäsenvaltiot voivat – – sallia tai vaatia, että kaikki sellaiset ennakoitavissa olevat velat (engl. foreseeable liabilities) ja mahdolliset tappiot (engl. potential losses), jotka liittyvät kyseiseen tai sitä edeltäneeseen tilivuoteen, otetaan huomioon, vaikka tällaiset velat ja tappiot

tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana. Vastaava säännös oli myös IV direktiivin 31.1a artiklassa.

Edellä mainittu 12.12 artikla sisältää puolestaan säännökset pakollisen varauksen tekemisestä vastuiden varalta. Artiklan ensimmäinen alakohta kuuluu: "Varausten on oltava sellaisia luonteeltaan selvästi määriteltyjä velkoja (engl. liabilities the nature of which is clearly defined) varten, jotka ovat tilinpäätöspäivänä joko todennäköisiä tai varmoja (engl. either likely to be incurred or certain to be incurred), mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma (but uncertain as to their amount or as to the date on which they will arise).

Tämän alakohdan suomenkielisessä versiossa on käännösvirhe: Kuten englanninkielisestä tekstistä ilmenee, viimeisen sivulauseessa määrän ja ajankohdan epävarmuus ovat toisilleen vaihtoehtoisia perusteita ("or"); toisin sanoen niiden molemman toteutumista ei edellytetä samanaikaisesti. Vastaava virhe oli myös aiemman IV direktiivin 20.1 artiklassa. Voimassaoleva momentti on perustettu englanninkieliseen artiklaan, joten siinä ei ole suomenkielisen käännöksen virhettä.

Pykälän 1 momentin kriteerit perustuvat edellä mainittuihin artikloihin. Momentin sanamuotoa on selvennetty siten, että johdantolauseessa vastaisuudessa aiheutuvien menojen ja menetysten vähentäminen tehdään tuloslaskelmassa eikä "tuottoja" vastaan, kuten voimassaolevassa momentissa.

Pykälän 3 momentti perustuu edellä 1 momentin yhteydessä käsitellyn 12.12 artiklan ensimmäiseen alakohtaan, joka on yhdenmukainen entisen IV direktiivin 20.1 artiklan kanssa. Viimeksi mainittua artiklaa selvennetään EU-komission tulkitsevassa direktiivitiedonannossa (98/C 16/04, kohta 18):

- "Direktiivin 20.1 artiklan mukaiset varaukset on tarkoitettu todennäköisiä tappioita (selvitettävänä olevista liiketapahtumista syntyviä) ja todennäköisiä velkoja varten."

- "Näiden varausten perusoletuksena on suhde kolmanteen osapuoleen (esimerkiksi hankinta- tai palvelusopimus, oikeudenkäynti jne.)."

- "Nämä edellytykset täyttävät varaukset on tehtävä tilikaudelle syntyvästä voitosta tai tappiosta riippumatta 31.1.c.bb artiklan yleisperiaatetta kyseiseen tai sitä edeltävään tilikauteen liittyvien vastuiden huomioonottamisesta noudattaen."

Momentin sanamuotoa on muutettu tarkoituksessa selventää taseeseen merkitsemistä. Kuten voimassaolevassa säännöksessä, tilikaudella vähennetty vastainen meno tai menetys esitetään taseessa pakollisena varauksena silloin, kun sen täsmällistä määrää tai toteutumisaikaa ei tiedetä. Tätä merkitsemisohjetta on täydennetty säännöksellä siitä, että muussa tapauksessa - jolloin sekä määrä että toteutumisaika tiedetään, merkitään taseessa tehdään velkaeraan, joka kuvaa asianomaisen menon tai menetyksen luonnetta, tai toissijaisesti siirtovelkoihin.

Artiklan 12.12 toinen alakohta sisältää jäsenvaltio-option pakollisten varausten ulottamisesta myös vastaisiin menoihin: "Jäsenvaltiot voivat myös sallia varaukset sellaisia luonteeltaan selvästi määriteltyjä kuluja (engl. expenses) varten, jotka ovat tilinpäätöspäivänä joko todennäköisiä tai varmoja, mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma."

Suomenkielisessä versiossa on sama käännösvirhe kuin artiklan ensimmäisessä alakohdassa, jota käsitellään edellä 1 momentin perusteluissa. Epävarmuuden ei siten ole tarpeen koskea

määrää ja syntymiseen ajankohtaa yhdessä vaan riittää, että niistä toinen on tällainen. Aiemman IV direktiivin 20.2 artikla oli samansisältöinen.

EU-komission tiedonannossa ohjataan tämän artiklan soveltamista seuraavasti (98/C 16/04, kohta 19):

- "Varauksia – – ei ole – – tarkoitettu tappioita ja velkoja vaan menoja varten."
- "Vaikka edellytys suhteesta kolmanteen osapuoleen puuttuu, tällaisen varauksen tekeminen antaa yrityksille mahdollisuuden laskea tilikauden voitto tai tappio tarkemmin."
- "Näillä varauksilla voidaan esimerkiksi tasoittaa merkittäviä ja usealle vuodelle toistuvasti ajoittuvia huolto- ja ylläpitokustannuksia sekä isoja korjaustöitä."

Tiedonannosta käy välillisesti ilmi, että rajanveto vuosikulun ja 12.2 artiklan toisen alakohdan mukaisen kirjanpitovelvollisen omaan harkintaan – ilman velvoitetta ulkopuolista kohtaan – perustuvan varautumisen välille on vaikeata, jollei mahdotonta, tehdä objektiivisesti. Tämän vuoksi alakohdasta ei saateta Suomessa voimaan. Tällaisessa säännöksessä olisi riskinä, että se ohjaisi ensisijaisesti tuloksenjärjestelyyn, mikä vaarantaisi tilinpäätöksen tavoitteena olevan oikean ja riittävän kuvan antamisen.

Artiklan 12.12 kolmannen alakohdan ensimmäinen virke koskee varauksen määrää: "Tilinpäätöspäivänä varauksen on vastattava parasta arviota todennäköisistä kuluista (engl. the best estimate of the expenses likely to be incurred) tai, jos on kyse velasta, määrää joka tarvitaan velan suorittamiseen" (engl. the amount required to meet that liability).

Aiemman IV direktiivin 42 artiklan ensimmäinen alakohta poikkesi edellä sanotusta. Siinä määrättiin, että "varaukset eivät saa olla suurempia kuin on tarpeen." Siten varaus saatiin tehdä todennäköistä määräänsä pienempänäkin. Vastaavasti 3 *momentissa* säädetään, että pakollinen varaus tehdään enintään menon tai menetyksen todennäköisen määrän suuruisena. Tämä on kuitenkin uuden direktiivin edellä mainitun 12.12 artiklan kolmannen alakohdan ensimmäisen virkkeen – jossa edellytetään juuri todennäköiseen määrään merkitsemistä alitusta sallimatta – vastaista, joten momentti on muutettu tämän artiklan mukaiseksi.

Artiklan 12.12 kolmannen alakohdan toinen virke kieltää käyttämästä pakollista varausta arvonalennuskeinona: "Varauksia ei saa käyttää omaisuuserien arvon oikaisemiseen" (engl. shall not be used to adjust the values of assets). Samaa tarkoittava säännös oli IV direktiivin 20.3 artiklassa: "Varauksia ei saa merkitä suoraan vastaaviin merkittyjen erien arvovähennyksekseen."

15 §. Verotusperusteinen varaus. Pykälä vastaa sisällöltään voimassaolevaa säännöstä, joka perustuu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 54 §:ään, jossa edellytetään verotuksessa hyväksyttävältä varaukselta, että se on tehty myös kirjanpidossa. Selvytyden vuoksi sanamuotoa on täydennetty rajauksella, josta ilmenee, että pykälän tarkoittaman varauksen tekeminen edellyttää sen perustumista verotukseen. Sama muutos on tehty myös pykälän otsikkoon.

Kirjanpitolautakunta selvensi pykälän tarkoitusta lausunnossaan 1659/2001 todeten, että mitään yhteisömuotoa ei ole kirjanpitolaissa asetettu vapaaehtoisten varausten muodostamisen suhteen erityisasemaan. Yleishyödyllisetkin yhteisöt voivat tehdä kirjanpidossaan vapaaehtoisia varauksia 15 §:n nojalla edellyttäen, että saavat niistä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 54 §:n perusteella verotuksellista hyötyä. Useimpien yleishyödyllisten yhteisöjen osal-

ta tämä ehto ei kuitenkaan täyty, koska niillä ei ole verotettavaa elinkeinotulota. Mainitut yhteisöt ovat saamastaan elinkeinotulosta pääsääntöisesti verovelvollisia, mutta tuloverolain (1535/1992) 23 §:ssä tehdyt rajaukset sulkevat elinkeinotulon ulkopuolelle suuren osan tällaisille yhteisöille tavanomaisesta varainhankinnasta.

Lisäksi lausunnossa 1692/2001 ohjataan säännöksen tulkintaa lain 846/1986 mukaiseen asuintalovaraukseen nähden. Lautakunta toteaa, että asuintalovaraus on 15 §:ssä tarkoitettu vapaaehtoinen varaus, jonka muodostaminen edellyttää aina verotukseen perustuvaa syytä ja sen muodostamisella tulee olla tosiasiallista vaikutusta kirjanpitovelvollisen verottavan tulon määräytymiseen. Yleishyödyllisellä yhteisöllä asuintalovarauksen muodostaminen edellyttää siten, että sillä on myös veronalaiseksi tuloksi luettavia tuottoja, joiden yhteismäärä asettaa kirjanpitolakiin perustuvan rajoitteen asuintalovarauksen enimmäismäärälle. Asuinkiinteistöjen toistuva korjaustarve tulee ensisijaisesti ottaa huomioon rakennusten poistosuunnitelmassa.

Direktiivin III ja IV liitteen tasekaavat eivät sisällä erityistä ryhmää verotukseen perustuville varauksille, mutta pykälä on 9.2 artiklan toisen virkkeen jäsenvaltio-option sallima kansallinen säännös uuden, direktiivin kaavoihin sisällyttämättömän erän lisäämisestä. Mainittu toinen virke kuuluu: "Jäsenvaltioiden on sallittava erien jaottelu – – yksityiskohtaisemminkin noudattaen kuitenkin määrättyjä kaavoja."

Lisäksi 9.2 artiklan kolmannen virkkeen mukaan "jäsenvaltioiden on sallittava välisummien ja uusien erien lisääminen, jos tällaiset uudet erät eivät sisällöltään kuulu mihinkään määrättyissä kaavoissa mainituista eristä."

Toisaalta 9.2. artiklan neljäs virke oikeuttaa jäsenvaltion vaatimaan tällaista tarkempaa erittelyä niin tase- kuin tuloslaskelmakaavassa: "Jäsenvaltiot voivat vaatia tällaisen yksityiskohtaisemman jaottelun noudattamista tai tällaisten välisummien tai uusien erien lisäämistä." Vastaavat säännökset sisältyivät myös IV direktiivin 4.1 artiklaan sillä erolla, ettei se koskenut välisummien lisäämistä.

Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 9 §:ksi on otettu direktiivin edellä mainitun 9.2 artiklan toisen ja neljännen virkkeen nojalla säännös, jonka mukaan "tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi."

Tätä säännöstä täydennetään vielä uudella 9 a §:llä 9.2 artiklan kolmannen virkkeen voimaansaattamiseksi. Sitä ei kuitenkaan ole tarpeen säätää velvoittavaksi 9.2 artiklan neljännen virkkeen sallimalla tavalla. Siten kirjanpitovelvollisen omaan harkintaan jää, lisätäänkö tuloslaskelmaan tai taseeseen sellaisia eräiä tai välisummia, jotka eivät sisälly kaavoihin.

16 §. Kulukirjauksen oikaisu. Pykälän ensimmäinen virke vastaa sisällöltään voimassaolevaa säännöstä. Direktiiviperustana on 12.6.d artikla, jonka mukaan "– – 12.6.a ja 12.6.b artiklassa tarkoitettua arvostamista alempaan arvoon ei saa jatkaa, jos tällaisten arvontarkistusten edellytyksiä ei enää ole (engl. if the reasons – – have ceased to apply); tätä säännöstä ei sovelleta liikearvoon tehtäviin arvontarkistuksiin." Viitattu 12.6.a artikla tarkoittaa pitkäaikaiseen rahoitusomaisuuteen tehtyjä arvontarkistuksia ja 12.6.b artikla vastaavia tarkistuksia pysyviin varoihin. Vastaava säännös – liikearvoa koskevaa poikkeusta lukuunottamatta – oli myös aiemman IV direktiivin 33.1.c.dd artiklassa.

Samanlainen oikaisuvelvoite koskee 12.7 artiklan toisen alakohdan nojalla lyhytaikaisia varoja (engl. current assets): "Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua arvostamista alempaan arvoon

ei saa jatkaa, jos tällaisten arvontarkistusten edellytyksiä ei enää ole." Tämä kielto oli myös IV direktiivin 39.1.d artiklassa.

Pykälän ensimmäisen virkkeen sanamuotoa on selvennetty lisäyksellä, jonka mukaan oikaisut kohdentuvat nimenomaan päättynyttä tilikautta edeltäneillä tilikausilla tehtyihin kulukirjauksiin. Niin ikään virkkeestä on poistettu tarpeettomana rajaus siitä, että kulukirjauksen aiheettomuuden tulee ilmetä viimeistään tilinpäätöksen päättymispäivänä. On perusteltua, että aiheettomuus otetaan huomioon päättymispäivänä jälkeenkin, kunhan se ilmenee ennen tilinpäätöksen valmistumista.

Pykälän ensimmäisen virkkeen mukainen oikaisuvelvoite tarkoittaa käytännössä, että aiheettomaksi käynyt arvonalennus palautetaan tuloslaskelmaan. Oikaisut merkitään pääsääntöisesti siihen tuloslaskelman ryhmään, johon niitä vastaava kulukirjaus on aikaisemmin merkitty. Vaihto-omaisuuden arvonalennuksen palautus esitetään kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 §:n 1 momentin mukaisessa menolajikohtaisessa tuloslaskelmassa osana varaston muutosta (hallituksen esitys 173/1997).

Toisin kuin 12.6.c artiklassa säädetään pysyviin varoihin tehtävien arvontarkistuksien osalta, ei 12.7 artiklan ensimmäinen kohta edellytetä erillistä tuloslaskelma- tai liitetietoa lyhytaikaisen varojen arvontarkistuksista.

Tuloksen kannalta merkittävistä kulukirjausten oikaisuista voi kuitenkin tulla annettavaksi liitetieto 16.1.f artiklan nojalla: "Kaikkien yritysten on – esitettävä – liitetiedoissa – kooltaan tai esiintymistiheydeltään poikkeuksellisten yksittäisten tuotto- tai kuluerien määrä ja luonne." Tätä vastaavasti on täsmennetty kirjanpitoasetuksen 2 luvun 3 §:n 1 momentin 2 kohtaa.

Uutena *toisena virkkeenä* pykälässä on edellä mainitun 12.6.d artiklan toisen virkkeen mukainen kielto oikaista liikearvoon tehtyä arvontarkistusta.

17 §. Arvonkorotus. Pykälä 1 momentti vastaa voimassaolevan säännöksen ensimmäistä virkettä siten muutettuna, että korostus "erityisestä" varovaisuudesta on poistettu, koska korostuksella ei ole omaa sisältöä. Momentin perustana on 7.1 artiklan ensimmäinen virke jäsenvaltio-optiosta, joka mahdollistaa poikkeamisen hankintahinta- ja tuotantomenoperiaatteesta pysyvien varojen arvostamisessa: "Poiketen siitä, mitä 6.1.i artiklassa säädetään hankintamenoperusteisesta arvostamisesta, jäsenvaltiot voivat sallia tai vaatia, että kaikki yritykset tai mitkä tahansa yritysluokat arvostavat pysyvät varat uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon." Vastaavanlainen jäsenvaltio-optio oli entisen IV direktiivin 33.1.a artiklassa.

Mainitun 7.1 artiklan toisessa virkkeessä puolestaan edellytetään, että jäsenvaltio-optiota hyödynnettäessä annetaan "– säännökset myös arvostamisen sisällöstä, rajoista ja soveltamissäännöistä. Tämän virkkeen nojalla 1 momentissa rajataan uudelleenarvostusmahdollisuus yhtäältä maa- ja vesialueisiin – joista ei tehdä poistoja – ja toisaalta muihin kuin 2a §:n mukaisina rahoitusvälineinä käypiin arvoihinsa merkittyihin arvopapereihin.

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1774/2006 painottanut, että momentin luettelo omaisuuseristä, joihin voidaan tehdä tilinpäätöksessä arvonkorotus, on tyhjentävä. Siten esimerkiksi pysyviin vastaaviin aktivoidut taideteokset eivät kuulu säännöksen soveltamisalaan, vaikka taideteoksilla on momentissa lueteltujen arvonkorotukseen oikeuttavien omaisuuserien tavoin tyypillistä lähtökohtaisesti rajoittamaton taloudellinen vaikutusaika.

Artiklassa tarkoitettuna "rajana" tai "soveltamissääntönä" momentissa edellytetään, että todennäköinen luovutushinta on olennaisesti ja pysyvästi alkuperäistä luovutushintaa suurempi.

Pykälän 2 *momentti* vastaa voimassaolevaa säännöstä. Uusi 3 *momentin ensimmäinen virke* – joka on samasanainen voimassaolevan pykälän toisen virkkeen kanssa – arvonorotusrahosta perustuu 7.2 artiklan ensimmäiseen alakohtaan: "– – hankintahintaan tai tuotannon menoihin perustuvan arvostuksen ja uudelleenarvostukseen perustuvan arvostuksen välinen erotus on lisättävä taseeseen omaan pääomaan sen erään 'uudelleenarvostusraho'".

Arvonorotusraho – samoin kuin edellä 5a §:ssä tarkoitettu käyvän arvon raho – on niin osakeyhtiössä kuin osuuskunnassa sidottu raho, jota ei voida jakaa omistajille edes velkojien suostumuksella. Rahastosta ei saa myöskään käyttää osakepääoman korottamiseen (osakeyhtiölaki (624/2006) 8 luku 1 § 1 momentti, 11 luku 1 § 2 kohta ja 13 luku 5 §; osuuskuntalaki (421/2013) 8 luku 1 § 1 momentti, 11 luku 1 § 2 kohta ja 16 luku 6 §). Momentin *toisessa virkkeessä* on viittaus näihin säännöksiin, jotka kattavat seuraavat kohdat direktiivistä:

- Artikla 7.2 kolmas alakohta kolmas virke: "Uudelleenarvostusraho ei saa jakaa välittömästi eikä välillisesti, ellei jaettava määrä vastaa tosiasiallisesti toteutuneita luovutusvoittoja."

- Artikla 7.2 toinen alakohta: "Uudelleenarvostusraho voidaan käyttää milloin tahansa kokonaan tai osittain pääoman korottamiseen."

- Artikla 7.2 kolmas alakohta toinen virke: "Jäsenvaltiot voivat antaa uudelleenarvostusrahoon käyttöä koskevia sääntöjä, jos siirtoja uudelleenarvostusrahosta tuloslaskelmaan saadaan tehdä vain siltä osin kuin siirretyt määrät on kirjattu kuluiksi tuloslaskelmassa tai ne vastaavat tosiasiallisesti toteutuneita luovutusvoittoja."

Uudella 4 *momentilla* – jonka alkuosa on samasanainen voimassaolevan 1 momentin kolmannessa virkkeen kanssa – arvonorotuksen peruuttamisesta ei ole välitöntä vastinetta direktiivissä, mutta se on yhdenmukainen 7.2 artiklan kolmannen alakohdan ensimmäisen virkkeen kanssa: "Uudelleenarvostusraho on alennettava, jos kyseiseen rahastoon siirrettyjä määriä ei enää tarvita uudelleenarvostusperusteen soveltamiseen." Aiemman IV direktiivin 33.2.c artiklassa oli samansisältöinen velvoite.

Edellä esitettyä vastaavasti momenttia on täydennetty arvonorotusrahojen alentamista koskevalla säännöksellä.

Täkalaisen tilinpäätöskäytännön ohjaamiseksi ei ole nähty tarvetta saattaa voimaan 7.3 artiklan toista virkettä, joka kuuluu: "Jäsenvaltiot voivat kuitenkin 9 ja 13 artiklasta poiketen sallia tai vaatia, että ainoastaan se arvontarkistusten määrä, joka syntyy arvostamisesta hankintahintaan tai tuotannon menoihin, ilmoitetaan liitteissä V ja VI vahvistettujen kaavojen asianomaisten erien kohdalla ja että erotus, joka syntyy tämän artiklan mukaisesta uudelleenarvostamisesta, ilmoitetaan kaavoissa erikseen."

18 §. Laskennalliset verovelat ja -saamiset. Pykälä vastaa voimassaolevaa säännöstä tarkistettuna sanamuodoltaan siten, että edellytettynä varovaisuuteen ei enää liity "erityisyyden" korostusta, koska tämä korostus on vailla itsenäistä sisältöä.

Pykälällä ei ole välitöntä direktiiviperustaa, mutta 17.1.f artiklassa edellytetään suurilta ja keskisuurilta yrityksiltä sekä yleisen edun kannalta merkittäviltä yrityksiltä liitetietoa "– – jos taseeseen on laskennallisten verojen osalta kirjattu varaus, kyseiseen taseeseen merkittävät laskennalliset verot tilivuoden lopussa ja taseeseen merkityn määrän muutokset tilivuoden aika-

na." Direktiivi antaa näin mahdollisuuden laskennallisten verojen huomioimiseen tuloslaskelmassa ja taseessa, joten voimassaolevaa pykälää on pidettävä direktiivin sallimana säännöksenä.

Toisaalta 9.2 artiklan neljäs virke oikeuttaa jäsenvaltion vaatimaan tarkempaa erittelyä niin tase- kuin tuloslaskelmakaavassa: "Jäsenvaltiot voivat vaatia – – yksityiskohtaisemman jaotteen noudattamista tai – – uusien erien lisäämistä." Tätä koskeva säännös on otettu kirjanpitoasetuksen 1 luvun uudeksi 9 a §:ksi, jota käsitellään edellä tämän luvun 15 §:n yhteydessä.

Vastaavat säännökset sisältyivät myös IV direktiivin 4.1 artiklaan. Lisäksi 43.1.11 artikla edellytti liitetietona ilmoitettavaksi "tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta kirjattujen verojen ja näiltä kausilta määrättävien verojen erotus, jos sillä on merkitystä myöhemmän verotuksen kannalta. Tämä määrä voidaan ilmoittaa myös taseessa yhteismääräisenä asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä."

Pykälän sanamuotoa on pelkistetty siten, että vaatimus "erityisestä" varovaisuudesta on muutettu viittaukseksi yleiseen varovaisuusperiaatteeseen samoin perustein kuin mitä esitetään edellä tämän luvun 5 a §:n 2 momentin yhteydessä.

Kirjanpitolautakunta on 12.9.2006 antanut tarkemman yleisohjeen laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelystä.

20 §. Oma käyttö. Pykälä kumotaan tarpeettomana, sillä kirjanpidollisten peruseriaatteiden mukaista on, että omaan käyttöön otettu hyödyke kirjataan tase-arvostaan eli vielä poistamattoman hankintamenonsa määräisenä tai – varovaisuusperiaatteen mukaisesti – sitä alempaan todennäköiseen luovutushintaan. Tämä on edeltävässä 19 §:ssä mainittujen 6.1.c, 12.5, 12.6.b ja 12.7 artiklojen mukainen menettely.

6 luku Konsernitilinpäätös

Luku määrittelee, milloin kirjanpitovelvollisen on oman erillistilinpäätöksensä ohella laadittava konsernitilinpäätös. Lähtökohtaisesti tämä velvoite perustuu 1 luvun 5 §:n mukaiseen määräysvaltaan toisessa kirjanpitovelvollisessa. Luvussa 6 säädetään myös konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Peruseriaatteena on konserniyritysten keskinäisten toimien vaikutusten eliminointi, jotta konsernitilinpäätös kuvastaisi konsernia yhtenä taloudellisena kokonaisuutena. Eliminointien myötä konsernitilinpäätökseen jäävät vain tulot ja saamiset konsernin ulkopuolelta samoin kuin menot ja velat konsernin ulkopuolisille tahoille sekä omistukset konsernin ulkopuolisissa yrityksissä. Periaatteessa konserniyritysten väliset liiketoimet, kuten sisäiset ostot ja myynnit, eivät synnyttäisi kirjanpitomerkintöjä, jos konsernin tarkoittama taloudellinen toiminta olisi organisoitu konsernirakenteen sijasta yhdeksi yritykseksi. Siten konsernitilinpäätös mahdollistaa eri tavoin organisoitujen yrityskokonaisuuksien keskinäisen vertailun.

Konsernitilinpäätöksen muodosta — konsernitaseeseen ja -tuloslaskelmaan sisällytettävistä nimikkeistä — säädetään erikseen kirjanpitoasetuksen 3 luvussa ja konsernin liitetiedoista saman asetuksen 4 luvussa. Konsernitilinpäätöksen laatimisen edellyttämä laskentateknikka erilaisine eliminointeineen on monivaiheinen, mitä osaltaan kuvaa kirjanpitolautakunnan asiasta 2.11.2006 antaman yleisohjeen seikkaperäisyys.

Uuden direktiivin myötä lukuun on tehty joitakin teknisluonteisia tarkistuksia. Merkittävin sisällöllinen muutos on yhdistelymenetelmää koskevan 9 §:n kumoaminen. Tämä menetelmä

konsernin sisäisen omistuksen eliminoimiseksi ei enää ole direktiivin sallima vaihtoehto 8 §:ssä säädetyille hankintamenomenetelmälle.

1 §. Laatimisvelvollisuus. Pykälän 1 momentin 1–3 kohta vastaavat voimassaolevaa säännöstä direktiivissä määrätystä konsernitilinpäätöksen laatimiseen velvollisista emoyrityksistä. Tämä määritellään uuden direktiivin 21 artiklassa: "Tätä lukua sovellettaessa emoyritystä ja kaikkia sen tytäryrityksiä pidetään konsernitilinpäätökseen yhdisteltävinä yrityksinä, jos emoyritys on yritys, johon sovelletaan tässä direktiivissä säädettyjä yhteensovittamistoimenpiteitä 1.1 artiklan – – nojalla."

Artikla 1.1 puolestaan kuuluu: "Tässä direktiivissä säädettyjä yhteensovittamistoimenpiteitä sovelletaan niitä yritysmuotoja koskeviin jäsenvaltioiden lakeihin, asetuksiin ja hallinnollisiin määräyksiin, jotka on lueteltu liitteessä I,

liitteessä II, jossa yrityksen kaikki välittömät tai välilliset yhtiömiehet, jotka ovat muutoin henkilökohtaisesti vastuunalaisia, ovat itse asiassa rajoitetusti vastuunalaisia, koska ne ovat yrityksiä,

jotka kuuluvat liitteessä I lueteltuihin tyypeihin; tai

jotka eivät ole minkään jäsenvaltion lainsäädännön alaisia mutta jotka voidaan oikeudellisen muotonsa osalta rinnastaa liitteessä I lueteltuihin yritysmuotoihin."

Viitatussa I liitteessä nimetään Suomen kohdalla tällaiseksi yritysmuodoksi yksityinen ja julkinen osakeyhtiö ja II liitteessä avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö.

Aiemmin vastaava säännöstö oli VII direktiivin 4.1 artiklassa (Ensimmäinen alakohta: "Tätä direktiiviä sovellettaessa emoyritystä ja kaikkia sen tytäryrityksiä pidetään konsolidoitavina yrityksinä, jos joko emoyritys taikka yksi tai useampi tytäryritys on yhtiömuodoltaan jokin seuraavista: – – n) Suomessa: osakeyhtiö/aktiebolag – –". Toinen alakohta: "Mitä ensimmäisessä alakohdassa säädetään, sovelletaan myös, jos emoyritys taikka yksi tai useampi tytäryritys on yhtiömuodoltaan IV direktiivin 1 artiklan 1 kohdan toisessa tai kolmannessa alakohdassa tarkoitettu yhtiö.").

Momenttia on täydennetty uudella 4 kohdalla, joka velvoittaa osuuskunnan konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Tämä on perusteltua, sillä osuuskunta voi harjoittaa osakeyhtiön tavoin liiketoimintaa.

Konsernisuhteen perustavasta määräysvallasta säädetään edellä 1 luvun 5 §:ssä. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kutsutaan konserniyrityksiksi (1 luku 6 § 1 momentti toinen virke).

Pykälän 2 momentti ulottaa voimassaolevan säännöksen tavoin konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden myös muihin kuin direktiivin määrittelemiin emoyrityksiin, mutta niiden kohdalla on tarkoituksenmukaista rajata velvoite vain liiketoimintaa harjoittaviin emoyrityksiin.

Ehtoa "liiketoiminnan harjoittamisesta" ei kuitenkaan pidä tulkita suppeasti. Yksinomaan omistusyrityksenäkin toimivan kirjanpitovelvollisen katsotaan olevan liiketoimintaa harjoittava ja siten konsernitilinpäätöksen laatimiseen velvollinen, jos se osallistuu aktiivisesti tytäryritystensä johtamiseen, rahoittamiseen tai muuhun näihin rinnastettavaan toimintaan. Säätiötä, aatteellista yhdistystä ja eläkekassaa pidetään liiketoimintaa harjoittavana samoilla perusteilla (hallituksen esitys 173/1997). Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1519/1998 ottanut kan-

nan, että asianomaisessa tapauksessa säätiön tuli laatia konsernitilinpäätös. Säätiön ja sen tytäryritysten välillä oli tehty keskinäisiä kauppvoja, säätiö oli antanut tytäryritysten puolesta pantteja ja antanut niille lainaa. Säätiöllä ja tytäryrityksillä oli myös ollut sama johto.

Lautakunta on toisaalta katsonut, ettei yksityishenkilö voi itse joutua velvolliseksi laatimaan konsernitilinpäätöksen pelkästään sen vuoksi, että hänellä on osake-enemmistön perusteella tai muusta vastaavasta syystä määräysvalta kirjanpitovelvollisessa (konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006 annettu yleisohje, 2.1 kohta).

Toisin kuin emoyrityksen kohdalla, ”liiketoiminnan harjoittamisen” vaatimus ei koske tytäryritystä. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus syntyy, vaikkei yksikään tytäryrityksistä harjoittaisi liiketoimintaa. Esimerkiksi asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöt, jotka eivät yleensä harjoita liiketoimintaa, voivat olla merkityksellisiä konsernitaseen kannalta (hallituksen esitys 173/1997).

Pykälän 3 *momentissa* säädetään mahdollisuudesta poiketa konsernitilinpäätöksen laatimisesta konsernin vähäisen koon perusteella. Momentti on muutettu vastaamaan 23.1 artiklaa, jonka mukaan ”pienet konsernit on vapautettava konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta, paitsi jos jokin sidosyritys on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.” Vastaavaa säännöstä ei sisältynyt aiempaan VII direktiiviin.

Artikla ei ole jäsenvaltio-optio, joten se on saatettava voimaan ilman kansallisia poikkeuksia. Siten velvoite konsernitilinpäätöksen laatimiseen ei ulotu 1 luvun 6 a §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun pienkonserniin eli konserniin, jossa ylittyy enintään yksi mainitun luvun 4 b §:ssä säädettyistä rajoista: taseen loppusumma 6 000 000 euroa, liikevaihto 12 000 000 euroa tai palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Artiklan mukainen vapauttamisperuste on ehdoton, joten kansallisessa lainsäädännössä tai oikeuskäytännössä ei voida edellyttää konsernitilinpäätöksen laatimista edes oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Momenttiin on otettu tätä koskeva täsmennys. Pienkonsernin emoyrityksenä olevan kirjanpitovelvollisen ei siten ole tarpeen punnita, edellyttääkö oikea ja riittävä kuvan tavoite konsernitilinpäätöksen laatimista. Tästä yleisestä oikean ja riittävän kuvan tavoitteesta huolimatta kirjanpitovelvolliseen ei siten voida kohdistaa moitetta, jos hän jättää konsernitilinpäätöksen laatimatta. Eri asia on, että konsernitilinpäätöksen laatiminen voi olla tällaisellekin kirjanpitovelvolliselle tarkoituksenmukaista; kirjanpitovelvollinen voi sen aina vapaaehtoisesti laatia.

Toisaalta jäsenvaltioilla on mahdollisuus – muttei velvollisuutta – vapauttaa myös keskikoiskonsernit konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta 23.2 artiklan nojalla: ”Jäsenvaltiot voivat vapauttaa keskisuuret konsernit konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta, paitsi jos jokin sidosyritys on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.” Tämän jäsenvaltio-option hyödyntäminen ei kuitenkaan ole Suomessa tarkoituksenmukaista, sillä jo pienkonsernivapautukseen oikeuttavat raja-arvot ovat tällaiseen yrityskantaan nähden sangen korkealla. Tämä on osaltaan peruste sille, että erillistä keskikoiskirjanpidon määrittelyä ei ole ollut tarpeen ottaa lakiin.

Periaatteessa konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus kohdistuu sellaiseenkin emoyritykseen, joka on itse toisen yrityksen määräysvallassa eli sen tytäryritys. Tällaisessa tilanteessa useampikertaiset konsernitilinpäätökset eivät kuitenkaan ole lähtökohtaisesti tarkoituksenmukaisia, sillä merkityksellisintä on kokonaiskuva, joka syntyy suurimman konsernin taloudellisesta asemasta ja tuloksesta sen konsernitilinpäätöksen perusteella. Tämän mukaisesti 4 *momentissa* säädetään edellytyksistä, jolloin konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta.

Voimassaolevaa säännöstä vastaavan *4 momentin* pohjana ovat 23.3 ja 23.4 artiklat, jotka velvoittavat saattamaan kansallisesti voimaan niissä tarkoitettun vapautuksen konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Säännös ei siten ole jäsenvaltio-optio. Vastaavanlainen velvoite oli VII direktiivin 7.1 ja 7.2 artiklassa.

Ensiksi mainitun 23.3 artiklan mukaan "– jäsenvaltion on vapautettava konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta kaikki sellaiset kyseisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön alaiset emoyritykset (vapautettava yritys), joiden oma emoyhtiö on jonkin jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön alainen, mukaan lukien yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, elleivät kyseiset yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt kuulu 2.1.a artiklan – soveltamisalaan so. niiden arvopaperit otettu kaupankäynnin kohteeksi säänneltyllä markkinalla, seuraavissa tapauksissa:

vapautettavan yrityksen emoyrityksellä on kaikki vapautettavan yrityksen osakkeet tai osuudet. Vapautettavan yrityksen niitä osakkeita tai osuuksia, jotka ovat sen hallinto-, johto- tai valvontaelinten jäsenillä oikeudellisen velvoitteen taikka kyseisen yrityksen perustamiskirjan, yhtiöjärjestyksen tai -sääntöjen määräykseen perustuvan velvoitteen perusteella, ei tällöin lue- ta mukaan; tai

vapautettavan yrityksen emoyrityksellä on vähintään 90 prosenttia vapautettavan yrityksen osakkeista tai osuuksista, ja vapautettavan yrityksen muut osakkeenomistajat tai jäsenet ovat suostuneet vapauttamiseen."

Artikla 23.4 puolestaan kuuluu seuraavasti: "Edellä 23.3 artiklassa tarkoitettujen vapautusten on täytettävä kaikki seuraavat edellytykset:

vapautettava yritys sekä, tämän kuitenkin rajoittamatta 9 kohdan soveltamista, kaikki sen tytäryritykset otetaan huomioon sellaisen suuremman yrityskokonaisuuden konsernitilinpäätöksessä, jonka emoyritys on jonkin jäsenvaltion lainsäädännön alainen;

a alakohdassa tarkoitettun konsernitilinpäätöksen ja suuremman yrityskokonaisuuden konsernin toimintakertomuksen laatii tämän yrityskokonaisuuden emoyritys sen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, jonka alainen kyseinen emoyritys on, noudattaen tätä direktiiviä tai IAS-asetuksen mukaisesti hyväksyttyjä kansainvälisten tilinpäätösstandardien vaatimuksia;

vapautettavan yrityksen osalta julkaistaan seuraavat asiakirjat sen jäsenvaltion asiaankuuluvan lainsäädännön mukaisesti, jonka lainsäädäntöä sovelletaan vapautettavaan yritykseen 30 artiklan mukaisesti:

a alakohdassa tarkoitettu konsernitilinpäätös ja b alakohdassa tarkoitettu konsernin toimintakertomus;

tilintarkastuskertomus, ja

tarvittaessa 6 kohdassa tarkoitettu liite. (23.6 art.: "Jäsenvaltio voi asettaa 23.3 ja 23.5 artiklassa tarkoitettujen vapautusten edellytykseksi sen, että 4 kohdan a alakohdassa tarkoitettussa konsernitilinpäätöksessä tai sen liitteessä annetaan lisätietoja tämän direktiivin mukaisesti, jos tällaisia tietoja vaaditaan kyseisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön alaisilta yrityksiltä, jotka ovat vastaavissa olosuhteissa velvollisia laatimaan konsernitilinpäätöksen.")

23.4.c art. toinen alakohta "Kyseinen jäsenvaltio voi vaatia, että edellä i, ii ja iii alakohdassa tarkoitetut asiakirjat julkaistaan sen virallisella kielellä ja että käännös on virallisesti vahvistettu;

vapautettavan yrityksen vuositilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään seuraavat tiedot:

sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka, joka laatii a alakohdassa tarkoitetun konsernitilinpäätöksen, ja

vapautus konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisvelvollisuudesta."

Artiklan 23.4.c toisessa alakohdassa säädetty liitetietovaatimus sisältyy kirjanpitoasetuksen 2 luvun 10 §:n 2 momenttiin, jota käsitellään jäljempänä.

Mainittu toinen alakohta antaa myös Suomen lainsäätäjälle mahdollisuuden vaatia ulkomaisien konsernitilinpäätösasiakirjojen kääntämistä suomen- tai ruotsinkielisiksi. Tällainen lisävaatimus ei kuitenkaan ole tarpeen, sillä 4 momentin 2 kohdassa on jo edellytyksenä, että muilla omistajilla, jotka ovat ulkomaiseen enemmistöomistajaan nähden vähemmistössä, on veto-oikeus momentin mukaisen poikkeusmahdollisuuden hyödyntämiseen, joten he voivat veto-oikeutensa käyttämistä koskevassa harkinnassaan ottaa kielikysymyksenkin huomioon.

Pykälän uusi 6 momentti pohjautuu 23.10 artiklaan, joka velvoittaa jäsenvaltiot säätämään sen tarkoittaman poikkeuksen konsernitilinpäätöksen laatimiseen. Samanlainen säännös oli VII direktiivin 13.2a artiklassa, mutta sitä ei ole saatettu voimaan Suomessa.

Edellä mainitun 23.10 artiklan mukaan "rajoittamatta 6.1.b artiklan – –, 21 artiklan sekä – – artiklan 23.1 ja 23.2 – – soveltamista emoyritys, myös yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, vapautetaan 22 artiklassa säädetystä velvoitteesta, jos:

sen kaikki tytäryritykset ovat merkitykseltään vähäisiä niin yksittäin kuin yhdessä tarkasteltuna (engl. it only has subsidiary undertakings, which are immaterial, both individually and collectively) tai

kaikki sen tytäryritykset voidaan vapauttaa konsernitilinpäätökseen yhdistelemisestä tämän artiklan 23.9 – – nojalla."

Edellä viitatuut artiklat muualla direktiivissä ovat:

- Artikla 6.1.b: "tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sekä arvostusperusteita on noudatettava johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen." – Tämän mukainen yleissäännös sisältyy 3 luvun 1 §:n 2 momenttiin. Taas tässä momentissa siihen viitataan 1 kohdassa nimenomaisesti edellyttämällä, että tytäryhtiöiden tulee olla epäolennaisia oikealle ja riittävälle kuvalle sekä päättyneellä että sitä edeltävällä tilikaudella, jotta konsernitilinpäätös voitaisiin jättää laatimatta.

- Artikla 21: "Konsernitilinpäätöksen ja konsernia koskevien kertomusten laajuus: Tätä lukua sovellettaessa emoyritystä ja kaikkia sen tytäryrityksiä pidetään konsernitilinpäätökseen yhdisteltävinä yrityksinä, jos emoyritys on yritys, johon sovelletaan tässä direktiivissä säädettyjä yhteensovittamistoimenpiteitä 1.1 artiklan nojalla."

- Artikla 23.1: Jäsenvaltiovelvoite vapauttaa pienkonsernit konsernitilinpäätöksen laatimisesta. – Tämän mukainen säännös sisältyy 3 momenttiin.

- Artikla 23.1: Jäsenvaltio-optio sallia keskikokoiskonsernien poiketa konsernitilinpäätöksen laatimisesta. – Tätä ei saateta Suomessa voimaan, kuten 3 momentin yhteydessä esitetään.

- Artikla 22: Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus.

- Artikla 9: Poikkeamisperusteet yksittäisen tytäryrityksen yhdistelemiselle. – Tämän mukainen säännös sisältyy 3 §:ään.

Pykälän 7 momentti, joka osittain vastaa voimassaolevaa 5 momenttia, on saatettu vastaamaan 23.4 artiklassa viitattua 2.1.a artiklaa, joka rajaa edellisissä 4 ja 5 momenteissa tarkoitetun vapautuksen ulkopuolelle sellaisen suomalaisen emoyrityksen, jonka arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla. Toisin kuin voimassaolevassa säännöksessä rajausta kohdistuu vain emoyritykseen, ei sen tytäryrityksiin.

Toisaalta ei enää ole tarpeen säätää vastaavaa rajoitusta 3 momentissa tarkoitetun vapautuksen osalta, sillä mainitussa momentissa itsessään rajataan poikkeuksen ulkopuolelle yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, joihin säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin liikkeeseen laskenut yritys kuuluu 2.1.a artiklan nojalla.

Lakiin ei ehdoteta 23.7 artiklan jäsenvaltio-optioon perustuvaa säännöstä. Tämän artiklan mukaan "edellä olevan 23.3–23.6 artiklan soveltaminen ei estä jäsenvaltiota soveltamasta konsernitilinpäätösten tai konsernin toimintakertomusten laatimista koskevaa lainsäädäntöään siltä osin kuin näitä asiakirjoja vaaditaan

tietojen antamiseksi työntekijöille tai heidän edustajilleen; tai

annettaviksi hallintoviranomaisille tai tuomioistuimille niiden omaa käyttöä varten."

Vastaava säännös sisältyi myös VII direktiiviin (10 art.). Artiklan tarkoittamat velvoitteet erityisesti tilinpäätösinformaatiosta yksinomaan työntekijöitä tai tuomioistuinta varten ovat kuitenkin vieraista niin suomalaiselle työoikeudelliselle kuin tuomioistuin-oikeudelliselle doktriinille, joten säännöksen implementointi ei olisi tarkoituksenmukaista.

2 §. Konsernitilinpäätöksen sisältö ja emoyhtiön toimintakertomuksessa esitettävät tiedot konsernista. Pykälä sisältää perussäännöksen konsernitilinpäätöksen laatimisesta: se koostetaan yhdistelemällä emoyrityksen ja sen tytäryritysten erillistilinpäätösten tiedot. Jokainen liiketapahtuma, olipa se tehty emoyrityksessä tai tytäryrityksessä, tulee näin huomioiduksi ilman tarvetta pitää tilivuoden aikana yhteistä kirjanpitoa koko konsernin tasolla.

Pykälän 1 momentti vastaa voimassaolevaa säännöstä täydennettynä uudella toisella virkkeellä. Ensimmäinen virke konsernitilinpäätöksen laatimisesta erillistilinpäätösten perusteella ei tarkoita, että ne yhdisteltäisiin sellaisenaan, vaan niitä voidaan muuttaa ennen yhdistelyä muun muassa 4 §:ssä tarkoitetun laskentaperiaatteiden yhtenäisyyden saavuttamiseksi (hallituksen esitys 173/1997 vp). Vastaavasti 24.2 artikla säätää, että "konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten varat (engl. assets) ja velat (engl. liabilities) otetaan täysimääräisinä konsernitaseeseen." Sama säännös oli VII direktiivin 18 artiklassa.

Uuden toisen virkkeen pohjana on 24.1 artikla: "Konsernitilinpäätökseen sovelletaan 2 ja 3 luku ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernitilinpäätöksen erityispiirteet vuositilinpäätökseen verrattuna." Artiklassa viitattu 2 luku sisältää direktiivin yleissäännökset ja periaatteet; 3 luvussa puolestaan sisältää direktiivin säännök-

set taseesta ja tuloslaskelmasta erillistilinpäätöksessä. Vastaavanlainen säännös sisältyi VII direktiiviin (17.1 art.).

Momentin *kolmas virke*, joka on samansisältöinen kuin voimassa olevan säännöksen toinen virke, on tilinpäätösteknisesti informatiivinen säännös, jossa todetaan ajallinen liityntä siinä, että konsernitilinpäätös on samalta päivältä kuin sen laativan emoyrityksen oman erillistilinpäätös. Sen pohjana on 24.8 artiklan ensimmäinen alakohta: "Konsernitilinpäätös on laadittava samalta päivältä kuin emoyrityksen vuositilinpäätös." Vastaava säännös oli myös VII direktiivissä (27.1 art.).

Pykälän 2 momentti konsernin rahoituslaskelmasta, on kansallinen. Rahoituslaskelman laatimisvelvoitetta on tarkennettu kohdentumaan yksinomaan suurkonserneihin ja konserneihin, joissa jokin konserniyrityksistä on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Uudistettu momentti on siten helpotus verrattuna voimassaolevaan säännökseen, jossa velvoite rahoituslaskelman laatimiseen ulottuu julkisten osakeyhtiöiden ohella kaikkiin sellaisiin yksityisiin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, jotka laativat konsernitilinpäätöksen.

Direktiivi ei velvoita jäsenvaltioita säätämään konsernia koskevan rahoituslaskelman laatimisesta ja sisällyttämisestä konsernitilinpäätökseen. Tällainen velvoite on kuitenkin direktiivin sallima, sillä 24.1 artiklassa viitataan direktiivin 2 lukuun, jonka 4.1 artiklan toisessa alakohdassa sallitaan jäsenvaltion "– – vaativan, että muiden yritysten kuin pienten yritysten on sisällytettävä vuositilinpäätökseen ensimmäisessä alakohdassa mainittujen asiakirjojen lisäksi myös muita asiakirjoja."

Kirjanpitolautakunnan 30.1.2007 antamassa yleisohjeessa rahoituslaskelmasta ohjataan myös konsernitasoisen laskelman laatimista (5 luku).

Toisin kuin 22.1 artikla, 3 momentin ensimmäinen virke, joka vastaa voimassaolevaa säännöstä, ei säädä konsernitoimintakertomuksesta erillisenä asiakirjana vaan emoyrityksen toimintakertomukseen sisältyvänä osuutena.

Artiklassa 29.1 puolestaan säädetään, että "konsernin toimintakertomuksessa on tämän direktiivin muissa säännöksissä vaadittujen tietojen lisäksi esitettävä vähintään 19 ja 20 artiklassa vaaditut tiedot ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernin toimintakertomuksen erityispiirteet toimintakertomukseen verrattuna, tavalla, joka helpottaa konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten tilanteen arviointia kokonaisuutena."

Viitatussa 19 artiklassa säädetään toimintakertomuksen sisällöstä ja 20 artiklassa hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskevasta selvityksestä, joka koskee yksinomaan 2.1.a artiklan tarkoittamia yrityksiä, joiden liikkeeseen laskemia arvopapereita on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla.

Seuraava 29.2 artikla täsmentää viittauksia siten, että "– – 19 ja 20 artiklassa vaadittuihin tietoihin sovelletaan seuraavia mukautuksia:

ilmoitettaessa tarkemmat tiedot hankituista omista osakkeista tai osuuksista konsernin toimintakertomuksessa on ilmoitettava kyseisellä emoyrityksellä tai emoyrityksen tytäryrityksillä tai omissa nimissään mutta näistä yrityksistä minkä tahansa kyseisen yrityksen lukuun toimivilla henkilöillä olevien emoyrityksen osakkeiden tai osuuksien määrä ja nimellisarvo tai nimellisarvon puuttuessa kirjanpidollinen vasta-arvo. Jäsenvaltio voi sallia tai vaatia, että nämä tiedot annetaan konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa;

ilmoitettaessa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestelmiä koskevat tiedot hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä annettavassa selvityksessä on viitattava konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestelmien pääpiirteisiin tarkastellen näitä yrityksiä yhtenä kokonaisuutena."

Momentin *toisessa virkkeessä* on informatiivinen viittaus arvopaperimarkkinalain 7 luvun 7 §:ssä, jossa säädetään 20 artiklan tarkoittamasta hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskevasta selvityksestä. Tätä arvopaperimarkkinalain säännöstä täydennetään 29.2.b artiklan voimaansaattamiseksi.

Voimassaolevaa säännöstä vastaavan *4 momentin* pohjana on 24.1 artikla: "Konsernitilinpäätökseen sovelletaan 2 ja 3 lukua ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernitilinpäätöksen erityispiirteet vuositilinpäätökseen verrattuna." Artiklassa viitattu 2 luku sisältää 4.1 artiklan, jonka ensimmäisen alakohdan mukaan "vuositilinpäätös muodostaa yhden kokonaisuuden –", sekä 4.2 alakohdan, joka edellyttää vuositilinpäätöksen laatimista "selkeästi" (engl. clearly). Samat säännökset sisältyivät myös VII direktiiviin (16.1 art. toinen virke: "Nämä asiakirjat muodostavat yhden kokonaisuuden." Art. 16.2: "Konsolidoitu tilinpäätös on laadittava selkeästi –").

3 §. Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisselvollisuudesta. Konsernitilinpäätöksen tavoitteena on muodostaa kokonaiskuva. Siten tulee suhtautua pidättyväisesti tytäryritysten tilinpäätöstietojen yhdistelemättä jättämiseen. Pykälässä määritellään tyhjentävästi sellaiset tilanteet, joissa poikkeus yhdistelemisestä on sallittu.

Voimassaolevaa säännöstä sisällöllisesti vastaava *1 momentti* perustuu 23.9: artiklaan: "Yritystä, yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt mukaan luettuina, ei tarvitse sisällyttää konsernitilinpäätökseen, jos vähintään yksi seuraavista edellytyksistä täyttyy:

erittäin harvinaiset tapaukset (engl. extremely rare cases), joissa tiedot, jotka tarvitaan tämän direktiivin mukaiseen konsernitilinpäätöksen laatimiseen, eivät ole saatavissa ilman suhteetomia kustannuksia (engl. disproportionate expenses) tai kohtuutonta viivytystä (engl. undue delay);

kyseisen yrityksen osakkeet tai osuudet ovat hallussa yksinomaan edelleen luovuttamista varten; tai

huomattavat ja pitkäaikaiset rajoitukset merkittävästi estävät (engl. severe long-term restrictions substantially hinder)

emoyritystä käyttämästä oikeuksistaan, joita sillä on kyseisen yrityksen varoihin tai johtoon nähden; tai

kyseisen yrityksen yhtenäisen johtamisen, kun se on jossakin 22.7 artiklassa tarkoitetuista suhteista."

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

tätä yritystä sekä yhtä tai useampaa yritystä, johon se ei ole 22.1 tai 22.2 artiklassa tarkoitettussa yhteydessä, johdetaan yhtenäiseltä pohjalta

kyseisen yrityksen kanssa tehdyn sopimuksen nojalla; tai

näiden muiden yritysten perustamiskirjan tai yhtiöjärjestyksen määräysten nojalla; tai

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

Viitatus artiklan 22.7 säännökset vastaavat 12.1 artiklaa entisessä VII direktiivissä. Kummasakin säännökset ovat jäsenvaltio-optioita. Niitä ei ole Suomessa sisällytetty voimassaolevaan lakiin eikä se ole tarkoituksenmukaista uuden direktiivinkään myötä. Artiklan 22.7 voimaansaattaminen nimittäin tarkoittaisi konsernitilinpäätöksen laatimisvelvoitetta tilanteessa, jossa ei ole 22.1 artiklan tarkoittamaa omistuksellista tai sopimuksellista eikä 22.2 artiklan mukaista tosiasiallista määräysvaltaa yrityksessä käyttävää emoyritystä. Tämä olisi vierasta suomalaiselle yhtiö- ja tilinpäätösoikeudelliselle doktriinille.

