

Hallituksen esitys Eduskunnalle kirjanpitolain ja laeiksi osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun ja osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi kirjanpitolaki, joka korvaisi nykyisen vuodelta 1973 olevan kirjanpitolain. Lisäksi ehdotetaan muutettavaksi osakeyhtiölakia ja osuuskuntalakia.

Esitys perustuu keskeisiltä osin Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehtyyn sopimukseen. Esitys sisältää Euroopan yhteisöjen neljännen ja seitsemännen yhtiöoikeudellisen direktiivin sekä niihin myöhemmin tehtyjen lisäysten ja muutosten voimaan saattamisen edellyttämät ehdotukset. Pääosin näistä koskee kirjanpitolakia. Koska mainittujen direktiivien rakenne eroaa merkittävästi voimassa olevasta laista, ehdotetaan uuden kirjanpitolain säätämistä sekä osakeyhtiölain ja osuuskuntalain tiettyjen tilinpäätössääntöjen tarkistamista.

Lukumääräisesti huomattavin osa muutoksista koskee tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Ehdotetut uudet arvostus- ja jakotussäännökset sisältävät muun muassa

velvollisuuden aiheettomaksi käyneiden kulkirjausten palauttamiseen. Kirjanpitolakiin ehdotetaan lisäksi useita direktiivien edellyttämiä määritelmiä sekä yleisiä laskentaperiaatteita koskevia säännöksiä. Pienille kirjanpitovelvollisille ehdotetaan eräitä direktiivien mahdollistamia lievennyksiä tilinpäätöstä koskeviin vaatimuksiin.

Esitys sisältää myös joitakin kansainväliseen vertailukelpoisuuteen perustuvia muutosehdotuksia. Nämä koskevat muun muassa rahoitusleasingsopimuksia. Samoin ehdotetaan lisättäväksi mahdollisuuksia automaattisen tietojenkäsittelyn hyödyntämiseen kirjanpidossa.

Ehdotetut lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan 31 päivänä joulukuuta 1997. Kirjanpitovelvollinen voisi kuitenkin soveltaa lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä vielä tilinpäätökseen siltä tilikaudelta, joka päättyy 31 päivänä joulukuuta 1998 tai sitä ennen.

SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu
ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ	1
YLEISPERUSTELUT	3
1. Johdanto	3
1.1. Muutostarpeiden perusteet	3
1.2. Ehdotusten lähtökohdat	3
2. Nykytila ja ehdotetut muutokset	4
2.1. Kirjanpitolaki ja kirjanpitolaikunnan kannanotot	4
2.2. Osakeyhtiölaki ja muu yhteisöainsäädäntö	4
2.3. Erityisainsäädännön alaisten kirjanpitovelvollisten tilinpäätösinformaatio	5
2.4. Ehdotusten pääkohdat	5
3. Esityksen vaikutukset	6
4. Asian valmisteluvaiheet	6
5. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja	7
5.1. Riippuvuus kansainvälisistä sopimuksista ja velvoitteista	7
5.2. Esityksen ulkopuolelle jääviä kysymyksiä	7
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	8
1. Lakiehdotusten perustelut	8
1.1. Kirjanpitolaki	8
1.2. Osakeyhtiölaki	43
1.3. Osuuskuntalaki	43
2. Tarkemmat säännökset ja määräykset	44
3. Voimaantulo	44
LAKIEHDOTUKSET	45
1. Kirjanpitolaki	45
2. Laki osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun muuttamisesta	62
3. Laki osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta	64
LIITE 1	65
Rinnakkaistekstit	65
Laki osakeyhtiölain muuttamisesta	65
LIITE 2	68
Kirjanpitoasetus	68