Artiklan 23.9. kohdat a – c ovat momentin 2 — 4 *kohtien* perustana. Samanlaiset säännökset sisältyivät myös aiempaan VII direktiiviin (13.3. art.).

Toisaalta 1 kohdalta puuttuu välitön direktiivipohja, mutta se ei ole ristiriidassa uuden direktiivin kanssa. Entiseen VII direktiiviin sisältyi momentin 1 kohtaa vastaava 13.1 artikla, jonka nojalla "yritystä ei tarvinnut ottaa huomioon konsolidoidussa tilinpäätöksessä, jos se ei ollut merkittävä 16 artiklan 3 kohdan tavoitteet huomioon ottaen." Viitattu kohta puolestaan kuului: "Konsolidoidun tilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kokonaiskuva – –." Uuden direktiivin liitteen VII vastaavuustaulukosta ilmenee, että entisen VII direktiivin 13.1 artiklaa vastaavina säännöksinä uudessa direktiivissä on pidettävä 2.16 ja 6.1.j artikloja, jotka sisältävät olennaisuusperiaatteen; viimeksi mainittu artikla koskee nimenomaisesti muun muassa konsernitilinpäätöksen laatimista. Siten momentin 1 kohta voidaan pysyttää edelleen laissa: Se sallii 3 luvun uuden 2a §:n mukaisesti poikkeamisen yhdistelemisvelvoitteesta silloin, kun poikkeaminen ei vaaranna oikean riittävän kuvan saamista. Kohdan sanamuotoa on kuitenkin täsmennetty verrattuna voimassaolevaan tarkoituksessa korostaa perusteen poikkeuksellisuutta. Niin ikään kirjanpitoasetuksen 4 luvun 4 §:n 1 momentin 2 kohtaan on tehty tähän perustuvia tarkennuksia. Vastaavasti momentin 3 *kohtaa* on täydennetty lisäämällä siihen poikkeuksellisuutta koskeva kriteeri.

Pykälän voimassaoleva 2 *momentti* koskee tilannetta, jossa konserniin kuuluu useampia sellaisia tytäryrityksiä, joista kukin erikseen tarkasteltuna täyttäisi edeltävän 1 momentin edellytykset. Aikaisemman VII direktiivin 13.2 artiklan vaati niiden ottamista huomioon konsernitilinpäätöksessä, jos ne kokonaisuutena ovat merkittäviä oikean ja riittävän kokonaiskuvan antamiseksi konsernista. Uuteen direktiiviin ei sisälly samasanaista säännöstä, mutta direktiivin VII liitteen vastaavuustaulukko viittaa mainitun 13.2 artiklan osalta 2.6 ja 6.1 j artiklaan, jotka koskevat olennaisuusperiaatetta. Tällä perustella momentti on pysytetty laissa.

Varovaisuutta on korostettu myös kirjanpitolautakunnan lausuntokäytännössä. Ratkaisussa 1807/2007 katsottiin, että lainkohdassa tarkoitettuja edellytyksiä tulee tulkita tiukasti. Jos useamman tytäryrityksen kohdalla edellytykset täyttyvät, tulee tällöinkin ottaa huomioon niiden samanaikaisen poisjättämisen vaikutus konsernitilinpäätöksen antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan.

4 § Laadintaperiaatteet. Periaatteilla tarkoitetaan pykälässä nimenomaan yhdistelytoimenpiteitä konsernitilinpäätöksen koostamiseksi. Konserniin kuuluvien yritysten omien tilinpäätös-

ten laadinnassa noudatettavista laskentaperiaatteista säädetään erikseen (hallituksen esitys 173/1997).

Pykälän *1 momentti* yhdistelyperiaatteiden periaatteellisesta pysyvyydestä vastaa 6.1.b artiklaa, jonka mukaan "– laatimisperiaatteita sekä arvostusperusteita (engl. measurement bases) on noudatettava johdonmukaisesti (engl. consistently) tilivuodesta toiseen." Tähän direktiivin 2 lukuun sisältyvään artiklaan viitataan konsernitilinpäätöksen laatimista koskevassa 24.1 artiklassa, jonka mukaan "konsernitilinpäätökseen sovelletaan 2 ja 3 lukua ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon konsernitilinpäätöksen erityispiirteet vuositilinpäätökseen verrattuna." Aiemman VII direktiivin 25.1 artiklassa edellytettiin samaa johdonmukaista pysyvyyttä konsolidoinnissa käytettäviltä menetelmiltä.

Direktiivin 2 lukuun kuuluva 4.4 artikla – johon konsernitilinpäätöstä koskeva 24.1 artikla viittaa – puolestaan oikeuttaa poikkeamaan direktiivin yksittäisen artiklan soveltamisesta, jottei jouduttaisi ristiriitaan 4.3 artiklan oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen kanssa. Kynnys poikkeamiselle on näin asetettu korkeammalle kuin nykyllaissa: Poikkeusperusteeksi ei riitä mikä tahansa "erityinen syy", vaan poikkeuksen on oltava tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Momentin sanamuotoa on tarkennettu tämän mukaisesti.

Voimassaolevaa säännöstä vastaava *2 momentti* perustuu 24.10 artiklaan, joka mukaan "konsernitilinpäätökseen sisältyvät varat ja velat arvostetaan yhdenmukaisten menetelmien mukaisesti ja 2 luvun mukaisesti." Aikaisemmassa VII direktiivissä oli samanlainen velvoite (29.1 art.).

Säännös on tarpeen, sillä konserniyrityksissä saatetaan soveltaa erilaisia tilinpäätösperiaatteita, esimerkiksi pitkän valmistusajan vaativista suoritteista syntyvien tulojen kirjaamisessa tuotoiksi, vaihto-omaisuuden hankintamenon määrittelyssä, pysyvien vastaavien hankintamenon jaksottamisessa tai kiinteistöyritysten erilaisissa poistokäytännöissä.

Artiklan 24.11 ensimmäisen virkkeen mukaisena pääsääntönä on, "emoyrityksen, joka laatii konsernitilinpäätöksen, on sovellettava samoja arvostusperusteita, joita sovelletaan sen vuositilinpäätöksessä." Näin säädettiin myös VII direktiivissä (29.2.a art. ensimmäinen virke).

Artiklan 24.11 toisen virkkeen mukaan "jäsenvaltiot voivat kuitenkin sallia tai vaatia, että konsernitilinpäätöksessä käytetään muita 2 luvun mukaisia arvostusperusteita" (samoin VII direktiivi 29.2.a art. toinen virke). Momentin ensimmäinen virke, joka sallii vaihtoehtoisesti "konsernin pääasiallisessa toiminnassa" noudatettujen periaatteiden soveltamisen, on siten direktiivin mahdollistama vaihtoehto.

Voimassaolevan lain esitoissa täsmennetään "pääasiallisen toiminnan" käsitettä. Emoyritys ei välttämättä ole konsernin liiketoiminnan kannalta merkittävin yritys, joten esimerkiksi tärkeimpien tytäryritysten soveltamat laskentaperiaatteet voivat olla perusteltavissa konsernitilinpäätöksen periaatteiksi. Toisaalta konserni saattaa käsittää useita eri toimialoja, joihin kuuluvissa yrityksissä noudatetaan yhtenäisiä, mutta mahdollisesti muista toimialoista poikkeavia käytäntöjä, esimerkiksi vaihto-omaisuuden hankintamenon määrittämisen tai valmistusasteen mukaisen tuloutuksen suhteen. Tällöin on sallittua noudattaa konsernin keskeisimmän toimialan mukaisia laskentaperiaatteita konsernitilinpäätöksessä; näiden periaatteiden tulee kuitenkin aina olla kirjanpitolakiin perustuvia (hallituksen esitys 173/1997).

Lisäksi tällaisesta menettelystä ja sen perusteluista tulee antaa 24.11 artiklan toisen virkkeen edellyttämä liitetieto mukaisesti. Samoin säädettiin VII direktiivin 29.2.a artiklassa. Tällainen säännös sisältyy kirjanpitoasetuksen 4 luvun 2 §:n 3 kohtaan.

Artikla 24.12 velvoittaa oikaisujen tekemiseen tilanteessa, jossa yhdisteltävän yrityksen tilinpäätöksen laatimisperiaatteet poikkeavat niistä, joita edeltävän 24.11 artiklan nojalla sovelletaan konsernitilinpäätökseen: "Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät yritykset ovat arvostaneet konsernitilinpäätökseen sisältyvät varat ja velat konsernitilinpäätöstä laadittaessa sovellettavista arvostusmenetelmistä poikkeavalla tavalla, ne on arvostettava uudelleen konsernitilinpäätöksessä noudatettavien arvostusmenetelmien mukaisesti. Tästä vaatimuksesta saa poiketa poikkeustapauksissa. Mahdollisesta poikkeamisesta on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa ja sille on esitettävä perustelut." Samankaltaiset säännökset sisältyivät VII direktiiviin (29.3 art.), jonka ensimmäisessä virkkeessä korostettiin erikseen, ettei uudelleenarvostus ole tarpeen, jos se on epäolennainen oikean ja riittävän kuvan kannalta: "– jolleivät tällaisen uudelleenarvostuksen vaikutukset ole vähämerkityksisiä 16 artiklan 3 kohdan tavoitteiden kannalta." Vastaavaa täsmennys ei ollut enää tarpeen uudessa direktiivissä, sillä siihen on sisällytetty olennaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena (2.12 ja 6.1.j art.). Siten momenttiinkin perustuva velvoite yhdenmukaisuudesta koskee vain vaikutukseltaan olennaisia eroja.

Momentin *toisessa virkkeessä* tarkoitettu "erityinen syy", joka oikeuttaa poikkeamaan yhtenäisistä laskentaperiaatteista 24.12 artiklan toisen virkkeen tarkoittamalla tavalla, voi voimassaolevan lain esitöiden mukaan olla esimerkiksi se, että ulkomainen tytäryritys on merkinnyt pakottavan säännöksen perusteella laskennalliset verovelat taseeseensa, vaikka konsernin muissa yrityksissä ei näin menetellä (hallituksen esitys 173/1997).

Direktiivin 24.12 artiklan kolmannessa virkkeessä edellytetyllä tavalla menettelystä ja sen perusteluista pitää kuitenkin aina ilmoittaa konsernitilinpäätöksen liitetietona. Tätä koskeva säännös sisältyy kirjanpitoasetuksen 4 luvun 2 §:n 4 kohtaan.

Voimassaolevan momentin mukaan "konsernitilinpäätöksessä tulee noudattaa soveltuvien osin, mitä 3 luvun 2 ja 3 §:ssä sekä 4 ja 5 luvussa säädetään." Tämä momentti kumotaan tarpeettomana, sillä vastaava säännös sisältyy lähes samanaikaisena edeltävän 2 §:n uudistettuun 1 momenttiin.

5 §. Tytäryrityksen tilikausi ja välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus. Pykälän 1 momentti liittyy konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986) 7 §:ään: konserniavustuksen antaminen edellyttää avustavalta ja avustettavalta yritykseltä yhdenmukaisia tilikaudia. Direktiivissä ei ole tällaista vaatimusta, mutta kansallisesti tällainen edellytys voidaan asettaa, sillä direktiivi on tältä osin vähimmäissääntelyä. Artiklan 24.8 ensimmäisen alakohdan mukaan "konsernitilinpäätös on laadittava samalta päivältä kuin emoyrityksen vuositilinpäätös."

Pykälän 2 ja 3 momentin pohjana on 24.8 artikla, joka kuuluu: "Jäsenvaltio voi kuitenkin sallia tai vaatia, että konsernitilinpäätös laaditaan eri päivältä, jotta voidaan ottaa huomioon useimpien tai tärkeimpien konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten tilinpäätöspäivät edellyttäen, että:

tämä tosiseikka ja sen perustelut on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa;

on otettava huomioon tai ilmoitettava konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yrityksen varoja ja velkoja, taloudellista asemaa sekä tulosta koskevat tärkeät tapahtumat kyseisen yrityksen tilinpäätöspäivän ja konsernin tilinpäätöspäivän välisenä aikana; ja

jos yrityksen tilinpäätöspäivä on yli kolme kuukautta aikaisemmin tai myöhemmin kuin konsernin tilinpäätöspäivä, yritys on yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen konsernin tilinpäätöspäivältä laaditun välitilinpäätöksen perusteella."

Tämän artiklan kanssa samasanainen säännöstö sisältyi VII direktiivin 27.2 ja 27.3 artiklaan.

Jos tytäryrityksen tilinpäätöspäivä on kolme kuukautta konsernitilinpäätöksen päivää aikaisempi, pitää tytäryrityksen laatia *3 momentin* velvoittamana konsernin tilinpäätöspäivälle väli-tilinpäätös, joka yhdistetään konsernitilinpäätökseen. Momentti vastaa voimassaolevaa säännöstä.

Toisaalta jos tytäryrityksen ja konsernin tilinpäätöspäivien välinen ero on kolmea kuukautta lyhyempi — jolloin yhdistely saadaan tehdä väli-tilinpäätöstä laatimatta — edellytetään *2 momentissa*, että tästä kerrotaan konsernitilinpäätöksen liitetietona. Tämä perustuu artiklan toisen alakohdan a- ja b-kohtiin. Voimassaolevasta momentista siirretään liitetiedon sisältöä koskevat toisen virkkeen säännökset kirjanpitoasetukseen 4 luvun 2 §:n 5 a kohdaksi.

7 §. Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet. Pykälän 1 momentti perustuu ensimmäiseen ja toiseen virkkeeseen 24.7 artiklassa, joka sääntelee konsernin sisäisten erien eliminointia ja on siten yhdistelytoimenpiteitä ohjaava. (Vastaava säännös VII direktiivissä oli 26.1 artikla.)

Artikla 24.7 kuuluu: "Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten varat ja velat, taloudellinen asema sekä tulos niin kuin ne olisivat yksi yritys. Erittäin seuraavat erät on eliminointava konsernitilinpäätöksestä:

yritysten väliset velat ja saatavat;

yritysten välisiin liiketapahtumiin liittyvät tuotot ja kulut; ja

yritysten välisistä liiketapahtumista johtuvat voitot ja tappiot, jos ne sisältyvät varojen kirjanpitoarvoihin."

Yleisenä sisäisten erien eliminointia kuvaavana periaatteena siitä voi olla apua yksittäisten toimenpiteiden ohjaajana: lopputuloksen tulee olla sama kuin jos konserniyritykset muodostaisivat yhden yrityksen.

Konserniyritysten omien tilinpäätösten muuttamisesta yhtenäisten laskentaperiaatteiden mukaisiksi säädetään edellä 4 §:ssä.

Pykälän 2 ja 3 momenteissa on säännökset konsernituloslaskelmaa ja -tasetta laadittaessa vähennettävistä konsernin sisäisistä eristä. Ensiksi mainitun momentin ensimmäistä virkettä on lisäksi täydennetty 24.5 artiklan mukaisella säännöksellä ja 3 momentin ensimmäistä virkettä 24.2 artiklan mukaisella säännöksellä. Samankaltaiset säännökset sisältyivät VII direktiiviin (22 ja 18 art.), mutta niitä ei ole nimenomaisesti implementoitu Suomen lakiin. Nykyisen direktiivin mainitut artiklat kuuluvat:

- 24.5 art. "Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten tuotot ja kulut sisällytetään täysimääräisinä ("shall be incorporated in full") konsernituloslaskelmaan."

- 24.2 art. "Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten varat ja velat otetaan täysimääräisinä konsernitaseeseen."

Konserniyritysten väliseen liiketapahtumaan — esimerkiksi sisäiseen myyntiin ja ostoon — perustuva tuotto yhden konserniyrityksen tuloslaskelmassa ja vastaava kulu toisten tuloslaskelmassa on eliminointava 24.7.b artiklan mukaisen *2 momentin ensimmäisen virkkeen* nojalla;

säännös vastaa 26.1.b artiklaa entisessä VII direktiivissä. Esimerkiksi vaihto-omaisuuden myynti toiselle konserniyritykselle vähennetään myyjän liikevaihdosta ja toisaalta ostajan ostokuluista. Merkitystä ei ole sillä, mikä konserniyrityksistä — emo vai tytär — on myyjän asemassa ja mikä ostajan (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 5.2 kohta).

Tällaisella eliminoinnilla ei ole vaikutusta tulokseen eikä myöskään omaan pääomaan, koska molemmat eliminointikirjaukset ovat tuloslaskelmavaikutteisia ja vastakkaisina yhtä suuria. Eliminointi vain pienentää lukuja konsernituloslaskelmassa siten, että se käsittää vain kaupan käynnin ja muun vaihdannan ulkopuolisten eli muiden kuin konserniyritysten kanssa. Eliminointi tehdään aina täysimääräisenä riippumatta siitä, onko asianomaisissa konserniyrityksissä mukana vähemmistöjä eli konserniyritysten ulkopuolisia omistajia.

Pykälän 2 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla myös konserniyritysten toisilleen jakamat osingot ja muu vastaavanlainen voitonjako vähennetään konsernituloslaskelmaa laadittaessa tuotoista ja lisätään konsernitasetta laadittaessa edellisten tilikausien voittoon tai tappioon (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 5.2 kohta); lainkohdalla ei ole väliä vastinetta direktiivissä, mutta se on luonteeltaan yhdenmukainen edellä mainittujen 24.7.a ja 24.7.b artikloissa asetettujen eliminointivelvoitteiden kanssa. Vastaavat säännökset sisältyivät VII direktiiviin (art. 26.1.a ja 26.1.b).

Kirjanpitol teknisesti voitto-osuus poistetaan sen saaneen konserniyrityksen tuloslaskelmasta ja palautetaan sen jakaneen konserniyrityksen taseen voittovaroihin eli nimikkeeseen "Edellisten tilikausien voitto (tappio)" kirjanpitoasetuksen 1 luvun 6 §:n 1 momentin tasekaavassa. Tällainen eliminointi vaikuttaa konsernitulokseen, sillä eliminointi suoritetaan vain saajan tuloslaskelmaan eliminoinnin toisen puolen kohdistuessa voitto-osuuden jakajan taseeseen.

Konserniyritysten välillä saattaa olla velka- ja saamissuhteita, jotka perustuvat keskinäisiin myynteihin tai muihin liiketoimiin, esimerkiksi tytäryrityksen rahoittamiseen. Kaikissa tapauksissa nämä ovat täysin konsernin sisäisiä toimia eivätkä koske konsernientiteetin ulkopuolisia tahoja. Siten 3 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla on vähennettävä konserniyritysten omiin taseisiin merkityt keskinäiset saamiset ja niitä vastaavat velat (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 5.2 kohta). Näiden eliminointien myötä konsernitaseeseen jäävät vain velat ja saamiset konsernin ulkopuolisten kanssa.

Saamis- ja velkaeliminointeihin ei vaikuta, onko konserniyrityksissä vähemmistöomistusta eli vähennykset tehdään täydestä tasearvostaan. Niin ikään menettely on riippumaton siitä, mikä konserniyrityksistä on velallinen ja mikä velkoja. Tämä eliminointi ei myöskään muuta tulosta eikä omaa pääomaa. Eliminointivelvoite perustuu 24.7.a artiklaan, jota on käsitelty edellä 1 momentin yhteydessä; vastaava säännös sisältyi VII direktiivin 26.1.a artiklaan.

Artiklan 24.7.c ensimmäisessä virkkeessä velvoitetaan vähentämään konserniyritysten välisiin liiketapahtumiin perustuva tulos, joka sisältyy taseen vastattaviin merkittyihin kirjanpitoarvoihin; suomalaisessa kirjanpitokäsitteistössä tällaista "tulosta" nimitetään sisäiseksi katteeksi. Mainittuun artiklaan perustuvat pykälän 2 momentin kolmas virke ja 3 momentin ensimmäisen virkkeen loppuosan säännökset. Vastaava säännös oli myös entisessä VII direktiivissä (26.1.c art.).

Lisäksi VII direktiivi sisälsi 26.2 artiklassa jäsenvaltio-option sallia, että kateeliminointia ei ole tarpeen tehdä kahden ehdon täyttyessä: asianomainen liiketapahtuma on toteutettu markkinaehtoisesti eli "tehty markkinoiden tavanomaisilla ehdoilla", ja sisäisen katteen eliminoinnista aiheutuisi "kohtuuttomia kustannuksia". Voimassaolevan lain esitöissä ei ole arvioitu tätä artiklaa eikä sen tarkoittamaa poikkeusmahdollisuutta ole otettu lainsäädäntöömme. Vastaava

nimenomainen säännös puuttuu nykydirektiivistä, mutta se toisaalta sisältää yleisen olennaisuusperiaatteen: artiklan 6.1.j:n mukaan "— — vaatimuksia, jotka koskevat — — konsernitilinpäätöksen laatimista, ei tarvitse noudattaa silloin, kun niiden noudattamisen vaikutus on epäolennainen." Emoyrityksellä on siten mahdollisuus arvioida, onko kate-eliminointia pidettävä vaikutuksiltaan niin vähämerkityksellisenä oikealle ja riittävälle kuvalle, ettei sitä ole tarpeen tehdä.

Jos konsernin sisäisesti myydyt hyödykkeet ovat jääneet ne ostaneelta konserniyritykseltä käyttämättä tilikauden aikana — jolloin ne ovat sen varastossa tilikauden päättyessä — sisältyy varastoarvoon se kate, jonka myyjäpuolella toiminut tytäryritys on lisännyt myymiensä hyödykkeiden hankintahintaan. Koska myynti on ollut konserniyritysten välistä, nämä sisäiset katteet (sisäiset varastokatteet) on siten eliminointava konsernin vaihto-omaisuudesta ja omasta pääomasta.

Alkuvaraan sisältyvä sisäinen kate eliminoidaan edellisten tilikausien voitosta (tappiosta) ja sisäisen katteen muutos tilikauden aikana tilikauden tuloksesta. Eliminointi kohdistetaan kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua kululajikohtaista konsernituloslaskelmaa laadittaessa nimikkeeseen "Aineet, tarvikkeet ja tavarat — Varastojen muutos", kun taas saman luvun 2 §:n 1 momentin mukaista toimintokohtaista konsernituloslaskelmaa laadittaessa nimikkeeseen "Hankinnan ja valmistuksen kulut". Niin ikään pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen aktivoituun hankintamenoan sisältyvä konsernin sisäinen kate ja siitä tehty poistot eliminoidaan siten, ettei sisäisellä katteella ole vaikutusta konsernin edellisiltä tilikausilta kertyneeseen voittoon tai tappioon eikä konsernin tilikauden tulokseen (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 5.3 kohta).

Pykälän 4 momentin pohjana on aiemman VII direktiivin 26.3 artikla, joka velvoitti jäsenvaltion sallimaan mahdollisuuden jättää konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako, konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat samoin kuin konsernin sisäiset katteet vähentämättä, jos vähentäminen ei ollut tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Nykydirektiivistä puuttuu samasanainen säännös, mutta direktiivin VII liitteen vastaavuustaulukko viittaa tältä osin 6.1.j artiklassa säädettyyn olennaisuusperiaatteeseen, joten momentti voidaan pysyttää laissa luonteeltaan informatiivisena säännöksenä.

Pykälän 5 momentti vapaaehtoisten varausten ja poistoeron jakamisesta laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan ei perustu direktiiveihin vaan on Suomen kansallinen säännös. Se ei kuitenkaan ole direktiivien vastainen, joten se voidaan pysyttää laissa.

Jäljempänä tämän luvun 8 §:n 1 momentin toinen virke velvoittaa lukemaan tytäryrityksillä hankintahetkellä olleet vapaaehtoiset varaukset ja poistoeron hankintahetken omaan pääomaan keskinäistä omistusta vähennettäessä. Siten konsernitaseessa omaan pääomaan jäävät laskennallisella verovelalla vähennettyinä yhtäältä emoyrityksen varaukset ja poistoero ja toisaalta tytäryrityksille hankintahetken jälkeen kertyneet vapaaehtoiset varaukset ja poistoero.

Laskennallisen verovelan osuus poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista määritetään konserniyrityskohtaisesti käyttäen ensisijaisesti konsernitilinpäätöstä laadittaessa voimassa olevaa verokantaa. Kirjanpitolausakunnan yleisohje laskennallisista verovelasta ja -saamisista 12.9.2006 sisältää tarkemmat ohjeet tästä menettelystä.

Pykälän voimassaoleva 6 momentti sallii pienkonsernin jättävän suorittamatta edellisessä momentissa tarkoitettua jakamisen omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Tämä poikkeusmahdollisuus ei kuitenkaan enää ole tarpeen, sillä pienkonsernit on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Jos pienkonserni kuitenkin pitää itselleen tarpeellisenä konsernitilinpäätöksen laatimista.

linpäättöstä, on johdonmukaista, että sen laatimisessa noudatetaan yhdenmukaista säännöstöä konsernitilinpäätöksen laatimiseen veloitettujen kirjanpitovelvollisten kanssa. Momentti kumotaan tällä perusteella.

8 §. Hankintamenomenetelmä. Voimassaolevaa säännöstä vastaavassa pykälässä säädetään konserniyhtiöiden keskinäisen osakeomistuksen eliminoinnista, joka toteutetaan 24.3 artiklan mukaisella hankintamenomenetelmällä. Vastaava säännöstö sisältyi entisen VII direktiivin 19.1 artiklaan.

Konsernientiteetin kannalta tytäryritysten osakkeiden ja osuuksien omistus on yksinomaan konsernin sisäistä, joten se tulee kirjanpidollisesti mitätöidä eli eliminoida konsernitilinpäätöstä varten. Hankintamenomenetelmällä tytäryritysten osakkeiden ja osuuksien hankinta muunnetaan ajatuksellisesti tytäryritysten varojen ja velkojen hankinnaksi.

Vastakkain eliminoinnissa ovat yhtäältä tytäryrityksen osakkeiden hankintameno ja toisaalta tytäryrityksen tilinpäätösajankohdan omasta pääomasta konsernin omistusosuutta vastaava osuus tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta oman pääoman määrästä. Omistusosuus tytäryrityksessä lasketaan osakkeiden tai osuuksien suhteellisen osuuden perusteella, joten siihen eivät vaikuta esimerkiksi osakelajien mahdolliset äänivaltaerot. Eliminoinnin tuloksena konsernin omassa pääomassa tulee huomioiduksi tytäryrityksen omasta pääomasta vain se määrä, joka on kertynyt tytäryrityksen hankinta-ajankohdan jälkeen.

Menetelmässä emoyrityksen ja tytäryritysten tuloslaskelmat ja taseet yhdistetään rivi riviltä, jotta konsernitilinpäätös antaisi tiedon siitä, miten konsernientiteetin tulos ja varallisuusasema muodostuvat. Jos emoyritys on maksanut omistuksestaan tytäryrityksessä enemmän tai vähemmän kuin mikä oli sitä vastaava osuus tämän tytäryrityksen omasta pääomasta omistuksen hankintahetkellä, syntyy laskentaerosta konserniaktiiva tai konsernipassiiva, joka kohdistetaan laskentateknisesti tässä pykälässä jäljempänä esitettävällä tavalla. Toisaalta siinä tapauksessa, että emoyritys on toiminut tytäryrityksen ainoana perustajana ja omistajana, vastaa emoyrityksessä oleva osakkeiden hankintameno aina tytäryrityksen omaa pääomaa, joten eliminointieroa ei synny.

Viitattu 24.3 artikla kuuluu: "Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvot eliminoidaan (engl. "shall be set off") sitä osuutta vastaan, jota ne edustavat näiden yritysten omasta pääomasta (engl. against the proportion which they represent of the capital and reserves), seuraavasti:

lukuun ottamatta emoyrityksellä itsellään tai muulla konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä yrityksellä olevia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia, joita on 3 luvun mukaisesti pidettävä omina osakkeina, tällainen eliminointi tehdään sen hetken kirjanpitoarvon pohjalta, jona kyseinen yritys ensimmäisen kerran sisällytetään konsernitilinpäätökseen. Eliminoinneista aiheutuvat erot merkitään mahdollisuuksien mukaan suoraan sellaisten konsernitaseessa olevien erien (engl. items) kohdalle, joiden arvo on niiden kirjanpitoarvoa suurempi tai pienempi (engl. which have values above or below their book values; vastaavasti VII dir. 19.1.a art. ensimmäinen ja toinen virke ja 19.2 art.);

jäsenvaltio voi sallia tai vaatia eliminoinnin tekemisen sen arvon perusteella, joka yksilöitävissä olevilla varoilla ja veloilla (engl. identifiable assets and liabilities) oli osakkeiden tai osuuksien hankintapäivänä (engl. at the date of acquisition) tai sinä päivänä, jona yrityksestä tuli tytäryritys, jos osakkeet tai osuudet on hankittu eri ajankohtina vastaavasti VII dir. 19.1.b art.;

kaikki a alakohdan soveltamisen jälkeen jäljellä olevat tai b alakohdan soveltamisesta johtuvat erot esitetään konsernitaseessa liikearvona (engl. goodwill); vrt. VII dir. 19.1.c art. ensimmäinen virke: "Kaikki a alakohdan soveltamisen jälkeen jäljellä olevat tai b alakohdan soveltamisesta johtuvat erot ilmoitetaan konsolidoidussa taseessa asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä"; ja VII dir. 30.1. art.: "Edellä 19.1.c artiklassa tarkoitettua erillistä erää, joka vastaa konsolidoinnissa syntynyttä positiivista eroa, käsitellään erää "liikearvo" koskevien direktiivin 78/660/ETY säännösten mukaisesti.";

liikearvon arvon laskentamenetelmistä sekä kaikista merkittävistä arvon muutoksista suhteessa edelliseen tilivuoteen on annettava selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa vastaavasti VII direktiivi 19.1.c art. toinen virke;

jos jäsenvaltio sallii positiivisen ja negatiivisen liikearvon vähentämisen toisistaan (engl. the offsetting), tilinpäätöksen liitetiedoissa on oltava myös analyysi liikearvosta; vrt. VII dir. 19.1.c art. kolmas virke: "Jos jäsenvaltio sallii arvoltaan positiivisten ja negatiivisten erojen kuittaamisen toisiaan vastaan, myös niiden kohdistaminen on selvitettävä liitetiedoissa."

negatiivinen liikearvo voidaan siirtää (engl. may be transferred) konsernituloslaskelmaan, jos sellainen käsittely on 2 luvussa esitettyjen periaatteiden mukainen vrt. VII dir. 31 art.: "Erillisenä eränä ilmoitettu 19.1.c artiklassa tarkoitettu määrä, joka vastaa konsolidoinnissa syntynyttä negatiivista eroa, saadaan ottaa konsolidoituun tuloslaskelmaan vain: a) jos tämä ero vastaa tuon yrityksen hankintapäivänä vallinneita odotuksia sen tulevan tuloksen epäsuotuisasta kehityksestä tai sen tulevista kustannuksista, ja siltä osin kuin tällaiset odotukset toteutuvat; tai b) siltä osin kuin tällainen ero vastaa toteutuneita tuottoja."

Voimassaolevan säännöksen ensimmäistä ja toista virkettä vastaavassa *1 momentissa* sen *ensimmäinen virke* perustuu 24.3 artiklan johdantolauseeseen. Mainitun johdantolauseen toteamusta siitä, ettei eliminointi koske emoyrityksen omia osakkeita tai osuuksia, ei kuitenkaan ole tarpeen sisällyttää lakiin, sillä momentin ensimmäinen virke rajaa menettelyn yksinomaan omistuksiin tytäryrityksissä.

Toisen virkkeen täsmennys siitä, että tytäryrityksessä eliminoinnin kohteena olevaan omaan pääomaan luetaan myös kertynyt poistoero ja vapaaehtoiset varaukset, kumpikin laskennallisella verovelalla vähennettynä, on direktiivin mukainen, mikä ilmenee mainitun johdantolauseen englanninkielisestä versiosta, jossa käytetään termiä "capital and reserves", kun suomenkielisen tekstin ilmaisu "oma pääoma" on liian suppea.

Kuten edellä 7 §:n 5 momentin yhteydessä esitetään, vapaaehtoisten varausten ja poistoeron jakaminen laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan ei välittömästi ole direktiiviperustainen menettely vaan kansallinen täsmennys. Se on kuitenkin 6.1.c artiklan varovaisuusperiaatteen mukainen menettely, sillä se on direktiiviä ankarampi tytäryrityksen oman pääoman määrittelyssä, kun direktiivi sallisi vapaaehtoisten varausten ja poistoeron rinnastamisen omaan pääomaan bruttomääräisinä eli ilman verovelan niistä vähentämistä; tämä ilmenee edellä mainitusta englanninkielisestä ilmauksesta "reserves". Direktiivi ei kiellä jäsenvaltioilta direktiiviä ankarampaa kansallista tulkintaa omaan pääomaan rinnastettavista varauksista ("reserves"). Myös kirjanpitolautakunta korostaa tältä osin varovaisuuden periaatetta (konserniti-linpäätöksen laatimisesta 7.11.2006 annettu yleisohje, kohta 6.2.3).

Vastaavasti 24.14 artiklan mukaisena pääsääntönä on, että verotusta varten tehty kulukirjaukset (engl. "value adjustments solely for tax purposes") peruutetaan ennen kuin tilinpäätös yhdistellään konserniti-linpäätökseen. Tämän nojalla vapaaehtoisten varausten ja poistoeron huomiointi on direktiivin tarkoituksen mukaista. Koska konserniyritysten vapaaehtoiset va-

raukset ja poistoero jaetaan konsernitilinpäätöksessä laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan, on perusteltua, että näin saadaan menetellä konsernitilinpäätöksen laatimisen kaikissa vaiheissa, myös määritettäessä tytäryrityksen omaa pääomaa hankintahetkellä (hallituksen esitys 173/1997). Siten konsernitaseessa omaan pääomaan jäävät laskennallisella verovelalla vähennettyinä yhtäältä emoyrityksen varaukset ja poistoero ja toisaalta tytäryrityksille hankintahetken jälkeen kertyneet vapaaehtoiset varaukset ja poistoero.

Momentin voimassaolevaa säännöstä vastaavaa *kolmas virke* sisältää kuitenkin poikkeuksen laskennallisen verovelan huomioon ottamisesta pienkonserneissa. Poikkeus ei perustu direktiiviin vaan sen tarkoituksena on helpottaa konsernitilinpäätöksen laatimista sellaisissa pienkonserneissa, joissa on tarve konsernitilinpäätökselle, vaikka se saataisiin jättää laatimatta tämän luvun 1 §:n 3 momentin poikkeussäännöksen nojalla.

Virke antaa pienyritykselle mahdollisuuden soveltaa analogisesti 7 §:n 6 momentin poikkeusmenettelyä myös tytäryritysten osakkeiden ja osuuksien hankintamenon eliminoinnissa. On johdonmukaista sallia, että konsernitasetta laativa pienyritys jättäessään mainitun lainkohdan nojalla vähentämättä laskennallisen verovelan osuuden poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista noudattaa vastaavaa tapaa myös sisäisen osakeomistuksen eliminoinnissa (hallituksen esitys 189/2000).

Kolmannen virkkeen säännös ei kuitenkaan ole pakottava. Huojennusmahdollisuus ei estä konsernitilinpäätöstä laativaa pienkonsernin emoyritystä lukemasta tytäryrityksensä hankinta-ajankohdan omaan pääomaan laskennallisella verovelalla vähennettyä poistoeroa ja vapaaehtoisia varauksia. Tällöin tytäryrityksellä hankinta-ajankohtana ollut taseen mukaisten omaisuus- ja velkaerien erotus tulee kokonaisuudessaan vähennettäväksi tytäryrityksen osakkeiden hankintamenoa vastaan, eikä tytäryrityksellä hankinta-ajankohtana olleiden poistoeron ja vapaaehtoisten varausten purkaminen vaikuta enää konsernin tulokseen eikä omaan pääomaan (kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006 antama yleisohje, kohta 6.2.3).

Hankintamenojen yleinen määritelmä on 2 artiklan 6 kohdassa; "hankintahinnalla" [tarkoitetaan] maksettavaa hintaa ja muita hankintahinnasta aiheutuvia kustannuksia vähennettynä mahdollisilla satunnaisvähennyksillä hankintamenoista." Tähän määritelmään on perustettu 4 luvun 5 §:n 1 momentti, jonka mukaan "hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot."

Direktiivissä ei säädetä, missä järjestyksessä tytäryrityksen omaa pääomaa eliminoidaan. Kirjanpitolautakunnan 7.11.2006 antaman yleisohjeen (kohta 6.2.4) mukaan hankintahetken oman pääoman eliminointi voidaan yleensä tehdä siinä järjestyksessä, että eliminointava määrä vähennetään tilinpäätösajankohdan oman pääoman eristä kirjanpitoasetuksen tasekaavan mukaisessa järjestyksessä ylhäältä alaspäin niin pitkälle kuin eliminointavaa riittää. Osakeyhtiössä tämä tarkoittaa eliminointia ensin osakepääomasta, sitten muista sidotun oman pääoman eristä ja lopuksi vapaan oman pääoman eristä. Järjestys perustuu oletukseen, että sidotun oman pääoman erät ovat syntyneet pääomansijoituksina ja mahdollisesti lisäksi siirroilla vapaasta omasta pääomasta sidottuun. Jotta tytäryrityksen oman pääoman erät säilyvät samanlaisina, eliminointia ei saa kohdistaa hankinta-ajankohdan jälkeen muodostettuun arvonorotusrahastoon eikä muihin sellaisiin sidotun oman pääoman eriin, jotka ovat syntyneet muilla tavoin kuin siirroilla vapaasta omasta pääomasta sidottuun.

Eliminointia ei saa kohdistaa osakeyhtiölain 11 luvun 1 §:n 3 kohdan mukaiseen osakepääomasijoitukseen, joka käytännössä jakautuu tasaisesti kaikille osakkaille vaikuttamatta heidän keskinäiseen suhteeseensa, sillä tällaisen sijoituksen tekijä ei saa lisää osakkeita vastikkeeksi.

Koska osakepääomasijoitusta ei eliminoida sisäisen omistuksen eliminoinnin yhteydessä, voi konsernin osakepääoma poiketa emoyrityksen osakepääomasta (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, kohta 6.2.4).

Voimassaolevaa säännöstä vastaavan *2 momentin ensimmäisessä virkkeessä* tarkoitetulla "ajankohdalla, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys" eli hankinta-ajankohdalla tarkoitetaan kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laatimisesta 7.11.2006 antaman yleisohjeen (kohta 6.2.3) mukaan lähtökohtaisesti sitä hetkeä, jolloin omistusoikeus tai jollain muulla tavalla muodostunut määräysvalta hankittuun tytäryritykseen on siirtynyt. Jos ostettuun yritykseen liittyvät vastuut ja riskit ovat siirtyneet ostajalle jostain muusta ajankohdasta kuin omistusoikeuden siirtymisestä, määritetään hankinta-ajankohdan oman pääoman määrä tämän ajankohdan perusteella.

Jos konsernin eri osat ovat hankkineet tytäryrityksen osakkeita, voidaan hankintaa käsitellä samalla tavoin kuin kyseisen hankinnan olisi tehnyt yksi yritys. Tällöin koko hankinta-erää voidaan käsitellä valuuttamääräisenä edellyttäen, että se on yhdessä valuutassa tehty.

Edellä 1 momentin perusteluissa kuvatus 24.3.b artiklan nojalla "– jäsenvaltio voi sallia tai vaatia eliminoinnin tekemisen sen arvon perusteella, joka yksilöitävissä olevilla varoilla ja veloilla oli osakkeiden tai osuuksien hankintapäivänä tai sinä päivänä, jona yrityksestä tuli tytäryritys, jos osakkeet tai osuudet on hankittu eri ajankohtina." Suomen lainsäätäjä on käyttänyt tätä mahdollisuutta hyväkseen ensimmäisessä virkkeessä sallimalla artikkelissa jälkimmäisenä vaihtoehtona mainitun menettelyn.

Momentin *toinen virke* perustuu 24.3.a artiklaan, joka vastaa entisen VII direktiivin 19.1.a artiklaa. Säännöksen tarkoituksena on helpottaa konsernitilinpäätöksen laatimista sellaisessa tapauksessa, että kirjanpitovelvolliselle syntyy konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus tai velvollisuus yhdistellä tytäryritys konsernitilinpäätökseen vasta sen tilikauden jälkeen, jolloin tytäryritys on hankittu (hallituksen esitys 173/1997).

Artikkelissa ei ole toisessa virkkeessä asetettua vaatimusta siitä, että sen mukaisella "menettelyllä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta." Tämä vaatimus on kuitenkin luonteeltaan "vain" informatiivinen sen viitatessa konsernitilinpäätöksenkin tavoitteena olevaan oikeaan ja riittävään kuvaan, joten sitä on pidettävä direktiivin tarkoituksen mukaisena. Artiklan 24.1 mukaan konsernitilinpäätökseen sovelletaan 2 lukua, johon sisältyvä 4.3 artiklan ensimmäisessä alakohdassa edellytetään oikean ja riittävän kuvan antamista.

Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno ei ole yhtä suuri kuin tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukainen oman pääoman määrä, syntyy eliminointiero. Emoyritys on saattanut maksaa tytäryrityksestä suuremman hinnan kuin mikä oli ostohetkellä tytäryrityksen oman pääoman määrä. Silloin kun tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno on emoyritykselle suurempi kuin emoyrityksen omistussuus tytäryrityksen oman pääoman määrästä hankinta-ajankohtana, nimitetään *3 momentissa* eliminointiero konserniaktiivaksi ja päinvastaisessa tapauksessa konsernipassiivaksi. Momentin perustana on 24.3.a artiklan toinen virke, jonka mukaan eliminoinneista aiheutuvat erot merkitään mahdollisuuksien mukaan suoraan sellaisten konsernitaseessa olevien erien (engl. items) kohdalle, joiden arvo on niiden kirjanpitoarvoa suurempi tai pienempi" (engl. which have values above or below their book values). Vastaava säännös sisältyi aiemman VII direktiivin 19.1.a artiklan toiseen virkkeeseen.

Edellä sanottu tarkoittaa käytännössä, että konserniaktiiva muodostuu silloin, kun hankitun tytäryrityksen omaisuuserät ovat sen taseessa alle niiden arvojen, jotka konserni olisi kyseisistä

eristä erikseen ostettuna maksanut tai kun konsernin tulonodotukset ovat korkeammat kuin hankitun tytäryrityksen omaisuuserien kirjanpitoarvot. Lisäksi konserniaktiivaa voi syntyä siinä tilanteessa, että hankitun tytäryrityksen velat tai pakolliset varaukset ovat sen taseessa konsernin kannalta liian korkeassa arvossa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, kohta 6.2.5).

Konserniaktiiva perustuu siihen, että emoyritys on maksanut tytäryritystä hankkiessaan tytäryrityksen omaa pääomaan suuremman hinnan, koska on arvostanut tytäryrityksen omaisuuserät korkeampaan arvoon kuin mitä tytäryrityksen tasearvoista ilmenee. Tämän vuoksi on johdonmukaista, että konserniaktiiva kohdennetaan niille tytäryrityksen varallisuuserille, joihin se on perustunut tytäryrityksen hankintahetkellä.

Konserniaktiivan kohdentaminen tarkoittaa konserniaktiivan lisäämistä omaisuuserien kirjanpitoarvoihin ja vähentämistä velkaerien kirjanpitoarvoista konsernitasetta laadittaessa. Konserniaktiiva saadaan kohdentaa vain sellaisiin omaisuuseriin, jotka ovat yksittäisen kirjanpitovelvollisen aktivoitavissa 5 luvun 5—11 §:n nojalla. Velkoihin rinnastetaan myös pakolliset varaukset (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, kohta 6.2.5).

Tytäryrityksen omaisuuserille konserniaktiivaa voidaan kohdentaa enintään sellainen määrä, että erien kirjanpitoarvot eivät kohdentamisen jälkeen ylitä omaisuuserien todennäköisiä luovutushintoja tai muulla perusteella määriteltyjä käypiä arvoja. Jos kohdennettava konserniaktiiva ei riitä kaikille omaisuuserille niiden käypiin arvoihin asti eikä muuta perusteltua jakopuustetta ole, kohdennettava konserniaktiiva jaetaan omaisuuserien käypien arvojen kesken tasan suhteisesti (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Velkoihin ja pakollisiin varauksiin kohdennettava määrä vähennetään näiden erien kirjanpitoarvoista, enintään kuitenkin siihen saakka, että kirjanpitoarvot eivät kohdentamisen jälkeen alita velkojen ja pakollisten varausten todennäköisiä arvoja (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Omaisuuserille kohdennettu konserniaktiiva kirjataan kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan kuluksi samojen periaatteiden mukaan kuin kyseisten erien hankintamenot. Pysyvien vastaavien hyödykkeisiin kohdennettu konserniaktiiva kirjataan siten kuluksi kyseisistä omaisuuseristä tehtävien poistojen tai arvonalennusten tahdissa taikka hyödykkeiden myynnin yhteydessä. Esimerkiksi kiinteistöön kohdennettu osuus konserniaktiivasta poistetaan samassa tahdissa kuin kiinteistöstä muutenkin tehdään poistoja.

Tytäryrityksen velkoihin ja pakollisiin varauksiin kohdennettu konserniaktiiva puolestaan vähennetään näiden erien kirjanpitoarvoista konsernitaseessa niin kauan kuin kyseiset velat tai varaukset ovat tytäryrityksen taseessa. Vähennetty määrä kirjataan kuluksi sitä mukaa kuin velat tai pakolliset varaukset vähenevät tytäryrityksen taseessa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Pykälän 4 momentissa tarkoitettu konsernipassiiva muodostuu esimerkiksi seuraavissa tilanteissa: 1) hankitun tytäryrityksen omaisuuserät ovat konsernin kannalta yliarvostettuja; 2) hankitun tytäryrityksen todelliset velat ovat taseeseen merkittyjä velkoja suuremmat; 3) hankitun tytäryrityksen kulumassa olevan tai tulevien tilikausien odotetaan olevan tappiollisia; tai 4) hankinta on tapahtunut edullisella hinnalla (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.6).

Momentilla, samoin kuin edeltävällä 3 momentilla, ei ole välitöntä perustaa uudessa direktiivissä eikä entisessä VII direktiivissä, mutta se on hankintamenomenetelmää koskevan 24.3 artiklan tarkoituksen mukainen.

Kohdentaminen tarkoittaa konsernipassiivan vähentämistä omaisuuserien kirjanpitoarvoista ja lisäämistä velkaerien kirjanpitoarvoihin konsernitaseessa. Kun konsernipassiiva kohdennetaan konsernin omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konsernipassiivan katsotaan johtuvan, rinnastetaan velkoihin myös pakolliset varaukset (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.6).

Omaisuuserille kohdennettu osa konsernipassiivasta tuloutetaan samassa tahdissa kuin kyseisten omaisuuserien hankintamenot kirjataan kuluksi. Velkaeriin kohdennettu konsernipassiiva tuloutetaan siinä vaiheessa, kun sitä vastaava velka on merkitty taseeseen ja velan vastaerä on kirjattu kuluksi (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.6).

Pykälän 5 *momentti* vastaa perusteiltaan voimassa olevan säännöksen ensimmäistä virkettä. Momentissa tarkoitettu liikearvo johtuu sellaisista tulonodotuksista, joita vastaavaa hankintamenon osaa ei voida erikseen merkitä mihinkään tytäryrityksen omaisuuserään (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Konserniliikearvoa koskeva poistosäännös on yhdenmukaistettu 5 luvun 11 §:n kanssa. Voimassa olevan säännöksen mukainen poistoaika pohjautuu entisen VII direktiivin 30.1 artiklaan, joka puolestaan viittaa entisen IV direktiivin 37.2 artiklaan liikearvon poistamisesta. Tämän perustella konserniaktiivan kohdentamaton osa, konserniliikearvo, poistetaan viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa. Toisaalta kohdennettu osuus kirjataan kuluksi asianomaista tase-erää koskevien jaksotussäännösten mukaisesti. Nykyisen direktiivin 24.3.c artikla edellyttää vastaavalla tavalla konserniarvon kohdentamattoman käsittelyä liikearvona konsernitaseessa. Toisaalta uuden direktiivin 12.11 artiklan toisessa alakohdassa on lyhennetty liikearvon enimmäispoistoaika 10 vuoteen eli se on puolittunut entisen IV direktiivin 37.2 artiklan mukaisesta maksimista. Momenttia on muutettu tämän huomioonottamiseksi.

Tulonodotuksia arvioitaessa on kirjanpitolautakunnan mukaan otettava huomioon liiketoiminnan luonne ja ennustettavuus. Liikearvon vaikutusajan muuttuessa on poistosuunnitelmaa oikaistava. Tämä voi johtaa myös siihen, että koko jäljellä oleva konserniliikearvon määrä tulee kerralla kuluksi kirjattavaksi. Tämän luvun 8 §:n 4 momentin mukaan liikearvoa ei voida poistaa suoraan omaa pääomaa veloittaen eikä poistoa myöskään voida tehdä yhdellä kertaa, elleivät tulonodotukset ole muuttuneet vastaavasti (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Kirjanpitolautakunta painottaa kohdennettuun konserniaktiivaan ja kohdistamattomaan liikearvoon liittyvien tulonodotusten varovaista arviointia; arvio on tarvittaessa tarkistettava (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Kohdennetusta konserniaktiivasta johtuva laskennallinen verovelka tulee merkitä konsernitaseeseen. Tällöin liikearvo kasvaa laskennallisen verovelan määrällä (yleisohje 12.9.2006 laskennallisista verovelkoista ja -saamisista, kohta 4.4.2).

Hankintahetkellä tytäryrityksen taseeseen sisältyviä arvonkorotuksia — jotka on toteutettu 5 luvun 17 §:n nojalla — vastaava määrä on konsernin kannalta osa hankintamenoa, koska hankinnan kohteena olleesta tytäryrityksen omaisuus- ja velkaerien erotuksesta on maksettu ulkopuoliselle osakkeiden hankintamenon mukainen hinta. Siten myös tämä hankintamenon

osa tulee poistaa konsernitilinpäätöksessä (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.5).

Tilikauden poisto konserniliikearvosta merkitään konsernituloslaskelmaan kohtaan poistot ja arvonalennukset (kirjanpitoasetus 3 luku 2 § 1 momentti), ja poiston jälkeinen määrä 24.3.c artiklan mukaisesti konsernitaseen pysyviin vastaaviin omaksi eräkseen aineettomien hyödykkeiden ryhmään (kirjanpitoasetus 3 luku 3 § 1 momentti ensimmäinen virke). Vastaava säännös oli VII direktiivin 19.1.c artiklassa.

Konsernireservi ei ole luonteeltaan varaus eikä liioin vierasta pääomaa, joten se esitetään omana pääryhmien ulkopuolisena eränä vähemmistöosuuden tapaan. Tätä koskeva säännös pysytetään kirjanpitoasetuksen 3 luvun 3 §:n 1 momentin *toisena virkkeenä*, vaikka sillä ei ole välitöntä direktiiviperustaa.

Kirjanpitoasetuksen 3 luvun 3 §:n 1 momentin *kolmas virke* poistamattoman konserniliikearvon ja tuotoksi kirjaamattoman konsernireservin esittämisestä yhtenä eränä konsernitaseessa on 24.3.e artiklan mukainen jäsenvaltio-optio. Vastaava säännös oli VII direktiivin 19.1.c artiklan kolmantena virkkeenä.

Entisen VII direktiivin 30.2 artikla oikeutti jäsenvaltion säätämään, että konserniliikearvon vähentäminen suoraan rahastoista on sallittua. Suomessa ei käytetty tätä mahdollisuutta hyväksi; lain esitoista ei ilmene perusteita tälle ratkaisulle (vrt. hallituksen esitys 173/1997). Uudessa direktiivissä ei kuitenkaan enää ole vastaavaa säännöstä.

Pykälän uusi *6 momentti* vastaa sisällöltään voimassaolevan 5 momentin toista virkettä. Käsitteellä "konsernireservi" tarkoitetaan 4 momentin yhteydessä esitetyistä 1) ja 2) kohtien mukaisista syistä johtuvasta konsernipassiivasta kohdentamatta jäänyttä osaa sekä 3) ja 4) kohtien tarkoittamiin syihin perustuvaa konsernipassiivaa, jota ei yleensä pystytä kohdentamaan. Konsernireservi merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen ennen vierasta pääomaa kirjanpitoasetuksen 3 luvun 3 §:n 1 momentin nojalla.

Konsernireservin tulouttaminen eli merkitseminen tuotoksi tuloslaskelmaan perustuu 24.3.f artiklaan, jonka mukaan "negatiivinen liikearvo voidaan siirtää konsernituloslaskelmaan, jos sellainen käsittely on 2 luvussa esitettyjen periaatteiden mukainen." Näistä periaatteista on merkityksellinen erityisesti 6.1.c artiklan mukainen varovaisuusperiaate. Sen mukaisesti momentissa edellytetään, että konsernireservi merkitään tuotoksi silloin, kun vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto.

Momentin sanamuotoa on täydennetty kuvaamaan konsernireservin merkitsemistä taseeseen. Täydennyksellä ei kuitenkaan ole menettelyllisiä vaikutuksia verrattuna voimassaolevan 5 momentin toiseen virkkeeseen, joka perustuu aiemman VII direktiivin 31 artiklaan, jonka mukaan "erillisenä eränä ilmoitettu 19.1.c artiklassa tarkoitettu määrä, joka vastaa konsolidoinnissa syntynyttä negatiivista eroa, saadaan ottaa konsolidoituun tuloslaskelmaan vain: a) jos tämä ero vastaa tuon yrityksen hankintapäivänä vallinneita odotuksia sen tulevan tuloksen epäsuotuisasta kehityksestä tai sen tulevista kustannuksista, ja siltä osin kuin tällaiset odotukset toteutuvat; tai b) siltä osin kuin tällainen ero vastaa toteutuneita tuottoja."

Odotetuista tappioista aiheutunut konsernireservi tuloutetaan sitä mukaa kuin tappiot toteutuvat. Realisoitunutta tuloa koskevalla maininnalla tarkoitetaan kirjanpitolautakunnan mukaan esimerkiksi sellaista tilannetta, että odotetut tappiot jäävät toteutumatta. Varovaisuuden periaate edellyttää, ettei tällaisesta syystä eikä myöskään edullisesta kaupasta aiheutunutta kon-

sernireserviä tulouteta yleensä yhdellä kerralla, vaan vähitellen (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksestä, kohta 6.2.6).

9 §. Yhdistelmämenetelmä. Pykälä kumotaan. Direktiivi ei sisällä entisen VII direktiivin 20 artiklan tarkoittama yhdistelmämenetelmää (engl. pooling), jota voitiin soveltaa tietyin edellytysin hankintamenomenetelmän sijasta. Menetelmä on kansainvälisesti poikkeuksellinen.

Yhdistelmämenetelmä eroaa hankintamenomenetelmästä siinä, että sitä sovellettaessa taseeseen ei merkitä konserniaktiivaa tai -passiivaa eikä konserniliikearvoa tai konsernireserviä. Tämä johtuu siitä, että eliminointi toteutetaan yhdistelmämenetelmässä yksinkertaisesti yhdistämällä kummankin osapuolen varat, velat ja oma pääoma sellaisenaan konsernitaseeseen. Näin ollen kummankin erillistilinpäätöksen mukaiset arvostusratkaisut vaikuttavat koko määrällään konsernitilinpäätökseen.

Toinen merkittävä ero on se, että yhdistelmämenetelmällä yhdistellyn tytäryrityksen ennen hankintaa kerryttämä voitto tai tappio sisältyy — toisin kuin hankintamenomenetelmää sovellettaessa — emoyrityksenä olevan osakeyhtiön konsernitilinpäätöksen vapaaseen omaan pääomaan (kirjanpitolautakunnan yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, kohta 6.3.3).

10 §. Tytäryrityksen tai emoyrityksen omistamat emoyrityksen osakkeet tai osuudet. Artiklan 24.3.a johdantolause kieltää soveltamasta hankintamenomenetelmää emoyrityksellä itsellään tai muulla konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä yrityksellä olevia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia, joita on 3 luvun mukaisesti pidettävä omina osakkeina. Vastaavasti säädettiin VII direktiivin 19.2 artiklassa.

Direktiivin III liitteen tasekaavan "Varat"-puolen kohdan D:III.2 nojalla esitetään vastattavissa "omat osakkeet tai osuudet — siltä osin kuin ne kansallisen lainsäädännön mukaan saadaan merkitä taseeseen." Sama säännös on IV liitteen tasekaavan kohdassa D.III.2.

Artiklan 24.3.a soveltaminen edellyttää, että omien osakkeiden merkitsemisestä taseeseen on säädetty asianomaisen yrityksen kotipaikan lainsäädännössä. Näin ei ole Suomessa, sillä 4 luvun uusi 8 § nimenomaisesti kieltää omien osakkeiden merkitsemisen taseeseen. Mainitun lainkohdan myötä pykälä on käynyt tarpeettomaksi, joten se kumotaan.

11 §. Laskennalliset verovaikutukset yhdistelystä. Voimassaolevaa säännöksen kanssa lähes samansanaisen pykälän perustana on 24.13 artikla: "Laskennalliset verot (engl. deferred tax balances) on merkittävä konsernitilinpäätökseen, jos on todennäköistä, että jokin konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä yritys joutuu lähitulevaisuudessa (engl. in the foreseeable future) tekemään suorituksen tällaisen erotuksen perusteella."

Vastaavanlainen artikla sisältyi entiseen VII direktiiviin, jonka 29.4 artikla velvoitti ottamaan huomioon sellaiset erot, jotka syntyvät konsernitilinpäätöstä laadittaessa suoritettavista toimenpiteistä tuloslaskelmaan merkittyjen verojen (engl. tax chargeable) ja maksettavien verojen (tax payable) välille, jos on todennäköistä, että jossakin konserniyrityksistä syntyy todellinen verokulu (actual charge to tax) lähitulevaisuudessa (in the foreseeable future).

Pykälässä tarkoitettuihin "yhdistelytoimenpiteisiin" kuuluvat yhtäältä tilinpäätösten muuttaminen yhtenäisten laskentaperiaatteiden mukaisiksi ja toisaalta konsernin sisäisten erien eliminointi. Vaikka direktiivissä mainitaan ainoastaan vastainen verokulu, on myös laskennalliset verosaamiset otettava huomioon varovaisuuden periaatetta noudattaen. Laskennalliset verovelat ja -saamiset huomioidaan siinäkin tapauksessa, että yhdistelytoimenpide ei vaikuta

välittömästi konsernin tulokseen. Esimerkiksi jos aktivoidut sisäiset katteet eivät muutu kahden tilinpäätöksen välillä, laskennallinen verosaaminen pitää kuitenkin pysyttää konsernitaseessa, jos tulevaisuudessa saatava verohyöty on edelleen todennäköinen (hallituksen esitys 173/1997).

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa 12.9.2006 laskennallisista verovelvoista ja -saamisista todetaan, että niitä aiheuttavat konsernitilinpäätökseen seuraavat toimenpiteet (1.2 kohta):

- erillistilinpäätösten muuttaminen konsernin laskentaperiaatteiden mukaisiksi,
- poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jakaminen omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan; ja
- yhdistelytoimenpiteet.

Pykälän perustana oleva 24.13 artikla on jäsenvaltioille pakottava toisin kuin yksittäistä kirjanpitovelvollista koskeva 5 luvun 18 §, jossa säädetty laskennallisten verovelkojen ja -saamisten merkitseminen tuloslaskelmaan ja taseeseen erillistilinpäätöksessä on vapaaehtoista.

Voimassaolevaan säännökseen verrattuna momentin ensimmäinen lause ei sisällä olennaisen eron kriteeriä ensimmäisessä lauseessa, jossa verrataan konsernitulosta yhdisteltyjen yritysten yhteenlaskettuihin tuloksiin. Muutos selventää menettelyn kuvausta, mutta sillä ei ole merkitystä käytännölle, jossa laskenta suoritetaan aina, olipa syntyvä ero kuinka pieni tahansa.

Varovaisuus laskennallisten verovaikutusten käsittelyssä ei ole yleispätevästi määriteltävissä. Suuntaa antava on kirjanpitolautakunnan lausunto 1671/2002, jonka mukaan vahvistetuista tai vahvistettavista tappioista syntyvän laskennallisen verosaamisen kirjaamisessa taseeseen on noudatettava erityistä varovaisuutta. Kirjauksen edellytyksiä arvioitaessa on aina otettava huomioon se, pystytäänkö vahvistetuista tappioista saatava laskennallinen verohyöty todennäköisesti käyttämään hyväksi. Tämä edellyttää yritykseltä vahvistettuja tappioita vastaavaa määrää verotettavaa tuloa aikana, jolloin tappio voidaan vähentää. Riittävänä näyttönä voidaan pitää riittävän hyvin perusteltuja budjetteja tai muita suunnittelulaskelmia, jotka osoittavat tarpeeksi suuren verotettavan tulon syntymistä lähitulevaisuudessa.

Lautakuntakäytännössä on toisaalta määritelty erityistä varovaisuuden ajallista ulottuvuutta 5 luvun 11 §:n kohdalla. Lausunto 1887/2012 pitää erityisen varovaisuuden lähtökohtana menettelyä, jossa provisiomenot jaksotetaan niiden -määräytymistilikaudelle ja enintään kahdelle sitä seuraavalle tilikaudelle.

12 §. *Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisselvollisuus.* Pykälässä säädetään 1 luvun 8 §:ssä tarkoitetun osakkuusyrityksen tietojen sisällyttämisestä konsernitilinpäätökseen. Pykälä 1 momentin uusi ensimmäinen virke perustuu 27.1 artiklaan: "Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävällä yrityksellä on osakkuusyritys, tämä osakkuusyritys on esitettävä konsernitaseessa asianmukaisesti otsikoituna erillisenä eränä." Aiempi VII direktiivi sisälsi samankaltaisen säännöksen (33.1 art.).

Tässä pykälässä tarkoitettu osakkuusyrityksen yhdistelymenettelyä käytetään kirjanpitoikäytännössä nimitystä pääomaosuusmenetelmä. Koska menetelmä on yksinkertaistettu versio täydestä yhdistelystä, ja sitä sovellettaessa osakkuusyrityksen varat ja velat sisältyvät yhteen erään konsernitaseeseen ja tuotot ja kulut vastaavasti näkyvät yhtenä konsernituloslaskelman eränä, kutsutaan menettelyä myös yhden rivin yhdistelyksi (one-line-consolidation). Osakkuusyrityksen yhdistelyn vaikutus konsernin tulokseen ja omaan pääomaan on sama kuin jos

osakkuusyritys yhdisteltäisiin tytäryrityksen tavoin kokonaisuudessaan rivi riviltä konsernitalinpäätökseen (yleisohje 7.11.2006 konsernitalinpäätöksen laatimisesta, 9.3 kohta). Pääomaosuusmenetelmän tavoitteena on siten esittää konsernin taseessa osuus osakkuusyrityksen nettovaroista.

Momentin toisen virkkeen pohjana on puolestaan 27.4 artikla: "— — määrään, joka vastaa osuutta osakkuusyrityksen omasta pääomasta, on lisättävä tai siitä on vähennettävä määrä, joka vastaa tuon omistusyhteyden osakkuusyrityksen omasta pääomasta edustaman osuuden muutoksia tilikaudella; siitä on vähennettävä omistusyhteyteen liittyvät osingot tai muu voitonjako." Tämä artikla velvoittaa — kuten vastaava säännös entisen VII direktiivissä (33.4 art.) — osakkuusyrityksen tietojen yhdistelemisestä niin sanotulla pääomaosuusmenetelmällä. Kuitenkin sellainen osakkuusyritys, joka täyttää tämän luvun 15 §:ssä tarkoitetun yhteisyrityksen tunnusmerkit, saadaan yhdistellä mainitun lainkohdan mukaisesti.

Perusajatuksena pääomaosuusmenetelmässä on, että osakkuusyritysomistuksen tasearvo konsernitalinpäätöksessä riippuu osakkuusyrityksen erillistalinpäätöksen oman pääoman muutoksesta. Yhdistelyvelvollisuus koskee vain sitä osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota ja oman pääoman muutosta, joka on syntynyt osakkuusyritysomistuksen hankinnan jälkeen (yleisohje 7.11.2006 konsernitalinpäätöksen laatimisesta, 9.2 kohta). Huomioon otetaan — jäljempänä 13 §:ssä tarkemmin säädettyllä tavalla — konsernin omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta päättyneellä tilikaudella sekä muu oman pääoman muutos, joka on syntynyt osakkuusyrityksen omistusaikana, ja tästä vähennetään osakkuusyritykseltä saadut osingot tai muu voitonjako. Jos osakkuusyrityksen tilikausi on ollut voitollinen, nousee osakkuusyritysomistuksen arvo konsernitalinpäätöksessä; tappiollinen tilikausi merkitsee vastaavasti osakkuusyritysomistuksen arvon alenemista.

Siten jäljempänä käsiteltävän 13 §:n 4 momentin mukaisesti osakkuusyrityksen talinpäätöstiedot yhdistellään niin, että konserniyritysten omistusosuuden mukainen määrä osakkuusyrityksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiosta kuluksi. Konsernin osuus osakkuusyrityksen hankinnan jälkeen kertyneestä osakkuusyrityksen tuloksesta ja muista oman pääoman muutoksista taas lisätään konsernitaseessa osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenoon ja konsernin omaan pääomaan (tai vähennetään molemmista, jos kertynyt tulos tai muu oman pääoman muutos on negatiivinen). Osakkuusyritykseltä saatu osinko tai muu vastaava voitto-osuus puolestaan vähennetään konsernin tuloksesta ja osakkeiden hankintamenosta.

Muutettu 2 *momentti* perustuu yhtäältä 27.9 artiklaan, jonka mukaan "27 artiklaa pääomaosuusmenetelmästä ei tarvitse soveltaa, jos omistusyhteys osakkuusyrityksen pääomasta ei ole olennainen" ja toisaalta 23.9 ja 6.1.j artikloihin, joita käsiteltiin edellä 3 §:n yhteydessä.

Voimassaolevan momentin pohjana on entisen VII direktiivin 33.9 artikla, jossa säädettiin yleisemmästä poikkeusperusteesta: osakkuusyrityksen tiedot saatiin jättää konsernitalinpäätöksen ulkopuolelle, jos niiden yhdisteleminen ei ollut tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Vaikka VII direktiivi on kumottu, tämä poikkeusperuste voidaan pysyttää momentissa, sillä se on nykydirektiivin 2 lukuun sisältyvän 4.2 artiklan oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen mukainen, ja 24.1 artikla edellyttää mainitun 2 luvun soveltamista konsernitalinpäätöksessä. Toisaalta oikea ja riittävä kuvan antamisessa on aina otettava huomioon 6.1.j artiklan olennaisuusperiaate. Kun lisäksi 23.9 artiklan mukaisten poikkeusperusteiden soveltamista ei ole rajoitettu vain tytäryritysten yhdistämiseen vaan artikla koskee yleisemmin kaikkia konsernitalinpäätökseen "sisällytettäviä" yrityksiä, kuuluvat myös osakkuusyritykset tämän artiklan soveltamisalaan. Olisi epä johdonmukaista, jollei tytäryrityksen yhdistelemättä jättämisen edellytyksiä sovellettaisi myös osakkuusyritykseen. Siten momentin 1 kohdan tarkoittaman oikean

ja riittävän kuvan kannalta epäolennaisuuden — joka kattaa myös edellä mainitun 27.9 artiklan tarkoittaman tilanteen, jossa omistusyhteys ei ole olennainen — ohella sallitaan 2 kohdassa yhdistelemättä jättäminen myös muulla 3 §:ssä säädetyllä 23.9 artiklan tarkoittamalla perusteella eli jos:

- omistus osakkuusyrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi,
- konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada säädetyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja, tai
- merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa osakkuusyrityksessä.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1292/1994 mukaisesti edellytyksiä kuitenkin voidaan osakkuusyrityksen omistuksellisesta luonteesta johtuen tulkita jonkin verran lievemmin.

Jos kirjanpitovelvollinen käyttää 2 momentin mahdollisuutta hyväkseen, pitää yhdistelemättömästä osakkuusyrityksestä esittää konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona nimi, kotipaikka, konserniyritysten omistusosuus, oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä (kirjanpitoasetus 4 luku 3 § 1 momentti 4 kohta). Tämä asetuksen säännös perustuu 28.2.d artiklaan. Entisessä IV direktiivin vastaava säännös oli 34.5 artiklassa.

Lisäksi, jollei konsernitilinpäätöstä laadita, osakkuusyrityksiä koskevat saamiset ja velat esitetään 1 luvun 7 §:n omistusyhteysyrityksen vastaavien tietojen tavoin kirjanpitoasetuksen 1 luvun 6 §:n 1 momentin mukaisessa taseessa samoin kuin rahoitustuotot ja -kulut asetuksen 1 luvun 1 §:n 1 momentin kululajikohtaisessa tulolaskelmassa (10.b kohta) tai 2 §:n 1 momentin toimintokohtaisessa tulolaskelmassa (9.b kohta).

13 §. Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen. Pykälässä säädetään periaatteista, joiden mukaisesti osakkuusyrityksen tiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen. Vaikka yhtenäisiin laskentaperiaatteisiin on pyrittävä myös osakkuusyritysten osalta, voimassaolevaa säännöstä vastaavasta 1 momentin ensimmäisestä virkkeestä ilmenee, että tästä voidaan poiketa. Virkkeessä viitatus 4 §:n 2 momentin mukaan "Konserniyritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovelletaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettuja tämän lain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Tästä saadaan poiketa erityisestä syystä."

Säännös perustuu nykydirektiivin seuraaviin kohtiin, joita vastaavat säännökset sisältyivät myös VII direktiiviin (33.3 art.).

- Artikla 27.3 ensimmäinen virke: "Jos osakkuusyrityksen varojen tai vastuiden arvostamisessa on noudatettu muita kuin 24.11 artiklassa tarkoitettuja konsernitilinpäätöksen laatimisessa sovellettavia arvostusmenetelmiä, ne voidaan — — arvostaa uudelleen noudattaen konsernitilinpäätöksen laatimisessa sovellettavia arvostusmenetelmiä".

- Artikla 27.3 toinen virke: "Jos tällaista uudelleenarvostusta ei ole tehty, siitä on ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa."

- Artikla 27.3 kolmas virke: "Jäsenvaltio voi vaatia, että tällainen uudelleenarvostus tehdään."

Näistä direktiivisäännöksistä käy ilmi, että jäsenvaltio voi myöntää periaatteiden muuttamisesta poikkeuksen momentissa esitetyllä tavalla. Toisaalta artiklan kolmannen virkkeen mukainen pakottava velvoite ei olisi tarkoituksenmukainen, koska konserniyritykseltä puuttuu määräysvalta osakkuusyrityksessä, jolloin ei välttämättä ole käytettävissä riittävästi informaatiota tällaista muuttamista varten (hallituksen esitys 173/1997 ja yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.2 kohta).

Artiklan 27.3 toinen virke edellyttää, että poikkeuksesta annetaan liitetieto perusteluineen. Tätä koskeva säännös on kirjanpitoasetuksen 4 luvun 2 §:n 5 kohdassa. Poikkeuksen perusteluna voi olla – esimerkiksi määräysvallan puuttumisen vuoksi – se, ettei tietoja osakkuusyrityksen tilinpäätöksen muuttamiseksi konsernin tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi ole ollut saatavissa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.2 kohta).

Momentin *toinen virke* koskee ulkomaisen osakkuusyrityksen tilinpäätöserien muuntamista Suomen rahaksi. Säännös on kansallinen, mutta sitä ei voida pitää direktiivin vastaisena, kuten ei myöskään siinä viitattua 6 §:ää ulkomaisen tytäryrityksen tietojen muuntamisesta.

Muuntamisessa noudatetaan samoja periaatteita kuin ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserien muuntamisessa: syntyvä muuntoero merkitään konsernitaseen omaan pääomaan. Muunkurssin perusteesta on lisäksi esitettävä liitetieto (kirjanpitoasetus 4 luku 2 § 8 kohta). Jos konsernin omistuksessa olevat osakkuusyrityksen osakkeet tai osuudet tai osa niistä myydään, realisoituu muuntoero tuotoksi tai kuluksi ja se kirjataan osana myyntivoittoa tai -tappiota (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.11 kohta).

Pykälän 2 *momentin* sanamuotoa on pelkistetty voimassaolevasta ja sen sisältö on jaettu uudelleen osittain 3 momentin kanssa. Momentti pohjautuu 27.2 artiklan ensimmäiseen alakohtaan, joka kuuluu: "Sovellettaessa tätä artiklaa ensimmäisen kerran osakkuusyritykseen kyseinen osakkuusyritys on ilmoitettava konsernitaseessa joko"

- "2 ja 3 luvussa annettujen arvostussääntöjen mukaisesti laskettuna kirjanpitoarvona. Tämän arvon ja sitä osuutta omasta pääomasta, jota omistusyhteys edustaa, vastaavan määrän välinen ero ilmoitetaan erikseen konsernitaseessa tai konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. Ero lasketaan siltä päivältä, jona tätä menetelmää käytetään ensimmäisen kerran" (27.2.a art.); tai

- "määränä, joka vastaa sitä osuutta osakkuusyrityksen omasta pääomasta, jota tuo omistusyhteys kyseisessä osakkuusyrityksessä edustaa. Tämän määrän ja 2 ja 3 luvussa esitettyjen arvostussääntöjen mukaisesti lasketun kirjanpitoarvon välinen ero on ilmoitettava erikseen konsernitaseessa tai konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. Ero lasketaan siltä päivältä, jona tätä menetelmää käytetään ensimmäisen kerran" (27.2.b art.).

Tasetiedon sijasta 27.2.a ja 27.2.b artiklojen tarkoittamien menetelmien soveltamisesta syntyvä erotus voidaan siten vaihtoehtoisesti ilmoittaa liitetietona, kuten kirjanpitoasetuksen voimassaolevan 4 luvun 4 §:n 5 kohdassa säädetään. Erotus vastaa tytäryrityksen hankinnassa syntyvää konserniaktiivaa tai -reserviä (hallituksen esitys 173/1997).

Mainitun 27.2 artiklan toinen alakohta sisältää jäsenvaltio-option 27.2.a tai 27.2.b artiklan mukaisen menettelyn säätämiseksi yksinomaiseksi: "Jäsenvaltio voi säätää, että on sovellettava jompaakumpaa "— — säädetyistä vaihtoehdoista. Tällaisissa tapauksissa konsernitaseessa tai konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa on ilmoitettava, kumpi vaihtoehto on valittu." Tämän option käyttäminen on tarkoituksenmukaista Suomessa, sillä täkäläisessä konsernitilinpäätöskäytännössä hyödynnetään yleensä vain 27.2.a artiklan mukaista menettelyä. Koska tämä valinta tehdään lainsäädännöllisesti eikä kirjanpitovelvollisen oman harkinnan mukaisesti, ei

alakohdassa tarkoitettu liitetieto ole tarpeen, joten sitä koskevaa säännöstäkään ei ole otettu lakiin eikä kirjanpitoasetukseen.

Artiklan 27.2 ensimmäistä ja toista alakohtaa vastaavat säännökset sisältyivät myös aikaisempaan VII direktiiviin (33.3.a—33.3.c art.).

Voimassaolevaa säännöstä vastaava 3 *momentti* perustuu 27.2 artiklan kolmannen alakohdan jäsenvaltio-optioon, jonka mukaan "— — jäsenvaltio voi sallia tai vaatia, että — — ero laske-
taan osakkeiden tai osuuksien hankintapäivältä tai siltä päivältä, jona yrityksestä tuli osak-
kuusyritys, jos osakkeet tai osuudet on hankittu eri ajankohtina." Sama säännös oli VII direk-
tiivissä (33.3.d art.). Säännös on pysytetty laissa, sillä sen mukainen vaihtoehtoinen menettely
on osoittautunut kirjanpitokäytännössä tarpeelliseksi.

Voimassaolevan säännöksen kanssa lähes samanasainen 4 *momentin* pohjana on 27.4 ja 27.6
artikla, jotka koskevat tilinpäätöstietojen yhdistämistä konsernitilinpäätökseen osakkuusyri-
tyksen hankkimisen jälkeen seuraavina tilikausina; samanlaiset säännökset olivat myös VII di-
rektiivissä (33.4 ja 33.6 art.). Momenttiin on tehty yksinomaan kielellisiä tarkennuksia. Maini-
tut direktiivisäännökset kuuluvat:

- Artikla 27.4: "Artiklassa 27.2.a tarkoitettuun kirjanpitoarvoon tai artiklassa 27.2.b tarkoitet-
tuun määrään, joka vastaa osuutta osakkuusyrityksen omasta pääomasta, on lisättävä tai siitä
on vähennettävä määrä, joka vastaa tuon omistusyhteyden osakkuusyrityksen omasta pää-
omasta edustaman osuuden muutoksia tilikaudella; siitä on vähennettävä omistusyhteyteen
liittyvät osingot tai muu voitonjako."

- Artikla 27.6: "— — osakkuusyritysten omistusyhteyksiä vastaavat osuudet osakkuusyrityk-
sen tuloksesta esitetään konsernituloslaskelmassa asianmukaisesti otsikoituna erillisenä erä-
nä."

Momentti edellyttää, että osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenoon lisä-
tään tai siitä vähennetään omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilin-
päätöksen mukaisesta oman pääoman muutoksesta ensimmäisen sisällyttämisen jälkeen.
Osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenoista vähennetään lisäksi konser-
niyritysten osakkuusyritykseltä saamat osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet. Samanlainen
vähennys tehdään lisäksi konsernituloslaskelman osinkotuotoista (hallituksen esitys
173/1997).

Konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrityksen tilikauden voitosta tai
tappiosta merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tuotto- tai kulueräksi. Tästä on tar-
kempi säännös kirjanpitoasetuksen 3 luvun 2 §:n 2 momentissa, jonka mukaan erä esitetään
konsernituloslaskelman rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä "Osuus osak-
kuusyritysten voitosta ja (tappiosta)"; jos erän erityisluonne vaatii, se merkitään kuitenkin jo-
ko ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin tai satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin
(yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 1 liite).

Osuus osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta saadaan kirjanpitolautakunnan mukaan merkitä
ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin silloin, kun osakkuusyrityksen toiminta
kytkeytyy konsernin liiketoimintaan; näin on esimerkiksi silloin, kun osakkuusyritys toimii
raaka-aineen hankkijana, energian tuottajana tai konsernin valmistamien tuotteiden myyjänä
tai markkinointiyrityksenä (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.4 koh-
ta).

Tämän pykälän 4 — 7 kohdan mukaisesti oikaistu osakkuusyritysosuuksien hankintameno esitetään kirjanpitoasetuksen 3 luvun 3 §:n 2 momentin nojalla omana eränään konsernitaseen pysyvien vastaaviin kuuluvissa sijoituksissa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 1 liite).

Kuten edellä on jo todettu, osuus osakkuusyrityksen tuloksesta ja oman pääoman muutoksesta yhdistellään siitä alkaen, kun yrityksestä tuli osakkuusyritys. Osuus myydyn osakkuusyrityksen tuloksesta yhdistellään konsernitilinpäätökseen mahdollisuuksien mukaan myyntiajankohtaan asti. Sillä edellytyksellä, ettei 3 luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettun oikean ja riittävän kuvan antaminen vaarannu, saadaan osuus osakkuusyrityksen tuloksesta myyntitilikaudelta jättää yhdistelemättä, jolloin myynnin vaikutus konsernille esitetään edellisen tilinpäätöksen perusteella (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.3 kohta).

Voimassaolevaa säännöstä vastaava 5 *momentti* on kansallinen normi, jolla ei ole välitöntä direktiiviperustaa. Kuten tämän momentin kanssa yhdenmukainen 8 §:n 1 momentti tytäryrityksen omasta pääomasta, se ei kuitenkaan ole direktiivin vastainen.

Momentin nojalla osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan siten myös poistoeron ja vapaaehtoisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Niin ikään osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella.

Pienkonserni saa 7 §:n 6 momentin nojalla jättää konsernitilinpäätöksessään poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset jakamatta omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Tämä huojennus ei estä konsernitilinpäätöstä laativaa pienkonsernin emoyritystä lukemasta osakkuusyrityksen omaan pääomaan laskennallisella verovelalla vähennettyä poistoeroa ja vapaaehtoisia varauksia sekä tilikauden tulokseen laskennallisella verovelalla vähennettyä poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutosta (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.5 kohta).

Nykysäännöksen kanssa lähes samasanaisen 6 momentin pohjana on 27.5 artikla: "Siltä osin kuin 27.2.a ja 27.2.b artiklassa tarkoitettua positiivista eroa ei voida kohdistaa mihinkään varojen tai velkojen ryhmään, sitä on käsiteltävä 12.6.d artiklassa, 12.11 artiklan — — ensimmäisessä alakohdassa ja 24.3.c artiklassa sekä liitteissä III ja IV säädettyjen "liikearvoa" koskevien sääntöjen mukaisesti." Niin ikään aiemman VII direktiivin 33.5 artikla velvoitti liikearvosäännösten mukaiseen käsittelyyn.

Momenttiin on tehty joitakin säädösteknisiä tarkennuksia perustuen siinä viitattujen muiden lainkohtien muutoksiin.

Konserniaktiiva ja -passiiva kohdistetaan momentissa viitatus 8 §:n 5 momentin nojalla ensisijaisesti niille osakkuusyrityksen omaisuus- ja velkaerille, joista niiden katsotaan johtuvan. Omaisuuserille kohdistetun konserniaktiivan kuluksi kirjaaminen määräytyy sen erän perusteella, jolle se on kohdistettu. Kohdennettua osaa ei kuitenkaan siirretä konsernitaseessa asianomaisiin tase-eriin, vaan se pidetään osana osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvoa konsernitaseessa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.5 kohta).

Kohdennettu osa merkitään poistoina kuluksi tai kirjataan tuotoksi sitä mukaa kuin osakkuusyrityksen vastaava omaisuuserä kirjataan kuluksi tai velkaerä vähenee. Osakkuusyrityksen konserniaktiivan poisto ja konsernipassiivan tuloutus merkitään konsernituloslaskelmaan samalle riville kuin osuus osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta. Toisaalta konsernitaseessa

poiston määrä vähennetään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta ja tuloutuksen määrä lisätään siihen (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.5 kohta).

Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona on ilmoitettava osakkuusyrityksperusteisen konserniaktiivan vielä poistamatta oleva määrä tai konsernipassiivan vielä tulouttamatta oleva määrä (kirjanpitoasetus 4 luku 4 § 5 kohta).

Myös kohdentamatta jäänyt osa osakkuusyrityksperusteisesta konserniaktiivasta tai -passiivasta sisältyy osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvoon konsernitaseessa (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.5 kohta). Momentin viittaussäännöksen nojalla osakkuusyrityksen konserniaktiivan kohdentamaton osa, *konserniliikearvo*, on poistettava. Toisaalta osakkuusyrityksen konsernipassiivan kohdentamattoman osan, *konsernireservin*, vähennys merkitään konsernituloslaskelmaan sen mukaisesti kuin vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tulosta laskettaessa taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto (hallituksen esitys 173/1997).

Osakkuusyrityksen konserniliikearvon poisto ja konsernireservin tuloutus merkitään konsernituloslaskelmaan samalle riville kuin osuus osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta; menettely on siten sama kuin edellä on esitetty kohdennetun osakkuusyrityksperusteisen konserniaktiivan ja -passiivan osalta. Toisin sanoen konserniliikearvon poiston ja konsernireservin vähennyksen määrä esitetään yhteenlaskettuna osakkuusyrityksen tulososuuden kanssa. Niin ikään konsernitaseessa konserniliikearvon poiston määrä vähennetään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta ja konsernireservin tuloutuksen määrä lisätään siihen (hallituksen esitys 173/1997 ja yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.5 kohta).

Voimassaolevaa säännöstä vastaava 7 momentti perustuu 27.7 artiklaan, jonka mukaan "— — 24.7 artiklassa tarkoitetut eliminoinnit tehdään sovellettaessa pääomaosuusmenetelmään osakkuusyritykseen siltä osin kuin niiden perusteet ovat tiedossa tai saatavilla." Sama säännös sisältyi aiempaan VII direktiiviin (33.7 art.).

Momentin toisen virkkeen sanamuoto on mukautettu vastaamaan 3 §:n 1 kohdan tarkennusta. Muutos on lakitekninen.

Viitattu 24.7 artikla velvoittaa esittämään tiedot yhdisteltävistä yrityksistä tiedot niin kuin ne olisivat yksi yritys, jolloin eliminoitavaksi tulevat erityisesti näiden yritysten väliset velat ja saamiset samoin kuin niiden välisten liiketapahtumien tuotot ja kulut samoin kuin tällaisista liiketapahtumista johtuvat voitot ja tappiot, jos ne sisältyvät kirjanpitoarvoihin.

Tätä artiklaa vastaavasti momentissa viitataan 7 §:n 2 ja 3 momentteihin. Siten konserni- tai osakkuusyrityksen taseeseen sisältyvät sisäiset katteet vähennetään konsernitaseessa osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvosta. Jos kirjanpitoarvo olisi vähentämisen jälkeen negatiivinen, vähennettävä määrä esitetään 4 luvun 6 §:n 2 momentin tarkoittamina siirtovelkoina taseen vastattavissa. Konserni- tai osakkuusyrityksen tulokseen sisältyvä sisäisen katteen muutos eliminoidaan konsernituloslaskelmassa osakkuusyrityksen tulososuudesta. Kuitenkin vähennettäväksi tulevat vain sellaiset osakkuusyrityksen ja konserniyritysten väliset sisäiset katteet, jotka ovat syntyneet osakkuusyrityssuhteen alkamisen jälkeen (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.6 kohta).

Jos osakkuusyrityssuhde on syntynyt aikaisemmin kuin osakkuusyrityksen yhdistelyvelvollisuus, voidaan sisäisten katteiden eliminointi aloittaa viimeistään sen tilikauden aikana synty-

neistä katteista, jolta osakkuusyritys ensimmäisen kerran yhdistellään konsernitilinpäätökseen (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.6 kohta).

Jos osakkuusyrityksen omistamat konsernin emo- tai tytäryrityksen osakkeet merkittäisiin konsernitaseeseen, sama omaisuus sisältyisi kahteen kertaan konsernitaseeseen, mikä on vastoin konsernitilinpäätöksen keskeisiä periaatteita. Tämän vuoksi osakkuusyrityksen omistamat konserniyrityksen osakkeet tulee eliminoida konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Eliminointi toteutetaan kirjanpitolautakunnan mukaan siten, että konsernille kuuluvasta osakkuusyrityksen oman pääoman osuudesta vähennetään konsernille kuuluva osuus osakkuusyrityksen taseessa olevien emo- tai tytäryrityksen osakkeiden kirjanpitoarvosta ennen osakkuusyrityksen yhdistelmistä konsernitaseeseen (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.8 kohta).

Osakkuusyrityksen tulokseen sisältyvät, konserniyritykseltä saadut osingot käsitellään omistussuuden suhteessa vastaavalla tavalla kuin konsernin sisäinen osingonjako. Ne vähennetään siten osakkuusyrityksen tulososuudesta ja lisätään konsernitaseen osoittamaan edellisten tilikausien voittoon (tappioon). Konserniyritysten vähemmistöomistajien osuus on tällöin otettava huomioon (yleisohje 7.11.2006 konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 9.8 kohta).

16 §. *Osakkuusyrityksen konsernitilinpäätös.* Voimassaolevaa säännöstä vastaava pykälä perustuu pakottavaan 27.8 artiklaan: "Jos osakkuusyritys laatii konsernitilinpäätöksen, 27.1–27.7 artiklaa sovelletaan tällaisessa konsernitilinpäätöksessä ilmoitettuun omaan pääomaan." Sama säännös sisältyi VII direktiiviin (33.8 art.). Pyykälä tarkoittaa, ettei ole sallittua yhdistää emoyrityksen asemassa olevan osakkuusyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätöstietoja yksitellen konsernitilinpäätökseen, vaikkei yhdistelyjärjestyksellä olisi vaikutusta lopputulokseen.

Pykälän kieliasua on täydennetty sen selventämiseksi, että osakkuusyrityksestä yhdistellään tällaisessa tilanteessa sen konsernitilinpäätöksen tiedot.

7 luku Ammatinharjoittajan kirjanpito

Lain 7 luku kumotaan, koska tarvittavat säännökset ammatinharjoittajan kirjanpitovelvollisuudesta on otettu 1 luvun uuteen 1a §:ään. Säännökset ovat täysin kansallisia, sillä Euroopan unionin direktiivit eivät koske tällaista toimintaa. Voimassaolevan lain tavoin ammatinharjoittajan sallitaan pitävän yhdenkertaista kirjanpitoa, jolloin tilikauden lopussa syntyy tuloslaskelma, muttei tasetta.

7 a luku Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös ja konsernitilinpäätös

Lain 7a luvussa sallitaan kansainvälisiin IFRS-standardeihin perustuva tilinpäätös ja konsernitilinpäätös myös muille kirjanpitovelvollisille kuin niille IAS-asetuksen tarkoittamille yrityksille, jotka ovat laskeneet liikkeeseen julkisen pörssikaupan kohteena olevia osakkeita tai muita arvopapereita. IFRS-standardit ovat ainoa vaihtoehto: Suomessa ei voida noudattaa mitään muuta kansainvälistä kirjanpitojärjestelmää kirjanpitolain tarkoittaman tilinpäätöksen laadinnassa.

Luku sisältää säännökset niin pakollisesta (2 §) kuin vapaaehtoisesta standardien soveltamisesta (3 §). Niin ikään luvussa selvennetään standardien suhdetta lain muiden lukujen säännöksiin (4 §); vastaava säännös on myös kirjanpitoasetuksessa (1 §).

Luvun säännökset koskevat yksinomaan tilinpäätöksen sisältöä, sillä toimintakertomuksesta standardit eivät anna ohjeita. Niin ikään 2 luku tilikauden aikaisesta kirjanpidosta — ennen

IFRS-tilinpäätöksen laatimista — tulee sovellettavaksi samoin kuin 3 luvun säännökset julkistamisesta ja muista tilinpäätöstä koskevista menettelyistä.

1 §. *Kansainväliset tilinpäätösstandardit.* Pykälä sisältää kansainvälisten tilinpäätösstandardien määritelmän. Säännös vastaa IAS-asetuksen 2 ja 3 artiklaa, joissa tällaisilla standardeilla tarkoitetaan komission Euroopan unionissa sovellettavaksi hyväksymiä IFRS-standardeja sekä niitä koskevia virallisia SIC- ja IFRIC-tulkintoja. Pykälän sanamuotoa on pelkistetty hyödyn-tämällä 1 luvun 4d §:n uutta määritelmäsäännöstä IAS-asetuksesta.

Kirjanpitovelvollisella ei ole velvollisuutta eikä oikeutta noudattaa standardia tai siihen perustuva virallista tulkintaa, jota ei (vielä) ole hyväksytty Euroopan unionissa. Jos vielä hyväksymätön standardi ei ole ristiriidassa hyväksytyjen standardien kanssa, siitä voidaan saada johtoa oikeaan kirjaustapaan (IAS 1 -standardi — ”Tilinpäätöksen esittäminen”; engl. Presentation of Financial Standards, 22 kohta). Mainitun kohdan nojalla silloin, kun ei ole IFRS-standardia eikä SIC-tulkintaa, kirjanpitovelvollisen pitää valita harkintaansa perustuen sellainen menettelytapa, jonka tuottama informaatio on mahdollisimman hyödyllistä tilinpäätöksen käyttäjille. Samoin tulee ottaa huomioon samankaltaisia kysymyksiä käsiteltävien käsittelevien standardien vaatimukset ja ohjeet (hallituksen esitys 126/2004).

2 §. *Kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollinen soveltaminen.* Voimassaolevaa arvopaperimarkkinalakia vastaavaksi tarkennetussa 1 momentissa kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakolliseen soveltamisalaan kuuluviksi määritellään konsernitilinpäätökset sellaisilla yrityksillä, joiden arvopapereilla käydään kauppaa säännellyllä markkinalla. Säännös vastaa asiasisällöltään IAS-asetuksen 4 artiklaa (hallituksen esitys 126/2004). Arvopapereihin luetaan IAS-asetuksessa ja siten tätäkin pykälää sovellettaessa osakkeiden ohella myös velkakirjat.

Säännös koskee Suomessa sekä muualla ETA-alueella järjestettyä kaupankäyntiä pörssissä tai muualla säännellyllä markkinalla. Eta-alueen ulkopuolinen kaupankäynti, vaikka sen kohteena olisi suomalaisen osakeyhtiön tai muun kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskema arvopaperi, ei kuulu säännöksen soveltamisalaan.

Jäsenvaltio voi IAS-asetuksen nojalla sallia tai vaatia, että 4 artiklassa tarkoitettussa yhtiössä laaditaan konsernitilinpäätöksen ohella myös yhtiöstä itsestään erillistilinpäätös kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti (5.a art.). Tämän mukainen säännös on otettu 2 momentiksi, jotta sellaiset pörssiyhtiöt, joilla ei ole velvollisuutta laatia konsernitilinpäätöstä, olisivat vastaavasti velvoitettuja laatimaan IFRS-erillistilinpäätöksen (hallituksen esitys 126/2004).

8 luku Erinäiset säännökset

Lain 8 luvussa säädetään toimivallasta kirjanpitoasioissa. Valvonta jakaantuu patentti- ja rekisterihallituksen ja työ- ja elinkeinoministeriön kesken, jollei kyse ole rahoitus- tai vakuutus-toiminnan harjoittajasta (1 §). Niin ikään luvussa säädetään kirjanpitolautakunnan toimivallasta lausuntojen ja poikkeuslupien antajana (2 §). Lainvastaisen kirjanpidon varalta luku sisältää myös kirjanpitorikkomuksesta sanktiosäännöksen (4 §), joka täydentää rikoslain 30 luvun 9, 9 a ja 10 §:ää kirjanpitorikoksista.

Merkittävä on myös tämän luvun 5 § kirjanpitolain takasijaisuudesta muun lain säännöksiin nähden. Lisäksi lukuun sisältyy valtuutussäännös tarkempien säännösten antamisesta (6 §).

1 §. *Lain tarkoituksen edistäminen sekä valvonta.* Voimassaoleva 1 momentti sisältää yleis-säännöksen, joka velvoittaa työ- ja elinkeinoministeriön valvomaan kirjanpitolain noudatta-mista, jollei jotakin muuta viranomaista ole erikseen valtuutettu samaan tehtävään. Ministeriö

ei harjoita säännönmukaista valvontatoimintaa vaan ryhtyy toimenpiteisiin sille tehtyjen ilmiantoluonteisten ilmoitusten perusteella. Tällaiset ilmoitukset ovat kuitenkin äärimmäisen poikkeuksellisia, ja säännöksen merkitys on jäänyt vähäiseksi. Viimeiseen kymmeneen vuoteen ministeriölle ei ole tehty edellä tarkoitettuja ilmoituksia. Tosiasiallisesti tätä säännöstä merkityksellisempi valvonnan kannalta onkin Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 28 §:n 2 momentti, joka oikeuttaa Verohallinnon ilmoittamaan kirjanpitorikosta koskevan asian poliisille esitutkintaa varten.

Työ- ja elinkeinoministeriön suorittaman valvonnan kohteeksi jää käytännössä lain noudattamisen seuranta yleisellä tasolla ja tämä seuranta toteutuu välillisesti ministeriön yhteydessä toimivan kirjanpitolautakunnan antaman ohjeistuksen kautta siten kuin 2 §:ssä säädetään. Lautakunnan tämän tehtävän kuvaamiseksi momentin *ensimmäistä virkettä* on muutettu.

Voimassaoleva *toinen virke* on korvattu informatiivisella säännöksellä siitä, että lautakunnan hyvää kirjanpitotapaa ohjaavat kannanotot julkistetaan yleisölle ministeriön toimesta. Nykyisin tämä toteutetaan ministeriön www-sivujen avulla. Menettely vastaa kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen (784/1973) 1 §:n 1 kohtaa, jonka mukaan lautakunta antaa ministeriön välityksellä yleisiä neuvoja ja ohjeita lain soveltamisesta ja kirjanpidon pitämisestä, milloin lautakunta yhdenmukaisen hyvän kirjanpitotavan edistämiseksi katsoo siihen olevan aihetta.

Näitä muutoksia vastaavasti on myös lainkohdan otsikkoa täydennetty kuvaamaan sitä, että pykälä koskee lain valvonnan ohella myös lain tarkoituksen edistämistä.

Voimassaolevaa säännöstä vastaava 2 momentti osoittaa patentti- ja rekisterihallituksen tehtäväksi valvoa, että kirjanpitovelvolliset toimittavat tilinpäätösasiakirjansa pitämänsä julkiseen rekisteriin. Niskoittelevalle kirjanpitovelvolliselle patentti- ja rekisterihallitus voi asettaa uhkasakon tehostamaan ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä.

Pykälän 3 momenttia on pelkistetty lakiteknisesti, mutta se vastaa sisällöllisesti voimassaolevaa säännöstä. Momentin 1 kohta rajaa rahoitus- ja vakuutusmarkkinoilla toimivien yritysten kirjanpidot työ- ja elinkeinoministeriön valvontavastuun ulkopuolelle. Toisaalta tällaisetkin yritykset ovat velvollisia toimittamaan tilinpäätösasiakirjansa patentti- ja rekisterihallitukselle rekisteröitäviksi ja julkistettaviksi 3 luvun 9 ja 10 §:n mukaisesti.

Momentin 2 kohdassa tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien osalta Finanssivalvonnan valvontavalta kohdistuu yksinomaan niihin yrityksiin, jotka ovat velvollisia näitä noudattamaan. Toisaalta 7a luvun 3 §:n sallimalla tavalla IFRS-standardeja vapaaehtoisesti noudattavan kirjanpitovelvollisen valvonta kuuluu työ- ja elinkeinoministeriölle tämän pykälän 1 momentin yleissäännöksen nojalla.

Jos tilinpäätös ei Finanssivalvonnan käsityksen mukaan vastaa standardeja, se voi kehottaa kirjanpitovelvollista oikaisemaan tilinpäätöksensä standardien mukaiseksi. Finanssivalvonnan käsitys on mahdollista saattaa kirjanpitolautakunnan arvioitavaksi, sillä kirjanpitovelvollinen voi pyytää asiasta lautakunnan lausunnon tämän luvun 2 §:n 3 momentin mukaisesti.

2 §. Kirjanpitolautakunta. Pykälän 1 momentin sanamuotoa on tarkistettu ministeriön nimenmuutosta sekä edeltävän 1 §:n 1 momentin vastaavasti. Momentissa kirjanpitolautakunnalle osoitettuja tehtäviä täydentää lautakunnasta annetun asetuksen 1 §, jonka nojalla lautakunta antaa yleisiä neuvoja ja ohjeita kirjanpitolain soveltamiseen ja kirjanpidon pitämiseen, milloin lautakunta katsoo siihen olevan aihetta kirjanpitolain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettun hyvän kirjanpitotavan edistämiseksi. Niin ikään lautakunta voi tehdä työ- ja elinkeinoministeriölle tarpeelliseksi katsomiaan esityksiä ja lausuntoja edellä tarkoitetuista kysymyksistä. Hakemus lauta-

kunnalle on tehtävä kirjallisesti (kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen 3 §:n 1 momentin ensimmäinen virke).

Momentin nimeämät tahot ovat käytännössä esimerkinomaisia. Lautakunta on nimittäin antanut lausuntoja muun muassa silloin, kun pyytäjänä on toiminut osakas asunto-osakeyhtiön kirjanpidon osalta, vaikkei hän ole toiminut kirjanpidon hoitajana (lausunto 1825/2008). Edellytyksenä on kuitenkin aina se, että lausunto on tarpeen lain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitetun hyvän kirjanpitotavan ohjaamiseksi. Lausuntoa ei jätetä tällaisessa tilanteessa antamatta yksinomaan muodollisella perusteella.

Pykälän 2 momentin sanamuotoa on tarkistettu. Momentin tarkoittama poikkeuslupa antaa kirjanpitovelvolliselle oikeuden poiketa lain pakottavasta säännöksestä. Vastaavaa vaikutusta ei ole lautakunnan lausunnolla, joka koskee voimassa olevien säännösten tulkintaa.

Kirjanpitolautakunnan poikkeuslupavaltuudet ovat jääneet vuoden 2004 lainmuutoksen jälkeen varsin suppeiksi. Poikkeukset eivät koske miltei osin tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laajuutta tai sisältöä Ne rajoittuvat säännöksiin tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisajasta (3 luku 6 §) sekä tytäryrityksen ja emoyrityksen samasta tilikaudesta (6 luku 5 § 1 momentti) samoin kuin 2 luvun 9 §:ssä tarkoitettuun kirjanpitoaineiston säilyttämiseen ulkomailla. Viimeksi mainitusta 2 luvun 9 §:stä on kuitenkin edellä ehdotettu poistettavaksi erityiset säännökset ulkomailla säilyttämistä, joten lainkohtaa koskevaa poikkeusmahdollisuuttaan ei enää ole tarpeen pysyttää tässä momentissa.

Poikkeuksen myöntämisen ehdottomana edellytyksenä on aina, ettei se ole Euroopan unionin tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä antamien säädösten vastainen. Toisaalta kirjanpitolautakunta on muun muassa lausunnoissaan 1518/1998 ja 1560/1999 antanut merkitystä myös direktiivien niin sanotun välittömän oikeusvaikutuksen opille. Mainittujen lausuntojen mukaan sellainen kirjanpitovelvollinen, joka on Euroopan unionin rahoituslaitoksia koskevassa tilinpäätösdirektiivissä tarkoitettu yritys, sai soveltaa tuloslaskelma- ja tasekaavoja, jotka oli annettu direktiivin voimaansaattaneessa ministeriö päätöksessä, vaikkei päätös velvoittanutkaan asianomaista kirjanpitovelvollista sen takia, ettei tämä kuulu valvottaviin luottolaitoksiin. Lautakunta katsoi, että edellytykset direktiivin välittömälle soveltamiselle täyttyivät, koska kirjanpitovelvollinen oli direktiivin tarkoittama osakeyhtiömuotoinen rahoituslaitos ja kysymys oli yksityisen yrityksen oikeudesta viranomaisesta kohtaan eli asianomaisen kirjanpitovelvollisen oikeudesta täyttää velvollisuutensa ilmoittaa tilinpäätösasiakirjat kaupparekisterille. Menettely ei edellyttänyt lautakunnan poikkeuslupaa. Nytemmin lautakunta on kuitenkin sivuuttanut vastaavanlaisen kysymyksen direktiivin välittömästä vaikutuksesta lausunnossaan 1828/2008.

Lautakunnasta annetun asetuksen 3 §:n 1 momentin toisen virkkeen nojalla poikkeusta tilinpäätöstä koskeviin säännöksiin on lisäksi haettava niin ajoissa, että päätös siitä voidaan tehdä ennen kuin tilinpäätös on tehtävä kirjanpitolain mukaan.