YLEISPERUSTELUT

1. Johdanto

1.1. Muutostarpeiden perusteet

Kirjanpitolainsäädäntöön on tehty useita muutoksia viime vuosina. Kirjanpitolain (655/1973) uudet säännökset (1572/1992) ja uusi kirjanpitoasetus (1575/1992) tulivat voimaan vuoden 1993 alusta. Samassa yhteydessä muutettiin osakeyhtiölakia (734/1978) ja osuuskuntalakia (247/1954). Loppuvuodesta 1993 täydennettiin kirjanpitolainsäädäntöä konsernitilinpäätöksen laatimisesta annetulla kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä (899/1993), jäljempänä *ministeriö päätös*, ja muutettiin kirjanpitoasetuksen säännöksiä konsernitilinpäätöksestä (898/1993). Nämä muutokset tulivat voimaan 1 päivänä marraskuuta 1993. Myös muuhun lainsäädäntöön on sisällytetty uusia säännöksiä kirjanpidosta. Näistä merkittävimpiä ovat vuoden 1994 alusta voimaan tulleet arvopaperimarkkinalain (495/1989) 2 luvun tilinpäätössäännökset ja niiden nojalla annettu valtiovarainministeriön päätös arvopaperin liikkeeseenlaskijan säännöllisestä tiedonantovelvollisuudesta (879/1995).

Vuonna 1993 toteutetun kirjanpitolainsäädännön uudistuksen tarkoituksena oli hallituksen esitykseen laeiksi kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun sekä osuuskuntalain muuttamisesta (HE 111/1992 vp) mukaisesti yhdenmukaistaa tilinpäätöstä koskevat säännökset Euroopan yhteisöjen säädösten, yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä annetun neljännen neuvoston direktiivin (78/660/ETY), jäljempänä *neljäs direktiivi*, ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä annetun seitsemännen neuvoston direktiivin (83/349), jäljempänä *seitsemäs direktiivi*, kanssa. Tästä huolimatta Suomen lainsäädäntö poikkeaa vielä eräissä kohdin mainittujen direktiivien pakottavista artikloista. Huomattava osa näistä eroista ei kuitenkaan ole ristiriidassa suomalaisen kirjanpitoikäytännön kanssa. Esimerkiksi direktiivien yleisiä tilinpäätösperiaatteita on noudatettu hyvänä kirjanpitotapana, vaikkei niistä kaikkia nimenomaisesti mainitakaan kirjanpitolaisissa tai alemmanasteisissa säännöksissä. Näiden periaatteiden sisällyttäminen Suomen sisäiseen lainsäädäntöön ei siten ilmei-

sesti muuttaisi vallitsevaa kirjanpitoikäytäntöä. Periaatteiden kirjaaminen lakiin kuitenkin lisää niiden sitovuutta, mikä onkin direktiivien tavoitteena.

Kirjanpitolain uudistamisesta saatujen kokemusten perusteella on myös herännyt kysymys siitä, onko direktiivien tietyt artikkelit saatettu voimaan Suomen lainsäädännössä vain muodollisesti mutta ei asiiasältönsä mukaisesti. Samoin on epäilty sitä, ettei Suomen kirjanpitosäännöstössä ole otettu riittävästi huomioon erityisesti pieniin kirjanpitovelvollisiin kohdistuvia direktiivien sallimia lievennysmahdollisuuksia.

Yhtenä tavoitteena vuoden 1993 kirjanpitolakiuudistuksessa oli tilinpäätösten kansainvälisen vertailukelpoisuuden parantaminen ja erityisesti julkisesti noteerattujen yritysten tiedonantovelvollisuuden kehittäminen. Suomen kirjanpitosäännöstö sisältää kuitenkin vielä eräitä poikkeamia kansainvälisesti noudatettavasta käytännöstä. Poikkeamat kansainvälisestä käytännöstä koskevat muun muassa rahoitusleasingsopimuksella vuokratun käyttöomaisuuden ja eräiden verotuksessa hyväksytyjen varausten tilinpäätöskäsittelyä. Tämän vuoksi useat suomalaisyritykset laativat edelleen virallisen tilinpäätökselle rinnakkaisen, niin sanotun kansainvälisen tilinpäätöksen, jossa yleensä noudatetaan International Accounting Standards Committeeen antamia suosituksia (*IAS-suositukset*).