Kirjanpitolautakunnan poikkeusluvat ovat maksullisia siten kuin työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa maksullisista suoritteista säädetään. Lausunnoista ei peritä mitään maksua, sillä julkistettuina niillä on yleistä merkitystä lain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitetun hyvän kirjanpitotavan ohjaamisessa.

Pykälän 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä suljetaan kirjanpitolautakunnan toimivallan ja tehtävien ulkopuolelle Finanssivalvonnan valvontavastuun piiriin kuuluvat kirjanpitovelvolliset samoin kuin kansainvälisten tilinpäätösstandardien tulkinta. Momentin mukaan lautakunta voi kuitenkin edellä mainitun estämättä antaa lausuntoja standardien soveltamisesta Finanssi-

valvonnalle samoin kuin kirjanpitovelvolliselle, joka on pyytänyt lausuntoa standardin soveltamisesta yksittäistapauksessa.

Lautakunta voi myös ottaa kantaa kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin perustuvien tilinpäätösten laadintaan liittyviin kysymyksiin siltä osin kuin niissä on sovellettava kirjanpitolain säännöksiä. Momenttia ei ole myöskään tarkoitettu rajoittamaan lautakunnan yleisohjeissa ja lausunnoissa vakiintunutta käytäntöä, jonka mukaan kirjanpitolain soveltamisessa voidaan — tilinpäätösdirektiivien pakottavat säännökset huomioon ottaen — noudattaa täydentävänä tai vaihtoehtoisena normistona standardiperusteisia kirjaustapoja (hallituksen esitys 209/2004).

Pykälän 4 momentissa tarkoitettuun lautakunnan kokoonpanoon on vakiintuneesti kuulunut laskentatoimen tutkijoita samoin kuin kirjanpitopalveluiden, tilintarkastuksen ja verotuksen asiantuntijoita; niin ikään lautakunnassa ovat olleet edustettuina muun muassa sisäasiain-, valtiovarain- sekä sosiaali- ja terveysministeriöt ja Finanssivalvonta. Lautakunnan poikkeuslupa-valtuuden suppeutta korostaa 5 momentti, jossa lautakunnan oikeudellista asiantuntemusta koskeva vaatimus kohdennetaan nimenomaan poikkeuslupa-asioiden käsittelyyn.

Pykälän 6 momentissa tarkoitettua kuntajaoston tehtävistä, kokoonpanosta, asettamisesta ja päätösvaltaisuudesta säädetään lautakunnasta annetussa asetuksessa. Voimassa olevan pykälän mukaan lautakunnassa on myös IFRS-jaosto. Kun IFRS-tilinpäätösten laadintaan liittyviä kysymyksiä ei ole jaostolle useaan vuoteen esitetty, voidaan erillinen jaosta tarpeettomana lakkauttaa. Lautakunta voi jatkossa erikseen ottaa kantaa mahdollisiin tulkintakysymyksiin finanssivalvonnasta annetun lain 37 §:n mukaisessa järjestyksessä. Tämän johdosta tarpeettomana kumotaan kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen (784/1974) IFRS-jaostoa koskeva 1b §.

Pykälän 7 momentin nojalla kirjanpitolautakunnan sihteerin tehtäviä hoitavat työ- ja elinkeinoministeriön virkamiehet. Lautakunnalla on ollut käytössään myös sivutoimisia sihteereitä muun muassa yleisohjeiden valmistelussa tarvittavan erityisasiantuntemuksen varmistamiseksi.

Kirjanpitolautakunta on hallintoviranomainen. Siten 8 momentin ehdoton kielto hakea muutosta sen päätöksiin — joilla tarkoitetaan tämän luvun 2 §:n 2 momenttiin perustuvia poikkeuslupapäätöksiä — on hallinto-oikeudellisesti epätyypillinen, sillä perustuslain (731/1999) 21 §:n 1 momentin nojalla jokaisella on oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva viranomaisen päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.

Hallintolain (434/2003) 48 §:n nojalla kirjanpitolautakunnan päätöksissä pitää ilmoittaa muutoksenhakukiellosta. Muutoksenhakukielto tarkoittaa, että lautakunnan päätös tulee välittömästi lainvoimaiseksi sen antamishetkellä.

4 §. Kirjanpitorikkomus. Rikosoikeudellista seuraamusta pidetään yleensä perusteltuna vain silloin, kun vahingonkorvausvastuu ei kannusta riittävän tehokkaasti lain noudattamiseen; tavanomaisesti näin on, kun vahingon toteennäyttäminen on vaikeaa tai käyttäytymisen lainvastaisuus on vakavaa (hallituksen esitys 109/2005 s. 209). Myös kirjanpidon osalta lainsäätäjä on tunnistanut tilanteita, joissa rikosoikeudellinen sanktiouhka on tarpeen. Sanktioiden asettamista edellyttää myös Euroopan unionin säädäntö. Julkistamisdirektiivin 6 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on säädettävä asianmukaiset seuraamukset sen varalta, ettei tasetta ja tuloslaskelmaa julkisteta.

Kirjanpitorikos tai -rikkomus on yleensä liitännäinen siinä mielessä, että sen tarkoituksena on edesauttaa esimerkiksi verorikoksen tai velallisen rikoksen toteuttamista. Tällöin sovelletaan kumpaakin rikosta koskevia säännöksiä, mutta rangaistuksen määräämisessä voidaan arvioida rikoksia kokonaisuutena.

Pykälän *1 momentti* luettelee tyhjentävästi teot ja laiminlyönnit, jotka voivat tulla tuomituiksi kirjanpitorikkomuksena. Tätä edellyttää perustuslaillinen laillisuusperiaate (hallituksen esitys 173/1997).

Momentti on toissijainen rikoslain 30 luvun 9, 9 a ja 10 §:n ankarampiin rangaistussäännöksiin nähden, mutta kirjanpitorikkomuksestakin — sen "lievyydestä" huolimatta — tuomitseminen edellyttää aina subjektiivista syyllisyyttä eli näyttöä momentissa mainitusta tahallisuudesta tai törkeästä tuottamuksesta. Tahallisuudessa tavoitellaan tunnusmerkistön toteutumista tai ainakin mielletään se varsin todennäköiseksi seuraamukseksi teosta tai laiminlyönnistä, kun taas huolimattomasti toimiva henkilö ottaa tietoisesti tai tiedostamattaan riskin. Se, pidetäänkö huolimattomuutta törkeänä, ratkaistaan kokonaisarvostelun perusteella, jossa otetaan huomioon rikotun huolellisuusvelvollisuuden merkittävyys, vaarannettujen etujen tärkeys ja loukkauksen todennäköisyys, riskinoton tietoisuus sekä muut tekoon ja tekijään liittyvät olosuhteet (rikoslaki 3 luku 7 § 2 momentti).

Momentin sanamuoto ei rajaa tekijäpiiriä. Siten rikkomuksesta voidaan tuomita — samalla tavalla kuin RL 30 luvun 9 §:n 1 momentissa määritellään kirjanpitorikoksen osalta — luonnollinen henkilö, joka liikkeen- tai ammatinharjoittajana on kirjanpitovelvollinen tai tämän edustaja samoin kuin kirjanpitovelvollisen yhteisön tai säätiön toimielimen jäsen tai muu edustaja. Rangaistusuhka ei kuitenkaan liity vain muodolliseen asemaan vaan se ulottuu lisäksi sellaiseen henkilöön, joka omistuksensa perusteella tai muuten käyttää tosiasiallista määräysvaltaa yhteisössä. Rikoslain säännöksessä mainitaan vielä erikseen se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu. Siten tämä rangaistussäännös koskee myös tilitoimiston palveluksessa olevaa henkilöä.

Momentin *1 kohdassa* kirjanpitomerkintöjen tekemistä koskeva viittaus muutetaan kohdentumaan uuteen 4 momenttiin 2 luvun 4 §:ssä. Lisäksi *3 kohta* tarkennetaan kohdentumaan säilyttämistä koskevaan 2 luvun 9 §:ää kokonaisuudessaan, koska siinä mainittu rajausta ulkomailta säilyttämisestä on edellä ehdotettu poistettavaksi laista. Tämä seuraamusuhka edesauttaa osaltaan harmaan talouden torjumistoimia.

Momentin *2 ja 4 kohta* vastaavat voimassaolevia säännöksiä.

Momentin *5 kohdassa* tarkoitettua ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyönyt osakeyhtiö saadaan osakeyhtiölain 20 luvun 4 §:n perusteella myös asettaa selvitystilaan tai poistaa kaupparekisteristä. Tätä ennen rekisteriviranomainen kuitenkin käytännössä velvoittaa hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen (osakeyhtiölaki 8 luku 11 § 3 momentti). Jos kaupparekisteriin ilmoitettu asiakirja on ilmoittajan tieteen sisällöltään virheellinen, häntä voidaan rangaista sakolla tai enintään kuuden kuukauden vankeudella, jollei teko ole muun lainkohdan mukaan ankarammin rangaistava (rikoslaki 16 luku 8 § 1 momentti).

Pykälän *2 momentissa* tarkoitettua "vähäisyyttä", jonka nojalla teko tai laiminlyönti voidaan jättää tuomitsematta kirjanpitorikkomuksena, arvioitaneen ensisijaisesti tilinpäätösinformaation hyväksikäyttäjän näkökulmasta.

Suomalainen säännöstö täyttää tältä osin EU-tuomioistuimen ratkaisuksista ilmenevät vaatimukset. Tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltioiden tulee saattaa direktiivit voimaan siten, että

kansallinen oikeus perustaa viranomaiselle oikeuden ja velvollisuuden valvoa tilinpäätösasiakirjojen rekisteröimistä. Ratkaisu 29.9.1998 asiassa C-191/95 (komissio v. Saksa) koski saksalaista lainsäädäntöä. EU-komissio oli huomauttanut, että vaikka pääomayhtiöiden tilinpäätösten julkistamisvelvollisuudesta säädetään Saksan kauppalaissa (Handelsgesetzbuch), saksalaisen lainsäädäntö ei tarjonnut tehokkaita oikeudellisia keinoja julkistamisvelvollisuuden noudattamisen varmistamiseksi. Kauppalaissa kyllä säädettiin sakoista niitä tapauksia varten, joissa sellainen pääomayhtiön toimitelimen jäsen, jolla on oikeus edustaa yhtiötä, laiminlyö julkistamisvelvollisuuden, mutta kyseisissä rekisteriasioissa toimivaltainen tuomioistuim ei voinut viran puolesta määrätä sakkoa (64 kohta).

Tällainen tilinpäätösdirektiivin voimaansaattamistapa oli tuomioistuimen mukaan riittämätön. Koska Saksan liittotasavalta ei ollut säätänyt asianmukaisia seuraamuksia sellaisia tapauksia varten, joissa pääomayhtiöt jättävät tilinpäätöksensä julkistamatta silloisten direktiivien vastaisesti, se ei ole noudattanut sanottujen direktiivien mukaisia velvoitteitaan (69 kohta).

5 §. *Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa.* Pykälän *1 momentista* ilmenee, että kirjanpitolaki on toissijainen muiden lakien ja viranomaismääräysten kirjanpito- ja tilinpäätössäännöksiin nähden. Tällainen erityissäännös siten syrjäyttää kirjanpitolain samaa asiaa koskevan lainkohdan.

Pykälään lisätään uusi *2 momentti*, joka vastaa direktiivin maksimisääntelyperiaatetta pien- ja mikro-osaakeyhtiöiden osalta. Artiklan 4.5 ja artiklan 16.2 neljännen alakohdan nojalla jäsenvaltio voi vaatia vain muita kuin näitä direktiivin tarkoittamia yhtiöitä esittämään sellaisia tietoja, jotka eivät perustu direktiiviin.

Pykälän uusi *3 momentti* perustuu 4.6 artiklaan, joka siinä määriteltyjen edellytysten täyttyessä sallii jäsenvaltion säätävän direktiiviä laajemmista tietovaatimuksista tilinpäätökselle, mutta yksinomaan verotuksellisessa tarkoituksessa.

6 §. *Tarkemmat säännökset.* Pykälän *1 momenttia* täydennetään delegointisäännöksellä, joka valtuuttaa valtioneuvoston antamaan pien- ja mikroyrityksille erillisen asetuksen niiden tilinpäätöstiedoista. Asetus määrittelee tällaisten kirjanpitovelvollisten informaatiovaatimukset tyhjentävästi direktiivin edellyttämällä tavalla.

Pykälän *2 momenttiin* on päivitetty ministeriön nykyinen nimi ja viittaukset yrityskokoon perustuviin määritelmäsäännöksiin. Siitä on myös poistettu tarpeettomana tarkastusmahdollisuus rahan arvon muutoksen perusteella.

Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset vuoden 2015 lainmuutoksille.

Voimaantulosäännöksen *1 momentti* perustuu direktiivin 53.1 artiklan toiseen alakohtaan, jonka nojalla jäsenvaltio voi säätää, että uusia säännöksiä sovelletaan ensimmäisen kerran tilikaudella, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen, vaikka mainittu artikla edellyttää jäsenvaltioiden saattavan direktiivin voimaan viimeistään 20 päivänä heinäkuuta 2015. Kirjanpitosääntelyssä omaksutun joustavan soveltamismahdollisuuden johdosta ehdotetaan mahdollisuutta, että kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilinpäätöksiin, jotka laaditaan lain voimaantulon jälkeen.

Perustelut *2 momentille* ilmenevät edellä 5 luvun 2 a §:n yhteydestä.

Perustelut *3 momentille* esitetään 5 luvun 5 b §:n kohdalla ja 4 momentille saman luvun 8, 9 ja 11 §:n kohdalla.

1.2 Laki kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suoritettamien maksujen julkistamisesta

1 §. Soveltamisala. Pykälän 1 momentti perustuu ehdottomaan 42.1 artiklaan, jonka mukaan "jäsenvaltioiden on vaadittava, että sellaiset suuret yritykset ja kaikki yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, jotka toimivat kaivannaisteollisuudessa tai harjoittavat aarniometsien puunkorjuuta, laativat ja julkistavat vuosittain kertomuksen hallituksille suoritetuista maksuista."

Tätä "kertomusta" nimitetään momentissa vuosiselvitykseksi kuvaamaan sen julkistamisen säännönmukaisuutta.

Direktiivin johdannossa kuvataan velvoitteen taustaa seuraavasti:

- "Hallituksille suoritettavien maksujen avoimuuden lisäämiseksi suurten yritysten ja yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen, jotka toimivat kaivannaisteollisuuden tai aarniometsien puunkorjuun alalla, olisi esitettävä vuosittain erillisessä kertomuksessa olennaiset maksut, jotka on suoritettu hallituksille niissä maissa, joissa kyseiset yritykset toimivat" (44 kohta ensimmäinen virke).

- "Kertomuksilla olisi pyrittävä auttamaan luonnonvaroiltaan rikkaiden maiden hallituksia pakenemaan EITI-periaatteet ja -kriteerit täytäntöön sekä tekemään kansalaisilleen selkoa maksuista, jotka hallitukset ovat saaneet kaivannaisteollisuudessa toimivilta yrityksiltä tai aarniometsien puunkorjuuta harjoittavilta yrityksiltä, jotka toimivat niiden oikeudenkäyttöalueilla" (45 kohta ensimmäinen virke)

- "Tällä aloitteella täydennetään myös metsälainsäädännön noudattamista, metsähallintoa ja puukauppaa koskevaa Euroopan unionin toimintasuunnitelmaa (EU FLEGT) sekä puutavaraa ja puutuotteita markkinoille saattavien toimijoiden velvollisuuksien vahvistamisesta 20 päivänä lokakuuta 2010 annettua Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) N:o 995/2010, joiden mukaan puu-tuotteilla kauppaa käyvien on noudatettava asianmukaista huolellisuutta, jotta laittomasti korjattua puuta ei pääsisi unionin markkinoille" (45 kohta neljäs virke).

Pykälän 2 momentilla suljetaan kooltaan vähäisemmät yritykset lain soveltamisalan ulkopuolelle perustuen 3.4 artiklan vastaaviin suuryritystä koskeviin kokorajoihin.

2 §. Määritelmät. Pykälän 1 momentin 1 kohdassa määritellään lain tarkoittamat yritysmuodot. Tällaisia ovat ensinnäkin 1.1 artiklan nojalla osakeyhtiöt ja siinä lähemmin määritellyt henkilöyhtiöt, joiden omistajat ovat yksinomaan osakeyhtiöitä tai muita tällaisia henkilöyhtiöitä. Näihin on kohdassa rinnastettu suomalainen osuuskunta, jottei yritystoiminnan oikeushenkilöllisyys vaikuttaisi lain tarkoittamaan julkistamisvelvollisuuteen.

Momentin 2 kohdan määritelmä yleisen edun kannalta merkittävistä yhteisöistä vastaa kirjanpitolain 1 luvun 9 §:n määritelmää ja 3 kohta kaivannaisteollisuudesta 43.1 artiklaa. Jälkimmäisessä kohdassa viitatussa Euroopan Parlamentin ja neuvoston asetuksessa 1893/2006 luetellaan seuraavat toimialat: Kivihiilen kaivu, Ruskohiilen kaivu, Raakaöljyn tuotanto, Maa-kaasun tuotanto, Rautamalmien louhinta, Uraani- ja toriummalmien louhinta, Muiden värimetallimalmien louhinta, Koriste- ja rakennuskiven, kalkkikiven, kipsin, liidun ja liuskekiven louhinta, Soran, hiekan, saven ja kaoliinin otto, Muu mineraalien kaivu, Kemiallisten ja lannoitemineraalien louhinta, Turpeen nosto, Suolan tuotanto, ja Muualla luokittelematon kaivos-toiminta ja louhinta.

Momentin 4 kohta aarniometsien puunkorjuusta vastaa puolestaan 41.2 artiklaa. Siinä viitatussa asetuksessa 1893/2006 ei määritellä aarniometsää, mutta direktiivi 2009/28/EY sisältää seuraavan määritelmän: ”kotoperäisistä lajeista koostuva metsä, jossa ei näy selviä merkkejä ihmisen toiminnasta ja jossa ekologiset prosessit eivät ole merkittävästi häiriytyneet”.

Suomen laissa käsite sisältyy biopolttoaineista ja bionesteistä annetun lain (393/2013) 7 §:n 1 kohtaan, joka kuuluu: ”Raaka-aine ei saa olla peräisin alueelta, joka tammikuussa vuonna 2008 tai sen jälkeen oli — — aarniometsä tai muu puustoinen maa, jossa ei näy selviä merkkejä ihmisen toiminnasta ja jossa ekologiset prosessit eivät ole merkittävästi häiriintyneet”.

Mainitun lain perustelujen (hallituksen esitys 13/2013 s. 22) mukaan tulkinta-apuna voidaan ”— — käyttää RES-direktiivin [so. uusiutuvista lähteistä peräisin olevan energian käytön edistämisestä sekä direktiivien 2001/77/EY ja 2003/30/EY muuttamisesta ja myöhemmästä kumoamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2009/28/EY] johdannon kohdassa 69 mainittua Yhdistyneiden Kansakuntien elintarvike- ja maatalousjärjestön (FAO) maailman metsävara-arvion mukaista aarniometsän määritelmää. Määritelmään liittyvien aarniometsien keskeisiä ominaispiirteitä koskevan FAO:n työasiakirjan mukaan aarniometsiä luonnehtivat metsien luontaiseen dynamiikkaan kuuluva puulajirakenne, lahoppuuston esiintyminen ja luontainen ikärakenne sekä luontainen uudistuminen. Niiden tulisi myös olla riittävän laajoja luontaisten ominaispiirteiden säilyttämiseen, eikä niissä tulisi olla merkittäviä ihmistoiminnan vaikutuksia tai niistä tulisi olla kulunut riittävän pitkä aika. Direktiivin johdannon 69 kohdan mukaan näihin aarniometsiin rinnastetaan eräät muut metsät, joissa ihmisen vaikutus on vähäinen. Sen sijaan esimerkiksi muutettuja luonnonmetsiä, osaksi luonnontilassa olevia metsiä ja viljelymetsiä ei tulisi pitää aarniometsinä.”

Momentin 5 kohdassa tarkoitettu viranomainen ja sen alainen virasto määrittävät asianomaisen oikeusjärjestelmän säännösten mukaisesti. Viranomaisen määräysvallassa olevien osalta taas kohdassa viitataan kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ään, jonka mukainen määräysvalta perustaa konsernisuhteen. Kohta vastaa 41.3 artiklaa, jona mukaan ”hallituksella” [tarkoitetaan] jäsenvaltion tai kolmannen maan valtiollista, alueellista tai paikallista viranomaista. Se käsittää ministeriön, viraston tai yrityksen, joka on 22.1–22.6 artiklan mukaisesti kyseisen viranomaisen määräysvallassa.”

Momentin 6 kohta puolestaan määrittelee hankkeen 41.4 artiklan ensimmäisen virkkeen mukaisesti: ”hankkeella” tarkoitetaan operatiivista toimintaa, jota säätelee yksittäinen sopimus, lisenssi, vuokrasopimus, käyttöoikeussopimus tai vastaava oikeudellinen sopimus ja joka muodostaa perustan maksuvelvollisuudelle hallitusta kohtaan.” Direktiivin johdannon 45 kohdan kolmannessa virkkeessä on samansisältöinen määritelmä.

Momentin viimeisessä 7 kohdassa määritellään ”maksutyypit” kattavasti 41.5 artiklaa vastaavalla tavalla. Direktiivijohdannon 44 kohdan kolmannessa virkkeessä ohjataan maksujen luokittelua: ”Kertomuksessa esitettujen maksutyyppejen olisi oltava vertailukelpoisia niiden maksutyyppejen kanssa, jotka kaivannaisteollisuuden avoimuusaloitteeseen (EITI) osallistuva yritys esittää tilinpäätöksessään.” Mainitun EITI-järjestön standardin 4.1.b kohdassa esitetään direktiiviä vastaava luokittelu: ”The following revenue streams should be included:

The host government’s production entitlement (such as profit oil).

National state-owned enterprise production entitlement.

Profits taxes.

Royalties.

Dividends.

Bonuses, such as signature, discovery and production bonuses.

Licence fees, rental fees, entry fees and other considerations for licences and/or concessions.

Any other significant payments and material benefit to government."

Pykälän 2 *momentti* viittaa suurkonsernien määrittelemiseksi vastaaviin säännöksiin kirjanpitolain 1 luvun uudessa 6a §:ssä, joka perustuu 3.5 ja 3.6 artikloihin.

Pykälän 3 *momentti* tarkoittaa edeltävän 1 momentin 6 kohdan määritelmää hankkeesta 41.4 artiklan toisen virkkeen mukaisesti: "Jos — — useat tällaiset sopimukset ovat merkittävällä tavalla kytköksissä toisiinsa, on tämä katsottava hankkeeksi". Direktiivijohdannossa on tästä tilanteesta seuraava kuvaus (45 kohdan viides ja kuudes virke):

"Merkittävällä tavalla toisiinsa kytköksissä olevien" oikeudellisten sopimusten olisi katsottava tarkoittavan joukkoa hallituksen kanssa allekirjoitettuja, toiminnallisesti ja maantieteellisesti yhtenäistettyjä sopimuksia, lisenssejä, vuokrasopimuksia, käyttöoikeussopimuksia tai asiaan liittyviä, ehdoiltaan merkittävästi toistensa kaltaisia oikeudellisia sopimuksia, jotka saavat aikaan maksuvelvollisuuksia. Tällaisia sopimuksia voidaan hallinnoida yksittäisellä sopimuksella, yhteisyrityksellä, tuotannonjakosopimuksella tai muulla kattavalla oikeudellisella sopimuksella."

Pykälän 4 *momentissa* säädetään siitä, miten kaivos- tai hakkuuyrityksen maksamat osingot ja muu voitonjako tulee huomioida vuosi-ilmoituksessa. Säännös perustuu direktiivijohdannon 48 kohtaan (ensimmäinen ja toinen virke): "— — yrityksen ei yleensä tarvitse ilmoittaa hallituksille kyseisen yrityksen tavanomaisen osakkaan ominaisuudessa maksettuja osinkoja tai muuta voitonjakoa, kunhan osingot tai muu voitonjako maksetaan hallituksille samoin ehdoin kuin muille osakkaille. Yrityksen edellytetään kuitenkin ilmoittavan kaikista tuotanto-oikeusmaksujen tai rojaltien sijasta suoritetuista osingoista tai muusta voitonjaosta."

Pykälän 5 *momentti* kieltää ilmoitusvelvollisuuden kiertämisen keinotekoisin järjestelyin. Perustana on 43.4 artiklan toinen virke: "Maksuja ja toimintaa ei saa keinotekoisesti jakaa tai yhdistää tämän direktiivin soveltamisen välttämiseksi." Tätä kieltä täydentää mainitun artiklan ensimmäiseen virkkeeseen perustuva 3 §:n 4 *momentti*, joka korostaa sisältöpainotteisuutta ilmoittamisessa.

3 §. Vuosiselvityksen sisältö. Pykälän 1 *momentissa* edellytetty erittely vuosi-ilmoituksessa on yhdenmukainen 43.2.a ja 43.2.b artiklan kanssa: "Kertomuksessa on ilmoitettava — — tilikaudelta seuraavat tiedot: a) kullekin hallitukselle suoritettut maksut yhteensä; b) kullekin hallitukselle suoritettujen maksujen yhteismäärä 41.5.a — 41.5.g artiklassa eriteltyjen maksutyypin mukaisesti eriteltynä".

Pykälän 2 *momentti* puolestaan täydentää edeltävässä *momentissa* tarkoitettua erittelyvaatimusta hankkeiden osalta 43.2.c artiklan mukaisesti: "jos kyseiset maksut on kohdennettu tiettyyn hankkeeseen, maksujen kokonaismäärä 41.5.a — 41.5.g artiklassa eriteltyjen maksutyypin mukaisesti eriteltynä jokaisen hankkeen osalta ja maksujen kokonaismäärä yhteensä jokaisen hankkeen osalta."

Pykälän 3 *momentti* säättää rajanvedosta hankekohtaisen ja yksikkökohtaisen ilmoittamisen välillä perustuen 43.2 artiklan toiseen alakohtaan: "Yrityksen suorittamat maksut yhtiötasolla asetetuista velvoitteista voidaan ilmoittaa yhtiötasolla hankekohtaisen tason sijasta" (engl. Payments made by the undertaking in respect of obligations imposed at entity level may be disclosed at the entity level rather than at project level). Tätä selvennetään direktiivin johdannon 47 kohdassa (ensimmäinen ja toinen virke):

"— — yritysten ei olisi edellytettävä jaottelevan ja kohdentavan maksuja hankekohtaisesti, jos maksut suoritetaan yrityksille sellaisten velvoitteiden osalta, jotka on asetettu yhtiötasolla pikemmin kuin hankekohtaisesti. Esimerkiksi jos yrityksellä on useampi hanke isäntämaassa ja kyseisen maan hallitus kantaa yritykseltä yhtiöveroa yrityksen koko maan tulojen eikä tietyn maassa toteutettavan hankkeen tai operaation perusteella, yrityksen sallittaisiin ilmoittaa tällä perusteella suorittamansa yhtiöveromaksu tai -maksut erittelemättä erityistä maksuun liittyvää hanketta."

Sisältö ennen muotoa -periaatetta painottava 4 *momentti* liittyy edeltävän 2 §:n 5 momenttiin, jossa kielletään ilmoitusvelvollisuuden kiertäminen keinotekoisin järjestelyin. Tämä periaatesäännös pohjautuu 43.4 artiklan ensimmäiseen virkkeeseen: "Tässä artiklassa tarkoitettujen maksujen ilmoittamisen on annettava käsitys kyseessä olevan maksun tai toiminnan sisällöstä pikemmin kuin sen muodosta." Direktiivijohdannon 49 kohdan (toinen virke) mukaan "yrityksen ei näin ollen pitäisi pystyä välttämään ilmoittamista esimerkiksi ilmoittamalla muutoin tämän direktiivin soveltamisalaan kuuluva toiminta toisen luonteiseksi."

4 §. Konsernin vuosiselvitys. Pykälän 1 *momentti* velvoittaa yrityksen antamaan vuosiselvityksen koko konsernistaan silloin, kun se on emoyrityksenä velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen ja se itse tai sen tytäryritys harjoittaa kaivannaisteollisuutta tai puunkorjuuta aarniometsistä. Säännös on pakottava. Konsernitilanteessa ei siten voida tehdä vuosiselvitystä erikseen kustakin toimintaa harjoittavasta yrityksestä. Momentti on yhdenmukainen 44.1 artiklan ensimmäisen ja toisen alakohdan kanssa.

Konsernissa yksittäisiltä tytäryrityksiltä poistuu velvoite selvityksen antamiseen, kun emoyritys tekee yhteisselvityksen niidenkin puolesta (42.2 artikla). Mainitun artiklan mukaan "— — velvollisuus ei koske sellaista — — yritystä, joka on tytäryritys tai emoyritys, jos — — maksut sisältyvät kyseisen emoyrityksen 44 artiklan mukaisesti laatimaan konsolidoituun kertomukseen — —".

Direktiivin tarkoittama velvoite vuosiselvityksen antamiseen kohdistuu 44.1 artiklan mukaisesti yrityksistä yksinomaan suuryrityksiin ja yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin. Edellä mainitusta 42.2 ilmenee, ettei konsernisuhde vaikuta tähän rajaukseen. Jos kaivannaisteollisuutta tai aarniometsien puunkorjuuta harjoittava konserniyritys ei ole suuryritys eikä yleisen edun kannalta merkittävä, ei konsernisuhde siten perusta tässä momentissa tarkoitettua velvoitetta konsernin vuosiselvityksen antamiseen, kun sitä ei olisi asianomaisella yrityksellä itsenäisenä yksikkönäkään. Konserniin kuulumisen ei siten aikaansaa velvoitetta raportoida vähäisemmästä toiminnasta kuin itsenäisessä suuryrityksessä.

Myös 2 *momentti* eliminoi konsernirakenteen vaikutuksen ilmoitusvelvollisuuden syntymiseen. Se koskee tilannetta, jossa konsernin kaivannaisteollisuutta tai aarnionpuunkorjuuta harjoittavat konserniyritykset (so. emoyritys ja tytäryritykset) jäävät kukin erikseen tarkasteltuina vuosiselvityksen antamisvelvoitteen aikaansaavien kokorajojen alle, mutta yhteenlaskettuina ne ylittävät kokorajat. Momentti on direktiivin tarkoituksen mukainen, vaikkei direktiivi käsitä sitä vastaavaa artiklaa.

Pykälän 3 momentin 1 kohdassa rajataan - 44.2.a ja 44.2.b artiklojen mukaisesti - konsernin vuosiselvityksen laatimisvelvollisuuden ulkopuolelle 2 §:n 2 momentissa tarkoitetun pien- tai keskikokoiskonsernin emoyritys, jollei sen konserniin kuulu tytäryrityksenä yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä, joka määritellään 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa.

Momentin 2 kohta puolestaan sallii poikkeuksen konsernin vuosiselvityksen laatimisesta silloin, kun asianomainen suomalainen emoyritys kuuluu itse tytäryrityksenä suurempaan konserniin, jonka emoyritys on ETA-jäsenvaltion lainsäädännön alainen. Tämä poikkeus perustuu 44.2.c artiklaan.

Pykälän 4 momentissa selvennetään 44.1 artiklan kolmannen alakohdan mukaisesti, että konsernin vuosiselvitykseen "— — sisällytetään ainoastaan kaivannaisteollisuuteen ja/tai aarriometsien puunkorjuuseen liittyvistä toimista johtuvat maksut."

Pykälän 5 momentti sellaisista poikkeustilanteista, joissa saadaan jättää sisällyttämättä tytäryrityksen tiedot konsernin vuosiselvitykseen, vastaavat konsernitilinpäätöksen laatimista koskevia kirjanpitolain 6 luvun 3 §:n 1 momentin 2, 3 ja 4 kohtia, joissa säädetään tytäryrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemättä jättämisestä. Jos tytäryritys jätetään konsernin vuosiselvityksen ulkopuolelle, ei vastaavasti sen tilinpäätöstietojakaan ole mahdollista ottaa huomioon konsernitilinpäätöksessä. Momentti vastaa 44.3 artiklan ensimmäistä ja toista alakohtaa.

5 §. Maksun määrittely. Pykälän 1 ja 2 momentti perustuvat 43.1 artiklaan: "Tilikauden kuluessa suoritettuja alle 100 000 euron määräisiä maksuja ei tarvitse ottaa kertomuksessa huomioon, riippumatta siitä, oliko ne suoritettu yksittäisenä maksuna vai sarjana toisiinsa liittyviä maksuja."

Direktiivijohdannon 46 kohdan (toinen virke) mukaan "tämä tarkoittaa, että yrityksen on kaikissa jaksottaisissa maksuja tai osamaksuja (esim. vuokramaksut) koskevissa järjestelyissä otettava huomioon toisiinsa liittyvien jaksottaisten maksujen tai osamaksujen kokonaismäärä määritellössään, onko kynnys ylittynyt kyseisen maksusarjan osalta ja edellytetäänkö niin olleen asiaa koskevien tietojen ilmoittamista."

Pykälän 3 momentti koskee muuna vastikkeena kuin rahana suoritettuja maksuja. Säännös vastaa 43.3 artiklan ensimmäistä ja toista virkettä: "Kun hallitukselle maksetaan muuna kuin rahana tapahtuvia suorituksia, ne on ilmoitettava arvon ja soveltuvien osien määrän perusteella. On esitettävä selventävät huomautukset, joissa selvitetään miten niiden arvo on määritetty."

6 §. Kieli ja valuutta. Pykälä on yhdenmukainen tilinpäätöksen kieltä ja valuuttaa koskevan kirjanpitolain 3 luvun 5 §:n kanssa. Direktiivissä ei ole näistä erityisiä säännöksiä vuosiselvityksen osalta.

7 §. Päiväys ja allekirjoitus. Artiklan 45.2 mukaan "jäsenvaltioiden on varmistettava, että yrityksestä vastaavien elinten jäsenillä, jotka toimivat niille kansallisessa lainsäädännössä annettujen valtuuksien mukaisesti, on velvollisuus varmistaa, että kertomus hallituksille suoritetuista maksuista on heidän parhaan tietämyksensä ja kykyjensä mukaan laadittu ja julkistettu tämän direktiivin vaatimusten mukaisesti." Tätä vastaavasti vuosiselvityksen allekirjoittamisesta säädetään samalla tavalla kuin tilinpäätöksestä kirjanpitolain 3 luvun 7 §:n 1 momentissa.

8 §. Rekisteröinti ja julkistaminen. Pykälän 1, 2 ja 4 momentin mukainen menettely on yhdenmukainen sen kanssa, mitä noudatetaan muun muassa osakeyhtiön tilinpäätösten rekisteröinnissä ja julkistamisessa. Tämä vastaa 45.1 artiklaa: "Edellä 42 artiklassa tarkoitettu kertomus ja 44 artiklassa tarkoitettu konsolidoitu kertomus — —, on julkistettava noudattaen kun-

kin jäsenvaltion lainsäädännössä säädettyä, direktiivin 2009/101/EY 2 luvun mukaista menettelyä."

Pykälän 3 *momentissa* tarkoitettu mahdollisuus sakonuhan käyttämiseen vuosiselvityksen rekisteröimisen tehosteena on samansisältöinen kuin mitä säädetään osakeyhtiölain 8 luvun 10 §:n 2 momentissa ja osuuskuntalain 8 luvun 10 §:n 2 momentissa tilinpäätöksen toimittamisesta rekisteriviranomaiselle.

9 §. Vuosiselvitysrikkomus. Pykälän mukainen rangaistusuhka vastaa kirjanpitolain 8 luvun 4 §:ssä tarkoitettua kirjanpitorikkomusta. Tämä on 51 artiklassa jäsenvaltiolta edellytetty tehokas seuraamus:

"Jäsenvaltioiden on säädettävä seuraamuksista, joita sovelletaan tämän direktiivin mukaisesti annettujen kansallisten säännösten rikkomiseen ja toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet seuraamusten täytäntöönpanon varmistamiseksi. Säädettyjen seuraamusten on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia."

10 §. Voimaantulo. Artiklan 53.1 ensimmäisessä alakohdassa edellytetään, että direktiivin mukaiset säännökset saatetaan voimaan jäsenvaltioissa viimeistään 20 päivänä heinäkuuta 2015. Mainitun artiklan toinen alakohta kuitenkin sallii, että säännöksiä sovelletaan vasta 1 päivänä tammikuuta 2016 ja sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin tilinpäätöksiin. Pykälä vastaa näitä säännöksiä ja on yhdenmukainen sen kanssa, mitä säädetään kirjanpito-oikeudellisten muutosten voimaantulosta (kirjanpitolaki 9 luku 2a §).

1.3 Laki osakeyhtiölain 8 luvun 5—9 §:n ja 13 luvun 5 §:n muuttamisesta

8 luku Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni

5 – 8 §. Pykälää täsmennetään sen selventämiseksi, että pienyritys on velvollinen ilmoittamaan tilinpäätösinformaationaan vain ne seikat, joista erikseen säädetään kirjanpitolaissa ja sen nojalla annettavassa asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esittävistä tiedoista.

9 §. Pykälän 2 *momenttia* täydennetään 23.1 artiklan voimaansaattamiseksi. Artiklan mukaan "pienet konsernit on vapautettava konsernitilinpäätöksen ja konsernin toimintakertomuksen laatimisesta –" (engl. shall be exempted). Säännösmuutoksen taustaa käsitellään laajemmin yleisperustelujen kohdassa 3.8. Muutos koski myös tilanteita, joissa on kyse tilinpäätöksen laatimisesta väliosingon jakamista varten.

13 luku Varojen jakaminen

5 §. Pykälään sisällytetään viittaus kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 3 momenttiin, jossa tarkoitettu kehitysmenojen aktivoitu määrä rajoittaa jakokelpoista vapaan oman pääoman määrää.

Lainmuutoksen voimaantulosta säädetään 53.1 artiklan nojalla samalla tavalla kuin kirjanpitolain 9 luvun 2a §:ssä, joten uusia tilinpäätössäännöksiä pitää soveltaa osakeyhtiössä tilikaudella, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen.

1.4 Laki osuuskuntalain 8 luvun 9 ja 16 luvun 6 §:n muuttamisesta

8 luku Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni

9 §. Pykälää täydennetään konsernitilinpäätöksen laatimista koskevalla poikkeuksella samalla tavalla kuin osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:n uudessa 2 momentissa. Osuuskuntien osalta tilinpäätösdirektiivi ei kuitenkaan ole välittömästi velvoittava, sillä osuuskunnat eivät kuulu direktiivin soveltamisalaan. Siten osuuskuntalaissa voitaisiin periaatteessa pysyttää konsernitilinpäätös pienyrityksen varojenjaon edellytyksenä, vaikka siitä luovutaan osakeyhtiölaissa. Tämä ei kuitenkaan olisi kilpailullisesti tarkoituksenmukaista, jotta toimintaedellytykset ja velvoitteet olisivat mahdollisimman yhdenmukaisia harjoitetun toiminnan oikeudellisesta muodosta riippumatta.

Toisaalta osuuskuntaoikeudellisia vaatimuksia toimintakertomukselle ja tilinpäätökselle ei rajoiteta pien- ja mikro-osuuskuntien osalta samalla tavalla kuin mitä säädetään osakeyhtiölain 8 luvun 5 - 8 §:ssä pien- ja mikro-osakeyhtiöstä. Vaikka osuuskunnan tilinpäätösinformaation sisältö eriytyy näin osakeyhtiöiltä edellytyksestä, ilmentää tämä ero osaltaan sitä, että osuuskunnassa ensisijaisena tarkoituksena on jäsenistön taloudenpidon tai elinkeinon tukeminen (osuuskuntalaki 1 luku 5 §), ei voitontavoittelu osakeyhtiön tavoin (osakeyhtiölaki 1 luku 5 §).

16 luku Varojen jakaminen

6 §. Pykälän 1 momentin määritelmää jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta täydennetään viittauksella kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 3 momentissa säädettävää aktivoituja kehitysmenoja koskevaan rajoitukseen vastaavalla tavalla kuin osakeyhtiölain 13 luvun 5 §:ssä.

Lainmuutoksen voimaantulosäännös on samansisältöinen kuin mitä säädetään kirjanpitolain 9 luvun 2 a §:ssä ja osakeyhtiölain muutossäännösten osalta. Siten osuuskunnan tulee noudattaa uusia tilinpäätössäännöksiä viimeistään sillä tilikaudella, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen.

1.5 Laki luottolaitostoiminnasta annetun lain muuttamisesta

12 luku Tilinpäätös, osavuositarkastus ja tilintarkastus

1 §. *Tilinpäätöksen laadintaan sovellettavat säännökset.* Pykälän 2 momentissa olevat viittaukset kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 3 momenttiin rahoituslaskelman laatimisvelvollisuuden rajoittamisesta, mainitun pykälän 4 momenttiin toimintakertomuksesta ja mainitun luvun 2 §:n 2 momenttiin tilinpäätöksen laatimista koskevasta poikkeusluvasta muutettaisiin vastaamaan ehdotettua uutta kirjanpitolakia

Pykälän 3 momentissa olevat viittaukset kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 3 momenttiin pienen kirjanpitovelvollisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta ja 2 §:n 2 momenttiin konsernin rahoituslaskelman laatimisvelvollisuuden rajoittamisesta muutettaisiin niin ikään vastaamaan ehdotettua uutta kirjanpitolakia. Samasta syystä momentista kumottaisiin viittaukset mainitun luvun 7 §:n 6 momenttiin pienen konsernin poistoeron ja vapaaehtoisen varauksen jakamisesta sekä 9 §:ään yhdistelmämenetelmän käytöstä.

Pykälän asiasisältö ei muuttuisi.

2 §. *Tarkempien säännösten, määräysten, ohjeiden, lausuntojen ja poikkeuslupien antaminen.* Pykälän 1 momentin sanamuotoa tarkistettaisiin ehdotetun 6 §:n johdosta.

Momenttia ehdotetaan lisäksi täydennettäväksi siten, että valtiovarainministeriön asetuksella voitaisiin lisäksi säätää poikkeuksia rahoitusvälineiden ja sijoituskiinteistöjen sekä niiden arvonmuutosten merkitsemistä tilinpäätökseen koskevista kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista sekä niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä, konsernitilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

Pykälän 2 *momenttia* muutettaisiin siten, että Finanssivalvonnan määräyksellä voitaisiin rajoittaa myös kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisten liitetietojen esittämistä.

Pykälän 4 *momentissa* säädettyä Finanssivalvonnan oikeutta myöntää poikkeuslupia tämän luvun säännösten soveltamisesta ehdotetaan laajennettavaksi siten, että se koskisi myös lupa poiketa rahoitusvälineen ja sijoituskiinteistön merkitsemistä käypään arvoon ja käyvän arvon rahastoa koskevista kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista.

6 §. Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto. Pykälän sanamuoto muutettaisiin vastaamaan ehdotetun kirjanpitolain 5 luvun 2 a §:ää. Lain asiasisältö ei muuttuisi.

Edellä 2 §:ssä säädettäisiin Finanssivalvonnan oikeudesta myöntää lupa poiketa kansainvälisen tilinpäätöksen esittämistä koskevista tämän pykälän 1 momentissa tarkoitetuista standardeista.

7 §. Käyvän arvon rahasto. Pykälä ehdotetaan kumottavaksi ehdotetun 6 §:n johdosta.

8 §. Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon. Pykälän sanamuoto muutettaisiin vastaamaan ehdotetun kirjanpitolain 5 luvun 2 b §:ä. Lain asiasisältö ei muuttuisi.

Edellä 2 §:ssä säädettäisiin Finanssivalvonnan oikeudesta myöntää lupa poiketa kansainvälisen tilinpäätöksen esittämistä koskevista tämän pykälän 1 momentissa tarkoitetuista standardeista,

10 §. Konsernitilinpäätös. Lakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 1 *momentti*, jolloin nykyiset 1 — 4 momentti siirtyisivät uudeksi 2—5 momentiksi. Ehdotetun uuden 1 momentin mukaan kaikkien konsernin emoyrityksenä olevien luottolaitosten sekä nykyisestä laista poiketen myös EU:n vakavaraisuusasetuksessa tarkoitettujen konsolidoidun valvonnan kohteena olevien emoyritysten olisi laadittava konsernitilinpäätös. Momentti on tarpeen, koska konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskeva ehdotettu kirjanpitolain 6 luvun 1 § ei kata kaikkia luottolaitoksille sallittuja yhteisömuotoja, kuten esimerkiksi säästöpankkeja ja hypoteekkiyhdistyksiä.

Lisäksi konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta on tarpeen laajentaa niin, että se kattaa myös EU:n vakavaraisuusasetuksen ((EU) No 575/2014) 4 artiklan 15 kohdassa tarkoitettut emoyritykset, jotka mainitun asetuksen nojalla ovat konsolidoidun valvonnan kohteena. Luottolaitosten konsolidoidun taloudellisen aseman luotettavan valvonnan varmistamiseksi on tarpeen varmistua, että kaikkien luottolaitosten konsolidoidut vakavaraisuuslaskelmat perustuvat tilintarkastettuun konsernitilinpäätökseen. Ehdotus ei käytännössä tältä osin muuttaisi nykyistä tilannetta.

Nykyisen 1 momentin, joka siirtyisi uudeksi 2 *momentiksi*, sanamuotoa muutettaisiin vastaamaan ehdotetun kirjanpitolain 5 luvun 5 b §:n sanamuotoa. Momentin asiasisältö ei muuttuisi.

1.6 Laki säästöpankkilain 10 §:n muuttamisesta

10 §. Pykälässä oleva sidotun oman pääoman määritelmä ehdotetaan täydennettäväksi siten, että se vastaisi yleisessä yhtiölainsäädännössä olevaa vastaavaa määritelmää.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki

kirjanpitolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:n 3 momentti, 2 luvun 5 §:n 6 momentti ja 8 §, 3 luvun 8 § ja 12 §:n 2 momentti, 4 luvun 2 §, 5 luvun 20 §, 6 luvun 7 §:n 6 momentti, 9 ja 10 § sekä 7 luku,

sellaisina kuin niistä ovat, 1 luvun 5 §:n 3 momenttilaissa 1304/2004, 3 luvun 8 § osaksi laissa 1304/2004, 3 luvun 12 §:n 2 momentti laissa 460/2007 ja 6 luvun 7 §:n 6 momentti laissa 629/2001

muutetaan 1 luvun 1 ja 2 §, 5 §:n 1 momentti sekä 8 §:n 1 momentti, 2 luvun 2 §:n otsikko ja 1 momentti, 3 §:n 2 momentti, 4 §, 5 §:n 1 ja 2 momentti, 6, 7 ja 9 sekä 10 §:n 1 ja 2 momentti, 3 luvun 1 — 4 §, 9 §:n 2 momentti, 10 §:n 3 momentti, 11 §:n 2 momentti ja 13 §:n 2 momentti, 4 luvun 1 ja 5 §, 5 luvun 2, 2 a, 5, 5 a sekä 8 — 18 §, 6 luvun 1 — 4 §, 5 §:n 2 momentti, 7 §:n 5 momentti, 8 ja 11 §, 12 §:n 2 momentti sekä 13 ja 16 §, 7 a luvun 1 § ja 2 §:n 1 momentti sekä 8 luvun 1 §, 2 §:n 1, 2, 6 ja 7 momentti, 4 §:n 1 momentti ja 6 §,

sellaisina kuin niistä ovat, 1 luvun 1 § osaksi laeissa 300/1998, 529/1998, 456/2003 ja 191/2014, 2 luvun 4 §, 3 luvun 3 §, 5 luvun 12 ja 14 § sekä 6 luvun 1 § osaksi laissa 1304/2004, 2 luvun 9 § ja 5 luvun 17 § laeissa 300/1998 ja 1304/2004, 3 luvun 1, 2 ja 4 §, 9 §:n 2 momentti, 10 §:n 3 momentti ja 11 §:n 2 momentti, 5 luvun 2 a, 5, 5 a, 8 ja 18 §, 6 luvun 2 § ja 5 §:n 2 momentti, 7 a luvun 1 § ja 2 §:n 1 momentti sekä 8 luvun 2 §:n 2 momentti ja 6 § laissa 1304/2004, 4 luvun 5 § sekä 6 luvun 8 ja 13 § osaksi laissa 629/2001, 5 luvun 9 § laissa 629/2001, 6 luvun 7 §:n 5 momentti laissa 300/1998, 8 luvun 1 § osaksi laeissa 304/2010, 610/2010 ja 191/2014, 8 luvun 2 §:n 6 momentti laissa 1312/2004 ja 8 luvun 4 §:n 1 momentti laissa 399/2013, sekä

lisätään 1 lukuun uusi 1 a §, 4 §:ään uusi 3 momentti, lukuun uusi 4 a — 4 d, 6 a ja 9 §, 2 luvun 2 §:ään uusi 3 momentti sekä lukuun uusi 5 b ja 7 a §, 3 lukuun uusi 1 a, 2 a ja 7 a §, 4 lukuun uusi 8 §, 5 lukuun uusi 2 b, 5 b ja 5 c § sekä 8 luvun 5 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1304/2004, uusi 2 ja 3 momentti, seuraavasti:

1 luku

Yleiset säännökset

1 §

Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus

Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään, kirjanpitovelvollisia ovat:

1) avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, osakeyhtiö, osuuskunta, yhdistys, säätiö ja muu yksityisoikeudellinen oikeushenkilö; sekä

2) uskonnonvapauslain (453/2003) 2 luvussa tarkoitettu rekisteröity uskonnollinen yhdyskunta ja sen rekisteröity paikallisyhteisö.

Jos 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun oikeushenkilön oikeuskelpoisuus edellyttää kaupparekisteriin tai muuhun rekisteriin merkitsemistä, se on kirjanpitovelvollinen myös rekisteröintiä edeltävästä toiminnastaan.

Kirjanpitovelvollisiin kuuluu myös mainitun momentin 1 kohdassa tarkoitetun 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.

1 a §

Luonnollisen henkilön kirjanpitovelvollisuus

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

Liiketahtumista tulee tehdä merkinnät siten, että kirjanpidosta voidaan jatkuvasti selvittää ostovelkojen ja myyntisaamisten määrä ja saada tarvittavat tiedot verovelvollisuuden täyttämiseksi. Sen estämättä, mitä tämän luvun 2 §:ssä säädetään, ammatin- ja liikkeenharjoittaja ei ole velvollinen pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa, mikäli sekä päätyneenä, että sitä edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Ammatin- ja liikkeenharjoittaja on velvollinen laatimaan tilinpäätöksen, jos sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 4 b §:ssä säädettyistä rajoista. Tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan, mitä tässä laissa ja sen nojalla annetuissa säännöksissä säädetään mikroyrityksen tilinpäätöksestä.

Sen estämättä, mitä tässä pykälässä säädetään, luonnollinen henkilö on velvollinen noudattamaan, mitä muualla laissa tai sen nojalla on säädetty tai määrätty hänen kirjanpidollisista velvollisuuksistaan, jos hänen harjoittamansa ammatti- tai liiketoiminta edellyttää toimilupaa tai se on muuten säädetty viranomaisen valvonnan alaiseksi.

2 §

Kahdenkertainen kirjanpito

Edeltävän 1 a §:n 2 momentissa tarkoitettua luonnollisen henkilön liikkeen- tai ammatinharjoittamista lukuun ottamatta kirjanpitovelvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa.

4 §

Tilikausi

Poiketen siitä, mitä 1 momentissa säädetään, ammatin- ja liikkeenharjoittajan tilikautena on aina kalenterivuosi.

4 a §

Pienyritys

Tässä laissa tarkoitetaan pienyrittäjäkirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto 12 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä

4 b §

Mikroyritys

Tässä laissa tarkoitetaan mikroyrittäjäkirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 350 000 euroa;
- 2) liikevaihto 700 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä

4 c §

Suuryritys

Tässä laissa tarkoitetaan suuryrittäjäkirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 20 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto 40 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä

4 d §

IAS-asetus

Tässä laissa tarkoitetaan IAS-asetuksella kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta annettua Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EY) N:o 1606/2002/EY.

5 §

Määräysvalta

Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (*kohdeyritys*), jos:

- 1) kirjanpitovelvollisella on enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen;

- 2) kirjanpitovelvollisella on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimituksessa taikka toimituksessa, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu ääntenenemmistö; tai
3) kirjanpitovelvollinen muuten tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä.
-

6 a §

Pien- ja suurkonserni

Tässä laissa tarkoitetaan:

- 1) pienkonsernilla konsernia, jossa ylittyy enintään yksi 4 a §:ssä säädetyistä raja-arvoista;
 - 2) suurkonsernilla konsernia, jossa ylittyy vähintään kaksi 4 c §:ssä säädetyistä raja-arvoista.
- Edellä 1 momentissa tarkoitettujen raja-arvojen ylittyminen määritetään konserniyritysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella emoyrityksen tilinpäätöspäivänä.

8 §

Osakkuusyritys

Osakkuusyritys on omistusyhteisyrittäjä, jossa kirjanpitovelvollisella on vähintään viidennes ja enintään puolet omistusyhteisyrittäjän osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Jos kirjanpitovelvollisella on äänimäärästä viidennes tai tätä pienempi osa sekä huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, omistusyhteisyrittäjää pidetään osakkuusyrityksenä, jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä.

9 §

Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö

Tietätyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU (jäljempänä *direktiivi*) 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä Suomessa ovat:

- 1) suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla;
- 2) luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettu luottolaitos; ja
- 3) vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä (521/2008) tarkoitettu vakuutusyhtiö.

2 luku

Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto

2 §

Kirjanpitotilit, tililuettelo ja kirjanpidot

Liiketapahtumat merkitään asian mukaan kirjanpitotileille (*kirjaus*). Jokainen tili on pidettävä sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, 2 momentissa tarkoitetun tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi.

Kirjanpitoja ovat pääkirjanpito, jonka kirjauksista johdetaan tilinpäätös, sekä mahdolliset osakirjanpidot, joista viedään tiedot pääkirjanpitoon yhdistelmäkirjauksina.

3 §

Kirjaamisperusteet

Meno ja tulo saadaan kirjata perustuen myös veloitukseen (*laskuperuste*) tai maksuun (*maksuperuste*). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää.

4 §

Kirjausjärjestys ja -ajankohta

Kirjanpito on järjestettävä siten, että kirjauksia voidaan tarkastella aikajärjestyksessä ja asiajärjestyksessä.

Käteisellä rahalla suoritettut maksut on kirjattava päiväkohtaiseen järjestykseen. Muut kirjaukset ja osakirjanpitojen yhdistelmäkirjaukset pääkirjanpitoon saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella, jollei ajallisesti tarkemmin kohdistettua kirjaamista edellytetä muussa laissa tai sen nojalla annetuissa säännöksissä.

Käteisellä rahalla suoritettut maksut on kirjattava viipymättä. Muut kirjaukset on tehtävä siinä ajassa, että:

1) tässä tai muussa laissa edellytetyt ilmoitukset viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten voidaan laatia ajantasaisesta kirjanpidosta 6 §:n toisessa virkkeessä säädetyllä tavalla, ja

2) se, joka on yhteisön tai säätiön kirjanpidosta vastuussa, voi täyttää valvontavelvollisuutensa.

5 §

Tosite

Kirjauksen on perustuttava päivätyyn ja järjestelmällisesti numeroituun tai vastaavalla tavalla yksilöityyn tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Liiketapahtuman, tositteen ja kirjauksen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.

Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannon tekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannon tekijän vastaanottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta on voitava osoittaa tosittien avulla.

5 b §

Liitetietotosite

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

6 §

Kirjausketju

Kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tosittien ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määrääjain tehtävää ilmoitusta.

7 §

Kirjanpitoaineisto

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.

7 a §

Luettelo kirjanpidoista ja aineistoista

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

9 §

Kirjanpitoaineiston säilyttäminen

Tilinpäätös, kirjanpidot, tosittien 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.

10 §

Kirjanpitoaineiston säilytysaika

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.

3 luku

Tilinpäätös ja toimintakertomus

1 §

Tilinpäätöksen sisältö

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää:

- 1) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen;
- 2) tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman;
- 3) varojen hankintaa ja niiden käyttöä selvittävän rahoituslaskelman, jos kirjanpitovelvollinen on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö; sekä
- 4) taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (*liitetiedot*).

Kustakin taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (*vertailutieto*). Jos taseen, tuloslaskelman tai rahoituslaskelman erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on menettävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen.

Tilinpäätökseen on liitettävä 1 a §:ssä tarkoitettu toimintakertomus, jos kirjanpitovelvollinen on:

- 1) julkinen osakeyhtiö;
- 2) sellainen osuuskunta tai yksityinen osakeyhtiö, joka ei ole mikro- tai pienyritys; tai
- 3) yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.

1 a §

Toimintakertomus

Toimintakertomuksessa on kuvattava kirjanpitovelvollisen:

- 1) toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta;
- 2) taloudellista tilannetta; sekä
- 3) merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä.

Silloin, kun se on tarpeen 1 momentissa tarkoitetun kuvauksen ymmärtämiseksi, toimintakertomukseen on sisällytettävä:

- 1) taloudelliset tunnusluvut; ja
- 2) muut kuin taloudelliset tunnusluvut henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista.

Edellä 1 momentissa tarkoitetun kuvauksen on oltava kirjanpitovelvollisen kokoon ja rakenteeseen nähden tasapuolinen ja kattava. Siinä on tarvittaessa viitattava tilinpäätöksessä esitettyihin seikkoihin ja annettava näistä täydentäviä tietoja.

Sen lisäksi mitä edellä tässä pykälässä säädetään, toimintakertomuksessa on esitettävä:

- 1) tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen;
- 2) arvio kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä;
- 3) selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta;
- 4) tiedot sivuliikkeistä;
- 5) tiedot käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä siten kuin 5 luvun 2 a §:n 5 momentissa säädetään;
- 6) osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 8 §:ssä ja osuuskuntalain (421/2013) 8 luvun 8 §:ssä tarkoitetut toimintakertomustiedot omien osakkeiden ja osuuksien hankinnoista ja luovutuksista; sekä
- 7) muualla lainsäädännössä edellytetyt tiedot.

2 §

Oikea ja riittävä kuva

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus.

Jollei muualla tässä laissa säädettyjen velvoitteiden noudattaminen aikaansaa 1 momentissa tarkoitettua oikeaa ja riittävää kuvaa, kirjanpitovelvollisen on ilmoitettava sitä varten tarpeelliset seikat liitetiedoissa ottaen huomioon, mitä 2 a §:ssä säädetään.

Jos tämän lain muun kuin 3 §:n säännöksen noudattaminen vaarantaisi merkittävällä tavalla oikean ja riittävän kuvan antamisen, sitä ei sovelleta. Asianomainen säännös on yksilöitävä liitetiedoissa sekä annettava selvitys soveltamatta jättämisen perusteista ja vaikutuksista toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Edellä 3 momentin soveltamisesta mikroyritykseen säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.

2 a §

Olennaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena

Tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita.

Sellaisen tilinpäätöstyön tai toimintakertomuksen koskevan seikan osalta, joka ei ole olennainen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, saadaan poiketa tämän lain säännöksestä, joka koskee:

- 1) tulon tai menon jaksottamista;
- 2) omaisuus- tai velkaerän arvostamista;
- 3) esittämistapaa;
- 4) tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja; tai
- 5) konsernitilinpäätöksen laatimista.

Mitä 2 momentissa säädetään, ei sovelleta 2 luvun 1 §:n mukaiseen velvollisuuteen merkitä jokainen liike tapahtuma kirjanpitoon. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus 2 momenttiin perustuvasta poikkeamisesta.

3 §

Muut yleiset tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa 2 ja 2 a §:n mukaisesti sekä tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
- 2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
- 3) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (*sisältöpainotteisuus*);
- 4) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- 5) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
- 6) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (*suoriteperuste*);
- 7) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus; sekä
- 8) taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (*netottamiskielto*).

Edellä 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon:

- 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä
- 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Silloin, kun on kysymys 2 a §:ssä tarkoitettusta olennaisesta seikasta, saadaan 1 ja 2 momentissa säädetystä periaatteesta poiketa vain erityisestä syystä. Tällaisen poikkeamisen on perustuttava lakiin tai sen nojalla annettuun sääntöökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

4 §

Lasku- ja maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen sekä maksuperusteinen tilinpäätös

Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen.

Jos mikroyritys on yhdistys tai säätiö, se saa laatia tilinpäätöksensä myös maksuperusteisesti edellyttäen, että se ei ole emoyrityksenä konsernissa, josta on laadittava konsernitilinpäätös. Maksuperusteisessa tilinpäätöksessä tulee esittää ainakin seuraavat liitetiedot:

- 1) arvio menettelyn vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
- 2) taseeseen merkitsemättömät ostovelat ja myyntisaamiset;
- 3) muutokset 4 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitettussa vaihto-omaisuudessa;
- 4) muutokset 4 luvun 3 §:ssä tarkoitetuissa pysyvissä vastaavissa;
- 5) vieraan pääoman korkojen suoriteperusteinen määrä; sekä
- 6) lomapalkkavelan suoriteperusteinen määrä.

7 a §

Vastuu tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sekä kirjanpitoja ja aineistoja koskevasta luettelosta

Hallituksen tai muun vastaavan toimielimen jäsenen sekä toimitusjohtajan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevasta vastuusta säädetään asianomaista oikeushenkilöä koskevassa laissa. Sama vastuu koskee myös 2 luvun 7 a §:ssä tarkoitettua luetteloa kirjanpidoista ja aineistoista.

9 §

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpitovelvolliseen, joka on pienyritystä suurempi.

10 §

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen

Kirjanpitovelvollinen saa myös julkistaa tilinpäätöksestään tai toimintakertomuksestaan lyhennelmän edellyttäen, että:

- 1) lyhennelmässä mainitaan, ettei siinä ole kaikkia 1 §:n mukaisessa tilinpäätöksessä tai 1 a §:n mukaisessa toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja;
- 2) lyhennelmään ei liitetä tilintarkastuskertomusta;
- 3) lyhennelmässä annetaan tieto siitä, onko tilintarkastajan lausunto tilintarkastuslain 15 §:n 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetulla tavalla vakiomuotoinen, ehdollinen vai kielteinen, tai että tilintarkastaja ei ole voinut antaa lausuntoa;
- 4) lyhennelmässä kerrotaan, jos vakiomuotoisesta lausunnosta huolimatta tilintarkastaja esittää tilintarkastuslain 15 §:n 3 momentin toisessa virkkeessä tarkoitetun lisätiedon tai 15 §:n 4 momentin mukaisen huomautuksen; ja
- 5) lyhennelmässä on tieto siitä, mistä rekisteristä tilinpäätös ja toimintakertomus ovat saatavissa täydellisinä, tai tieto siitä, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole vielä toimitettu rekisteröitäväksi.

11 §

Jäljennösten antamisvelvollisuus

Edellä 9 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetun kirjanpitovelvollisen on pyynnöstä annettava jäljennös tilinpäätöksestään ja toimintakertomuksestaan, jos pyyntö on tehty ennen kuin tilinpäätös ja toimintakertomus on ilmoitettu rekisteröitäväksi.

13 §

Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt

Tase-erittelyihin ja liitetietojen erittelyihin sovelletaan, mitä 2 luvun 7 ja 9 §:ssä ja 10 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään.

4 luku

Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät

1 §

Liikevaihto

Liikevaihtoon luetaan tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot, joista on vähennetty myönnetty alennukset, sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.

5 §

Hankintameno

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 tuotantotajaksiin. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla.

Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantotajaksiin saadaan lukea hankintamenoon.

Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlaisien hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoiksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä, tai muulla yleisesti käytössä olevalla hyvän kirjanpitotavan mukaisella menettelytavalla laskettu arvo.

Mitä 4 momentissa säädetään, sovelletaan myös niihin samanlaisiin arvopapereihin, jotka kuuluvat taseen vastaavissa muihin eriin kuin vaihto-omaisuuteen.

8 §

Omat ja emoyrityksen osakkeet ja osuudet

Osakeyhtiölaissa tarkoitettua yhtiön omaa osaketta ei saa merkitä taseeseen eikä ulkomaisen tytäryrityksen omistamaa omaa tai suomalaisen emoyrityksen osaketta konsernitaseeseen. Taseeseen ei saa merkitä myöskään osuuskuntalaissa tarkoitettua osuuskunnan omaa osuutta ja osaketta osuuskunnassa ja sen emoyhteisössä.

5 luku

Arvostus- ja jaksotussäännökset

2 §

Saamiset, rahoitusvarat ja velat

Taseeseen merkitään:

1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon;
2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruusina tai, jos niiden todennäköinen käypä markkinahinta tilinpäätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä; sekä

3) velat nimellisarvoon tai, jos velka on indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen sidottu, muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon.

Kirjanpitovelvollinen saa arvostaa 1 momentin 2 kohdassa säädetyllä tavalla myös pysyviin vastaaviin kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat.

Kun 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetut saamiset tai 2 kohdassa tarkoitetut vaihtuvat vastaavat taikka 2 momentissa tarkoitetut pysyvät vastaavat arvostetaan hankintamenoa alempaan arvoon, merkitään erotus tuloslaskelmaan rahoituskuluksi.

2 a §

Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto

Edellä 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetystä poiketen johdannaissopimukset ja muut rahoitusvälineet voidaan merkitä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksyttyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

Muutos rahoitusvälineen käyvässä arvossa merkitään käyvän arvon rahastoon silloin, kun 1 momentissa tarkoitettu kansainvälinen tilinpäätösstandardi edellyttää sen esittämistä omassa pääomassa. Käyvän arvon rahaston jakamista ja muuta käyttöä koskevista rajoituksista säädetään osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa.

Käyvän arvon rahastoa on oikaistava, kun rahoitusväline luovutetaan tai erääntyy taikka siihen muuten kohdistuu arvonalennus, joka tulee 1 momentissa tarkoitettun standardin edellyttämällä tavalla merkitä tulosvaikutteisesti.

Jolleivät 1 momentissa tarkoitetut kansainväliset tilinpäätösstandardit edellytä vastaavien seikkojen ilmoittamista liitetietona, toimintakertomuksessa tulee esittää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot:

1) rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoitujen liiketoimen pääajin suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa, ja

2) hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskeistä, jos nämä tiedot ovat olennaisia kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman tai tuloksen arvioimiseksi.

Emoyrityksen toimintakertomuksessa on esitettävä 5 momentissa tarkoitetut tiedot myös konsernista.

Jos kirjanpitovelvollinen on mikroyritys ja se noudattaa tässä laissa ja sen nojalla annettuja säännöksiä mikroyrityksistä, se ei saa soveltaa tämän pykälän mukaista menettelyä rahoitusvälineiden arvostamisessa.

2 b §

Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon

Kirjanpitovelvollinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksyttyjä tilinpäätösstandardeja sekä 2 a §:n 2 ja 3 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

Jos kirjanpitovelvollinen on mikroyritys ja noudattaa tässä laissa ja sen nojalla annettuja säännöksiä mikroyrityksistä, se ei saa soveltaa tämän pykälän mukaista menettelyä sijoituskiinteistön arvostamisessa.

5 §

Useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen omaisuuden hankintamenon jaksottaminen

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

Aktivoituun hankintamenuon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenuoltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenujen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan määrään tilikaudesta toiseen.

5 a §

Aineettoman oikeuden hankintamenon jaksottaminen

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 tarkoitettun 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.

5 b §

Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen

Jos kirjanpitovelvollinen on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralleottajalle sopimuskauden alkaessa, vuokralleantaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralleottaja siten kuin se olisi ostettu. Jos kirjanpitovelvollinen ottaa tämän merkintätavan käyttöönsä, sitä tulee soveltaa kaikkiin tässä momentissa tarkoitettuihin sopimuksiin. Merkit-

semisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksyttyjä tilinpäätösstandardeja. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

5 c §

Pääomalainan merkitseminen taseeseen

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.

8 §

Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen

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.

9 §

Liikearvon hankintamenon jaksottaminen

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

10 §

Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot

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.

11 §

Muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen

Jos muita kuin 7–10 §:ssä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

12 §

Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot

Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on verotusperusteinen syy.

Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa, 5 a §:n 3 momentissa, 8 §:n 2 momentissa sekä 9–11 §:ssä säädetään, 1 luvun 1 a §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettu luonnollinen henkilö sekä sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, saa poistaa pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenon sen vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa edellyttäen, että poistamisessa noudatetaan jatkuvuutta ja johdonmukaisuutta. Mitä edellä tässä momentissa säädetään, ei oikeuta poikkeamaan aktivointivelvoitteesta silloin, kun menon arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena, eikä säädetystä enimmäisajasta poistojen tekemiselle.

13 §

Arvonalennus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

14 §

Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus

Tuloslaskelmassa 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; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Jos 1 momentissa tarkoitettujen menojen tai menetysten täsmällinen määrä ja toteutumisajan kohta tiedetään, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen menojen ja menetysten sekä 2 momentissa tarkoitettujen pakollisten varauksien merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään.

Pakollista varausta ei saa käyttää omaisuuserän arvon alentamiseksi siitä määrästä, johon se on merkitty taseen vastaaviin.

15 §

Verotusperusteinen varaus

Tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen verotusperusteinen varaus.

16 §

Kulukirjauksen oikaisu

Jos kulukirjaus, joka on tehty aikaisemmin kuin tilinpäätöksen tarkoittamalla tilikaudella rahoitusomaisuudesta 2 §:n, vaihto-omaisuudesta 6 §:n 1 momentin tai taseen pysyvästä vastaavasta 13 §:n perusteella, osoittautuu aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi. Oikaisua ei kuitenkaan tehdä liikearvoon.

17 §

Arvonkorotus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi, saadaan taseeseen johdonmukaisuutta ja varovaisuutta noudattaen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus.

Jos 1 momentissa tarkoitettujen korotusten kohteena on emoyrityksen omistamia tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia, tytäryrityksen omistamia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia on korotusta tehtäessä pidettävä arvottomina.

Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahastoon. Tämän rahaston jakamista ja muuta käyttöä koskevista rajoituksista säädetään osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa.

Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava ja arvokorotusrahastoa on vastaavasti alennettava.

Edellä 13 §:ssä tarkoitettujen arvonalennuksen tarpeellisuus arvioidaan arvonkorotuksen mukaisen arvon mukaan tilikauden päättymishetkellä.

18 §

Laskennalliset verovelat ja -saamiset

Tuottojen ja niitä vastaavien veronalaisten tulojen samoin kuin kulujen ja niitä vastaavien verotuksessa vähennyskelpoisten menojen jaksotuseroista sekä kirjanpitoarvojen ja verotuksellisten arvojen välisistä väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränä tuloslaskelmaan ja taseeseen.

6 luku

Konsernitilinpäätös

1 §

Laatimisvelvollisuus

Emoyritys on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, jos se on:

- 1) osakeyhtiö;
- 2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö;
- 3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö; tai
- 4) osuuskunta;

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 3 luvun 2 §:n vaatimuksesta huolimatta konsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia pienkonsernissa, jos yksikään konserniyrityksistä ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Sen lisäksi, mitä 3 momentissa säädetään, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos:

- 1) Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisella yrityksellä on emoyrityksessä vähintään yhdeksän kymmenesosan omistusosuus;
- 2) emoyrityksen muut omistajat ovat antaneet suostumuksensa laatimatta jättämiseen; sekä
- 3) emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisen yrityksen konsernitilinpäätökseen, joka ilmoitetaan rekisteröitäväksi 3 luvun 9 §:ssä säädetyllä tavalla.

Edellä 4 momentissa säädettyä poikkeusta voidaan soveltaa siinä tarkoitetuin edellytyksin myös silloin, kun momentissa säädetyn osuuden emoyrityksestä omistaa yritys, joka ei ole Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alainen, edellyttäen, että:

- 1) tämä yritys laatii konsernitilinpäätöksensä ja -toimintakertomuksensa
 - a) direktiiviä noudattaen;
 - b) direktiivin mukaisesti laadittuja konsernitilinpäätöksiä ja -toimintakertomuksia vastaavalla tavalla;
 - c) IAS-asetuksella hyväksyttyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien vaatimusten mukaisesti; tai
 - d) 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 määriteltyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja vastaavalla tavalla; sekä
- 2) konsernitilinpäätöksen tarkastaa tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, joka on hyväksytty sen kansallisen lainsäädännön mukaan, jonka alainen yritys on.

Sen lisäksi mitä edellä tässä pykälässä säädetään, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos:

- 1) tytäryritykset eivät ole yksittäin ja yhteisvaikutukseltaan olennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernista päättäneeltä ja sitä edeltäneeltä tilikaudelta; tai
- 2) kukin tytäryrityksistä voitaisiin jättää yhdistelemättä 3 §:n nojalla.

Mitä 4 ja 5 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos suomalaisen emoyrityksen liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena rahoitusvälineiden markkinoista sekä neuvoston direktiivien 85/611/ETY ja 93/6/ETY ja Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2000/12/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivin 93/22/ETY kumoamisesta annetun Eu-

roopan Parlamentin ja Neuvoston direktiivin 2004/39/EY tarkoittamalla säännellyllä markkinalla Suomessa tai muussa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa.

2 §

Konsernitilinpäätöksen sisältö ja emoyhtiön toimintakertomuksessa esitettävät tiedot konsernista

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyritysten taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätökseen sovelletaan 3—5 lukua ottaen huomioon sen erityispiirteet tilinpäätökseen verrattuna. Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin emoyrityksen tilinpäätös.

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

Emoyrityksen toimintakertomuksessa esitetään 3 luvun 1 a §:ssä tarkoitetut tiedot myös konsernista. Arvopaperimarkkinalain 7 luvun 7 §:ssä säädetään säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin liikkeeseenlaskijan toimintakertomuksessa tai erillisessä kertomuksessa esitettävästä hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskevasta selvityksestä.

Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus

3 §

Poikkeukset tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistelemisvelvollisuudesta

Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

1) yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;

2) omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi;

3) poikkeuksellisesti konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädettyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja; tai

4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämässä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä.

Jos konserniin kuuluu useita 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja tytäryrityksiä, joiden tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on näiden tytäryritysten tilinpäätökset yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen.

4 §

Laadintaperiaatteet

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.

5 §

Tytäryrityksen tilikausi ja välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä tai enintään kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman välitilinpäätöksen laatimista edellyttäen, että tästä menettelystä esitetään konsernitilinpäätöksessä liitetiedot kirjanpitoasetuksessa säädetyllä tavalla.

7 §

Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet

Tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (poistoero) ja verotusperusteiset varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen.

8 §

Hankintamenomenetelmä

Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistusoosuutta. Tytäryrityksen omaan pääomaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennettynä kertynyt poistoero ja verotusperusteiset varaukset.

Jos yrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin siitä tuli tytäryritys, niiden hankintameno saadaan eliminoida sen ajankohdan perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys. Osakkeiden ja osuuksien hankintameno saadaan eliminoida myös sen oman pääoman perusteella, jota tytäryrityksen tase ensimmäisen kerran yhdisteltäessä osoittaa, jos tällä menettelyllä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (*konserniaktiiva*) konsernin omistusoosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konserniaktiivan katsotaan johtuvan.

Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on pienempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (*konsernipassiiva*) konsernin omistusoosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konsernipassiivan katsotaan johtuvan.

Se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdentaa 3 momentin mukaisesti (*konserniliikearvo*), aktivoidaan ja se on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei emoyritys voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on konserniliikearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

Se osa konsernipassiivasta, jota ei voida kohdentaa 4 momentin mukaisesti (*konsernireservi*), saadaan merkitä taseen vastattaviin omaksi eräkseen edellyttäen, että on odotettavissa sitä vastaava meno tai menetys tytäryrityksessä. Konsernireservi merkitään tuotoksi konsernitulos-

laskelmaan silloin, kun vastaava meno tai menetys kirjataan kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto.

11 §

Laskennalliset verovaikutukset yhdistelystä

Jos yhdistelytoimenpiteiden seurauksena konsernin tulos on suurempi tai pienempi kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen tilinpäätösten tulokset yhteensä, on tilikauden ja edellisten tilikausien välittömiä veroja oikaistava ja täydennettävä konsernin tuloksen perusteella ennen konsernitilinpäätökseen merkitsemistä siltä osin kuin vastaisia verovaikutuksia konserniyrityksille on pidettävä ilmeisenä

12 §

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisvelvollisuus

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

- 1) yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; tai
- 2) yhdistelemistä rajoittaa muu 3 §:ssä tarkoitettu seikka.

13 §

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

Osakkuusyritysten tilinpäätökset muutetaan, mikäli mahdollista, ennen yhdistelyä 4 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla. Ulkomaisen osakkuusyrityksen tilinpäätöserien muuntamisessa Suomen rahaksi sovelletaan, mitä 6 §:ssä säädetään.

Kun osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran konsernitilinpäätökseen, konsernitaseessa esitetään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno. Konsernitaseen liitetietona ilmoitetaan erotus, joka saadaan vähentämällä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta. Poiketen siitä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, saadaan osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta merkitä omaksi eräkseen konsernitaseeseen osuus osakkuusyritysten omasta pääomasta samoin kuin edellä mainitussa liitetiedossa tarkoitettu konserniaktiivaa tai konsernipassiivaa vastaava erotus.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu erotus saadaan laskea myös osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan oman pääoman perusteella tai, jos niitä on hankittu konsernin omistukseen ennen kirjanpitovelvollisesta tuli osakkuusyritys, sen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin siitä tuli osakkuusyritys.

Kun osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran jälkeen konsernitilinpäätökseen, lisätään konsernitaseeseen osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno konsernin omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen ensimmäisen sisällyttämisen jälkeisistä voitoista tai tappioista. Hankintamenosta vähennetään konserniyritysten osakkuusyritykseltä sanottuna aikana saamat osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet. Konserniyritysten omistusosuuden mukainen määrä osakkuusyrityksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiosta kuluksi.

Edellä 2—4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan myös kertyneen poistoeron ja verotusperusteisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja verotusperusteisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella.

Edellä 2 momentin mukaisesti laskettu oman pääoman osuuden ylittävä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa osakkuusyrityksen omaisuus- tai velkaeriin, on poistettava siten kuin 8 §:n 5 momentissa säädetään. Oman pääoman osuuden alittava hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa sanotulla tavalla, merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan siten kuin 8 §:n 6 momentissa säädetään.

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelyssä otetaan 7 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettulla tavalla huomioon konsernin omistusosuutta vastaava määrä hyödykkeiden luovutuksessa osakkuusyrityksen ja konserniyritysten kesken syntyneistä taseeseen aktivoituista katteista ja näiden katteiden muutoksesta tilikauden aikana, jos tätä varten tarpeelliset tiedot on saatavissa. Nämä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos se ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

16 §

Osakkuusyrityksen konsernitilinpäätös

Jos osakkuusyritys laatii ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, yhdistellään tämä konsernitilinpäätös osakkuusyrityksen tietoina 12—15 §:n mukaisesti.

7 a luku

Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös ja konsernitilinpäätös

1 §

Kansainväliset tilinpäätösstandardit

Kansainvälisillä tilinpäätösstandardeilla tarkoitetaan tässä laissa ja tämän lain nojalla annetuissa säännöksissä IAS-asetuksessa säädetyn menettelyn mukaisesti Euroopan unionissa sovellettaviksi hyväksytyjä standardeja ja niistä annettuja tulkintoja.

2 §

Kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollinen soveltaminen

Kirjanpitovelvollisen, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa säännellyllä markkinalla, tulee laatia konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen.

8 luku

Erinäiset säännökset

1 §

Lain tarkoituksen edistäminen sekä valvonta

Tämän lain noudattamisesta ja soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja työ- ja elinkeinoministeriön asettama kirjanpitolautakunta. Ministeriö julkistaa lautakunnan kannanottoja hyvän kirjanpitotavan edistämiseksi.

Patentti- ja rekisterihallitus valvoo 3 luvun 9 §:ssä säädetyn ilmoitusvelvollisuuden noudattamista. Jos velvollisuus laiminlyödään, patentti- ja rekisterihallitus voi velvoittaa sen, jonka mainitun luvun 7 §:n mukaan on allekirjoitettava tilinpäätös, sakon uhalla ilmoittamaan tilinpäätöksen rekisteröitäväksi määräämässään ajassa. Uhkasakosta säädetään uhkasakkolaissa (1113/1990). Päätökseen, jolla uhkasakko on asetettu, ei saa hakea muutosta.

Finanssivalvonta valvoo tämän lain noudattamista:

- 1) Finanssivalvonnasta annetun lain (878/2008) 4 §:ssä tarkoitetuissa valvottavissa; sekä
- 2) kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattavissa kirjanpitovelvollisissa siltä osin kuin Finanssivalvonnasta annetun lain 37 §:ssä säädetään.

2 §

Kirjanpitolautakunta

Kirjanpitolautakunta voi antaa ohjeita ja lausuntoja viranomaisten, elinkeinonharjoittajien tai kuntien järjestön taikka kirjanpitovelvollisen hakemuksesta.

Kirjanpitolautakunta voi erityisestä syystä yksittäistapauksissa myöntää määräajaksi poikkeuksia 3 luvun 6 §:ssä ja 6 luvun 5 §:n 1 momentissa säädetystä. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole Euroopan unionin tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä annettujen säännösten vastainen.

Kirjanpitolautakunnassa on kuntajaosto. Kirjanpitolautakuntaan voidaan asettaa muitakin pysyviä tai määräaikaisia jaostoja. Jaostoihin voidaan kutsua kirjanpitolautakunnan ulkopuolisia jäseniä. Kirjanpitolautakunnan jaostojen tehtävistä, kokoonpanosta, asettamisesta sekä päätösvaltaisuudesta annetaan tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella.

Työ- ja elinkeinoministeriöön voidaan perustaa kirjanpitolautakunnan sihteerin virka.

4 §

Kirjanpitorikkomus

Joka tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta

- 1) laiminlyö kirjanpitomerkintöjen tekemisen 2 luvun 4 §:n 3 momentissa säädetyssä määräajassa,
- 2) laiminlyö 2 luvun 5 a §:ssä tarkoitetun velvollisuuden liittää työntekijän allekirjoittama kuitti tai muu maksun todentava selvitys käteisenä rahana maksetusta palkasta 2 luvun 5 §:n mukaiseen tositteeseen,
- 3) laiminlyö 2 luvun 10 §:ssä tarkoitetun kirjanpitoaineiston säilytysvelvollisuuden taikka

4) laiminlyö 3 luvun 9 §:ssä tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden, on tuomittava, jollei teko ole rangaistava rikoslain (39/1889) 30 luvun 9, 9 a tai 10 §:ssä tarkoitettuna kirjanpitorikoksena, törkeänä kirjanpitorikoksena tai tuottamuksellisena kirjanpitorikoksena eikä teosta muuallakaan laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, *kirjanpitorikkomuksesta* sakkoon.

5 §

Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa

Sen estämättä, mitä tässä laissa säädetään, kirjanpitovelvollisuuteen ja kirjanpitoon sekä tilinpäätökseen ja toimintakertomuksen julkistamiseen sovelletaan, mitä niistä muualla laissa tai sen nojalla säädetään tai määrätään.

Edellä 1 momentissa tarkoitetulla muulla säännöksellä tai määräyksellä ei voida velvoittaa osakeyhtiönä toimivaa pienyritystä laatimaan tai julkistamaan muita kuin tässä laissa tai sen nojalla annetussa säännöksessä edellytetyjä tietoja. Mitä tässä momentissa säädetään osakeyhtiöstä, sovelletaan myös sellaiseen avoimeen yhtiöön tai kommandiittiyhtiöön, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä.

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa säädetään, pienyritys voidaan velvoittaa sisällyttämään tilinpäätöksensä muita tietoja kuin mitä tässä laissa ja sen nojalla annetussa säädöksessä tarkoitetaan edellyttäen, että:

- 1) tällaiset tiedot kootaan yhteiseen järjestelmään;
- 2) vaatimus tiedosta perustuu verolainsäädäntöön; ja
- 3) tiedot kerätään yksinomaan veronkantotarkoituksessa.

6 §

Tarkemmat säännökset

Tarkemmat säännökset tilinpäätöksen tase- ja tuloslaskelmakaavoista, toimintakertomuksesta, rahoituslaskelmasta, tilinpäätöksen liitetiedoista, konsernitalinpäätöksen laatimiseen liittyvistä vastaavista kaavoista, asiakirjoista ja liitetiedoista sekä tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelystä annetaan valtioneuvoston asetuksella erikseen pien- ja mikroyrityksille ja erikseen muille kirjanpitovelvollisille.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella voidaan tarkistaa 1 luvun 4 a–4 d §:ssä tarkoitettuja raja-arvoja Suomea sitovan kansainvälisen sopimuksen täyttämiseksi.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran tilikaudella, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilinpäätöksiin, jotka laaditaan lain voimaantulon jälkeen.

Sen estämättä, mitä 5 luvun 2 a §:ssä säädetään rahoitusvälineen merkitsemisestä ja esittämisestä tilinpäätöksessä käyvän arvon määräisenä, kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen tämän lain voimaantuloa käypään arvoonsa merkittyyn rahoitusvälineeseen tilinpäätökseen merkitsemisaikana voimassa olleita säännöksiä.

Sen estämättä, mitä 5 luvun 5 b §:ssä säädetään, saadaan ennen tämän lain voimaantuloa tehtyihin rahoitusleasingsopimuksiin soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Sen estämättä, mitä 5 luvun 8 §:n 2 momentissa säädetään kehittämismenojen sekä saman luvun 9 §:ssä liikearvon hankintamenojen ja 11 §:ssä muiden pitkävaikutteisten menojen ku-

luksi kirjaamisesta, kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen tämän lain voimaantuloa tilinpäätökseen aktivoituun kehittämismenoon, liikearvoon ja muuhun pitkävaikutteiseen menoon näitä menoja kuluksi kirjattaessa voimassa olleita säännöksiä.

2.

Laki

kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Soveltaamisala

Tässä laissa säädetään kaivannaisteollisuutta tai aarniometsien puunkorjuuta harjoittavan yrityksen velvollisuudesta ilmoittaa vuosittaisessa selvityksessä viranomaisille suorittamansa maksut niissä valtioissa, joissa se harjoittaa toimintaansa (*vuosiselvitys*).

Lakia ei kuitenkaan sovelleta sellaiseen yritykseen, joka ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö ja jossa enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta on ylittynyt sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 40 000 000 euroa;
- 2) taseen loppusumma 20 000 000 euroa;
- 3) työntekijöitä keskimäärin 250.

2 §

Määritelmät

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) *yrityksellä* osakeyhtiölaissa (624/2006) tarkoitettua osakeyhtiötä ja osuuskuntalaissa (421/2013) tarkoitettua osuuskuntaa sekä avoimesta ja kommandiittiyhtiöstä annetussa laissa (389/1988) tarkoitettua avointa yhtiötä ja kommandiittiyhtiötä, jos avoimessa yhtiössä tai kommandiittiyhtiössä kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä tai osuuskuntia;

2) *yleisen edun kannalta merkittäväällä yhteisöllä* kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettua yhteisöä.

3) *kaivannaisteollisuudella* toimintaa, joka käsittää mineraali-, öljy- ja maakaasuesiintymien tai muiden materiaalien tutkimista, etsintää, kehittämistä ja hyödyntämistä tilastollisen toimialaluokituksen NACE Rev. 2 vahvistamisesta sekä neuvoston asetuksen (ETY) N:o 3037/90 ja tiettyjen eri tilastoaloja koskevien yhteisön asetusten muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1893/2006 liitteessä I olevan pääluokan B kaksinumeroitasoissa 05—08 luetelluilla toimialoilla;

4) *aarniometsien puunkorjuulla* 2 kohdassa tarkoitettua asetuksen liitteessä I olevan pääluokan A kaksinumerotason 02 kolminumerotasossa 02.2 määriteltä toimintaa aarniometsissä;

5) *viranomaisella* valtiollista tai paikallisviranomaista käsittäen sen alaiset virastot ja yritykset, jotka ovat sen määräysvallassa. 5) *hankkeella* sopimuksen kohteena olevaa toimintaa, joka perustaa yritykselle maksuvelvollisuuden viranomaista kohtaan;

6) *maksulla* määrää, joka on suoritettu rahana tai muuna vastikkeena kaivannaisteollisuudessa ja aarniometsien puunkorjuussa:

- a) tuotanto-oikeuksista;

b) yritysten tuloista, tuotannosta tai voitoista kannettavina veroina arvonlisäveroja ja muita kulutusperusteisia veroja lukuun ottamatta;

c) rojalteina;

d) osinkoina ja muuna voitonjakona;

e) allekirjoitus-, löytö- ja tuotantobonuksina;

f) lisenssimaksuina, vuokramaksuina ja kaivosoikeuksien rekisteröintimaksuina sekä muina vastikkeina lisensseistä ja käyttöoikeussopimuksista; ja

g) maksuina infrastruktuurin parannuksista.

Jos 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettu sopimus liittyy merkittävällä tavalla toiseen tällaiseen sopimukseen, on niiden kohteena olevaa toimintaa pidettävä yhtenä hankkeena.

Osinkoa tai muuta voitonjakoa, joka on maksettu viranomaiselle samoin ehdoin kuin muille yrityksen omistajille, ei sisällytetä 1 momentin 6 kohdan d alakohdassa tarkoitettuun masuun, ellei voittoa ole jaettu tuotanto-oikeusmaksun tai rojaltin sijasta.

Maksuja ja toimintaa ei saa jakaa tai yhdistää, jos järjestelyn tarkoituksena on välttää tämän lain soveltaminen.

3 §

Vuosiselvityksen laatiminen ja sisältö

Yrityksen on laadittava vuosiselvitys, jossa on esitettävä kaivannaisteollisuudesta ja aarniometsien puunkorjuusta viimeksi päättyneeltä tilikaudelta viranomaiskohtaisesti:

1) suoritettujen maksujen kokonaisarvo;

2) kokonaisarvon erittely 2 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisesti.

Suoritetuista maksuista, jotka perustuvat tiettyyn hankkeeseen, esitetään 1 momentissa säädetyn lisäksi hankekohtaisesti näiden maksujen kokonaisarvo ja sen 2 §:n 1 momentin 6 mukainen erittely.

Jos maksut on suoritettu tiettyyn toimintayksikköön kohdistuvista tavoitteista, yritys saa 2 momentista poiketen esittää maksut toimintayksiköittäin.

Vuosiselvityksessä on esitettävä maksut ja niiden perustana oleva toiminta tosiasiallisen luonteensa mukaisina.

4 §

Konsernin vuosiselvitys

Silloin, kun yritys on kirjanpitolain mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen, vuosiselvitys laaditaan sen koko konsernista (*konsernin vuosiselvitys*), jos:

1) yritys tai sen tytäryritys, joka kuuluu tämän lain soveltamisalaan, harjoittaa kaivannaisteollisuutta tai aarniometsien puunkorjuuta; tai

2) kaivannaisteollisuutta tai aarniometsien puunkorjuuta harjoittavissa konserniyrityksissä on yhteenlaskettuna ylittynyt vähintään kaksi 1 §:n 2 momentin raja-arvoista viimeksi päättyneellä tilikaudella.

Yrityksen, jonka tiedot sisältyvät konsernin vuosiselvitykseen, ei tarvitse laatia 3 §:ssä tarkoitettua vuosiselvitystä.

Edellä 1 momentissa säädetty velvollisuus ei koske:

1) kirjanpitolain 1 luvun 6 a §:ssä tarkoitettua pienkonsernin emoyritystä, ellei sen tytäryritys ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö;

2) emoyritystä, joka on itse tytäryritys konsernissa, jonka emoyritys on jonkin Euroopan talousalueeseen kuuluvan jäsenvaltion lainsäädännön alainen.

Konsernin vuosiselvitykseen sisällytettävien maksujen tulee perustua konsernissa harjoitettuun kaivannaisteollisuuteen tai aarniometsien puunkorjuuseen.

Edellyttäen, että samaa poikkeusta sovelletaan konsernitilinpäätöksen laatimiseen, saadaan konsernin vuosiselvitykseen jättää sisällyttämättä tytäryrityksen suorittamat maksut, jos:

- 1) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tässä tytäryrityksessä;
- 2) konsernin vuosiselvitystä varten tarpeellisia tietoja ei poikkeuksellisesti ole mahdollista saada ilman suhteettomia kustannuksia tai kohtuutonta viivytystä; tai
- 3) omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi.

5 §

Maksun määrittely

Vuosiselvityksessä esitettävän maksujen kokonaisarvon määrittelyssä on otettava huomioon vähintään 100 000 euron suuruiset maksut tilikaudelta.

Jos yritys on maksanut vuokraa osasuorituksina tai muuten suorittanut jaksottaisesti toisiinsa liittyviä maksuja, lasketaan ne yhteen tilikaudelta 1 momenttia sovellettaessa.

Jos maksu on suoritettu muuna vastikkeena kuin rahana, vastike on otettava huomioon käyvästä arvostaan. Tällaisesta vastikkeesta on ilmoitettava myös sen laatu ja määrä sekä kuvattava sen arvonmäärittäytapa.

6 §

Kieli ja valuutta

Vuosiselvitys on esitettävä suomen tai ruotsin kielellä euromääräisenä. Jos yritys esittää vuosiselvityksessä annettavat tiedot myös muussa valuutassa, on ilmoitettava tietojen muuntamisessa käytetty kurssi.

7 §

Päiväys ja allekirjoitus

Vuosiselvitys ja konsernin vuosiselvitys on päivättävä ja allekirjoitettava.

Hallitus ja toimitusjohtaja allekirjoittavat vuosiselvityksen tai konsernin vuosiselvityksen osakeyhtiössä ja osuuskunnassa ja vastuunalaiset yhtiömiehet avoimessa yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä. Jos allekirjoittaja on esittänyt eriävän mielipiteen vuosiselvityksestä, on tätä koskeva lausuma sisällytettävä vuosiselvitykseen hänen vaatimuksestaan.

8 §

Rekisteröinti ja julkistaminen

Jäljennös vuosiselvityksestä ja konsernin vuosiselvityksestä on ilmoitettava rekisteröitäväksi patentti- ja rekisterihallitukselle.

Jos yritys on osakeyhtiö tai osuuskunta, sen on tehtävä ilmoitus kahden kuukauden kuluessa varsinaisesta yhtiökokouksesta tai varsinaisesta osuuskunnan kokouksesta. Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön on tehtävä ilmoitus kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Jos 2 momentissa säädetty velvollisuus laiminlyödään, rekisteriviranomainen voi velvoittaa toimitusjohtajan, hallituksen jäsenen tai muun 7 §:n 2 momentissa tarkoitetun henkilön sakon uhalla täyttämään velvollisuutensa määräämässään ajassa. Päätökseen, jolla rekisteriviranomainen on asettanut uhkasakon, ei saa hakea muutosta valittamalla.

Patentti- ja rekisterihallitus julkistaa rekisteröitäväksi ilmoitetun vuosiselvityksen ja konsernin vuosiselvityksen samalla tavalla kuin tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen.

9 §

Vuosiselvitysrikkomus

Joka tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta laiminlyö velvollisuutensa
1) varmistua siitä, että vuosiselvitys on laadittu tämän lain mukaisesti, tai
2) ilmoittaa vuosiselvitys rekisteröitäväksi
on tuomittava, jollei muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, *vuosiselvitysrikkomuksesta* sakkoon.
Rangaistusta ei tuomita, jos rikkomus on vähäinen.

10 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Sitä sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 2016 ja sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuosiselvityksiin.

3.

Laki

osakeyhtiölain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 5 ja 9 § sekä 13 luvun 5 §, sellaisena kuin niistä on 8 luvun 9 § osaksi laissa 1214/2009, seuraavasti:

8 luku

Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni

5 §

Toimintakertomus

Toimintakertomuksessa on aina ilmoitettava tässä laissa edellytetyt tiedot, jollei osakeyhtiö ole kirjanpitolain 1 luvun 4 a §:ssä tarkoitettu pienyritys tai 4 b §:ssä tarkoitettu mikroyritys. Tällaisen yrityksen toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista säädetään kirjanpitolaisissa ja sen nojalla annettavissa säännöksissä.

Toimintakertomuksessa on oltava hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta.

Toimintakertomuksessa on ilmoitettava:

1) yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset; sekä

2) pääomalainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko.

Toimintakertomuksessa on ilmoitettava yhtiön ulkomaiset sivuliikkeet.

Tässä laissa edellytetyt tiedot voidaan toimintakertomuksen sijasta ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jollei kirjanpitolaisissa toisin säädetä.

9 §

Konsernitilinpäätös

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa on sen lisäksi, mitä muualla säädetään, noudatettava tämän luvun säännöksiä.

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.

13 luku

Varojen jakaminen

5 §

Jaettava määrä

Jollei yhtiön maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat sekä määrä, joka on kehitysmenona merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Osakeyhtiö saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilikaudella, joka alkaa lain voimaantulon jälkeen.

4.

Laki

osuuskuntalain 8 luvun 9 §:n ja 16 luvun 6 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan osuuskuntalain (421/2013) 8 luvun 9 § ja 16 luvun 6 § seuraavasti:

8 luku

Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni

9 §

Konsernitilinpäätös

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa on sen lisäksi, mitä muualla säädetään, noudatettava tämän luvun säännöksiä.

Emo-osuuskunnan on aina laadittava konsernitilinpäätös, jos se jakaa varoja jäsenille taikka osuuden tai osakkeen omistajille. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse laatia kirjanpitolain 1 luvun 6 a §:ssä tarkoitettusta pienkonsernista eikä silloin, kun osuuskunta on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta mainitun lain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella.

16 luku

Varojen jakaminen

6 §

Jaettava määrä

Jollei osuuskunnan maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, osuuskunta saa jakaa vapaan oman pääoman määrän, josta on vähennetty vararahastoon siirrettävä määrä ja muut sääntöjen mukaan jakamatta jätettävät varat sekä määrä, joka on kehityksenä merkitty taaseeseen kirjanpitolain mukaisesti.

Jäsenelle ja muulle osuuden omistajalle tulevasta ylijäämästä pidätetään puolet hänen osuudestaan maksamatta olevan määrän suorittamiseksi, jollei säännöissä määrätä toisin.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Osuuskunta saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilikaudella, joka alkaa lain voimaantulon jälkeen.

5.

Laki

luottolaitostoiminnasta annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 12 luvun 7 §, sekä
muutetaan 12 luvun 1 §:n 2 ja 3 momentti sekä 2, 6, 8 ja 10 § seuraavasti:

12 luku

Tilinpäätös, osavuositarkastus ja tilintarkastus

1 §

Tilinpäätöksen laadintaan sovellettavat säännökset

Kirjanpitolain 1 luvun 4 §:n 1 momenttia tilikaudesta, 3 luvun 1 §:n 1 momentin 3 kohtaa rahoituslaskelman laatimisvelvollisuuden rajoittamisesta ja 3 momenttia toimintakertomuksen laatimisvelvollisuuden rajoittamisesta, 1a §:ää toimintakertomuksen sisällöstä ja 6 §:ää tilinpäätöksen laatimisajasta, 4 luvun 1 §:ää liikevaihdon määritelmästä, 3 §:ää pysyvien ja vaihtuvien vastaavien määritelmästä ja 4 §:ää vaihto- ja rahoitusomaisuuden määritelmästä sekä 5 luvun 2 §:ää saamisten, rahoitusvarojen ja velkojen taseeseen merkitsemisestä, 2 a §:ää rahoitusvälineiden merkitsemisestä käypään arvoon sekä käyvän arvon rahastosta, 4 §:ää tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella ja 6 §:ää vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta ei sovelleta luottolaitoksen tilinpäätöksen laatimiseen. Siihen ei myöskään sovelleta osakeyhtiölain omaa pääomaa, tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja konsernia koskevan 8 luvun 1 §:n 1 momenttia, 3 eikä 4 §:ä, 5 §:n 3 momentin 2 kohtaa eikä 6 §:ää eikä osuuskuntalain omaa pääomaa, tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja konsernia koskevan 8 luvun 1 §:n 1 momenttia, 3 eikä 4 §:ä, 5 §:n 3 momentin 3 kohtaa eikä 6 §:ä.

Kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 3 — 6 momenttia konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskevista poikkeuksista ja 2 §:n 3 momenttia konsernin toimintakertomuksesta, osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:n 1 momenttia sekä osuuskuntalain 8 luvun 9 §:n 1 momenttia ei sovelleta luottolaitoksen konsernitilinpäätöksen laatimiseen.

2 §

Tarkempien säännösten, määräysten, ohjeiden, lausuntojen ja poikkeuslupien antaminen

Tarkemmat säännökset rahoitusvälineiden ja sijoituskiinteistöjen sekä niiden arvonmuutosten merkitsemisestä tilinpäätökseen, tase- ja tuloslaskelmakaavoista, rahoituslaskelmasta, taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitetiedoissa ja toimintakertomuksessa annettavista tiedoista, konsernitaseen ja konsernituloslaskelman kaavoista ja konsernin rahoituslaskelmasta, konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman liitetiedoissa annettavista tiedoista sekä tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelyistä annetaan valtiovarainministeriön asetuksella. Valtiovarainministeriön asetuksella voidaan lisäksi säätää poikkeuksia rahoitusvälineiden ja sijoituskiinteistöjen ja niiden arvonmuutosten merkitsemistä tilinpäätökseen

koskevista kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista sekä niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

Finanssivalvonta voi antaa tarkempia määräyksiä luottolaitoksen tilinpäätöksen laatimisesta. Määräyksissä voidaan rajoittaa kirjanpitolain 7 luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (jäljempänä *kansainväliset tilinpäätösstandardit*) mukaisten liitetietojen esittämistä sekä sellaisten korko- ja vuokratulojen kirjaamista tilikauden tuotoksi, jotka perustuvat sellaisiin saamisiin tai rahoitusleasingsopimuksiin, joiden erääntyneet korot, lyhennykset taikka vuokrat ovat olleet tilinpäätöshetkellä maksamatta Finanssivalvonnan määräyksessä tarkoitettua määräaika kauemmin taikka velallisen todetun maksukyvyttömyyden johdosta todennäköisesti jäävät maksamatta. Ennen määräyksen antamista Finanssivalvonnan on pyydettävä siitä valtiovarainministeriön ja kirjanpitolautakunnan lausunto.

Jos Finanssivalvonnan antama ohje tai lausunto tämän luvun, osakeyhtiölain, osuuskuntalain tai kirjanpitolain tilinpäätöstä koskevien säännösten sekä niiden nojalla annettujen asetusten soveltamisesta luottolaitoksiin on kirjanpitolain tai kirjanpitoasetuksen taikka osakeyhtiölain tai osuuskuntalain yleisen soveltamisen kannalta merkittävä, Finanssivalvonnan on ennen ohjeen tai lausunnon antamista pyydettävä siitä kirjanpitolautakunnan lausunto.

Finanssivalvonta voi luottolaitoksen hakemuksesta erityisistä syistä määrääjäksi myöntää luvan poiketa kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista, tilinpäätöksen laatimisajasta sekä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän kotimaisen tytäryrityksen tilikaudesta ja tämän luvun 10 §:n 2 momentissa tarkoitettua vuokrasopimuksen kohteena olevan hyödykkeen merkitsemisestä konsernitilinpäätökseen. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole luottolaitokseen sovellettavien Euroopan Unionin säädösten vastainen.