1.2. Ehdotusten lähtökohdat

Esityksen ensisijainen tarkoitus on saattaa voimaan Euroopan yhteisöjen edellä mainittujen tilinpäätöstä koskevien direktiivien edellyttämät säännökset. Tavoitteena on, että kirjanpitovelvollisten tarjoama tilinpäätösinformaatio on perusteiltaan mahdollisimman yhdenmukaista ja vertailukelpoista keskenään. Suomalaisen yritysten informaation tulisi vastata myös kansainvälisen käyttäjäkunnan tiedontarpeita ja näin ollen sen tulisi sekä muutovaatimusten että luotettavuuden suhteen täyttää ulkomaisen lukijakunnan vaatimukset.

Yhtenäisten ja kansainvälisen vaatimustason täyttävien normien asettaminen kaikkia kirjanpitovelvollisia sitovaksi saattaisi lähin-

nä kotimaan markkinoilla toimivat pienet kirjanpitovelvolliset informaation kustannus/hyöty -suhteen kannalta epäedulliseen asemaan. Siksi tavoitteena on myös se, ettei erityisesti pieniä kirjanpitovelvollisia rasiteta kohtuuttomasti.

2. Nykytila ja ehdotetut muutokset

2.1. Kirjanpitolaki ja kirjanpitolautakunnan kannanotot

Suomessa kirjanpidon perustana on vuonna 1974 voimaan tullut kirjanpitolaki, jota sovelletaan yleislakina kaikkiin kirjanpitovelvollisiin. Kirjanpitovelvollisuuden määrittämisen ohella laki sisältää säännöksiä muun muassa liiketapahtumien kirjaamisesta, yksittäisen yrityksen tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä sekä kirjanpitoaineistosta. Lain täytäntöönpanosta ja soveltamisesta on annettu tarkempia säännöksiä ja määräyksiä kirjanpitoasetuksella sekä kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksillä laissa erikseen mainituista seikoista.

Kirjanpitolaki ei ole ainoa laintasoinen säännöstö kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Kirjanpitolain säännösten estämättä on voimassa, mitä viranomaiset ovat muun lain nojalla määränneet (kirjanpitolaki 39 §). Tilinpäätöstä koskevia säännöksiä sisältyy muun muassa yhteisöoikeudellisiin lakeihin ja erityistoimialojen, kuten vakuutus- ja luottolaitostoiminnan lainsäädäntöön sekä arvopaperimarkkinalakiin.

Kirjanpitolaki on yleislaki, joka sisältää perussäännökset kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Tarkempien ohjeiden ja lausuntojen antaminen on kirjanpitolain 34 §:ssä säädetty kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivan kirjanpitolautakunnan tehtäväksi. Lautakunta voi lisäksi myöntää poikkeuksia kirjanpitolain säännöksistä lain 35 §:ssä säädetyllä tavalla. Kirjanpitolautakuntaa koskee myös kirjanpitolautakunnasta annettu asetus (784/1973), jonka mukaan lautakunnan tehtävänä on lain mukaisten tehtävien lisäksi antaa yleisiä neuvoja ja ohjeita kirjanpitolain soveltamisesta ja kirjanpidon pitämisestä, milloin lautakunta yhdenmukaisen hyvän kirjanpitotavan edistämiseksi katsoo siihen olevan aihetta. Niin ikään lautakunta voi tehdä kauppa- ja teollisuusministeriölle tarpeelliseksi katsomiaan esityksiä ja pyynnöstä antaa sille lausuntoja edellä mainituista kysymyksistä.