6 §

Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto

Johdannaissopimukset ja muut rahoitusvälineet merkitään käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

Muutos rahoitusvälineen käyvässä arvossa merkitään käyvän arvon rahastoon silloin, kun 1 momentissa tarkoitettu kansainvälinen tilinpäätösstandardi edellyttää sen esittämistä omassa pääomassa.

Käyvän arvon rahastoa on oikaistava, kun rahoitusväline luovutetaan tai erääntyy taikka siihen muuten kohdistuu arvonalennus, joka merkitään 1 momentissa tarkoitettua standardin edellyttämällä tavalla tulosvaikutteisesti.

Jolleivät 1 momentissa tarkoitettua kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja edellyttä vastaavien seikkojen ilmoittamista liitetietona, toimintakertomuksessa tulee esittää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot:

- 1) rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoidun liiketoimen päälain suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa;
- 2) markkina-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskeistä.

Emoyrityksen toimintakertomuksessa on esitettävä 4 momentissa tarkoitettua tietoja myös konsernista.

8 §

Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon

Sijoituskiinteistö voidaan merkitä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja sekä 6 §:n 2–3 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta.

Konsernitilinpäätös

Luottolaitos, joka on konsernin emoyritys tai sellainen EU:n vakavaraisuusasetuksen 4 artiklan 15 kohdassa tarkoitettu emoyritys, joka on mainitun asetuksen mukaisen konsolidoidun valvonnan kohteena, on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen.

Milloin luottolaitos on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralleottajalle sopimuskauden alkaessa, vuokralleantaja merkitsee hyödykkeen konsernitilinpäätökseensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralleottaja siten kuin se olisi ostettu. Merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

Konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernin rahoituslaskelma, jossa on annettava selvitys konsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. Lisäksi emoyhtiön toimintakertomuksessa esitetään konsernia koskevat toimintakertomus- ja vakavaraisuustiedot.

Konsernin tytäryritys tai omistusyhteisyriys, jonka taseen loppusumma on vähemmän kuin yksi prosentti sen emoyrityksen viimeksi vahvistetun taseen loppusummasta ja vähemmän kuin 10 miljoonaa euroa, saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen. Jos konsernin tällaisen tytär- tai osakkuusyrityksen taseen loppusumma laskettuna yhteen muiden sellaisten konserniin kuuluvien tytär- ja omistusyhteisyriysten taseiden loppusummien kanssa on vähintään viisi prosenttia konsernitaseen loppusummasta, se on kuitenkin yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen.

Jos luottolaitoksen tai omistusyhteisön konserniin kuuluu vakuutusyhtiö tai siihen rinnastettava ulkomainen vakuutuslaitos, konsernitilinpäätös voidaan laatia tämän luvun estämättä siten kuin rahoitus- ja vakuutusryhmittymien valvonnasta annetun lain 3 luvussa säädetään, jos se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

6.

Laki

säästöpankkilain 10 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan säästöpankkilain (1502/2001) 10 § seuraavasti:

10 §

Säästöpankin sidottua omaa pääomaa ovat peruspääoma, vararahasto, käyvän arvon rahasto sekä mahdollinen arvonorotusrahoasto ja kantarahasto. Muut rahastot sekä tilikauden ja edellisten tilikausien voitto ovat vapaata omaa pääomaa.

Tämä laki tulee voimaan päivänä _____ kuuta 20 ____.

Helsingissä 22 päivänä lokakuuta 2015

Pääministeri

Juha Sipilä

Oikeus- ja työministeri Jari Lindström

1.

Laki**kirjanpitolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:n 3 momentti, 2 luvun 5 §:n 6 momentti ja 8 §, 3 luvun 8 § ja 12 §:n 2 momentti, 4 luvun 2 §, 5 luvun 20 §, 6 luvun 7 §:n 6 momentti, 9 ja 10 § sekä 7 luku,

sellaisina kuin niistä ovat, 1 luvun 5 §:n 3 momenttilaissa 1304/2004, 3 luvun 8 § osaksi laissa 1304/2004, 3 luvun 12 §:n 2 momentti laissa 460/2007 ja 6 luvun 7 §:n 6 momentti laissa 629/2001

muutetaan 1 luvun 1 ja 2 §, 5 §:n 1 momentti sekä 8 §:n 1 momentti, 2 luvun 2 §:n otsikko ja 1 momentti, 3 §:n 2 momentti, 4 §, 5 §:n 1 ja 2 momentti, 6, 7 ja 9 sekä 10 §:n 1 ja 2 momentti, 3 luvun 1—4 §, 9 §:n 2 momentti, 10 §:n 3 momentti, 11 §:n 2 momentti ja 13 §:n 2 momentti, 4 luvun 1 ja 5 §, 5 luvun 2, 2 a, 5, 5 a sekä 8–18 §, 6 luvun 1—4 §, 5 §:n 2 momentti, 7 §:n 5 momentti, 8 ja 11 §, 12 §:n 2 momentti sekä 13 ja 16 §, 7 a luvun 1 § ja 2 §:n 1 momentti sekä 8 luvun 1 §, 2 §:n 1, 2, 6 ja 7 momentti, 4 §:n 1 momentti ja 6 §,

sellaisina kuin niistä ovat, 1 luvun 1 § osaksi laeissa 300/1998, 529/1998, 456/2003 ja 191/2014, 2 luvun 4 §, 3 luvun 3 §, 5 luvun 12 ja 14 § sekä 6 luvun 1 § osaksi laissa 1304/2004, 2 luvun 9 § ja 5 luvun 17 § laeissa 300/1998 ja 1304/2004, 3 luvun 1, 2 ja 4 §, 9 §:n 2 momentti, 10 §:n 3 momentti ja 11 §:n 2 momentti, 5 luvun 2 a, 5, 5 a, 8 ja 18 §, 6 luvun 2 § ja 5 §:n 2 momentti, 7 a luvun 1 § ja 2 §:n 1 momentti sekä 8 luvun 2 §:n 2 momentti ja 6 § laissa 1304/2004, 4 luvun 5 § sekä 6 luvun 8 ja 13 § osaksi laissa 629/2001, 5 luvun 9 § laissa 629/2001, 6 luvun 7 §:n 5 momentti laissa 300/1998, 8 luvun 1 § osaksi laeissa 304/2010, 610/2010 ja 191/2014, 8 luvun 2 §:n 6 momentti laissa 1312/2004 ja 8 luvun 4 §:n 1 momentti laissa 399/2013, sekä

lisätään 1 lukuun uusi 1 a §, 4 §:ään uusi 3 momentti, lukuun uusi 4 a—4 d, 6 a ja 9 §, 2 luvun 2 §:ään uusi 3 momentti sekä lukuun uusi 5 b ja 7 a §, 3 lukuun uusi 1 a, 2 a ja 7 a §, 4 lukuun uusi 8 §, 5 lukuun uusi 2 b, 5 b ja 5 c § sekä 8 luvun 5 §:ään, sellaisena kuin se on laissa 1304/2004, uusi 2 ja 3 momentti, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 luku

1 luku

Yleiset säännökset

Yleiset säännökset

1 §

1 §

Kirjanpitovelvollisuus

Oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuus

Jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammatti-toimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpito-

Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään, kirjanpitovelvollisia ovat:

Voimassa oleva laki

velvollinen. Kirjanpitovelvollisia ovat kuitenkin aina:

- 1) osakeyhtiö;
- 2) osuuskunta;
- 3) avoin yhtiö;
- 4) kommandiittiyhtiö;
- 5) yhdistys, asumisoikeusyhdistys ja muu sellainen yhteisö;
- 5 a) rekisteröity uskonnollinen yhdyskunta ja sen rekisteröity paikallisyhteisö;
- 6) säätiö;
- 7) eläkesäätiö;
- 8) vakuutuskassa;
- 9) keskinäinen vakuutusyhtiö;
- 10) vakuutusyhdistys;
- 11) sijoitusrahastolaissa (480/1987) tarkoitettu rahastoyhtiö sen hallinnassa olevan sijoitusrahaston osalta;
- 11 a) vaihtoehtorahastojen hoitajista annetussa laissa (162/2014) tarkoitettu vaihtoehtorahastojen hoitaja sen hallinnassa olevan vaihtoehtorahaston osalta;
- 12) henkilöstörahasto;
- 13) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa (1607/1993) tarkoitettut talletussuoja- ja vakuusrahastot ja sijoituspalveluyrityksistä annetussa laissa (579/1996) tarkoitettu sijoittajien korvausrahasto; sekä
- 14) arvo-osuusjärjestelmästä annetun lain (826/1991) 18 §:ssä tarkoitettu rahasto ja 19 §:ssä tarkoitettu selvitysrahasto.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske julkisyhteisöä, Pohjoismaiden investointipankkia, Pohjoismaiden projektivientirahastoa eikä maatilatalouden harjoittajaa ellei tämä ole mainitussa momentissa tarkoitettu yhteisö tai säätiö.

Ehdotus

- 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.

Jos 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettun oikeushenkilön oikeuskelpoisuus edellyttää kaupparekisteriin tai muuhun rekisteriin merkitsemistä, se on kirjanpitovelvollinen myös rekisteröintiä edeltävästä toiminnastaan.

Kirjanpitovelvollisiin kuuluu myös mainitun momentin 1 kohdassa tarkoitettun oikeushenkilön konkurssipesä, jos se jatkaa oikeushenkilön toimintaa.

Ulkomainen oikeushenkilö ei ole tässä laissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen. Ulkomaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa sijaitse-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

van sivuliikkeen tilinpäätösasiakirjojen rekisteröimisestä säädetään kaupparekisterilain (129/1979) 17 a §:ssä.

1 a §

Luonnollisen henkilön kirjanpitovelvollisuus

Luonnollinen henkilö, maatilatalouden ja kalastuksen harjoittajaa lukuunottamatta, on kirjanpitovelvollinen harjoittamastaan liiketoiminnasta. Kirjanpitovelvollisuus koskee myös ammatin- ja liikkeenharjoittajan toimintaa jatkavaa kuolinpesää ja konkurssipesää.

Liiketahtumista tulee tehdä merkinnät siten, että kirjanpidosta voidaan jatkuvasti selvittää ostovelkojen ja myyntisaamisten määrää ja saada tarvittavat tiedot verovelvollisuuden täyttämiseksi. Sen estämättä, mitä tämän luvun 2 §:ssä säädetään, ammatin- ja liikkeenharjoittaja ei ole velvollinen pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa, mikäli sekin päättyneenä, että sitä edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;*
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai*
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.*

Ammatin- ja liikkeenharjoittaja on velvollinen laatimaan tilinpäätöksen, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 4 b §:ssä säädetyistä rajoista. Tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan, mitä tässä laissa ja sen nojalla annetuissa säännöksissä säädetään mikroyrityksen tilinpäätöksestä.

Sen estämättä, mitä tässä pykälässä säädetään, luonnollinen henkilö on velvollinen noudattamaan, mitä muualla laissa tai sen nojalla on säädetty tai määrätty hänen kirjanpidollisista velvollisuuksistaan, jos hänen harjoittamansa ammatti- tai liiketoiminta edellyttää toimilupaa tai se on muuten säädetty viranomaisen valvonnan alaiseksi.

2 §

2 §

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Kahdenkertainen kirjanpito

Kahdenkertainen kirjanpito

Kirjanpitovelvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa, jollei jäljempänä tässä laissa toisin säädetä.

Edeltävän 1a §:n 2 momentissa tarkoitettua luonnollisen henkilön liikkeen- tai ammatinharjoittamista lukuun ottamatta kirjanpitovelvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa.

4 §

4 §

Tilikausi

Tilikausi

Poiketen siitä, mitä 1 momentissa säädetään, ammatin- ja liikkeenharjoittajan tilikautena on aina kalenterivuosi.

4 a §

Pienyrittäjä

Tässä laissa tarkoitetaan pienyrittäjällä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa;*
- 2) liikevaihto 12 000 000 euroa;*
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.*

4 b §

Mikroyrittäjä

Tässä laissa tarkoitetaan mikroyrittäjällä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 350 000 euroa;*
- 2) liikevaihto 700 000 euroa;*
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.*

4 c §

Suuryrittäjä

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Tässä laissa tarkoitetaan suuryrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 20 000 000 euroa;*
- 2) liikevaihto 40 000 000 euroa;*
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.*

4 d §

IAS-asetus

Tässä laissa tarkoitetaan IAS-asetuksella kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta annettua Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EY) N:o 1606/2002/EY.

5 §

5 §

Määräysvalta

Määräysvalta

Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (*kohdeyritys*), kun sillä on:

1) enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; *tai*

2) oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu äänenenemmistö.

Sen lisäksi, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta kohdeyrityksessä, jos sitä johdetaan yhteisesti kohdeyrityksen kanssa tai kirjanpitovelvollinen muulla tavoin tosiasial-

Kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (*kohdeyritys*), jos:

1) *kirjanpitovelvollisella on* enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen;

2) *kirjanpitovelvollisella on oikeus* nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu äänenenemmistö; *tai*

3) *kirjanpitovelvollinen muuten tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä.*

(3 mom. kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

lisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä.

6 a §

Pien- ja suurkonserni

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) pienkonsernilla konsernia, jossa ylittyy enintään yksi 4 a §:ssä säädetyistä raja-arvoista;

2) suurkonsernilla konsernia, jossa ylittyy vähintään kaksi 4 c §:ssä säädetyistä raja-arvoista.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen raja-arvojen ylittyminen määritetään konserniyritysten yhteenlaskettujen lukujen perusteella emoyrityksen tilinpäätöspäivänä.

8 §

Osakkuusyritys

Osakkuusyritys on omistusyhteisyritys, jossa kirjanpitovelvollisella on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa mutta joka ei kuulu kirjanpitovelvollisen konserniin. Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, omistusyhteisyritystä pidetään osakkuusyrityksenä, jos kirjanpitovelvollisella on vähintään viidesosa ja enintään puolet omistusyhteisyrityksen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä.

8 §

Osakkuusyritys

Osakkuusyritys on omistusyhteisyritys, jossa kirjanpitovelvollisella on vähintään viidennes ja enintään puolet omistusyhteisyrityksen osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Jos kirjanpitovelvollisella on äänimäärästä viidennes tai tätä pienempi osa sekä huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, omistusyhteisyritystä pidetään osakkuusyrityksenä, jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä.

9 §

Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö

Tietyn tyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU (jäljempänä direktiivi) 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä Suomessa ovat:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1) suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitettulla säännellyllä markkinalla;

2) luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettu luottolaitos; ja

3) vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä (521/2008) tarkoitettu vakuutusyhtiö.

2 luku

2 luku

Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto**Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto**

2 §

2 §

*Kirjanpitotilit ja tililuettelo**Kirjanpitotilit, tililuettelo ja kirjanpidot*

Liiketapahtumat merkitään asian mukaan eri kirjanpitotileille. Jokainen tili on pidettävä *jatkuvasti* sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, 2 momentissa tarkoitetun tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi.

Liiketapahtumat merkitään asian mukaan kirjanpitotileille (*kirjaus*). Jokainen tili on pidettävä sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, 2 momentissa tarkoitetun tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi.

3 §

3 §

*Kirjaamisperusteet**Kirjaamisperusteet*

Meno ja tulo saadaan kirjata myös maksuun perustuen (*maksuperuste*). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää.

Meno ja tulo saadaan kirjata *perustuen myös veloitukseen (laskuperuste) tai maksuun (maksuperuste)*. Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää.

4 §

4 §

*Kirjausjärjestys ja -ajankohta**Kirjausjärjestys ja -ajankohta*

Liiketapahtumat on kirjattava aikajärjestyksessä (*peruskirjanpito*) ja asiajärjestyksessä

Kirjanpito on järjestettävä siten, että kirjaus-
uksia voidaan tarkastella aikajärjestyksessä ja

Voimassa oleva laki

sä (pääkirjanpito).

Käteisellä rahalla suoritettavat maksut on kirjattava aikajärjestykseen viipymättä päiväkohtaisesti. Muut kirjaukset saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, kirjaukset saadaan tehdä pääkirjanpitoon yhdistelminä siten kuin kauppa- ja teollisuusministeriö tarkemmin päättää.

5 §

Tosite

Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja numeroituun tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Jos peruskirjanpidosta ei ilmene eikä muutoinkaan ole selvää, miten liiketapahtuma on kirjattu, tositteessa on oltava merkintä käytetyistä tileistä.

Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannontekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannontekijän vastaanottoajankohta ja suoritteiden luovutusajankohta on voitava osoittaa tosittien tai sen liitteiden avulla taikka muutoin.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, korjausmerkintä saadaan tehdä ilman erillistä tositetta edellyttäen, että alkuperäisen kirjauksen ja korjausmerkinnän yhteys on vaikeuksitta todennettavissa. Kauppa- ja teollisuusministeriö päättää tarkemmin korjausmerkinnän tekemisestä.

Ehdotus

asiajärjestyksessä.

Käteisellä rahalla suoritettavat maksut on kirjattava päiväkohtaiseen järjestykseen. Muut kirjaukset ja osakirjanpitojen yhdistelmäkirjaukset pääkirjanpitoon saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella, jollei ajallisesti tarkemmin kohdistettua kirjaamista edellytetä muussa laissa tai sen nojalla annetuissa säännöksissä.

Käteisellä rahalla suoritettavat maksut on kirjattava viipymättä. Muut kirjaukset on tehtävä siinä ajassa, että:

1) tässä tai muussa laissa edellytetyt ilmoitukset viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten voidaan laatia ajantasaisesta kirjanpidosta 6 §:n toisessa virkkeessä säädetyllä tavalla, ja

2) se, joka on yhteisön tai säätiön kirjanpidosta vastuussa, voi täyttää valvontavelvollisuutensa.

5 §

Tosite

Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja järjestelmällisesti numeroituun tai vastaavalla tavalla yksilöityyn tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Liiketapahtuman, tosittien ja kirjauksen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.

Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannontekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannontekijän vastaanottoajankohta ja suoritteiden luovutusajankohta on voitava osoittaa tosittien avulla.

(6 mom. kumotaan)

5 b §

Liitetietosite

Voimassa oleva laki

Ehdotus

6 §

Kirjausketju

Liiketapahtumat on merkittävä kirjanpitoon siten, että kirjausten yhteys tositteesta peruskirjanpitoon ja pääkirjanpitoon sekä pääkirjanpidosta 3 luvun 1 §:ssä tarkoitettuun tuloslaskelmaan ja taseeseen on vaikeuksitta todettavissa.

7 §

Selväkielisyys

Kirjanpitoaineistossa tulee joko tositteen tai sen perusteella tehtyjen kirjanpitomerkintöjen olla aina selväkielisessä kirjallisessa muodossa, jollei 8 §:stä muuta johdu.

Kirjanpitomerkinnät on tehtävä selvästi ja pysyvästi. Kirjanpitomerkintää ei saa poistaa eikä tehdä epäselväksi.

6 §

Kirjausketju

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

7 §

Kirjanpitoaineisto

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 vastavan 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.

7 a §

Luettelo kirjanpidoista ja aineistoista

Kirjanpitovelvollisella tulee olla tilinpäätöksen perustana olevista kirjanpidoista sekä

Voimassa oleva laki

Ehdotus

tositteiden ja muiden kirjanpitoaineistojen lajeista luettelo, josta ilmenee niiden keskinäiset yhteydet ja säilytystavat.

8 §

(kumotaan)

Koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttö

Tositteet ja kirjanpitomerkinnät saadaan tehdä koneelliselle tietovälineelle kirjanpito-velvollisen tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettavalla tavalla.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan 3 luvun 8 §:ssä tarkoitettua tasekirjaa lukuun ottamatta kirjanpitoaineiston säilyttämiseen. Kirjanpitovelvollinen saa säilyttää tositteet ja niiden perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnät samanaikaisesti koneellisella tietovälineellä.

Kauppa- ja teollisuusministeriö päättää tarkemmin 1 ja 2 momentissa tarkoitetusta menettelystä samoin kuin koneellisen tietovälineen avulla pidetyn kirjanpidon täsmäyttämisestä.

9 §

9 §

*Kirjanpitoaineiston säilyttäminen **ulkomailla***

Kirjanpitoaineiston säilyttäminen

Kirjanpitokirjat, tilikauden tositteet ja muu kirjanpitoaineisto saadaan kirjanpidon hoitamiseksi tai 3 luvussa tarkoitetun tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimiseksi säilyttää tilapäisesti muualla kuin Suomessa. Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella säädetään tarkemmin ulkomailla säilyttämisen edellytyksistä.

Kirjanpitovelvollisen Suomessa laadittu tosite saadaan viedä Suomesta, jos se on edellytyksenä ulkomaisen viranomaisen toimintaan perustuvan edun saamiselle. Kirjanpito-velvollisen on laadittava tositteesta oikeaksi todistettu jäljennös ennen tositteen viemistä Suomesta. Jäljennöksessä tai sen liitteessä on esitettävä tieto siitä milloin, minne ja mitä tarkoitusta varten tosite on viety. Jäljennös ja sen liite tulee sisällyttää Suomessa säilytettävään kirjanpitoaineistoon, ja niihin sovelletaan, mitä tositteesta säädetään.

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.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Tilikauden tositteet ja muu kirjanpitoaineisto voidaan 1 momentin estämättä säilyttää pysyvästi toisessa Euroopan yhteisön jäsenvaltiossa sähköisenä tallenteena edellyttäen, että niihin voidaan taata tosiaikainen tietokoneyhteys ja että tiedot on saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

10 §

Kirjanpitoaineiston säilytysaika

Kirjanpitokirjat ja käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustettu tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä siten järjestettynä, että tietojenkäsittelyn suorittamistapa voidaan vaikeuksitta todeta.

Tilikauden tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto ja koneellisen kirjanpidon täsmäytys selvitykset sekä muu kuin 1 momentissa mainittu kirjanpitoaineisto on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt, tositteet kirjausjärjestyksessä tai muutoin siten, että tositteiden ja kirjausten välinen yhteys voidaan vaikeuksitta todeta.

3 luku

Tilinpäätös ja toimintakertomus

1 §

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää:

- 1) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen;
- 2) tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman;
- 3) rahoituslaskelman, jossa on annettava selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana; sekä
- 4) taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (*liitetiedot*).

Kustakin taseen, tuloslaskelman ja rahoitus-

10 §

Kirjanpitoaineiston säilytysaika

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.

3 luku

Tilinpäätös ja toimintakertomus

1 §

Tilinpäätöksen sisältö

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää:

- 1) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen;
- 2) tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman;
- 3) varojen hankintaa ja niiden käyttöä selvitävän **rahoitus**laskelman, jos kirjanpitovelvollinen on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö; sekä
- 4) taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (*liitetiedot*).

Kustakin taseen, tuloslaskelman ja rahoitus-

Voimassa oleva laki

tuslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (*vertailutieto*). Jos taseen, tuloslaskelman tai rahoituslaskelman erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen.

Kirjanpitovelvollisen on sisällytettävä tilinpäätökseensä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu rahoituslaskelma, jos:

1) kirjanpitovelvollinen on julkinen osakeyhtiö; tai

2) kirjanpitovelvollinen on yksityinen osakeyhtiö tai osuuskunta ja sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.

Tilinpäätökseen on liitettävä toimintakertomus, jossa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista, jos:

1) kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskevat arvopaperit ovat arvopaperimarkkinoissa (495/1989) tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä; tai

2) kirjanpitovelvollisen sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.

Toimintakertomuksessa on arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta. Arvion tulee sisältää keskeisimmät tunnusluvut kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan sekä taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi. Tässä tarkoituksessa on myös esitettävä tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä ja ympäristötekijöistä sekä muista mahdollisista kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa merkityksellisistä seikoista. Tarvittaessa arviossa on esitettävä täydentä-

Ehdotus

tuslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (*vertailutieto*). Jos taseen, tuloslaskelman tai rahoituslaskelman erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen.

Tilinpäätökseen on liitettävä 1 a §:ssä tarkoitettu toimintakertomus, jos kirjanpitovelvollinen on:

1) *julkinen osakeyhtiö;*

2) *sellainen osuuskunta tai yksityinen osakeyhtiö, joka ei ole mikro- tai pienyritys; tai*

3) *yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.*

Voimassa oleva laki

vää tietoa ja lisäselvityksiä tilinpäätöksessä ilmoitetuista luvuista.

Sen lisäksi, mitä 5 momentissa säädetään, toimintakertomuksessa tulee esittää tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen ja arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta. Kirjanpito-velvollinen, joka ei ole 4 momentin nojalla velvollinen liittämään toimintakertomusta tilinpäätökseensä, voi laatia toimintakertomuksensa siten, että se sisältää vain edellä tässä momentissa tarkoitetut tiedot.

Tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.

Ehdotus

Tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus.

1 a §

Toimintakertomus

Toimintakertomuksessa on kuvattava kirjanpitovelvollisen:

- 1) toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta;*
- 2) taloudellista tilannetta; sekä*
- 3) merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä.*

Silloin, kun se on tarpeen 1 momentissa tarkoitetun kuvauksen ymmärtämiseksi, toimintakertomukseen on sisällytettävä:

- 1) taloudelliset tunnusluvut; ja*
- 2) muut kuin taloudelliset tunnusluvut henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista.*

Edellä 1 momentissa tarkoitetun kuvauksen on oltava kirjanpitovelvollisen kokoon ja rakenteeseen nähden tasapuolinen ja kattava. Siinä on tarvittaessa viitattava tilinpäätöksessä esitettyihin seikkoihin ja annettava näistä täydentäviä tietoja.

Sen lisäksi mitä edellä tässä pykälässä säädetään, toimintakertomuksessa on esitettävä:

- 1) tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen;*
- 2) arvio kirjanpitovelvollisen todennäköisestä tulevasta kehityksestä;*
- 3) selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta;*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

2 §

Oikeat ja riittävät tiedot

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpito-velvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella voidaan säätää siitä, milloin ja miten saadaan poiketa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevista säännöksistä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

2 §

Oikea ja riittävä kuva

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpito-velvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus.

Jollei muualla tässä laissa säädettyjen velvoitteiden noudattaminen aikaansaa 1 momentissa tarkoitettua oikeaa ja riittävää kuvaa, kirjanpito-velvollisen on ilmoitettava sitä varten tarpeelliset seikat liitetiedoissa ottaen huomioon, mitä 2 a §:ssä säädetään.

Jos tämän lain muun kuin 3 §:n säännöksen noudattaminen vaarantaisi merkittäväällä tavalla oikean ja riittävän kuvan antamisen, sitä ei sovelleta. Asianomainen säännös on yksilöitävä liitetiedoissa sekä annettava selvitys soveltamatta jättämisen perusteista ja vaikutuksista toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Edellä 3 momentin soveltamisesta mikroyritykseen säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.

2 a §

Olennaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena

Tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perus-

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

teella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita.

Sellaisen tilinpäätöstä tai toimintakertomusta koskevan seikan osalta, joka ei ole olennainen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, saadaan poiketa tämän lain säännöksestä, joka koskee:

- 1) tulon tai menon jaksottamista;*
- 2) omaisuus- tai velkaerän arvostamista;*
- 3) esittämistapaa;*

4) tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja; tai

- 5) konsernitilinpäätöksen laatimista.*

Mitä 2 momentissa säädetään, ei sovelleta 2 luvun 1 §:n mukaiseen velvollisuuteen merkitä jokainen liiketapahtuma kirjanpitoon. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus 2 momenttiin perustuvasta poikkeamisesta.

3 §

3 §

*Yleiset tilinpäätösperiaatteet****Muut*** yleiset tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;

2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;

2 a) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus);

3) tilikauden tuloksesta riippumaton varoaisuus;

4) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;

5) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulu-
jen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä; sekä

6) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus.

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa 2 ja 2 a §:n mukaisesti sekä tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;

2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;

3) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (*sisältöpainotteisuus*);

4) tilikauden tuloksesta riippumaton varoaisuus;

5) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;

6) *tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulu-
jen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (suoriteperuste)*;

7) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus; sekä

8) *taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja*

Voimassa oleva laki

Edellä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon:

1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä

2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päätyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Edellä 1 ja 2 momentissa säädetystä periaatteesta 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.

4 §

Maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen

Maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteiden mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista.

Ehdotus

kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (netottamiskielto).

Edellä 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon:

1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä

2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päätyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Silloin, kun on kysymys 2 a §:ssä tarkoitusta olennaisesta seikasta, saadaan 1 ja 2 momentissa säädetystä periaatteesta poiketa vain erityisestä syystä. Tällaisen poikkeamisen on perustuttava lakiin tai sen nojalla annettuun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

4 §

Lasku- ja maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen sekä maksuperusteinen tilinpäätös

Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteiden mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen.

Jos mikroyritys on yhdistys tai säätiö, se saa laatia tilinpäätöksensä myös maksuperusteisesti edellyttäen, että se ei ole emoyrityksenä konsernissa, josta on laadittava konsernitalinpäätös. Maksuperusteisessa tilinpäätöksessä tulee esittää ainakin seuraavat liitetiedot:

1) arvio menettelyn vaikutuksesta tilikau-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

*den tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
2) taseeseen merkitsemättömät osto-
velat ja myyntisaamiset;
3) muutokset 4 luvun 4 §:n 2 momentissa
tarkoitettussa vaihto-omaisuudessa;
4) muutokset 4 luvun 3 §:ssä tarkoitetuissa
pysyvissä vastaavissa;
5) vieraan pääoman korkojen suoriteperus-
teinen määrä; sekä
6) lomapalkkavelan suoriteperusteinen
määrä.*

7 a §

*Vastuu tilinpäätöksestä ja toimintakertomuk-
sesta sekä kirjanpitoja ja aineistoja koske-
vasta luettelosta*

Hallituksen tai muun vastaavan toimielimen jäsenen sekä toimitusjohtajan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevasta vastuusta säädetään asianomaista oikeushenkilöä koskevassa laissa. Sama vastuu koskee myös 2 luvun 7 a §:ssä tarkoitettua luetteloa kirjanpidoista ja aineistoista.

9 §

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpitovelvolliseen, joka harjoittaa liiketoimintaa, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi seuraavista rajoista:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa;
- 2) taseen loppusumma 3 650 000 euroa;
- 3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

10 §

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen

9 §

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpitovelvolliseen, joka on pienyritystä suurempi.

10 §

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen

Voimassa oleva laki

Kirjanpitovelvollinen saa myös julkistaa tilinpäätöksestään tai toimintakertomuksestaan lyhennelmän edellyttäen, että lyhennelmässä mainitaan, ettei siinä ole kaikkia 1 §:n mukaisessa tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja.

Ehdotus

Kirjanpitovelvollinen saa myös julkistaa tilinpäätöksestään tai toimintakertomuksestaan lyhennelmän edellyttäen, että:

1) lyhennelmässä mainitaan, ettei siinä ole kaikkia 1 §:n mukaisessa tilinpäätöksessä tai 1 a §:n mukaisessa toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja;

2) lyhennelmään ei liitetä tilintarkastuskertomusta;

3) lyhennelmässä annetaan tietoa siitä, onko tilintarkastajan lausunto tilintarkastuslain 15 §:n 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetulla tavalla vakiomuotoinen, ehdollinen vai kielteinen, tai että tilintarkastaja ei ole voinut antaa lausuntoa;

4) lyhennelmässä kerrotaan, jos vakiomuotoisesta lausunnosta huolimatta tilintarkastaja esittää tilintarkastuslain 15 §:n 3 momentin toisessa virkkeessä tarkoitetun lisätiedon tai 15 §:n 4 momentin mukaisen huomautuksen; ja

5) lyhennelmässä on tietoa siitä, mistä rekisteristä tilinpäätös ja toimintakertomus ovat saatavissa täydellisinä, tai tietoa siitä, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole vielä toimitettu rekisteröitäväksi.

11 §

Jäljennösten antamisvelvollisuus

Edellä 9 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetun kirjanpitovelvollisen on pyynnöstä annettava jäljennös tilinpäätöksestään ja toimintakertomuksestaan, jos:

1) tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen vahvistamisesta tai sitä vastaavasta menettelystä on kulunut kaksi viikkoa; sekä

2) pyyntö on tehty ennen kuin tilinpäätös ja toimintakertomus on ilmoitettu rekisteröitäväksi.

11 §

Jäljennösten antamisvelvollisuus

Edellä 9 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetun kirjanpitovelvollisen on pyynnöstä annettava jäljennös tilinpäätöksestään ja toimintakertomuksestaan, jos pyyntö on tehty ennen kuin tilinpäätös ja toimintakertomus on ilmoitettu rekisteröitäväksi.

13 §

Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt

Tase-erittelyihin ja liitetietojen erittelyihin

13 §

Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt

Tase-erittelyihin ja liitetietojen erittelyihin

Voimassa oleva laki

sovelletaan, mitä 2 luvun 8 ja 9 §:ssä ja 10 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään.

4 luku

Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät

1 §

Liikevaihto

Liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen varsinaisen toiminnan myyntituotot, joista on vähennetty myönnetyt alennukset sekä arvonnalisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.

5 §

Hankintameno

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muutuvat menot.

Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenoan verrattuna, saadaan myös niiden osuus lukea hankintamenoan.

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan valmistusaikaisten korkomenojen ja 2 momentin mukaisen osuuden yhteismäärä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenoan verrattuna, saadaan hankintamenoan lukea 2 momentin mukaisen osuuden ohella myös nämä korkomenot.

Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestyk-

Ehdotus

sovelletaan, mitä 2 luvun 7 ja 9 §:ssä ja 10 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään.

4 luku

Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät

1 §

Liikevaihto

Liikevaihtoon luetaan *tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot*, joista on vähennetty myönnetyt alennukset, sekä arvonnalisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.

5 §

Hankintameno

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot.

Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoan siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantotajaksioon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla.

Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantotajaksolta saadaan lukea hankintamenoan.

Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestyk-

Voimassa oleva laki

selle päinvastainen. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä.

Mitä 4 momentissa säädetään, sovelletaan myös niihin samanlaisiin arvopapereihin, jotka kuuluvat taseen vastaavissa muihin eriin kuin vaihto-omaisuuteen.

Ehdotus

selle päinvastainen. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä, *tai muulla yleisesti käytössä olevalla hyvän kirjanpitoavan mukaisella menettelytavalla laskettu arvo.*

Mitä 4 momentissa säädetään, sovelletaan myös niihin samanlaisiin arvopapereihin, jotka kuuluvat taseen vastaavissa muihin eriin kuin vaihto-omaisuuteen.

8 §

Omat ja emoyrityksen osakkeet ja osuudet

Osakeyhtiölaissa tarkoitettua yhtiön omaa osaketta ei saa merkitä taseeseen eikä ulkomaisen tytäryrityksen omistamaa omaa tai suomalaisen emoyrityksen osaketta konsernitaseeseen. Taseeseen ei saa merkitä myöskään osuuskuntalaissa tarkoitettua osuuskunnan omaa osuutta ja osaketta osuuskunnassa ja sen emoyhteisössä.

5 luku

Arvostus- ja jaksotussäännökset

2 §

Saamiset, rahoitusvarat ja velat

Taseeseen merkitään:

- 1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon;
- 2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruusina tai, jos niiden todennäköinen luovutushinta tilinpäätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä; sekä
- 3) velat nimellisarvoon tai, jos velka on indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen sidottu, muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon.

5 luku

Arvostus- ja jaksotussäännökset

2 §

Saamiset, rahoitusvarat ja velat

Taseeseen merkitään:

- 1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon;
- 2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruusina tai, jos niiden todennäköinen käypä markkinahinta tilinpäätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä; sekä
- 3) velat nimellisarvoon tai, jos velka on indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen sidottu, muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon.

Kirjanpitovelvollinen saa arvostaa 1 momentin 2 kohdassa säädetyllä tavalla myös pysyviin vastaaviin kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat.

Kun 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettut

Voimassa oleva laki

Ehdotus

2 a §

Rahoitusvälineiden arvostaminen ja merkitseminen tilinpäätökseen

Edellä 2 §:stä poiketen rahoitusvälineet voidaan arvostaa käypään arvoon. Käyvän arvon muutos merkitään joko tuotoksi tai kuluksi tuloslaskelmaan tai taseen omaan pääomaan sisältyvään käyvän arvon rahastoon. Tarkemmat säännökset käyvän arvon mukaisen arvostuksen edellytyksistä, käyvän arvon määrittämisestä, käyvän arvon muutosten merkitsemisestä tuloslaskelmaan ja taseeseen sekä rahoitusvälineistä annettavista liitetiedoista ja toimintakertomuksessa annettavista tiedoista annetaan kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella.

2 a §

*Rahoitusvälineen **merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto***

Edellä 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetystä poiketen johdannaisopimukset ja muut rahoitusvälineet voidaan merkitä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksyttyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittävälle tiedolle.

Muutos rahoitusvälineen käyvässä arvossa merkitään käyvän arvon rahastoon silloin, kun 1 momentissa tarkoitettu kansainvälinen tilinpäätösstandardi edellyttää sen esittämistä omassa pääomassa. Käyvän arvon rahaston jakamista ja muuta käyttöä koskevista rajoituksista säädetään osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa.

Käyvän arvon rahastoa on oikaistava, kun rahoitusväline luovutetaan tai erääntyy taikka siihen muuten kohdistuu arvonalennus, joka tulee 1 momentissa tarkoitettun standardin edellyttämällä tavalla merkitä tulospäätöksi.

Jolleivät 1 momentissa tarkoitettut kansainväliset tilinpäätösstandardit edellytä vastaavien seikkojen ilmoittamista liitetietona, toimintakertomuksessa tulee esittää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot:

1) rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoidun liiketoimen päälain suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa, ja

2) hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirta-arvot, jos nämä tiedot ovat olennaisia kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman tai

Voimassa oleva laki

Ehdotus

tuloksen arvioimiseksi.

Emoyrityksen toimintakertomuksessa on esitettävä 5 momentissa tarkoitetut tiedot myös konsernista.

Jos kirjanpitovelvollinen on mikroyritys ja se noudattaa tässä laissa ja sen nojalla annettuja säännöksiä mikroyrityksistä, se ei saa soveltaa tämän pykälän mukaista menettelyä rahoitusvälineiden arvostamisessa.

2 b §

Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon

Kirjanpitovelvollinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja sekä 2 a §:n 2 ja 3 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

Jos kirjanpitovelvollinen on mikroyritys ja noudattaa tässä laissa ja sen nojalla annettuja säännöksiä mikroyrityksistä, se ei saa soveltaa tämän pykälän mukaista menettelyä sijoituskiinteistön arvostamisessa.

5 §

Pysyvien vastaavien hankintamenon jaksottaminen

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

Aktivoituun hankintamenuon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

5 §

Useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen omaisuuden hankintamenon jaksottaminen

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

Aktivoituun hankintamenuon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -

Voimassa oleva laki

Aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.

5 a §

Aineettoman omaisuuden hankintamenojen jaksottaminen

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen, jollei 7–9 §:stä muuta johdu.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Kauppa- ja teollisuusministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä aineettoman omaisuuden hankintamenojen aktivoinnista.

Ehdotus

laskelmien avulla.

Aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.

5 a §

Aineettoman oikeuden hankintamenojen jaksottaminen

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.

5 b §

Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen

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

Voimassa oleva laki

Ehdotus

tämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

5 c §

Pääomalainan merkitseminen taseeseen

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.

8 §

Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen

Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.

Kehittämismenot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Kauppa- ja teollisuusministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä kehittämismenojen aktivoinnista.

8 §

Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen

Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.

Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusajanaan. 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 osuuskun-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

talain noudattamiseen velvoitettu yhteisö.

9 §

9 §

*Liikearvon hankintamenon jaksottaminen**Liikearvon hankintamenon jaksottaminen*

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida. Aktivoitu liikearvo on poistettava enintään viiden vuoden kuluessa suunnitelman mukaan tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa.

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

10 §

10 §

*Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot**Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot*

Lainan ottamisesta aiheutunut pääomaalennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseenlaskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut erät on kirjattava laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan kuluksi, kuitenkin vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin.

Lainan ottamisesta aiheutunut pääomaalennus ja siihen rinnastettavat menot saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut erät on kirjattava laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan kuluksi, kuitenkin vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin.

11 §

11 §

*Muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen**Muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen*

Jos muita kuin 7–10 §:ssä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Jos muita kuin 7–10 §:ssä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan *vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa.*

12 §

12 §

*Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot**Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot*

Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on erityistä syytä.

Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa, 5 a §:n 2 momentissa, 8 §:n 2 momentissa sekä 9–11 §:ssä säädetään, ammatinharjoitta-

Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on *verotusperusteinen syy.*

Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa, 5 a §:n 3 momentissa, 8 §:n 2 momentissa sekä 9–11 §:ssä säädetään, *1 luvun 1 a §:n 1*

Voimassa oleva laki

ja, sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa poistaa pysyvien vastaavien hankintamenon niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.

13 §

Arvonalennus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

14 §

Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus

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

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

Jos 1 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, se merkitään taseen pakollisiin varauksiin.

Edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja ta-

Ehdotus

ja 2 momentissa tarkoitettu luonnollinen henkilö sekä sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, saa poistaa pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenon sen vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa edellyttäen, että poistamisessa noudetaan jatkuvuutta ja johdonmukaisuutta. Mitä edellä tässä momentissa säädetään, ei oikeutta poikkeamaan aktivointivelvoitteesta silloin, kun menon arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena, eikä säädetystä enimmäisajasta poistojen tekemiselle.

13 §

Arvonalennus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

14 §

Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus

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

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

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

Edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset sekä 2 momentissa tarkoitetut

Voimassa oleva laki

seeseen niiden todennäköiseen määrään. Edellä 3 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään.

Taseen vastaaviin merkityn erän arvon alenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi.

15 §

Vapaaehtoinen varaus

Tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen varaus.

16 §

Kulukirjauksen oikaisu

Jos kulukirjaus, joka on tehty rahoitusomaisuudesta 2 §:n, vaihto-omaisuudesta 6 §:n 1 momentin tai taseen pysyvästä vastaavasta 13 §:n perusteella, osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi.

17 §

Arvonkorotus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi, saadaan taseeseen johdonmukaisuutta ja erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus. *Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahastoon. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutetta-*

Ehdotus

pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään.

Pakollista varausta ei saa käyttää omaisuuserän arvon alentamiseksi siitä määrästä, johon se on merkitty taseen vastaaviin.

15 §

Verotusperusteinen varaus

Tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen *verotusperusteinen* varaus.

16 §

Kulukirjauksen oikaisu

Jos kulukirjaus, joka on tehty *aikaisemmin kuin tilinpäätöksen tarkoittamalla tilikaudella* rahoitusomaisuudesta 2 §:n, vaihto-omaisuudesta 6 §:n 1 momentin tai taseen pysyvästä vastaavasta 13 §:n perusteella, osoittautuu aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi. *Oikaisua ei kuitenkaan tehdä liikearvoon.*

17 §

Arvonkorotus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi, saadaan taseeseen johdonmukaisuutta ja varovaisuutta noudattaen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

va.

Jos 1 momentissa tarkoitetun korotuksen kohteena on emoyrityksen omistamia tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia, tytäryrityksen omistamia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia on korotusta tehtäessä pidettävä arvottomina.

Jos 1 momentissa tarkoitetun korotuksen kohteena on emoyrityksen omistamia tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia, tytäryrityksen omistamia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia on korotusta tehtäessä pidettävä arvottomina.

Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvонkorotusrahastoon. Tämän rahaston jakamista ja muuta käyttöä koskevista rajoituksista säädetään osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa.

Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava ja arvokorotusrahastoa on vastaavasti alennettava.

Edellä 13 §:ssä tarkoitetun arvonalennuksen tarpeellisuus arvioidaan arvonkorotuksen mukaisen arvon mukaan tilikauden päätymishetkellä.

18 §

18 §

Laskennalliset verovelat ja -saamiset

Laskennalliset verovelat ja -saamiset

Tuottojen ja niitä vastaavien veronalaisten tulojen samoin kuin kulujen ja niitä vastaavien verotuksessa vähennyskelpoisten menojen jaksotuseroista sekä kirjanpitoarvojen ja verotuksellisten arvojen välisistä väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan *erityistä* varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränään tuloslaskelmaan ja taseeseen.

Tuottojen ja niitä vastaavien veronalaisten tulojen samoin kuin kulujen ja niitä vastaavien verotuksessa vähennyskelpoisten menojen jaksotuseroista sekä kirjanpitoarvojen ja verotuksellisten arvojen välisistä väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränään tuloslaskelmaan ja taseeseen.

20 §

(kumotaan)

Oma käyttö

Hyödykkeen ottaminen liikkeestä tai ammatista kirjanpitovelvollisen omaan käyttöön kirjataan vielä poistamattoman hankintamennon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä.

6 luku

6 luku

Konsernitilinpäätös

Konsernitilinpäätös

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 §

1 §

Laatimisvelvollisuus

Laatimisvelvollisuus

Emoyritys on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, jos se on:

- 1) osakeyhtiö;
- 2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö; *tai*
- 3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö.

Konsernitilinpäätöksen on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä myös muu kuin 1 momentissa tarkoitettu emoyritys, ammatinharjoittajaa lukuun ottamatta, jos se harjoittaa liiketoimintaa.

Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskettuna ylittynyt enintään yksi 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä rajoista.

Sen lisäksi, mitä 3 momentissa säädetään, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos:

- 1) Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisella yrityksellä on emoyrityksessä vähintään yhdeksän kymmenesosan omistusosuus;
- 2) emoyrityksen muut omistajat ovat antaneet suostumuksensa laatimatta jättämiseen; sekä
- 3) emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisen yrityksen konsernitilinpäätökseen, joka ilmoitetaan rekisteröitäväksi 3 luvun 9 §:ssä säädetyllä tavalla.

Emoyritys on velvollinen laatimaan ja sisällyttämään tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, jos se on:

- 1) osakeyhtiö;
- 2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö; *tai*
- 3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö;

4) *osuuskunta;*

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 3 luvun 2 §:n vaatimuksesta huolimatta konsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia pienkonsernissa, jos yksikään konserniyrityksistä ei ole yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Sen lisäksi, mitä 3 momentissa säädetään, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos:

- 1) Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisella yrityksellä on emoyrityksessä vähintään yhdeksän kymmenesosan omistusosuus;
- 2) emoyrityksen muut omistajat ovat antaneet suostumuksensa laatimatta jättämiseen; sekä
- 3) emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisen yrityksen konsernitilinpäätökseen, joka ilmoitetaan rekisteröitäväksi 3 luvun 9 §:ssä säädetyllä tavalla.

Edellä 4 momentissa säädettyä poikkeusta voidaan soveltaa siinä tarkoitetuin edellytyksin myös silloin, kun momentissa säädetyn osuuden emoyrityksestä omistaa yritys, joka ei ole Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alainen, edellyttäen, että:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Mitä 3 ja 4 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos konserniyrityksen osakkeet tai osuudet ovat arvopaperimarkkinalaissa tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä.

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 soveltamisen 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 määriteltäviä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja vastaavalla tavalla; sekä

2) konsernitilinpäätöksen tarkastaa tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, joka on hyväksytty sen kansallisen lainsäädännön mukaan, jonka alainen yritys on.

Sen lisäksi mitä edellä tässä pykälässä säädetään, konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos:

1) tytäryritykset eivät ole yksittäin ja yhteisvaikutukseltaan olennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernista päättyneeltä ja sitä edeltäneeltä tilikaudelta; tai

2) kukin tytäryrityksistä voitaisiin jättää yhdistelemättä 3 §:n nojalla.

Mitä 4 ja 5 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos suomalaisen emoyrityksen liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena **rahoitusvälineiden markkinoista sekä neuvoston direktiivien 85/611/ETY ja 93/6/ETY ja Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivien 2000/12/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivin 93/22/ETY kumoamisesta annetun Euroopan Parlamentin ja Neuvoston direktiivin 2004/39/EY tarkoittamalla säännellyllä markkinalla Suomessa tai muussa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa.**

2 §

Konsernitilinpäätöksen sisältö ja emoyhtiön toimintakertomuksessa esitettävät tiedot kon-

2 §

Konsernitilinpäätöksen sisältö ja emoyhtiön toimintakertomuksessa esitettävät tiedot kon-

Voimassa oleva laki

Konsernitilinpäätös
laaditaan konserniyri-

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyri-
tysten taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden
liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätös
tulee laatia samalta päivältä kuin emoyri-
tyksen tilinpäätös.

Julkisen osakeyhtiön sekä yksityisen osa-
keyhtiön ja osuuskunnan, joka on tämän lain
mukaan velvollinen laatimaan konsernitilin-
päätöksen, on sisällytettävä konsernitilinpäätökseen
konsernin rahoituslaskelma, jossa on
annettava selvitys konsernin varojen hankin-
nasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana.

Emoyrityksen toimintakertomuksessa esite-
tään 3 luvun 1 §:n 4 momentissa tarkoitetut
tiedot myös konsernista.

Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja sii-
hen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä
ja niiden on muodostettava yhtenäinen koko-
naisuus.

3 §

*Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemissel-
vollisuudesta*

Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan jättää
yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

- 1) yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja
riittävän kuvan antamiseksi konsernin toi-
minnan tuloksesta ja taloudellisesta asemas-
ta;
- 2) omistus tytäryrityksessä on lyhytaikai-
nen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovu-
tettavaksi;
- 3) konsernitilinpäätöksen laatimista varten
tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada ti-
linpäätöksen laatimiselle säädettyssä määrä-
ajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi
kohtuuttomia menoja; tai
- 4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset

Ehdotus

Konsernitilinpäätös
laaditaan konserniyri-

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyri-
tysten taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden
liitetietojen yhdistelmänä. *Konsernitilinpäätökseen sovelletaan 3—5 lukua ottaen huomioon sen erityispiirteet tilinpäätökseen verrattuna.* Konsernitilinpäätös tulee laatia samalta päivältä kuin emoyrityksen tilinpäätös.

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

Emoyrityksen toimintakertomuksessa esite-
tään 3 luvun 1 a §:ssä tarkoitetut tiedot myös
konsernista. *Arvopaperimarkkinain 7 luvun 7 §:ssä säädetään säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin liikkeeseenlaskijan toimintakertomuksessa tai erillisessä kertomuksessa esitettävästä hallinto- ja ohjausjärjestelmästä koskevasta selvityksestä.*

Konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja sii-
hen liittyvien asiakirjojen on oltava selkeitä
ja niiden on muodostettava yhtenäinen koko-
naisuus.

3 §

*Poikkeukset tytäryrityksen tilinpäätöksen yh-
distelemisselvollisuudesta*

Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan jättää
yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

- 1) *yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna* oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;
- 2) omistus tytäryrityksessä on lyhytaikai-
nen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovu-
tettavaksi;
- 3) *poikkeuksellisesti* konsernitilinpäätöksen
laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole
mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle
säädettyssä määräajassa tai tietojen hankki-
minen edellyttäisi kohtuuttomia menoja; tai
- 4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset

Voimassa oleva laki

estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä.

Jos konserniin kuuluu useita 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja tytäryrityksiä, joiden tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on näiden tytäryritysten tilinpäätökset yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen.

4 §

Laadintaperiaatteet

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita. Niitä saadaan muuttaa vain, jos siihen on erityistä syytä.

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.

Konsernitilinpäätöksessä tulee noudattaa soveltuvin osin, mitä 3 luvun 2 ja 3 §:ssä sekä 4 ja 5 luvussa säädetään.

5 §

Tytäryrityksen tilikausi ja välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä tai enintään kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman välitilinpäätöksen laatimista. Konsernitilinpäätöksessä tulee tällöin antaa lisätietoja sellaisista tapahtumista, jotka ovat tärkeitä arvioitaessa tytäryrityksen rahoitusasemaa ja tulosta ja jotka ovat tapahtuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilinpäätöspäivien välisenä aikana.

Ehdotus

estävät olennaisella tavalla emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä.

Jos konserniin kuuluu useita 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja tytäryrityksiä, joiden tilinpäätösten samanaikaisesti yhdistelemättä jättämisestä seuraisi, ettei konsernitilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on näiden tytäryritysten tilinpäätökset yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen.

4 §

Laadintaperiaatteet

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.

5 §

Tytäryrityksen tilikausi ja välitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä tai enintään kolme kuukautta emoyrityksen tilikauden päättymisen jälkeen, yhdistely konsernitilinpäätökseen saadaan tehdä ilman välitilinpäätöksen laatimista *edellyttäen, että tästä menettelystä esitetään konsernitilinpäätöksessä liitetiedot kirjanpitoasetuksessa säädetyllä tavalla.*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

7 §

7 §

*Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet**Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet*

Tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (*poistoero*) ja vapaaehtoiset varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen.

Huolimatta siitä, mitä 5 momentissa säädetään, kirjanpitovelvollinen saa merkitä poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset konsernitaseeseen jakamatta niitä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen konsernituloslaskelmaan jakamatta sitä laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi 1 §:n 3 momentissa säädetyistä rajoista.

Tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (*poistoero*) ja *verotusperusteiset* varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen.

(6 mom. kumotaan)

8 §

8 §

*Hankintamenomenetelmä**Hankintamenomenetelmä*

Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistuosuutta. Tytäryrityksen omaan pääomaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennettynä kertynyt poistoero ja vapaaehtoiset varaukset. *Edellisen virkkeen säännöksestä saadaan poiketa, jos kirjanpitovelvollinen noudattaa 7 §:n 6 momentin mukaista menettelyä.*

Jos yrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin siitä tuli tytäryritys, niiden hankintameno saadaan eliminoida sen ajankohdan perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys. Osakkeiden ja osuuksien hankintameno saadaan eliminoida myös sen oman pääoman perusteella, jota tytäryrityksen tase ensimmäi-

Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistuosuutta. Tytäryrityksen omaan pääomaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennettynä kertynyt poistoero ja *verotusperusteiset* varaukset.

Jos yrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin siitä tuli tytäryritys, niiden hankintameno saadaan eliminoida sen ajankohdan perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys. Osakkeiden ja osuuksien hankintameno saadaan eliminoida myös sen oman pääoman perusteella, jota tytäryrityksen tase ensimmäi-

Voimassa oleva laki

sen kerran yhdisteltäessä osoittaa, jos tällä menettelyllä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (*konserniaktiiva*) konsernin omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konserniaktiivan katsotaan johtuvan.

Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on pienempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (*konsernipassiiva*) konsernin omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konsernipassiivan katsotaan johtuvan.

Se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdentaa 3 momentin mukaisesti (*konserniliikearvo*), on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusajanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa. Se osa konsernipassiivasta, jota ei voida kohdentaa 4 momentin mukaisesti (*konsernireservi*), merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan silloin, kun vastaava meno tai menetys on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto.

9 §

Yhdistelmämenetelmä

Edellä 8 §:ssä säädetyn estämättä konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus saadaan eliminoida vähentämällä niiden hankintameno sekä konsernin omistusosuuden mukainen määrä tytäryrityksen osake-, osuus- tai niitä vastaava pääomasta, jos:

1) konserniyrityksillä on vähintään yhdek-

Ehdotus

sen kerran yhdisteltäessä osoittaa, jos tällä menettelyllä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (*konserniaktiiva*) konsernin omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konserniaktiivan katsotaan johtuvan.

Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on pienempi kuin vastaava oma pääoma, kohdennetaan jäännöserä (*konsernipassiiva*) konsernin omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konsernipassiivan katsotaan johtuvan.

Se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdentaa 3 momentin mukaisesti (*konserniliikearvo*), aktivoidaan ja se on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusajanaan. *Jollei emoyritys voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on konserniliikearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa.*

Se osa konsernipassiivasta, jota ei voida kohdentaa 4 momentin mukaisesti (*konsernireservi*), saadaan merkitä taseen vastattaviin omaksi eräkseen edellyttäen, että on odotettavissa sitä vastaava meno tai menetys tytäryrityksessä. *Konsernireservi merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan silloin, kun vastaava meno tai menetys kirjataan kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmaan taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto.*

(9 § kumotaan)

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

sän kymmenesosaa tytäryrityksen kaikista osakkeista tai osuuksista, tytäryrityksen omistuksessa olevia omia osakkeita tai osuuksia lukuun ottamatta;

2) tytäryrityksen osakkeet tai osuudet on hankittu siten, että emoyritys on niiden vastikkeeksi laskenut liikkeeseen uusia osakkeita tai osuuksiaan;

3) tytäryrityksen osakkeista tai osuuksista mahdollisesti maksetun rahavastikkeen määrä on ollut enintään kymmenesosa 2 kohdassa tarkoitettujen emoyrityksen osakkeiden tai osuuksien nimellisarvosta; sekä

4) tytäryritys ja emoyritys eivät kooltaan tai toiminnaltaan olennaisesti poikkea toisistaan.

Edellä 1 momentin 1 ja 3 kohdassa tarkoitettu suhde lasketaan osakkeita tai osuuksia vastaavan pääoman kirjanpitoarvosta, jos näillä osakkeilla tai osuuksilla ei ole nimellisarvoa.

Jos 1 momentin mukaisessa eliminoinnissa osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin niitä vastaava pääoma, merkitään jäännöserä konsernin oman pääoman vähennykseksi. Jos hankintameno on vastaavaa pääomaa pienempi, merkitään jäännöserä konsernin oman pääoman lisäykseksi.

10 §

(10 § kumotaan)

Tytäryrityksen tai emoyrityksen omistamat emoyrityksen osakkeet tai osuudet

Tytäryrityksen taseeseen merkityt emoyrityksen osakkeet tai osuudet merkitään omaksi eräkseen myös konsernitilinpäätökseen.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan vastaavasti emoyrityksen taseeseen merkittyihin omiin osakkeisiin tai osuuksiin.

11 §

11 §

Laskennalliset verovaikutukset yhdistelystä

Laskennalliset verovaikutukset yhdistelystä

Jos yhdistelytoimenpiteiden seurauksena konsernin tulos on olennaisesti suurempi tai pienempi kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen tilinpäätösten tulokset yhteensä, on tilikauden ja edellisten tilikausien välittömiä

Jos yhdistelytoimenpiteiden seurauksena konsernin tulos on suurempi tai pienempi kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen tilinpäätösten tulokset yhteensä, on tilikauden ja edellisten tilikausien välittömiä veroja oi-

Voimassa oleva laki

veroja oikaistava ja täydennettävä konsernin tuloksen perusteella ennen konsernitilinpäätökseen merkitsemistä siltä osin kuin vastaisia verovaikutuksia konserniyrityksille on pidettävä ilmeisenä.

12 §

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisvelvollisuus

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdistely ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

13 §

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

Osakkuusyritysten tilinpäätökset muutetaan, mikäli mahdollista, ennen yhdistelyä 4 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla. Ulkomaisen osakkuusyrityksen tilinpäätöserien muuntamisessa Suomen rahaksi sovelletaan, mitä 6 §:ssä säädetään.

Kun osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran konsernitilinpäätökseen, konsernitaseeseen merkitään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno. Konsernitaseeseen liitetietona ilmoitetaan erotus, joka saadaan vähentämällä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta. Poiketen siitä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, saadaan osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta merkitä omaksi eräkseen konsernitaseeseen osuus osakkuusyritysten omasta pääomasta samoin kuin edellä mainitussa liitetiedossa tarkoitettu konserniaktiivaa tai konsernipassiivaa vas-

Ehdotus

kaistava ja täydennettävä konsernin tuloksen perusteella ennen konsernitilinpäätökseen merkitsemistä siltä osin kuin vastaisia verovaikutuksia konserniyrityksille on pidettävä ilmeisenä.

12 §

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisvelvollisuus

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

1) yhdistelemättä jättäminen ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; tai

2) yhdistelemistä rajoittaa muu 3 §:ssä tarkoitettu seikka.

13 §

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

Osakkuusyritysten tilinpäätökset muutetaan, mikäli mahdollista, ennen yhdistelyä 4 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla. Ulkomaisen osakkuusyrityksen tilinpäätöserien muuntamisessa Suomen rahaksi sovelletaan, mitä 6 §:ssä säädetään.

Kun osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran konsernitilinpäätökseen, konsernitaseessa esitetään osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno. Konsernitaseeseen liitetietona ilmoitetaan erotus, joka saadaan vähentämällä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta. Poiketen siitä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, saadaan osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenosta merkitä omaksi eräkseen konsernitaseeseen osuus osakkuusyritysten omasta pääomasta samoin kuin edellä mainitussa liitetiedossa tarkoitettu konserniaktiivaa tai konsernipassiivaa vas-

Voimassa oleva laki

taava erotus.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu erotus saadaan laskea myös osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan oman pääoman perusteella tai, jos niitä on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin kirjanpitovelvollisesta tuli osakkuusyritys, sen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin siitä tuli osakkuusyritys.

Kun osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran jälkeen konsernitilinpäätökseen, merkitään konsernitaseeseen osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenon lisäksi konsernin omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen ensimmäisen sisällyttämisen jälkeisistä voitoista tai tappioista. Hankintamenosta vähennetään konserniyritysten osakkuusyritykseltä sanottuna aikana saamat osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet. Konserniyritysten omistusosuuden mukainen määrä osakkuusyrityksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiosta kuluksi.

Edellä 2–4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan myös kertyneen poistoeron ja vapaaehtoisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella. *Edellisen virkkeen säännöksestä saadaan poiketa, jos kirjanpitovelvollinen noudattaa 7 §:n 6 momentin mukaista menetelyä. Sama koskee osakkuusyrityksen voiton tai tappion laskemista.*

Edellä 2 ja 3 momentin mukaisesti laskettu oman pääoman osuuden ylittävä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa osakkuusyrityksen omaisuus- tai velkaeriin, on poistettava siten kuin 8 §:n 5 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään. Oman pääoman osuuden alittava hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa sanotulla tavalla, merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan siten kuin mainitun momentin toisessa virkkeessä säädetään.

Ehdotus

taava erotus.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu erotus saadaan laskea myös osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan oman pääoman perusteella tai, jos niitä on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin kirjanpitovelvollisesta tuli osakkuusyritys, sen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin siitä tuli osakkuusyritys.

Kun osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran jälkeen konsernitilinpäätökseen, lisätään konsernitaseeseen osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno konsernin omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen ensimmäisen sisällyttämisen jälkeisistä voitoista tai tappioista. Hankintamenosta vähennetään konserniyritysten osakkuusyritykseltä sanottuna aikana saamat osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet. Konserniyritysten omistusosuuden mukainen määrä osakkuusyrityksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiosta kuluksi.

Edellä 2–4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan myös kertyneen poistoeron ja verotusperusteisten varausten yhteismäärä vähennettynä laskennallisella verovelalla. Edellä 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja verotusperusteisten varausten muutos vähennettynä laskennallisen verovelan muutoksella.

Edellä 2 momentin mukaisesti laskettu oman pääoman osuuden ylittävä osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa osakkuusyrityksen omaisuus- tai velkaeriin, on poistettava siten kuin 8 §:n 5 momentissa säädetään. Oman pääoman osuuden alittava hankintamenon osa, jota ei voida kohdentaa sanotulla tavalla, merkitään tuotoksi konsernituloslaskelmaan siten kuin 8 §:n 6 momentissa säädetään.

Voimassa oleva laki

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelyssä otetaan 7 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettulla tavalla huomioon konsernin omistusosuutta vastaava määrä hyödykkeiden luovutuksessa osakkuusyrityksen ja konserniyritysten kesken syntyneistä taseeseen aktivoiduista katteista ja näiden katteiden muutoksesta tilikauden aikana, jos tätä varten tarpeelliset tiedot on saatavissa. Nämä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

16 §

Osakkuusyrityksen konsernitilinpäätös

Jos osakkuusyritys laatii ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, sovelletaan 12–15 §:n säännöksiä konsernitilinpäätöksen tietoihin.

7 luku

Ammatinharjoittajan kirjanpito

1 §

Lain soveltaminen ammatinharjoittajaan

Ammatinharjoittaja ei ole velvollinen pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa, mutta hänen tulee kirjanpidossaan noudattaa soveltuvin osin tämän lain muita säännöksiä, jollei tässä luvussa toisin säädetä.

2 §

Liiketapahtumien kirjaaminen

Ammatinharjoittajan kirjanpitoon merkitään liiketapahtumina maksetut menot, korot ja verot sekä saadut tulot samoin kuin tavaroiden ja palvelusten oma käyttö.

Ammatinharjoittajan liiketapahtumat kirjataan sidottuun kirjaan tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan kirjanpitokirjaan, jos kirjanpito pidetään ko-

Ehdotus

Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelyssä otetaan 7 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettulla tavalla huomioon konsernin omistusosuutta vastaava määrä hyödykkeiden luovutuksessa osakkuusyrityksen ja konserniyritysten kesken syntyneistä taseeseen aktivoiduista katteista ja näiden katteiden muutoksesta tilikauden aikana, jos tätä varten tarpeelliset tiedot on saatavissa. Nämä sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, *jos se ei vaaranna olennaisella tavalla oikean ja riittävän kuvan antamista* konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

16 §

Osakkuusyrityksen konsernitilinpäätös

Jos osakkuusyritys laatii ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, *yhdistellään tämä konsernitilinpäätös osakkuusyrityksen tietoina 12—15 §:n mukaisesti.*

(7 luku kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

neellisesti taikka muutoin siten, ettei sidottua kirjaa voida käyttää. Kirjan sivut tai aukeamat on numeroitava.

3 §

Tilikausi ja tilinpäätöksen laatimisaika

Ammatinharjoittajan tilikausi on kalenterivuosi. Toimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa tilikausi saa olla tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Jos ammatinharjoittaja soveltaa kahdenkertaista kirjanpitoa, määräytyy tilikausi 1 luvun 4 §:n mukaisesti.

Tilinpäätös on laadittava kahden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

4 §

Taseen ja tuloslaskelman laatiminen

Ammatinharjoittajan ei tarvitse laatia tasetta, mutta hänen on liitettävä tilinpäätökseensä eritelty luettelot tilikauden päättyessä olleesta ammattia varten hankitusta vaihto-omaisuudesta ja pysyvistä vastaavista samoin kuin ammatista johtuneista saamisista ja veloista sekä varauksista.

Ammatinharjoittajan tilinpäätöksessä merkitään tuloslaskelmaan tilikauden aikana saadut tulot samoin kuin tavaroiden ja palvelusten oma käyttö tuotoiksi. Tuotoista vähennetään riittävästi eriteltyinä maksetut menot, korot, poistot ja verot. Vaihto-omaisuuden ja pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenojen samoin kuin muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottamisessa otetaan kuitenkin huomioon, mitä 5 luvussa säädetään. Vastaisia menoja tai menetyksiä varten saadaan tehdä varaus.

5 §

Kirjanpitokirjojen ja tositteiden säilyttämis-aika

Ammatinharjoittajan kirjanpitokirjat ja tositteet on järjestettyinä säilytettävä tässä maassa vähintään kuusi vuotta sen vuoden

Voimassa oleva laki

Ehdotus

lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt.

7 a luku

7 a luku

Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös ja konsernitilinpäätös**Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös ja konsernitilinpäätös**

1 §

1 §

*Kansainväliset tilinpäätösstandardit**Kansainväliset tilinpäätösstandardit*

Kansainvälisillä tilinpäätösstandardeilla tarkoitetaan tässä laissa ja tämän lain nojalla annetuissa säännöksissä kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EY) N:o 1606/2002 säädetyn menettelyn mukaisesti yhteisössä sovellettaviksi hyväksytyjä standardeja ja niistä annettuja tulkintoja.

Kansainvälisillä tilinpäätösstandardeilla tarkoitetaan tässä laissa ja tämän lain nojalla annetuissa säännöksissä *IAS-asetuksessa* säädetyn menettelyn mukaisesti Euroopan unionissa sovellettaviksi hyväksytyjä standardeja ja niistä annettuja tulkintoja.

2 §

2 §

*Kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollinen soveltaminen**Kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollinen soveltaminen*

Kirjanpitovelvollisen, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat arvopaperimarkkinallaissa tarkoitettujen julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä, tulee laatia konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen.

Kirjanpitovelvollisen, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa säännellyllä markkinalla, tulee laatia konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen.

8 luku

8 luku

Erinäiset säännökset**Erinäiset säännökset**

1 §

1 §

*Lain valvonta**Lain tarkoituksen edistäminen sekä valvonta*

Kauppa- ja teollisuusministeriö valvoo tämän lain noudattamista, jollei jäljempänä toisin säädetä. Ministeriöllä on oikeus saada kirjanpitovelvolliselta valvontaa varten tarpeell-

Tämän lain noudattamisesta ja soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja työ- ja elinkeinoministeriön asettama kirjanpitolausunkunta. Ministeriö julkistaa lautakunnan kan-

Voimassa oleva laki

lisia tietoja. Poliisi on velvollinen antamaan ministeriölle virka-apua tämän lain noudattamisen valvonnassa.

Patentti- ja rekisterihallitus valvoo 3 luvun 9 §:ssä tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden noudattamista. Jos ilmoittamisvelvollisuus laiminlyödään, voi patentti- ja rekisterihallitus velvoittaa sen, jonka sanotun luvun 7 §:n mukaan on allekirjoitettava tilinpäätös, sakon uhalla toimittamaan tilinpäätöksen sille määräämässään ajassa. Uhkasakosta on voimassa, mitä uhkasakkolaissa (1113/1990) säädetään. Päätökseen, jolla uhkasakko on asetettu, ei saa hakea muutosta.

Finanssivalvonta valvoo tämän lain noudattamista:

1) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa tarkoitetuissa luottolaitoksissa ja niiden konsolidointiryhmiin kuuluvissa rahoituslaitoksissa;

2) talletuspankkien yhteenliittymästä annetussa laissa (599/2010) tarkoitetussa keskusyhteisössä;

3) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa tarkoitetuissa talletuspankkien vakuusrahastoissa ja talletussuojarahastossa sekä sijoituspalveluyrityksistä annetussa laissa tarkoitettua sijoittajien korvausrahastossa;

4) sijoituspalveluyrityksistä annetussa laissa (922/2007) tarkoitetuissa sijoituspalveluyrityksissä ja niiden konsolidointiryhmiin kuuluvissa rahoituslaitoksissa;

5) sijoitusrahastolaissa tarkoitetuissa rahastoyhtiöissä ja sijoitusrahastoissa;

5 a) vaihtoehtorahastojen hoitajista annetussa laissa tarkoitetuissa vaihtoehtorahastojen hoitajissa ja vaihtoehtorahastoissa;

6) kaupankäynnistä vakioituilla optioilla ja termiineillä annetussa laissa (772/1988) tarkoitetuissa optioyhteisöissä;

7) maksulaitoslaissa (297/2010) tarkoitetuissa maksulaitoksissa;

8) vakuutusyhtiölaissa (521/2008) tarkoitetuissa vakuutusyhtiöissä;

9) työeläkevakuutusyhtiöistä annetussa laissa (354/1997) tarkoitetuissa työeläkevakuutusyhtiöissä;

10) ulkomaisista vakuutusyhtiöistä annetussa laissa (398/1995) tarkoitetuissa ulkomaisissa vakuutusyhtiöissä;

Ehdotus

nanottoja hyvän kirjanpitotavan edistämiseksi.

Patentti- ja rekisterihallitus valvoo 3 luvun 9 §:ssä *säädety*n ilmoitusvelvollisuuden noudattamista. Jos *velvollisuus* laiminlyödään, patentti- ja rekisterihallitus voi velvoittaa sen, jonka *mainitun* luvun 7 §:n mukaan on allekirjoitettava tilinpäätös, sakon uhalla *ilmoittamaan* tilinpäätöksen *rekisteröitäväksi* määräämässään ajassa. Uhkasakosta *säädetään* uhkasakkolaissa (1113/1990). Päätökseen, jolla uhkasakko on asetettu, ei saa hakea muutosta.

Finanssivalvonta valvoo tämän lain noudattamista:

1) *Finanssivalvonnasta annetun lain (878/2008) 4 §:ssä tarkoitetuissa valvottavissa; sekä*

2) *kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattavissa kirjanpitovelvollisissa siltä osin kuin Finanssivalvonnasta annetun lain 37 §:ssä säädetään.*

Voimassa oleva laki

Ehdotus

- 11) vakuutusyhdistyslaissa (1250/1987) tarkoitetuissa vakuutusyhdistyksissä;
- 12) vakuutuskassalaissa (1164/1992) tarkoitetuissa vakuutuskassoissa;
- 13) eläkesäätiölaissa (1774/1995) tarkoitetuissa eläkesäätiöissä;
- 14) Eläketurvakeskuksesta annetussa laissa (397/2006) tarkoitetussa Eläketurvakeskuksessa;
- 15) maatalousyrittäjän eläkelaislaissa (1280/2006) tarkoitetussa maatalousyrittäjien eläkelaitoksessa;
- 16) merimieseläkelaislaissa (1290/2006) tarkoitetuissa merimieseläkekassoissa;
- 17) vakuutusedustuksesta annetussa laissa (570/2005) tarkoitetuissa vakuutusedustajissa;
- 18) liikennevakuutuslaissa (279/1959) tarkoitetussa Liikennevakuutuskeskuksessa;
- 19) potilasvahinkolaissa (585/1986) tarkoitetussa Potilasvakuutuskeskuksessa;
- 20) tapaturmavakuutuslaissa (608/1948) tarkoitetussa Tapaturmavakuutuslaitosten liitossa;
- 21) ympäristövahinkovakuutuksesta annetussa laissa (81/1998) tarkoitetussa Ympäristövakuutuskeskuksessa;
- 22) valtion eläkerahastosta annetussa laissa (1297/2006) tarkoitetussa eläkerahastossa;
- 23) kunnallisessa eläkelaislaissa (549/2003) tarkoitetussa kunnallisessa eläkelaitoksessa;
- 24) työttömyyskassalaissa (603/1984) tarkoitetussa työttömyyskassassa;
- 25) työttömyysetuuksien rahoituksesta annetussa laissa (555/1998) tarkoitetussa työttömyysvakuutusrahastossa;
- 26) Koulutusrahastosta annetussa laissa (1306/2002) tarkoitetussa Koulutusrahastossa;
- 27) vakuutusyhtiölaissa ja vakuutusyhdistyslaissa tarkoitetuissa vakuutusomistusyhteisöissä;
- 28) rahoitus- ja vakuutusryhmittymien valvonnasta annetussa laissa (699/2004) tarkoitetussa ryhmittymän omistusyhteisössä;
- 29) kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattavissa kirjanpitovelvollisissa siten kuin Finanssivalvonnasta annetun lain (878/2008) 37 §:ssä tarkemmin säädetään.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

2 §

2 §

*Kirjanpitolautakunta**Kirjanpitolautakunta*

Kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä on kirjanpitolautakunta, joka voi antaa viranomaisten, elinkeinonharjoittajien tai kuntien järjestön taikka kirjanpitovelvollisen hakemuksesta ohjeita ja lausuntoja tämän lain soveltamisesta.

Kirjanpitolautakunta voi antaa ohjeita ja lausuntoja viranomaisten, elinkeinonharjoittajien tai kuntien järjestön taikka kirjanpitovelvollisen hakemuksesta.

Kirjanpitolautakunta voi erityisistä syistä määräajaksi myöntää yksittäistapauksissa poikkeuksia 3 luvun 6 §:stä ja 6 luvun 5 §:n 1 momentista. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole Euroopan yhteisöjen tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä annettujen säädöksiin vastainen. Lisäksi kirjanpitolautakunta voi myöntää poikkeuksia 2 luvun 9 §:n 1 momentista siten kuin siitä kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella tarkemmin säädetään.

Kirjanpitolautakunta voi erityisestä syystä yksittäistapauksissa myöntää määräajaksi poikkeuksia 3 luvun 6 §:ssä ja 6 luvun 5 §:n 1 momentissa *säädetyistä*. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole Euroopan *unionin* tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä annettujen *säännösten* vastainen.

Kirjanpitolautakunnassa on kuntajaosto ja IFRS-jaosto. Kirjanpitolautakuntaan voidaan asettaa muitakin pysyviä tai määräaikaista jaostoja. Jaostoihin voidaan kutsua kirjanpitolautakunnan ulkopuolisia jäseniä. Kirjanpitolautakunnan jaostojen tehtävistä, kokoonpanosta, asettamisesta sekä päätösvaltaisuudesta säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.

Kirjanpitolautakunnassa on kuntajaosto. Kirjanpitolautakuntaan voidaan asettaa muitakin pysyviä tai määräaikaista jaostoja. Jaostoihin voidaan kutsua kirjanpitolautakunnan ulkopuolisia jäseniä. Kirjanpitolautakunnan jaostojen tehtävistä, kokoonpanosta, asettamisesta sekä päätösvaltaisuudesta annetaan tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella.

Kauppa- ja teollisuusministeriöön voidaan perustaa kirjanpitolautakunnan sihteerin virka.

Työ- ja elinkeinoministeriöön voidaan perustaa kirjanpitolautakunnan sihteerin virka.

4 §

4 §

*Kirjanpitorikkomus**Kirjanpitorikkomus*

Joka tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta

Joka tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta

1) laiminlyö kirjanpitomerkintöjen tekemisen 2 luvun 4 §:n 2 momentissa säädetyssä määräajassa,

1) laiminlyö kirjanpitomerkintöjen tekemisen 2 luvun 4 §:n 3 momentissa säädetyssä määräajassa,

2) laiminlyö 2 luvun 5 a §:ssä tarkoitetun velvollisuuden liittää työntekijän allekirjoittama kuitti tai muu maksun todentava selvitys käteisenä rahana maksetusta palkasta 2

2) laiminlyö 2 luvun 5 a §:ssä tarkoitetun velvollisuuden liittää työntekijän allekirjoittama kuitti tai muu maksun todentava selvitys käteisenä rahana maksetusta palkasta 2

Voimassa oleva laki

luvun 5 §:n mukaiseen tositteeseen,

3) vastoin 2 luvun 9 §:n säännöstä säilyttää kirjanpitoaineistoa ulkomailla,

4) laiminlyö 2 luvun 10 §:ssä tarkoitetun kirjanpitoaineiston säilytysvelvollisuuden taikka

5) laiminlyö 3 luvun 9 §:ssä tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden,

on tuomittava, jollei teko ole rangaistava rikoslain (39/1889) 30 luvun 9, 9 a tai 10 §:ssä tarkoitettuna kirjanpitorikoksena, törkeänä kirjanpitorikoksena tai tuottamuksellisenä kirjanpitorikoksena eikä teosta muuallakaan laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, *kirjanpitorikkomuksesta* sakkoon.

Ehdotus

luvun 5 §:n mukaiseen tositteeseen,

3) laiminlyö 2 luvun 10 §:ssä tarkoitetun kirjanpitoaineiston säilytysvelvollisuuden taikka

4) laiminlyö 3 luvun 9 §:ssä tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden,

on tuomittava, jollei teko ole rangaistava rikoslain (39/1889) 30 luvun 9, 9 a tai 10 §:ssä tarkoitettuna kirjanpitorikoksena, törkeänä kirjanpitorikoksena tai tuottamuksellisenä kirjanpitorikoksena eikä teosta muuallakaan laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, *kirjanpitorikkomuksesta* sakkoon.

5 §

Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa

Tämän lain estämättä on kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisesta voimassa, mitä niistä erikseen muualla laissa säädetään tai mitä asianomainen viranomaisen on muun lain nojalla säätänyt tai määrännyt.

5 §

Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa

Sen estämättä, mitä tässä laissa säädetään, kirjanpitovelvollisuuteen ja kirjanpitoon sekä tilinpäätökseen ja toimintakertomuksen julkistamiseen sovelletaan, mitä niistä muualla laissa tai sen nojalla säädetään tai määrätään.

Edellä 1 momentissa tarkoitetulla muulla säännöksellä tai määräyksellä ei voida velvoittaa osakeyhtiönä toimivaa pienyritystä laatimaan tai julkistamaan muita kuin tässä laissa tai sen nojalla annetussa säännöksessä edellytetyjä tietoja. Mitä tässä momentissa säädetään osakeyhtiöstä, sovelletaan myös sellaiseen avoimeen yhtiöön tai kommandiittiyhtiöön, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä.

Poiketen siitä, mitä 2 momentissa säädetään, pienyritys voidaan velvoittaa sisällyttämään tilinpäätökseensä muita tietoja kuin mitä tässä laissa ja sen nojalla annetussa säädöksessä tarkoitetaan edellyttäen, että:

1) tällaiset tiedot kootaan yhteiseen järjestelmään;

2) vaatimus tiedosta perustuu verolainsäädäntöön; ja

3) tiedot kerätään yksinomaan veronkantotarkoituksessa.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

6 §

Tarkemmat säännökset

Tarkemmat säännökset tilinpäätöksen tase- ja tuloslaskelmakaavoista, toimintakertomuksesta, rahoituslaskelmasta, tilinpäätöksen liitetiedoista, konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvistä vastaavista kaavoista, asiakirjoista ja liitetiedoista sekä tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelystä annetaan valtioneuvoston asetuksella.

Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella voidaan tarkistaa 3 luvun 9 §:n 2 momentissa tarkoitettuja rajoja rahan arvon muutoksia vastaavaksi tai Suomea sitovan kansainvälisen sopimuksen täyttämiseksi.

6 §

Tarkemmat säännökset

Tarkemmat säännökset tilinpäätöksen tase- ja tuloslaskelmakaavoista, toimintakertomuksesta, rahoituslaskelmasta, tilinpäätöksen liitetiedoista, konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyvistä vastaavista kaavoista, asiakirjoista ja liitetiedoista sekä tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelystä annetaan valtioneuvoston asetuksella *erikseen pien- ja mikroyrityksille ja erikseen muille kirjanpitovelvollisille.*

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella voidaan tarkistaa 1 luvun 4 a–4 d §:ssä tarkoitettuja raja-arvoja Suomea sitovan kansainvälisen sopimuksen täyttämiseksi.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran tilikaudella, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilinpäätöksiin, jotka laaditaan lain voimaantulon jälkeen.

Sen estämättä, mitä 5 luvun 2 a §:ssä säädetään rahoitusvälineen merkitsemisestä ja esittämisestä tilinpäätöksessä käyvän arvon määräisenä, kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen tämän lain voimaantuloa käypään arvoonsa merkittyyn rahoitusvälineeseen tilinpäätökseen merkitsemisaikana voimassa olleita säännöksiä.

Sen estämättä, mitä 5 luvun 5 b §:ssä säädetään, saadaan ennen tämän lain voimaantuloa tehtyihin rahoitusleasingsopimuksiin soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Sen estämättä, mitä 5 luvun 8 §:n 2 momentissa säädetään kehittämismenojen sekä saman luvun 9 §:ssä liikearvon hankintamenojen ja 11 §:ssä muiden pitkävaikutteisten menojen kuluksi kirjaamisesta, kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen tämän lain voimaantuloa tilinpäätökseen aktivoituun kehittämismenoon, liikearvoon ja muuhun pitkä-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

*vaikutteiseen menoon näitä menoja kuluksi
kirjattaessa voimassa olleita säännöksiä.*

3.

Laki**osakeyhtiölain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 5 ja 9 § sekä 13 luvun 5 §, sellaisena kuin niistä on 8 luvun 9 § osaksi laissa 1214/2009, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

8 luku

8 luku

Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni**Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni**

5 §

5 §

*Toimintakertomus**Toimintakertomus*

Toimintakertomuksessa on aina ilmoitettava tässä laissa edellytetyt tiedot. Vastaavat tiedot voidaan kuitenkin toimintakertomuksen sijasta ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jollei kirjanpitolaissa toisin säädetä.

Toimintakertomuksessa on aina ilmoitettava tässä laissa edellytetyt tiedot, *jollei osakeyhtiö ole kirjanpitolain 1 luvun 4 a §:ssä tarkoitettu pienyritys tai 4 b §:ssä tarkoitettu mikroyritys. Tällaisen yrityksen toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista säädetään kirjanpitolaissa ja sen nojalla annettavissa säännöksissä.*

Toimintakertomuksessa on oltava hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta.

Toimintakertomuksessa on oltava hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta.

Toimintakertomuksessa on ilmoitettava:

Toimintakertomuksessa on ilmoitettava:

1) yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset; sekä

1) yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset; sekä

2) pääomalainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko.

2) pääomalainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko.

Toimintakertomuksessa on ilmoitettava yhtiön ulkomaiset sivuliikkeet.

Toimintakertomuksessa on ilmoitettava yhtiön ulkomaiset sivuliikkeet.

Tässä laissa edellytetyt tiedot voidaan toimintakertomuksen sijasta ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jollei kirjanpitolaissa toisin säädetä.

9 §

9 §

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Konsernitilinpäätös

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa on sen lisäksi, mitä muualla säädetään, noudatettava tämän luvun säännöksiä.

Emoyhtiön on aina laadittava konsernitilinpäätös, jos se jakaa varoja osakkeenomistajille tai on julkinen osakeyhtiö. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse laatia, jos yhtiö on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella.

13 luku

Varojen jakaminen

5 §

Jaettava määrä

Jollei yhtiön maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat.

Konsernitilinpäätös

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa on sen lisäksi, mitä muualla säädetään, noudatettava tämän luvun säännöksiä.

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 tarkoitetusta pienkonsernista eikä silloin*, kun yhtiö on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta mainitun lain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella.

13 luku

Varojen jakaminen

5 §

Jaettava määrä

Jollei yhtiön maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat *sekä määrä, joka on kehityksenä merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti*.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Osakeyhtiö saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilikaudella, joka alkaa lain voimaantulon jälkeen.

4.

Laki**osuuskuntalain 8 luvun 9 §:n ja 16 luvun 6 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan osuuskuntalain (421/2013) 8 luvun 9 § ja 16 luvun 6 § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

8 luku

8 luku

Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni**Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni**

9 §

9 §

*Konsernitilinpäätös**Konsernitilinpäätös*

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa on sen lisäksi, mitä muualla säädetään, noudatettava tämän luvun säännöksiä.

Emo-osuuskunnan on aina laadittava konsernitilinpäätös, jos se jakaa varoja jäsenille taikka osuuden tai osakkeen omistajille. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse laatia, jos osuuskunta on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella.

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa on sen lisäksi, mitä muualla säädetään, noudatettava tämän luvun säännöksiä.

Emo-osuuskunnan on aina laadittava konsernitilinpäätös, jos se jakaa varoja jäsenille taikka osuuden tai osakkeen omistajille. Konsernitilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse laatia *kirjanpitolain 1 luvun 6 a §:ssä tarkoitusta pienkonsernista eikä silloin*, kun osuuskunta on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta mainitun lain 6 luvun 1 §:n 4 momentin perusteella.

16 luku

16 luku

Varojen jakaminen**Varojen jakaminen**

6 §

6 §

*Jaettava määrä**Jaettava määrä*

Jollei osuuskunnan maksukykyä koskevas-
ta 2 §:stä muuta johdu, osuuskunta saa jakaa
vapaan oman pääoman määrän, josta on vä-
hennetty vararahastoon siirrettävä määrä ja
muut sääntöjen mukaan jakamatta jätettävät
varat.

Jäsenelle ja muulle osuuden omistajalle tu-
levasta ylijäämästä pidätetään puolet hänen

Jollei osuuskunnan maksukykyä koskevas-
ta 2 §:stä muuta johdu, osuuskunta saa jakaa
vapaan oman pääoman määrän, josta on vä-
hennetty vararahastoon siirrettävä määrä ja
muut sääntöjen mukaan jakamatta jätettävät
varat *sekä määrä, joka on kehitysmenona
merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti*.

Jäsenelle ja muulle osuuden omistajalle tu-
levasta ylijäämästä pidätetään puolet hänen

Voimassa oleva laki

osuudestaan maksamatta olevan määrän suorittamiseksi, jollei säännöissä määrätä toisin.

Ehdotus

osuudestaan maksamatta olevan määrän suorittamiseksi, jollei säännöissä määrätä toisin.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 . Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Osuuskunta saa kuitenkin soveltaa tätä lakia tilikaudella, joka alkaa lain voimaantulon jälkeen.

5.

Laki**luottolaitostoiminnasta annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 12 luvun 7 §, sekä
 muutetaan 12 luvun 1 §:n 2 ja 3 momentti sekä 2, 6, 8 ja 10 § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

12 luku

12 luku

Tilinpäätös, osavuositarkastus ja tilintarkastus**Tilinpäätös, osavuositarkastus ja tilintarkastus**

1 §

1 §

*Tilinpäätöksen laadintaan sovellettavat säännökset**Tilinpäätöksen laadintaan sovellettavat säännökset*

Kirjanpitolain 1 luvun 4 §:n 1 momenttia tilikaudesta, 3 luvun 1 §:n 3 momenttia rahoituslaskelman laatimisvelvollisuuden rajoittamisesta ja 4 momenttia toimintakertomuksesta, 2 §:n 2 momenttia tilinpäätöksen laatimista koskevasta poikkeusluvasta ja 6 §:ää tilinpäätöksen laatimisajasta, 4 luvun 1 §:ää liikevaihdon määritelmästä, 3 §:ää pysyvien ja vaihtuvien vastaavien määritelmästä ja 4 §:ää vaihto- ja rahoitusomaisuuden määritelmästä sekä 5 luvun 2 §:ää saamisten, rahoitusvarojen ja velkojen taseeseen merkitsemisestä, 2 a §:ää rahoitusvälineiden arvioimisesta ja merkitsemisestä tilinpäätökseen, 4 §:ää tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella ja 6 §:ää vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta ei sovelleta luottolaitoksen tilinpäätöksen laatimiseen. Siihen ei myöskään sovelleta osakeyhtiölain omaa pääomaa, tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja konsernia koskevan 8 luvun 1 §:n 1 momenttia, 3 eikä 4 §:ää, 5 §:n 3 momentin 2 kohtaa eikä 6 §:ää eikä osuuskuntalain omaa pääomaa, tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja konsernia koskevan 8 luvun 1 §:n 1 momenttia, 3 eikä 4 §:ää, 5 §:n 3 momentin 3 kohtaa eikä 6 §:ää.

Kirjanpitolain 1 luvun 4 §:n 1 momenttia tilikaudesta, 3 luvun 1 §:n 1 momentin 3 kohtaa rahoituslaskelman laatimisvelvollisuuden rajoittamisesta ja 3 momenttia toimintakertomuksen laatimisvelvollisuuden rajoittamisesta, 1 a §:ää toimintakertomuksen sisällöstä ja 6 §:ää tilinpäätöksen laatimisajasta, 4 luvun 1 §:ää liikevaihdon määritelmästä, 3 §:ää pysyvien ja vaihtuvien vastaavien määritelmästä ja 4 §:ää vaihto- ja rahoitusomaisuuden määritelmästä sekä 5 luvun 2 §:ää saamisten, rahoitusvarojen ja velkojen taseeseen merkitsemisestä, 2 a §:ää rahoitusvälineiden merkitsemisestä käypään arvoon sekä käyvän arvon rahastosta, 4 §:ää tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella ja 6 §:ää vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta ei sovelleta luottolaitoksen tilinpäätöksen laatimiseen. Siihen ei myöskään sovelleta osakeyhtiölain omaa pääomaa, tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja konsernia koskevan 8 luvun 1 §:n 1 momenttia, 3 eikä 4 §:ää, 5 §:n 3 momentin 2 kohtaa eikä 6 §:ää eikä osuuskuntalain omaa pääomaa, tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja konsernia koskevan 8 luvun 1 §:n 1 momenttia, 3 eikä 4 §:ää, 5 §:n 3 momentin 3 kohtaa

Voimassa oleva laki

Kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 3 momenttia *pienen kirjanpitovelvollisen* konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, 2 §:n 2 momenttia *konsernin rahoituslaskelmasta* ja 3 momenttia konsernin toimintakertomuksesta, 7 §:n 6 momenttia *pienen konsernin pois-toeron ja vapaaehtoisen varauksen jakamisesta* sekä 9 §:ää *yhdistelmämenetelmän käytöstä*, osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:n 1 momenttia sekä osuuskuntalain 8 luvun 9 §:n 1 momenttia ei sovelleta luottolaitoksen konsernitilinpäätöksen laatimiseen. *Kirjanpitolain 6 luvun 4 §:n 2 ja 3 momenttia sovelletaan konsernitilinpäätökseen siinä laajuudessa kuin niissä tarkoitettuja laskentaperiaatteita ja lainkohtia sovelletaan 2 momentin nojalla luottolaitokseen.*

2 §

Tarkempien säännösten, määräysten, ohjeiden, lausuntojen ja poikkeuslupien antaminen

Tarkemmat säännökset rahoitusvälineiden ja muussa kuin omassa käytössä olevan kiinteistöomaisuuden ja niiden arvomuutosten merkitsemisestä tilinpäätökseen, tase- ja tuloslaskelmakaavoista, rahoituslaskelmasta, taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitetiedoissa ja toimintakertomuksessa annettavista tiedoista, konsernitaseen ja konsernituloslaskelman kaavoista ja konsernin rahoituslaskelmasta, konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman liitetiedoissa annettavista tiedoista sekä tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelyistä annetaan valtiovarainministeriön asetuksella.

Finanssivalvonta voi antaa tarkempia määräyksiä luottolaitoksen tilinpäätöksen laati-

Ehdotus

eikä 6 §:ää.

Kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 3—6 momenttia konsernitilinpäätöksen *laatimisvelvollisuutta koskevista poikkeuksista* ja 2 §:n 3 momenttia konsernin toimintakertomuksesta, osakeyhtiölain 8 luvun 9 §:n 1 momenttia sekä osuuskuntalain 8 luvun 9 §:n 1 momenttia ei sovelleta luottolaitoksen konsernitilinpäätöksen laatimiseen.

2 §

Tarkempien säännösten, määräysten, ohjeiden, lausuntojen ja poikkeuslupien antaminen

Tarkemmat säännökset rahoitusvälineiden ja *sijoituskiinteistöjen* sekä niiden arvomuutosten merkitsemisestä tilinpäätökseen, tase- ja tuloslaskelmakaavoista, rahoituslaskelmasta, taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitetiedoissa ja toimintakertomuksessa annettavista tiedoista, konsernitaseen ja konsernituloslaskelman kaavoista ja konsernin rahoituslaskelmasta, konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman liitetiedoissa annettavista tiedoista sekä tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelyistä annetaan valtiovarainministeriön asetuksella. *Valtiovarainministeriön asetuksella voidaan lisäksi säätää poikkeuksia rahoitusvälineiden ja sijoituskiinteistöjen ja niiden arvomuutosten merkitsemisestä tilinpäätökseen koskevista kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista sekä niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittävälle tiedoil-*

Finanssivalvonta voi antaa tarkempia määräyksiä luottolaitoksen tilinpäätöksen laati-

Voimassa oleva laki

misesta. Määräyksissä voidaan rajoittaa sellaisten korko- ja vuokratulojen kirjaamista tilikauden tuotoksi, jotka perustuvat sellaisiin saamisiin tai rahoitusleasingsopimuksiin, joiden erääntyneet korot, lyhennykset taikka vuokrat ovat olleet tilinpäätöshetkellä maksamatta Finanssivalvonnan määräyksessä tarkoitettua määräaika kauemmin taikka velallisen todetun maksukyvyttömyyden johdosta todennäköisesti jäävät maksamatta. Ennen määräyksen antamista Finanssivalvonnan on pyydettävä siitä valtiovarainministeriön ja kirjanpitolautakunnan lausunto.

Jos Finanssivalvonnan antama ohje tai lausunto tämän luvun, osakeyhtiölain, osuuskuntalain tai kirjanpitolain tilinpäätöstä koskevien säännösten sekä niiden nojalla annettujen asetusten soveltamisesta luottolaitoksiin on kirjanpitolain tai kirjanpitoasetuksen taikka osakeyhtiölain tai osuuskuntalain yleisen soveltamisen kannalta merkittävä, Finanssivalvonnan on ennen ohjeen tai lausunnon antamista pyydettävä siitä *kirjanpitolain 8 luvun 2 §:ssä tarkoitetun* kirjanpitolautakunnan lausunto.

Finanssivalvonta voi luottolaitoksen hakemuksesta erityisistä syistä määrääjäksi myöntää luvan poiketa tilinpäätöksen laatimisajasta, *kirjanpitoaineiston säilyttämisestä ulkomailla* sekä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän kotimaisen tytäryrityksen tilikaudesta. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole luottolaitoksiin sovellettavien Euroopan unionin säädösten vastainen.

6 §

Rahoitusvälineiden arvostaminen

Saamiset ja johdannaisopimukset sekä kirjanpitovelvollisen omistamat osakkeet, osuudet ja muut taseen vastaaviin merkityt rahoit-

Ehdotus

misesta. Määräyksissä voidaan rajoittaa kirjanpitolain 7 luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (jäljempänä kansainväliset tilinpäätösstandardit) mukaisten liitetietojen esittämistä sekä sellaisten korko- ja vuokratulojen kirjaamista tilikauden tuotoksi, jotka perustuvat sellaisiin saamisiin tai rahoitusleasingsopimuksiin, joiden erääntyneet korot, lyhennykset taikka vuokrat ovat olleet tilinpäätöshetkellä maksamatta Finanssivalvonnan määräyksessä tarkoitettua määräaika kauemmin taikka velallisen todetun maksukyvyttömyyden johdosta todennäköisesti jäävät maksamatta. Ennen määräyksen antamista Finanssivalvonnan on pyydettävä siitä valtiovarainministeriön ja kirjanpitolautakunnan lausunto.

Jos Finanssivalvonnan antama ohje tai lausunto tämän luvun, osakeyhtiölain, osuuskuntalain tai kirjanpitolain tilinpäätöstä koskevien säännösten sekä niiden nojalla annettujen asetusten soveltamisesta luottolaitoksiin on kirjanpitolain tai kirjanpitoasetuksen taikka osakeyhtiölain tai osuuskuntalain yleisen soveltamisen kannalta merkittävä, Finanssivalvonnan on ennen ohjeen tai lausunnon antamista pyydettävä siitä kirjanpitolautakunnan lausunto.

Finanssivalvonta voi luottolaitoksen hakemuksesta erityisistä syistä määrääjäksi myöntää luvan poiketa *kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista*, tilinpäätöksen laatimisajasta sekä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän kotimaisen tytäryrityksen tilikaudesta ja *tämän luvun 10 §:n 2 momentissa tarkoitetun vuokrasopimuksen kohteena olevan hyödykkeen merkitsemisestä konsernitilinpäätökseen*. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole luottolaitoksiin sovellettavien Euroopan Unionin säädösten vastainen.

6 §

Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto

Johdannaisopimukset ja muut rahoitusvälineet merkitään käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätök-

Voimassa oleva laki

tusvälineet (*rahoitusvarat*) merkitään tilinpäätökseen tilinpäätöspäivän käypään arvoon, jollei 2–5 momentista muuta johdu. Tilinpäätöspäivän käypään arvoon arvostetaan lisäksi, jollei 4 momentista muuta johdu, velat, jotka ovat osa kaupankäyntisalkkua tai jotka ovat johdannaissopimuksia.

Seuraavat rahoitusvaroihin kuuluvat erät merkitään tilinpäätökseen 1 momentista poiketen hankintamenoon, tai jos erän arvon todetaan tilinpäätöspäivänä arvonalentumisen johdosta olevan alempi kuin hankintameno, tällä arvonalentumistappiolla vähennettyyn hankintamenoon:

1) luotot ja niihin rinnastettavat rahoitusso-
pimukset, joita ei pidetä kaupankäyntitarkoi-
tuksessa;

2) saamistodistukset, jotka pidetään eräpäi-
vään saakka;

3) tytär- ja omistusyhteisyritysten osakkeet
ja osuudet sekä kirjanpitovelvollisen oman
pääoman ehdoin liikkeeseen laskemat rahoit-
tusvarat;

4) Finanssivalvonnan määräämät muut ra-
hoitusvarat, joita kirjanpitolain 7 a luvun
1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilin-
päättösstandardien mukaisesti ei ole arvostet-
tava käypään arvoon.

Muut kuin 1 momentissa tarkoitettut velat
merkitään tilinpäätökseen nimellisarvon suu-
ruisina.

Poiketen siitä, mitä 1–3 momentissa sääde-
tään, luottolaitos voi merkitä tilinpäätökseen
tilinpäätöspäivän käypään arvoon myös 2
momentin 1 ja 2 kohdan mukaisiin rahoitus-
varoihin kuuluvia sekä muita kuin 1 momen-
tissa tarkoitettuihin velkoihin kuuluvia eriä,
jos päätös näiden erien pysyvästä käypään
arvoon merkitsemisestä tehdään tällaista erää
ensimmäistä kertaa kirjanpitoon merkittäes-
sä. Käypään arvoon merkitsemisen edelly-
tyksenä on, että:

1) tällaiseen erään liittyy yksi tai useampi
sellainen kytketty johdannaissopimus, joka
kirjanpidossa muutoin olisi arvostettava erik-
seen käypään arvoon;

2) se poistaa arvostamiseen tai kirjaami-
seen liittyvää epäjohdonmukaisuutta; tai

3) se perustuu rahoitusvarojen ja -velkojen
tai niiden molempien muodostaman kokonai-

Ehdotus

sessä noudatetaan kansainvälisiä tilinpäätös-
standardeja.

Muutos rahoitusvälineen käyvässä arvossa
merkitään käyvän arvon rahastoon silloin,
kun 1 momentissa tarkoitettu kansainvälinen
tilinpäättösstandardi edellyttää sen esittämistä
omassa pääomassa.

Käyvän arvon rahastoa on oikaistava, kun
rahoitusväline luovutetaan tai erääntyy taikka
siihen muuten kohdistuu arvonalennus, joka
merkitään 1 momentissa tarkoitettun standar-
din edellyttämällä tavalla tulosvaikutteisesti.

*Jolleivät 1 momentissa tarkoitettut kansain-
väliset tilinpäättösstandardit edellytä vastaa-
vien seikkojen ilmoittamista liitetietona, toi-
mintakertomuksessa tulee esittää käypään
arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot:*

1) rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja
menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin
sellaisen ennakoidun liiketoimen pääla-
jin suojausmenettely, johon sovelletaan suojaus-
laskentaa;

2) markkina-, luotto-, likviditeetti- ja kas-
savirtariskeistä.

*Emoyrityksen toimintakertomuksessa on
esitettävä 4 momentissa tarkoitettut tiedot
myös konsernista.*

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

suuden riskienhallinnassa laadittuihin, käypään arvoon perustuviin laskelmiin.

Tilikauden tuotoksi tai kuluksi kirjataan, jollei 8 §:stä muuta johdu, 1 momentissa tarkoitettujen rahoitusvälineiden tilinpäätöshetken käyvän arvon ja edellisen tilinpäätöksen mukaisen kirjanpitoarvon tai, jos käypään arvoon arvostettava rahoitusväline on hankittu tilikauden aikana, hankintamenon erotus.

Jos saamisen tai velan pääomana on maksettu tai saatu enemmän tai vähemmän kuin sen nimellisarvo, saaminen tai velka merkitään 3 ja 4 momenttia sovellettaessa nimellisarvon sijasta määrään, joka saamisesta tai velasta sen syntyessä on pääomana maksettu tai saatu. Tällaisen saamisen nimellisarvon ja hankintamenon erotuksesta tilikauden tuotoksi tai kuluksi merkitty määrä jaksotetaan ja merkitään saamisen hankintamenon lisäykseksi tai vähennykseksi. Vastaavasti velan nimellisarvon ja velasta sen syntyessä saadun pääomamäärän erotuksesta tilikauden kuluksi tai kulun vähennykseksi merkitty määrä jaksotetaan ja merkitään tilinpäätökseen velan kirjanpitoarvon lisäykseksi tai vähennykseksi.

7 §

*(7 § kumotaan)**Käyvän arvon rahasto*

Käyvän arvon muutos merkitään omaan pääomaan sisältyvään käyvän arvon rahastoon, jos:

1) kyseessä on suojauslaskentamenettelyssä käytetyn rahoitusvälineen kirjaus, jolla koko arvonmuutoksen tai sen osan kirjaamatta jättäminen tuloslaskelmaan mahdollistetaan;

2) tällainen arvonmuutos aiheutuu luottolaitoksen ulkomaiseen yhteisöön tekemiin nettoinvestointeihin sisältyvän ulkomaan rahan määräisen erän kurssimuutoksesta; tai

3) kyseessä ovat sellaiset käyvän arvon mukaan arvostettavat rahoitusvälineet, joita ei pidetä kaupankäyntitarkoituksessa, lukuun ottamatta rahoitusjohdannaisia.

Käyvän arvon muutokseen sisältyvä laskennallinen verovelka tai -saaminen merkitään taseeseen erityistä varovaisuutta noudattaen.

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

Käyvän arvon rahastoa on oikaistava, kun rahoitusväline erääntyy tai luovutetaan.

8 §

8 §

Muussa kuin omassa käytössä olevan kiinteistöomaisuuden arvostaminen

Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon

Taseen aineellisiin hyödykkeisiin merkitty muussa kuin omassa käytössä oleva kiinteistöomaisuus saadaan merkitä tilinpäätökseen tilinpäätöspäivän käypään arvoon.

Luottolaitoksen, joka soveltaa 1 momenttia, on arvostettava momentin mukaisesti kaikki momentissa tarkoitettu omaisuus.

Tilikauden tuotoksi tai kuluksi kirjataan 1 momentissa tarkoitettujen omaisuuden tilinpäätöshetken käyvän arvon ja edellisen tilinpäätöksen mukaisen kirjanpitoarvon erotus, tai jos tällainen omaisuus on hankittu tilikauden aikana, hankintamenon erotus.

Vain kirjanpitolain 5 luvun 5 §:n mukaiseen hankintamenuun arvostettuun 1 momentissa tarkoitettuun omaisuuteen voidaan tehdä kirjanpitolain 5 luvun 17 §:ssä tarkoitettu arvonorotus.

Sijoituskiinteistö voidaan merkitä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja sekä 6 §:n 2–3 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta.

10 §

10 §

*Konsernitilinpäätös**Konsernitilinpäätös*

Rahoitusleasingsopimuksella vuokralleottajan käyttöön luovutettu hyödyke merkitään konsernitilinpäätökseen siten kuin se merkitäisiin myytynä, jos konserniyritys on vuokranantaja, ja siten kuin se merkitäisiin ostettuna, jos konserniyritys on vuokralleottaja.

Luottolaitos, joka on konsernin emoyritys tai sellainen EU:n vakavaraisuusasetuksen 4 artiklan 15 kohdassa tarkoitettu emoyritys, joka on mainitun asetuksen mukaisen konsolidoidun valvonnan kohteena, on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen.

Milloin luottolaitos on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olenaisilta osin vuokralleottajalle sopimuskauden alkaessa, vuokralleottaja merkitsee hyödykkeen konsernitilinpäätökseensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralleottaja siten kuin se olisi ostettu. Merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

Konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernin rahoituslaskelma, jossa on annettava selvitys konsernin varojen hankinnasta

Konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernin rahoituslaskelma, jossa on annettava selvitys konsernin varojen hankinnasta

Voimassa oleva laki

ja niiden käytöstä tilikauden aikana. Lisäksi emoyhtiön toimintakertomuksessa esitetään konsernia koskevat toimintakertomus- ja vakavaraisuustiedot.

Konsernin tytäryritys tai omistusyhteisyri-
tys, jonka taseen loppusumma on vähemmän
kuin yksi prosentti sen emoyrityksen viimek-
si vahvistetun taseen loppusummasta ja vä-
hemmän kuin 10 miljoonaa euroa, saadaan
jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen.
Jos konsernin tällaisen tytär- tai osakkuusyrityksen taseen loppusumma laskettuna yhteen muiden sellaisten konserniin kuuluvien tytär- ja omistusyhteisyri-
tysten taseiden loppusummien kanssa on vähintään viisi prosenttia konsernitaseen loppusummasta, se on kuitenkin yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen.

Jos luottolaitoksen tai omistusyhteisön konserniin kuuluu vakuutusyhtiö tai siihen rinnastettava ulkomainen vakuutuslaitos, konsernitilinpäätös voidaan laatia tämän luvun estämättä siten kuin rahoitus- ja vakuutusryhmittymien valvonnasta annetun lain 3 luvussa säädetään, jos se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Ehdotus

ja niiden käytöstä tilikauden aikana. Lisäksi emoyhtiön toimintakertomuksessa esitetään konsernia koskevat toimintakertomus- ja vakavaraisuustiedot.

Konsernin tytäryritys tai omistusyhteisyri-
tys, jonka taseen loppusumma on vähemmän
kuin yksi prosentti sen emoyrityksen viimek-
si vahvistetun taseen loppusummasta ja vä-
hemmän kuin 10 miljoonaa euroa, saadaan
jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen.
Jos konsernin tällaisen tytär- tai osakkuusyrityksen taseen loppusumma laskettuna yhteen muiden sellaisten konserniin kuuluvien tytär- ja omistusyhteisyri-
tysten taseiden loppusummien kanssa on vähintään viisi prosenttia konsernitaseen loppusummasta, se on kuitenkin yhdisteltävä konsernitilinpäätökseen.

Jos luottolaitoksen tai omistusyhteisön konserniin kuuluu vakuutusyhtiö tai siihen rinnastettava ulkomainen vakuutuslaitos, konsernitilinpäätös voidaan laatia tämän luvun estämättä siten kuin rahoitus- ja vakuutusryhmittymien valvonnasta annetun lain 3 luvussa säädetään, jos se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuu-
ta 20 .

6.

Laki

säästöpankkilain 10 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan säästöpankkilain (1502/2001) 10 § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

10 §

Säästöpankin sidottua omaa pääomaa ovat peruspääoma ja vararahasto sekä mahdollinen arvonnkorotusrahasto ja kantarahasto.

Ehdotus

10 §

Säästöpankin sidottua omaa pääomaa ovat peruspääoma, vararahasto, *käyvän arvon rahasto* sekä mahdollinen arvonnkorotusrahasto ja kantarahasto. *Muut rahastot sekä tilikauden ja edellisten tilikausien voitto ovat va-paata omaa pääomaa.*

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä _____ kuuta
20 ____ .

Valtioneuvoston asetus

kirjanpitoasetuksen muuttamisesta

Valtioneuvoston päätöksen mukaisesti,

kumotaan kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1 luvun 1 §:n 3 ja 4 momentti, 2 §:n 3 ja 4 momentti, 5 §, 6 §:n 4 momentti, 7 §, 10 §:n 1 ja 2 momentti ja 11 §:n 3 momentti, 2 luvun 2 §:n 1 momentin 1 ja 7 kohta ja 2—4 momentti, 3 §:n 5 ja 6 kohta ja 2 ja 3 momentti, 4 §:n 1 momentin 8—10 ja 12 kohta ja 5 ja 6 momentti, 5 §:n 1 momentin 5 kohta ja 4 ja 5 momentti, 6 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohta ja 2 momentti, 7a §:n 2 momentti, 7b §:n 3 momentti, 8 §:n 5 momentti ja 11 §, 3 luvun 1 §:n 2 momentti ja 2 §:n 5 momentti, 4 luvun 3 §:n 1 momentin 5 kohta ja 4 §:n 1 momentin 6 kohta, 5 luvun 2—4 §,

sellaisina kuin niistä ovat 1 luvun 1 §:n 4 momentti ja 2 §:n 4 momentti asetuksessa 1313/2004, 7 § osaksi asetuksessa 1313/2004 ja 11 §:n 3 momentti asetuksessa 748/2001, 2 luvun 2 §:n 1 momentin 7 kohta asetuksessa 748/2001, 2 ja 4 momentti asetuksessa 1313/2004, 4 §:n 6 momentti ja 5 §:n 5 momentti asetuksessa 748/2001, 7a §:n 2 momentti ja 7 b §:n 3 momentti asetuksessa 547/2008 ja 11 § asetuksessa 748/2001 ja 3 luvun 2 §:n 5 momentti asetuksessa 748/2001,

muutetaan 1 luvun 1 §:n 1 momentti, 2 §:n 1 momentti, 3 §, 4 §:n 1 momentti, 6 §:n 1 momentti, 9 §, 10 §:n 3 ja 4 momentti ja 11 §:n 1 momentti, 2 luvun 2 §:n otsikko, 3 §:n 1 momentin 1, 2 ja 4 kohta, 4 §:n 1 momentin 3—5 kohta ja 2 momentin 5 ja 6 kohta, 5 §:n 1 momentin 4 kohta, 7 §:n 1 ja 2 momentin johdantolause ja 2 momentin 1 ja 2 kohta, 8 §:n 1 momentin 1 kohta ja 2 momentin johdantolause ja 4 momentti, 9 §:n 3 momentti, 10 §:n 2 momentti, 4 luvun 1 §, 2 §:n 1 momentin johdantolause ja 8 ja 9 kohta, 3 §:n 1 momentin johdantolause ja 1, 2, 4, 6 ja 7 kohta ja 2 momentti, 4 §:n 1 momentin johdantolause ja 5 kohta, 5 luvun otsikko, 5 a luvun 1 §,

sellaisina kuin niistä ovat 1 luvun 6 §:n 1 momentti sekä 2 luvun 4 §:n 4 kohta ja 8 §:n 4 momentti asetuksessa 1313/2004, 4 luvun 1 § asetuksessa 748/2001, 3 §:n 1 momentin 2 ja 4 kohta asetuksessa 1313/2005 ja 7 kohta asetuksessa 748/2001 ja 5a luvun 1a § asetuksessa 736/2001, sekä

lisätään 2 luvun 1 §:n 1 momenttiin uusi 5 a ja 5 b kohta, lukuun uusi 2a §, 3 §:n 1 momenttiin uusi 3 a ja 7 kohta, 4 §:n 1 momenttiin uusi 5 a kohta, 2 momenttiin uusi 7 kohta, 4 §:ään uusi 7 momentti, 5 §:ään uusi 1 b, 1 c ja 3 a kohta, uusi 5 a §, 7 §:n 2 momenttiin uusi 4 a kohta, 7 b §:ään uusi 4 momentti, 4 luvun 2 §:n 1 momenttiin uusi 5 a ja 10 kohta.

1 luku

Tuloslaskelma ja tasekaavat

1 §

Kululajikohtainen tuloslaskelma

Tuloslaskelma on laadittava seuraavan kaavan mukaisesti, jollei jäljempänä toisin säädetä:

11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA

12. Tilinpäätössiirrot

a) Poistoeron muutos

b) Verotusperusteisten varausten muutos

c) Konserniavustus

- 13. Tuloverot
- 14. Muut välittömät verot
- 15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

2 §

Toimintokohtainen tuloslaskelma

Tuloslaskelma saadaan 1 §:n 1 momentissa säädetyn sijasta laatia seuraavan kaavan mukaan, jollei jäljempänä toisin säädetä:

- 10. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
- 11. Tilinpäätössiirrot
- a) Poistoeron muutos
- b) Verotusperusteisten varausten muutos
- c) Konserniavustus
- 12. Tuloverot
- 13. Muut välittömät verot
- 14. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

3 §

Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma

Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

- 10. Yleisavustukset
- 11. Tilikauden tulos
- 12. Tilinpäätössiirrot
- a) Poistoeron muutos
- b) Verotusperusteisten varausten muutos
- c) Konserniavustus
- 13. Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Edellä 1 momentissa tarkoitettu varsinainen toiminta on sääntöjen mukaisen tarkoituksen toteuttamista.

Varsinaisen toiminnan, varainhankinnan ja sijoitus- ja rahoitustoiminnan ryhmäkohtaiset tuotot ja kulut saadaan eritellä tuloslaskelman sijasta liitetietona. Jos se on oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarpeen, varsinaisen toiminnan tuotot ja kulut on eriteltävä myös toiminnanaloittain tuloslaskelmassa tai liitetietona. Liiketoiminnasta ei tarvitse ilmoittaa tuloslaskelmassa muuta kuin tuottojen ja kulujen yhteissummat edellyttäen, että liiketoiminnasta laadittu erillinen tuloslaskelma esitetään liitetietona.

Jos se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, aatteellinen yhteisö ja säätiö saa laatia tuloslaskelmansa 4 §:n kaavan mukaisesti silloin, kun sen toiminta perustuu pääasiassa kiinteistön hallintaan. Tällöin on liitetietona eriteltävä seuraaviin ryhmiin kohdistuvat tuotot ja kulut:

- 1) varsinainen toiminta;
- 2) varainhankinta;
- 3) sijoitus- ja rahoitustoiminta; sekä
- 4) yleisavustukset.

Sen estämättä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, aatteellinen yhteisö ja säätiö saa laatia tuloslaskelmansa 1 §:n kululajikohtaisen tai 2 §:n toimintokohtaisen kaavan mukaisesti edellyttäen, että liitetietona esitetään edellä 4 momentissa tarkoitettut liitetiedot.

4 §

Kiinteistön tuloslaskelma

Kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan tuloslaskelma muissa kuin kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuissa yrityksissä laaditaan 1 §:n 1 momentissa säädetyn sijasta seuraavan kaavan mukaan:

4. HOITOKATE
7. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
8. Tilinpäätössiirrot
 - a) Poistoeron muutos
 - b) Verotusperusteisten varausten muutos
 - c) Konserniavustus
9. Välittömät verot
10. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)/YLIJÄÄMÄ (ALIJÄÄMÄ)

6 §

Tase

Tase laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

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)

VI Tilikauden voitto (tappio)

B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

1. Poistoero
2. Verotusperäiset varaukset
- D VIERAS PÄÄOMA
 1. Joukkovelkakirjalainat
 2. Vaihtovelkakirjalainat
 3. Lainat rahoituslaitoksilta
 4. Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta
 5. Saadut ennakot
 6. Ostovelat
 7. Rahoitusvekselit
 8. Velat saman konsernin yrityksille
 9. Velat omistusyhteisy yrityksille
 10. Muut velat
 11. Siirtovelat

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 välisten liiketoimista. Jos sidottuja rahastoja on lukuisia, saadaan edellä tässä momentissa tarkoitettut tiedot, rahastojen pääomamääriä lukuunottamatta, esittää koostettuina tavalla, jossa olennaiset seikat käyvät ilmi koostamisesta huolimatta.

8 §

Esittämistavan jatkuvuus

Tuloslaskelman ja taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei se ole tarpeen kirjanpitolain 3 luvun 2 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

9 §

Yksityiskohtaisempi esittäminen

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.

10 §

Erien yhdisteleminen

Jollei niiden erillinen esittäminen ole olennaista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, 1—5 §:ssä säädettyjen tuloslaskelmakaavojen eriä saadaan yhdistellä, jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan. Edellä 1 tai 2 §:n kaavan mukaan laadittavassa tuloslaskelmassa on kuitenkin esitettävä liikevaihto ja tilikauden voitto (tappio) sekä kaavaan isoin kirjaimin kirjoitetut välisummat.

Jollei niiden erillinen esittäminen ole olennaista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, 6 §:ssä säädetyn tasekaavan arabialaisilla numeroilla merkittyjä eriä, lukuun ottamatta omia osakkeita tai osuuksia sekä osuuksia saman konsernin yrityksissä, saadaan yhdistellä, jos yhdistely johtaa selkeämpään esittämistapaan.

11 §

Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen

Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, nimikettä ei merkitä tuloslaskelmaan tai taseeseen. Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa poiketa 1—6 §:n kaavoissa käytettyjen nimikkeiden numero- ja kirjaintunnisteista tai esittää nimikkeet ilman näitä tunnisteita.

2 luku

Rahoituslaskelma ja liitetiedot

2 §

Tilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot

Liitetietona on esitettävä:

5a) bruttomäärät tuloslaskelmassa tai taseessa 1 luvun 10 §:n mukaisesti yhdistellyistä eristä, jos tämä tieto on olennainen;

5b) tiedot tuloslaskelmassa tai taseessa 1 luvun 11 §:n mukaisesti yhdistellyistä eristä, jos tämä tieto on olennainen;

2 a §

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

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) kirjanpitolain 5 luvun 5a §:n mukaisesti taseeseen aktivoitavasta aineettomasta oikeudesta, jos sen hankintameno kirjataan kuluksi vastaavalla tavalla kuin mitä verotuksessa noudatetaan;

3) kehitysmenosta, liikearvosta tai muusta pitkävaikutteisesta menosta, jos sitä ei ole aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 8, 9 tai 11 §:ssä sallitulla tavalla;

4) pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta, jos siitä syntyvä tulo kirjataan kirjanpitolain 5 luvun 4 §:stä poiketen suoriteperusteen mukaisesti;

5) rahoitusvälineistä ja sijoituskiinteistöistä, jos ne arvostetaan kirjanpitolain 5 luvun 5 §:n mukaisesti;

6) perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jos on käytetty tilinpäätöspäivän kurssia.

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

3 §

Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot

Liitetietona on esitettävä:

1) suuryrityksissä ja yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisöissä liikevaihdon jakautuminen toimialoittain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti, jos nämä toimialat ja markkinat eroavat merkittävästi toisistaan tuotteiden ja palvelujen myynnin järjestämisen suhteen;

2) tieto poikkeuksellisten tuotto- ja kuluerien määrästä ja sisällöstä, jolleivät erät ole epäolennaisia;

3) selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista;

3a) kirjanpitolain 5 luvun 13 §:ssä tarkoitettujen arvonalennusten määrä, jollei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan;

4) selvitys pakollisten varausten muutoksista, jolleivät muutokset ole epäolennaisia;

7) kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n 3 momentissa tarkoitettujen rahoituskulujen määrä, jollei sitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan.

4 §

Taseen vastaavia koskevat liitetiedot

Liitetietona on esitettävä

3) selvitys aktivoitujen kehittämismenojen poistoajasta ja -menetelmästä;

- 4) selvitys liikearvojen poistoajasta ja -menetelmästä;
 - 5) kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset lainan liikkeeseen laskemisesta, jolle ei niitä ole merkitty erikseen taseen vastaaviin muihin pitkävaikutteisiin menoihin;
 - 5a) selvitys taseeseen aktivoitujen kirjanpitolain 5 luvun 5a §:ssä tarkoitettujen aineettomien oikeuksien hankintamenojen ja kirjanpitolain 5 luvun 11 §:ssä tarkoitettujen muiden pitkävaikutteisten menojen arvostus- ja jaksotusperiaatteista;
- Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, on ilmoitettava taseen pysyvistä vastaavista, erikseen hankintamenosta ja arvonorotuksesta, tase-eräkohtaisesti tiedot:
- 5) tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista;
 - 6) arvonalentumisista ja niiden palautuksista; sekä
 - 7) tilikauden aikana kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla hankintamenojen luettujen korkojen määrästä.
- Sellaisten pysyviin vastaaviin kirjattujen rahoitusvälineiden osalta, jotka on kirjattu käypää arvoa korkeampaan arvoon ja joista ei ole tehty kirjanpitolain 5 luvun 13 §:n mukaista arvonalennusta, on tilinpäätöksen liitetietona ilmoitettava kirjanpitoarvo ja käypä arvo, joko rahoitusvälinekohtaisesti tai muulla tarkoituksenmukaisella tavalla ryhmiteltynä sekä perusteltu näyttö siitä, että kirjanpitoarvo jälleen saavutetaan ja mahdolliset muut perustelut sille, että arvonalennusta ei ole tehty.

5 §

Taseen vastattavia koskevat liitetiedot

Liitetietona on esitettävä:

- 1a) omien osakkeiden hankintamenon vähennys ja oikaisut oman pääoman eristä;
- 1b) jos kirjanpitovelvollinen on osakeyhtiö tai osuuskunta, laskelman jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrä, jossa on otettu vähennyseränä huomioon kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 3 momentissa säädettyllä tavalla aktivoitujen kehittämismenojen määrä;
- 1c) se osuus 1b kohdan mukaisesta määrästä, johon kirjanpitolain 4 luvun 8 §:ssä tarkoitettujen pääomalainojen haltijat ovat oikeutettuja;
- 3) osakkeeseen tai muuhun osuuteen omasta pääomasta oikeuttavien rahoitusvälineiden, jotka kirjanpitovelvollinen on laskenut liikkeeseen, keskeiset oikeudet ja määrät lajeittain;
- 3a) kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemien joukkovelkakirjalainojen keskeiset ehdot ja yhteenlaskettu määrä;
- 4) siirtovelkoihin sisältyvät erät, jolleivät ne ole epäolennaisia;

5 a §

Liitetiedot käypään arvoon merkitsemisestä

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

- 1) arvonomäätymallien ja -menettelyjen keskeiset olettamukset;
- 2) kustakin rahoitusväline- tai muusta omaisuuslajista yhteenlaskettu käypä arvo;
- 3) edellä 2 kohdassa tarkoitettujen lajin arvomuutoksesta tuloslaskelmaan ja käyvän arvon rahastoon merkitty määrä;
- 4) kustakin johdannaisopimuslajista tieto niiden käytön laajuudesta;
- 5) edellä 4 kohdassa tarkoitettujen 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 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.

7 §

Vakuudet, vastuusitoumukset ja taseen ulkopuoliset järjestelyt

Kirjanpitovelvollisen antamista panteista ja muista esineoikeudellisista vakuuksista on esitettävä liitetietoina.

Jos vastuusitoumusta tai muuta vastuuta ei ole merkitty taseeseen kirjanpitolain 5 luvun 14 §:n tarkoittamalla tavalla tai muutoin, on esitettävä liitetietona:

- 1) kirjanpitovelvollisen eläkevastuu, jota ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi;
- 2) kirjanpitovelvollisen vuokravastuut;
- 4a) muut kirjanpitovelvollisen vastuut;

Jos 2 momentissa tarkoitettu 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) arvio taloudellisesta vaikutuksesta kirjanpitovelvolliseen.

Niistä 2 momentissa tarkoitetuista eristä, jotka kohdistuvat seuraavalle tilikaudelle, on esitettävä yhteismäärä.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen vakuuden arvostamisessa tulee noudattaa mitä kirjanpitolain 5 luvun 2 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädetään velkojen merkitsemisestä taseeseen.

7 b §

Lähipiiriliiketoimet

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, tulee tavanomaisin ehdoin toteutetuista lähipiiriliiketoimista ilmoittaa liitetietona niiden osapuolet ja määrät, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

8 §

Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä

Liitetietona on esitettävä:

- 1) henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana; sekä

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

Kirjanpitovelvollisen, jonka arvopaperit ovat arvopaperimarkkina-alueissa (746/2013) tarkoitettulla säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, on annettava edellä 2 momentin 1 ja 4 kohdassa ja 3 momentissa tarkoitettut tiedot henkilöittäin eriteltyinä. Muu kirjanpitovelvollinen saa jättää tällaiset tiedot esittämättä, jos ne koskevat yksittäistä henkilöä.

9 §

Omistukset muissa yrityksissä

Edellä 1 momentissa tarkoitettu tieto saadaan jättää esittämättä, jos kirjanpitovelvolliselle tai omistuksen kohteena olevalle yritykselle aiheutuisi merkittävää haittaa tiedon esittämisestä ja poikkeamisen perusteet ilmoitetaan.

10 §

Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot

Jos konsernitilinpäätös on jätetty laatimatta kirjanpitolain 6 luvun 1 §:n 4 tai 5 momentin nojalla, on emoyrityksen liitetietona mainittava tästä poikkeuksesta sekä sen yrityksen nimi ja kotipaikka, jonka laatimaan konsernitilinpäätökseen emoyrityksen ja sen tytäryritysten tilinpäätökset yhdistellään.

3 luku

Konsernituloslaskelma ja konsernitase

2 §

Eräiden erien merkitseminen konsernituloslaskelmaan

Kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n perusteella tuotoksi tai kuluksi merkittävät erät esitetään konsernituloslaskelmassa yhteenlaskettuina rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä "Osuus osakkuusyritysten voitosta (tappiosta)". Jos erän erityisluonne sitä vaatii, se merkitään kuitenkin ennen liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin.

4 luku

Konsernitilinpäätöksen liitetiedot

1 §

Yksittäisen yrityksen liitetietoja vastaavat tiedot

Konsernitilinpäätöksen liitetietona on ilmoitettava soveltuvin osin 2 luvun 2–10 §:ssä tarkoitettut tiedot konsernista ottaen huomioon, että:

- 1) konsernitilinpäätöstä laadittaessa eliminoituvia liiketoimia samaan konserniin kuuluvien yritysten välillä ei esitetä 2 luvun 7 b §:n mukaisessa selvityksessä;
- 2) edeltävän 2 luvun 8 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettusta tiedosta esitetään erikseen henkilöstön keskimääräinen yhteismäärä sellaisissa yrityksissä, joiden tilinpäätökset yhdistellään konsernitilinpäätökseen kirjanpitolain 2 luvun 15 §:n tarkoittamina yhteisyrityksinä.

2 §

Laatimista koskevat liitetiedot

Konsernitilinpäätöksen liitetietona on esitettävä:

5a) tieto ja perustelu kirjanpitolain 6 luvun 5 §:n 2 momentin tarkoittamalle tilanteelle sekä selostus tytäryrityksen tilikauden päättymisen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka ovat tarpeen tytäryrityksen taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi;

8) peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaisen tytäryrityksen tai osakkuusyrityksen tilinpäätöserät Suomen rahaksi;

9) selvitys konsernitilinpäätöksen laatimisessa syntyneiden konserniliikearvojen poistoajoista; sekä

10) konserniliikearvon olennaiset muutokset edellisestä tilikaudesta eriteltynä 2 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla.

3 §

Tytär- ja osakkuusyrityksiä koskevat liitetiedot

Konsernitilinpäätöksen liitetietona on esitettävä:

1) konsernitilinpäätökseen yhdistelystä 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;

2) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä tytäryrityksestä sekä tieto kirjanpitolain 6 luvun 3 §:ssä tarkoitetusta perusteesta yhdistelemättä jättämiselle;

4) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuus- tai omistusyhteyserityksestä, peruste yhdistelemättä jättämiselle sekä tämän yrityksen oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;

6) edellä 1 kohdassa tarkoitetut tiedot konsernitilinpäätökseen kirjanpitolain 6 luvun 15 §:n mukaisesti yhdistelystä yrityksestä sekä selostus siitä, mihin yhteinen vaikutusvalta perustuu; sekä

7) jos tytäryritys on yhdistelty kirjanpitolain 6 luvun 5 §:n 2 momentin tarkoittamalla tavalla konsernitilinpäätökseen muun kuin emoyrityksen tilikautena päättyneen tilinpäätöksen perusteella, selostus tytäryrityksen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrityksen ja emoyrityksen tilikausien päättymisen välisenä aikana.

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

4 §

Muut liitetiedot

Edellä 1–3 §:ssä säädetyn lisäksi konsernitilinpäätöksen liitetietona on esitettävä:

5) osakkuusyrityksistä johtuvan konserniaktiivan vielä poistamatta oleva määrä tai konsernipassiivan vielä tulouttamatta oleva määrä.

5 a luku

Kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltaminen

1 §

Kirjanpitoasetuksen soveltaminen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittuun tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen

Sellaiseen tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen, joka on laadittu kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:n mukaisia kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen, ei sovelleta tämän asetuksen säännöksiä, lukuun ottamatta:

1) edeltävän 2 luvun 7 a §:ää, 8 §:n 1 momentin 1 kohtaa ja 2—4 momenttia, 9 §:n 1—3 momenttia, 10 §:n 1 momenttia; sekä

2) 4 luvun 1 §:ää, 3 §:n 1 momentin 1—4 ja 6 kohtaa ja 4 §:n 6 kohtaa.

6 luku

Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

3 §

Vuoden 2015 säännösmuutosten voimaantulo

Tämä asetus tulee voimaan päivänä kuuta 2015. Asetusta sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin soveltaa tätä asetusta tilinpäätöksiin, jotka laaditaan asetuksen voimaantulon jälkeen.

Valtioneuvoston asetus

pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista

Valtioneuvoston päätöksen mukaisesti säädetään:

1 luku

YLEISET SÄÄNNÖKSET

1 §

Soveltamisala sekä pien- ja mikroyritykseltä edellytetyt tilinpäätöstiedot

Tässä asetuksessa säädetään kirjanpitolain 1 luvun 4a §:ssä tarkoitetun pienyrityksen ja 4b §:ssä tarkoitetun mikroyrityksen tuloslaskelma- ja tasekaavoista sekä liitetietoina esitettävistä seikoista. Muita kirjanpitovelvollisia koskevista tuloslaskelma- ja tasekaavoista ja liitetiedoista säädetään kirjanpitoasetuksessa.

Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 2 momentissa säädetään viimeistä edeltävää tilikautta koskevista vertailutiedoista, jotka on esitettävä myös pien- ja mikroyrityksen tuloslaskelma- ja taseeristä sekä näiden vertailutietojen oikaisemisesta.

Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 3 momentissa säädetyin poikkeuksin pienyritys ja mikroyritys ovat vapautettuja mainitun luvun 1a §:ssä tarkoitetun toimintakertomuksen laatimisesta.

Kirjanpitolain 3 luvun 7 §:ssä säädetään tilinpäätöksen päiväämisestä ja allekirjoittamisesta.

Jollei se ilmene liitetiedoista tai muualta tilinpäätöksestä, on allekirjoitusten yhteydessä:

- 1) annettava tieto siitä että tilinpäätös on laadittu tämän asetuksen pien- tai mikroyrityssäännösten mukaisesti; ja
- 2) ilmoitettava oman pääoman muutokset sekä hallituksen ehdotus jakokelpoisen vapaan oman pääoman käytöstä, jos pienyritys on osakeyhtiö tai osuuskunta.

2 §

Säännökset muussa lainsäädännössä

Sen lisäksi, mitä tässä asetuksessa säädetään, pienyritys tai mikroyritys, joka on

- 1) osakeyhtiö,
- 2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö,
- 3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu yhtiö,

ei ole velvollinen esittämään tilinpäätöksessään muussa kuin verotusta koskevassa laissa tai sen nojalla annetussa säännöksessä edellytetyt tiedot.

Sen lisäksi mitä tässä asetuksessa säädetään, tulee pien- ja mikroyrityksen, joka on osuuskunta, esittää tilinpäätöksessään myös osuuskuntalaissa ja muussa laissa siltä edellytetyt tiedot.

Mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan vastaavalla tavalla pien- ja mikroyritykseen, joka on:

- 1) avoin yhtiö,
- 2) kommandiittiyhtiö,
- 3) yhdistys,
- 4) säätiö, tai
- 5) muu yhteisö kuin mitä 1 momentissa tarkoitetaan.

3 §

Oikea ja riittävä kuva pien- ja mikroyrityksessä

Sen lisäksi, mitä tässä ja 3 luvussa säädetään, on pienyrityksen esitettävä kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla liitetietona myös muut seikat, jotka ovat tarpeen tarkoitettuna oikean ja riittävän kuvan aikaansaamiseksi. Se, mitä edellä tässä momentissa säädetään, koskee myös muita kuin 2 §:n 1 momentissa tarkoitettuja mikroyrityksiä.

Edellä 2 §:n 1 momentissa tarkoitettuna mikroyrityksen tilinpäätös täyttää oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n 5 momentissa tarkoitettulla tavalla, jos siinä esitetään tässä ja 4 luvussa edellytetyt tiedot.

2 luku

PIENYRITYKSEN TULOSLASKELMA- JA TASEKAAVAT

1 §

Kululaji- ja toimintokohtaiset tuloslaskelmakaavat sekä lyhennetty tuloslaskelma

Pienyrityksen tuloslaskelma on laadittava tämän asetuksen I liitteen kululajikohtaisen kaavan tai II liitteen toimintokohtaisen kaavan mukaisesti, jollei jäljempänä 2 tai 3 §:ssä toisin säädetä.

Pienyritys saa kuitenkin esittää I liitteessä säädetty 1—5 kohdat ja II liitteessä säädetty 1—3 ja 6 kohdat yhdistettynä Bruttotulos -nimiseksi eräksi.

2 §

Kiinteistökaava

Sen estämättä, mitä 1 §:ssä säädetään, tuloslaskelma on laadittava tämän asetuksen III liitteen kiinteistökaavan mukaisesti, jos:

1) pienyritys on muu kuin 1 luvun 2 §:n 1 momentissa tarkoitettu osakeyhtiö, avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö; ja

2) pienyrityksen toiminta perustuu kiinteistön hallintaan.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, asunto-osakeyhtiö saa laatia tuloslaskelmansa I liitteen kululajikohtaista kaavan mukaisesti, jos kaikki osakkaat ovat antaneet tähän suostumuksensa.

Jos perittävät vastikkeet voidaan eritellä hoito- ja pääomavastikkeisiin, esitetään pääomavastikkeet III liitteen kohdassa muut rahoitustuotot.

3 §

Yhdistys- ja säätiökaava

Sen estämättä, mitä 1 ja 2 §:ssä säädetään, pienyrityksen, joka on aatteellinen yhteisö tai säätiö, tulee laatia tuloslaskelmansa tämän asetuksen IV liitteen yhdistys- ja säätiökaavan mukaisesti.

Yhdistys- ja säätiökaavassa tarkoitettu varsinainen toiminta on sääntöjen mukaisen tarkoituksen toteuttamista.

Liitteessä IV tarkoitettua varsinaisen toiminnan, varainhankinnan ja sijoitus- ja rahoitustoiminnan ryhmäkohtaiset tuotot ja kulut saadaan eritellä tuloslaskelman sijasta liitetietona. Jos

se on oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarpeen, varsinaisen toiminnan tuotot ja kulut on eriteltävä myös toiminnanaloittain tuloslaskelmassa tai liitetietona. Liiketoiminnasta ei tarvitse ilmoittaa muuta kuin tuottojen ja kulujen yhteissummat IV liitteen mukaisessa tuloslaskelmassa, jos liitetietona esitetään liiketoiminnasta laadittu erillinen tuloslaskelma.

Jos se on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, aatteellinen yhteisö ja säätiö saa laatia tuloslaskelmansa III liitteen kiinteistökaavan mukaisesti silloin, kun sen toiminta perustuu pääasiassa kiinteistön hallintaan. Tällöin on liitetietona eriteltävä seuraaviin ryhmiin kohdistuvat tuotot ja kulut:

- 1) varsinainen toiminta;
- 2) varainhankinta;
- 3) sijoitus- ja rahoitustoiminta; sekä
- 4) yleisavustukset.

Sen estämättä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, aatteellinen yhteisö ja säätiö saa laatia tuloslaskelmansa I liitteen kululajikohtaisen tai II liitteen toimintokohtaisen kaavan mukaisesti edellyttäen, että liitetietona esitetään edellä 4 momentissa tarkoitetut liitetiedot.

4 §

Pienyrittäjien tasekaava

Pienyrittäjien tase on laadittava tämän asetuksen V liitteen kaavan mukaisesti.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, pienyrittäjien 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.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, pienyrittäjien taseen vastattavaa-puoli saadaan laatia siten, että:

- 1) omassa pääomassa esitetään erikseen osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma, ylikurssi-rahasto, arvonorotusrahasto, muut rahastot yhteensä, edellisten tilikausien voitto (tappio) ja tilikauden voitto (tappio) sekä pääomalaina;
- 2) tilinpäätössiirtojen kertymä, pakollisten varausten yhteismäärä ja vieras pääoma esitetään erikseen.

Edeltävän 3 momentin 2 kohdassa tarkoitetuista saamisista on ilmoitettava erikseen pitkäaikaisten saamisten määrä ja 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettutusta vieraasta pääomasta pitkäaikaisten 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 välisten liiketoimista. Jos sidottuja rahastoja on lukuisia, saadaan edellä tässä momentissa tarkoitetut tiedot, rahastojen pääomamääriä lukuunottamatta, esittää koostetuina tavalla, jossa olennaiset seikat käyvät ilmi koostamisesta huolimatta.

Erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseessa.

5 §

Esittämistavan jatkuvuus

Tuloslaskelman ja taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä.

6 §

Yksityiskohtaisempi esittäminen

Jollei se vaaranna kirjanpitolain 3 luvun 2 §:ssä tarkoitettua oikeaa ja riittävää kuvaa, tuloslaskelmaa ja tasetta saadaan täydentää välisummilla ja niihin saadaan lisätä sellaisia uusia eriä, jotka eivät sisällöltään kuulu tulos- ja tasekaavoissa mainittuihin nimikkeisiin.

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

7 §

Erien yhdisteleminen

Jollei niiden erillinen esittäminen ole olennaista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, liitteissä I—IV säädettyjen tuloslaskelmakaavojen eriä saadaan yhdistellä, jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan. Kaavan mukaan laadittavassa tuloslaskelmassa on kuitenkin esitettävä liikevaihto ja tilikauden voitto (tappio) sekä kaavaan isoin kirjaimin kirjoitetut välisummat.

Jollei niiden erillinen esittäminen ole olennaista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, liitteessä V säädetyn tasekaavan arabialaisilla numeroilla merkittyjä eriä, lukuun ottamatta omia osakkeita tai osuuksia sekä osuuksia saman konsernin yrityksissä, saadaan yhdistellä, jos yhdistely johtaa selkeämpään esittämistapaan.

8 §

Erien uudelleennimeäminen ja poisjättäminen

Jos pienyrityksen toiminnan luonne sitä edellyttää, on tuloslaskelmassa ja taseessa käytettävä liitteessä I—V säädetystä poiketen arabialaisilla numeroilla merkityistä eristä toiminnan luonnetta vastaavia nimikkeitä.

Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, nimikettä ei merkitä tuloslaskelmaan tai taseeseen. Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa poiketa liitteissä I—V käytettyjen nimikkeiden numero- ja kirjaintunnisteista tai esittää nimikkeet ilman näitä tunnisteita.

3 luku

PIENYRITYKSEN LIITETIEDOT

1 §

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 5a §:n mukaisesti taseeseen aktivoitavasta aineettomasta oikeudesta, jos sen hankintameno kirjataan kuluksi 10 vuodessa;
- 3) kehitysmenosta, liikearvosta tai muusta pitkävaikutteisesta menosta, jos sitä ei ole aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 8, 9 tai 11 §:ssä sallitulla tavalla;
- 4) pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta, jos siitä syntyvä tulo kirjataan kirjanpitolain 5 luvun 4 §:stä poiketen suoriteperusteen mukaisesti;
- 5) rahoitusvälineistä ja sijoituskiinteistöistä, jos ne arvostetaan kirjanpitolain 5 luvun 5 §:n mukaisesti;
- 6) perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty 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:

- 1) hyödykkeiden hankintameno on luettu vain hankinnasta ja valmistuksesta johtuvat muuttuvat menot;
- 2) koneiden ja kaluston sekä rakennusten suunnitelmapoistot vastaavat verotuksessa hyväksyttäviä enimmäispoistoja;
- 3) kirjanpitolain 5 luvun 13 §:ssä tarkoitettuja arvonorotuksia ei ole tehty;
- 4) saadut avustukset on kirjattu hankintamenon vähennykseksi;
- 5) hankintamenot pienhankinnoista ja hyödykkeistä, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, kirjataan kokonaisuudessaan hankintatilikauden kuluksi;
- 6) kirjanpitolain 5 luvun 5b §:n mukaista merkintätapaa ei ole sovellettu mainitun pykälän tarkoittamiin hankintoihin.

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

2 §

Poikkeukselliset erät

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

3 §

Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat

Liitetietona on esitettävä tiedot tilikauden päättymiseen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka eivät muuten ilmene tilinpäätöksestä. Lisäksi on esitettävä arvio tällaisten tapahtumien taloudellisesta merkityksestä.

4 §

Arvonkorotusrahasto

Jos pienyritys on korottanut kirjanpitolain 5 luvun 17 §:ssä säädetyllä 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.

5 §

Tiedot käypään arvoon merkitsemisestä

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

- 1) arvonmäärittäsmallien ja -menettelyjen keskeiset olettamukset;
- 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 johdannaissoimislajista 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 rahoitusjohdannaissia ei ole arvostettu kirjanpitolain 5 luvun 2 a §:n nojalla käypään arvoon, kunkin johdannaislajin osalta on 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.

6 §

Pitkäaikaiset lainat

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

7 §

Annetut vakuudet ja taseen ulkopuoliset sitoumukset ja järjestelyt sekä eläkevastuut

Liitetietona on esitettävä:

1) esineoikeudelliset vakuudet, jotka pienyritys on antanut omaisuudestaan, eriteltyinä käteispanttien, ajoneuvokiinnitysten, yritysikiinnitysten, kiinteistökiinnitysten ja muun mahdollisen esinevakuuslajin mukaisiin määriin;

2) taseen ulkopuolisten taloudellisten sitoumusten yhteismäärä;

3) tiedot taseen ulkopuolisten järjestelyjen luonteesta ja liiketoiminnallisesta tarkoituksesta, jos järjestelyistä aiheutuvat riskit ja hyödyt ovat olennaisia ja jos niitä koskeva tieto on välttämätön pienyrityksen taloudellisen aseman arvioimista varten; sekä

4) pienyritystä koskeva eläkevastuu, jota ei ole siirretty vakuutuslaitoksen kannettavaksi.

Edeltävän 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista vakuuksista on eriteltävä ne, jotka pienyritys 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.

8 §

Tiedot emoyrityksestä

Liitetietona on esitettävä emoyrityksen nimi ja kotipaikka siitä konsernitilinpäätöksen laativasta konsernista, johon pienyritys välittömimmin kuuluu.

9 §

Lainat toimitusjohtajalle ja hallintoelimiin kuuluville henkilöille sekä heidän puolestaan annetut sitoumukset

Toimitusjohtajasta, hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä vastaaviin toimitielimiin kuuluvista henkilöistä on ilmoitettava toimitielinkohtaisena 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.

10 §

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) osakkuusyhteyssuhteessa.

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 toiminna intressitahojen kanssa niiden osapuolet ja toimien arvot, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

11 §

Henkilöstö

Liitetietona on esitettävä henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana.

12 §

Omien osakkeiden ja osuuksien hankinnat ja luovutukset

Liitetietona on esitettävä:

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

13 §

Toimintakertomusta vastaavat tiedot

Pienyritys ei ole velvollinen laatimaan kirjanpitolain 3 luvun 1a §:n mukaista toimintakertomusta. Jos mainitussa pykälässä tarkoitettu tieto on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi asianomaisesta pienyrityksestä, se tulee kuitenkin esittää liitetietona.

4 luku

MIKROYRITYKSEN TULOSLASKELMA JA TASE SEKÄ LIITETIEDOT

1 §

Mikroyrityksen tuloslaskelmakaavat ja lyhennetty tuloslaskelma

Mikroyrityksen tuloslaskelma on laadittava 2 luvun 1 §:n 1 momentin sekä 2 ja 3 §:n mukaisesti.

Mikroyritys saa kuitenkin:

- 1) esittää I liitteessä säädettyt kohdat 1—5 tai II liitteessä kohdat 1—3 ja 6 yhdistettynä Bruttotulos -nimiseksi eräksi; sekä
- 2) jättää esittämättä mainittujen liitteiden I ja II kirjaimin merkityt alakohdat.

2 §

Mikroyrityksen tase

Mikroyrityksen tase on laadittava 2 luvun 4 §:n mukaisesti.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, mikroyrityksen tase saadaan laatia siten, että:

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

Edeltävän 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua 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 lyhtyikaisten velkojen määrä.

3 §

Esittämistavan jatkuvuus sekä kaavanmukaisuudesta poikkeaminen

Mitä 2 luvun 5 §:ssä säädetään esittämistavan jatkuvuudesta sekä saman luvun 6—8 §:ssä erien yksityiskohtaisemmasta esittämisestä ja yhdistelemisestä sekä niiden uudelleennimeämisestä ja poisjättämisestä sovelletaan myös mikroyrityksen tuloslaskelmaan ja taseeseen.

4 §

Mikroyrityksen liitetiedot

Mitä edellä 3 luvussa säädetään pienyrityksen liitetiedoista, sovelletaan myös mikroyritykseen lukuun ottamatta 5 §:n mukaisia kirjanpitolain 5 luvun 2a ja 2b §:n tarkoittamia tietoja käyvän arvon mukaisesta arvostamisesta.

Mikroyritys ei ole velvollinen laatimaan kirjanpitolain 3 luvun 1a §:n mukaista toimintakeromusta. Mikroyritys voi kuitenkin esittää mainitussa pykälässä tarkoitettua tiedon liitetietona.

5 luku

MUUT SÄÄNNÖKSET

1 §

Voimaantulo

Tämä asetus tulee voimaan päivänä kuuta 2015. Asetusta sovelletaan ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 2016 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin soveltaa tätä asetusta tilinpäätöksiin, jotka laaditaan asetuksen voimaantulon jälkeen.

Liite I

PIENYRITYKSEN KULULAJIKOHTAINEN TULOSLASKELMA

Edellä 2 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettu kululajikohtainen tuloslaskelma laaditaan seuraavasti:

1. LIIKEVAIHTO
2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
3. Valmistus omaan käyttöön
4. Liiketoiminnan muut tuotot
5. Materiaalit ja palvelut
 - a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - aa) Ostot tilikauden aikana
 - ab) Varastojen muutos
 - b) Ulkopuoliset palvelut
6. Henkilöstökulut
 - a) Palkat ja palkkiot
 - b) Henkilösivukulut
 - ba) Eläkekulut
 - bb) Muut henkilösivukulut
7. Poistot ja arvonalentumiset
 - a) Suunnitelman mukaiset poistot
 - b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - c) Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitustuotot ja -kulut
 - a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
 - b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyhteisöissä
 - c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
 - d) Muut korko- ja rahoitustuotot, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
 - e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
 - f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
 - g) Korkokulut ja muut rahoituskulut, erikseen samaan konserniin kuuluville yrityksille
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
12. Tilinpäätössiirrot
 - a) Poistoeron muutos
 - b) Verotusperusteisten varausten muutos
 - c) Konserniavustus
13. Tuloverot
14. Muut välittömät verot
15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Liite II

PIENYRITYKSEN TOIMINTOKOHTAINEN TULOSLASKELMA

Edellä 2 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettu toimintokohtainen tuloslaskelma laaditaan seuraavasti:

1. LIIKEVAIHTO
2. Hankinnan ja valmistuksen kulut
3. Bruttokate
4. Myynnin ja markkinoinnin kulut
5. Hallinnon kulut
6. Liiketoiminnan muut tuotot
7. Liiketoiminnan muut kulut
8. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
9. Rahoitustuotot ja -kulut
 - a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
 - b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyhteisöissä
 - c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
 - d) Muut korko- ja rahoitustuotot, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yritykseltä saadut
 - e) Arvon alentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
 - f) Arvon alentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
 - g) Korkokulut ja muut rahoituskulut, erikseen samaan konserniin kuuluville yrityksille
10. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
11. Tilinpäätössiirrot
 - a) Poistoeron muutos
 - b) Verotusperusteisten varausten muutos
 - c) Konserniavustus
12. Tuloverot
13. Muut välittömät verot
14. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Liite III

PIENYRITYKSEN TULOSLASKELMAN KIINTEISTÖKAAVA

Edellä 2 luvun 2 §:ssä tarkoitettu kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan tuloslaskelma laaditaan seuraavasti:

1. Kiinteistön tuotot

- a) Vastikkeet
- b) Vuokrat
- c) Käyttökorvaukset
- d) Muut kiinteistön tuotot

2. Luottotappiot ja oikaisuerät

3. Kiinteistön hoitokulut

- a) Henkilöstökulut
- b) Hallinto
- c) Käyttö ja huolto
- d) Ulkoalueiden hoito
- e) Siivous
- f) Lämmitys
- g) Vesi ja jätevesi
- h) Sähkö ja kaasu
- i) Jätehuolto
- j) Vahinkovakuutukset
- k) Vuokrat
- l) Kiinteistövero
- m) Korjaukset
- n) Muut hoitokulut

4. HOITOKATE

5. Poistot ja arvonalentumiset

- a) Rakennuksista ja rakennelmista
- b) Koneista ja kalustosta
- c) Muista pitkävaikutteisista menoista

6. Rahoitustuotot ja -kulut

- a) Osinkotuotot
- b) Korkotuotot
- c) Muut rahoitustuotot
- d) Korkokulut
- e) Muut rahoituskulut

7. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA

8. Tilinpäätössiirrot

- a) Poistoeron muutos
- b) Verotusperusteisten varausten muutos
- c) Konserniavustus

9. Välittömät verot

10. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)/YLIJÄÄMÄ (ALIJÄÄMÄ)

Liite IV

AATTEELLISEN YHTEISÖN JA SÄÄTIÖN TULOSLASKELMAKAAVA PIENYRI-
TYKSESSÄ

Edellä 2 luvun 3 §:ssä tarkoitettu aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma laaditaan seuraavasti:

Varsinainen toiminta

1. Tuotot

2. Kulut

a) Henkilöstökulut

b) Poistot

c) Muut kulut

3. Tuotto-/Kulujäämä

Varainhankinta

4. Tuotot

5. Kulut

6. Tuotto-/Kulujäämä

Sijoitus- ja rahoitustoiminta

7. Tuotot

8. Kulut

9. Tuotto-/Kulujäämä

10. Yleisavustukset

11. Tilikauden tulos

12. Tilinpäätössiirrot

a) Poistoeron muutos

b) Verotusperusteisten varausten muutos

c) Konserniavustus

13. Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Liite V: PIENYRITYKSEN TASEKAAVA

Edellä 2 luvun 4 §:ssä tarkoitettu pienyrityksen tase laaditaan seuraavasti:

V a s t a a v a a

A PYSYVÄT VASTAAVAT

I Aineettomat hyödykkeet

1. Kehittämismenot
2. Aineettomat oikeudet
3. Liikearvo
4. Muut aineettomat hyödykkeet
5. Ennakkomaksut

II Aineelliset hyödykkeet

1. Maa- ja vesialueet, erikseen kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti
2. Rakennukset ja rakennelmat, erikseen kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti
3. Koneet ja kalusto
4. Muut aineelliset hyödykkeet
5. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

III Sijoitukset

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Osuudet omistusyhteyserityksissä
4. Saamiset omistusyhteyserityksiltä
5. Muut osakkeet ja osuudet
6. Muut saamiset

B VAIHTUVAT VASTAAVAT

I Vaihto-omaisuus

1. Aineet ja tarvikkeet
2. Keskeneräiset tuotteet
3. Valmiit tuotteet/tavarat
4. Muu vaihto-omaisuus
5. Ennakkomaksut

II Saamiset, erikseen pitkäaikaiset

1. Myyntisaamiset, erikseen pitkäaikaiset
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä, erikseen pitkäaikaiset
3. Saamiset omistusyhteyserityksiltä, erikseen pitkäaikaiset
4. Lainasaamiset, erikseen pitkäaikaiset
5. Muut saamiset, erikseen pitkäaikaiset
6. Maksamattomat osakkeet/osuudet, erikseen pitkäaikaiset
7. Siirtosaamiset, erikseen pitkäaikaiset

III Rahoitusarvopaperit

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä

2. Muut osakkeet ja osuudet
3. Muut arvopaperit

IV Rahat ja pankkisaamiset

V a s t a t t a v a a

A OMA PÄÄOMA

I Osaake-, osuus- tai muu vastaava pääoma

II Ylikurssirahasto

III Arvonkorotusrahasto

V Muut rahastot

1. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto
2. Vararahasto
3. Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot
4. Käyvän arvon rahasto
5. Muut rahastot

V Edellisten tilikausien voitto (tappio)

VI Tilikauden voitto (tappio)

B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

1. Poistoero
2. Verotusperusteiset varaukset

C PAKOLLISET VARAUKSET

1. Eläkevaraukset
2. Verovaraukset
3. Muut pakolliset varaukset

D VIERAS PÄÄOMA, erikseen pitkäaikainen

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