Kirjanpitolakiin ja kirjanpitolautakunnasta annettuun asetukseen perustuvien tehtäviensä lisäksi lautakunta on lukuisissa muissa laeissa ja viranomaismääräyksissä valtuutettu antamaan ohjeita ja lausuntoja taikka myöntämään poikkeuksia tilinpäätössäännöksistä. Esimerkiksi arvopaperimarkkinalain 2 luvun 11 §:n mukaan lautakunta myöntää poikkeuksia osavuosikatsauksen ja tilinpäätöksen sisällöstä. Vastaavasti luottolaitostoiminnasta annetussa laissa (1607/1993), jäljempänä *luottolaitoslaki*, edellytetään, että lautakunnalta pyydetään lausunto ennen kuin rahoitustarkastus voi antaa kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevia tarkempia määräyksiä valvotuilleen. Näiden tehtäviensä hoitamiseksi lautakunnan toimintaedellytyksiä pyrittiin parantamaan vuoden 1994 lopussa kirjanpitolakiin ja vuonna 1995 kirjanpitolautakunnasta annettuun asetukseen tehdyillä muutoksilla, jotka koskivat lautakunnan jäsenmäärän lisäämistä ja erityisten jaostojen perustamismahdollisuutta.

2.2. Osakeyhtiölaki ja muu yhteisölain säädäntö

Osakeyhtiölain 11 luvussa on säännöksiä osakeyhtiön tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä. Luku sisältää vain sellaiset säännökset, jotka liittyvät osakeyhtiöiden erityispiirteisiin ja joita ei siten ole katsottu tarpeelliseksi sisällyttää kirjanpitolakiin. Edellä mainitun kirjanpitolain muutoksen perusteluissa todetaan, että voimassa olevaa osakeyhtiölakia säädettäessä on lähdetty siitä, ettei kirjanpitolailla ole edes pyritty asettamaan osakeyhtiöiden tilinpäätösinformaatiolle riittävän korkeata vaatimustasoa.

Kirjanpitolain uudistamisen yhteydessä muutettiin ja täydennettiin eräitä osakeyhtiölain tilinpäätöstä ja voitonjakoa koskevia säännöksiä sekä siirrettiin konsernitilinpäätössäännökset kirjanpitolakiin. Lainmuutoksen jälkeenkin osakeyhtiölakiin sisältyy säännöksiä muun muassa tilinpäätöksen sisällöstä, liitetiedosta ja toimintakertomuksesta sekä tilinpäätöksen julkisuudesta. Vastaavasti asunto-osakeyhtiön tilinpäätöstä koskevat erityissäännökset ovat asunto-osakeyhtiölain (809/1991) 6 luvussa.

Osuuskunnan tilinpäätöksestä säädetään osuuskuntalain 9 luvussa. Lain 79 §:n mukaan tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain ja osuuskuntalain säännösten mukaan. Osa-

keyhtiölain tavoin osuuskuntalaissa on säännökset muun muassa tilinpäätöksen rakenteesta, liitetiedosta ja toimintakertomuksesta sekä tilinpäätöksen julkisuudesta. Niin ikään avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain (389/1988) 9 lukuun sisältyy säännöksiä tilinpäätöksen laatimisesta ja sisällöstä sekä julkistamisesta.

Tilinpäätössäännöksiä on edellä mainittujen lakien ohella muun muassa henkilöstörahastolaissa (814/1989), kuntalaissa (395/1995) ja säätiölaissa (109/1930). Voidaankin sanoa, että Suomen yhteisöainsäädännössä on yleisesti pidetty tarpeellisenä täydentää kirjanpitolakia asianomaisten yhteisöjen tilinpäätöstä koskevilla säännöksillä, jotka ovat kirjanpitolakiin nähden erityislain asemassa.

2.3. Erityislainsäädännön alaisten kirjanpitovelvollisten tilinpäätösinformaatio

Eräiden elinkeinonharjoittajien osalta on säädetty erikseen tilinpäätöksen laadinnasta. Tällainen elinkeino on usein luvanvarainen. Luvanvaraisiin elinkeinoihin kuuluu muun muassa luottolaitostoiminta.

Luottolaitoksella tarkoitetaan talletuspankia tai muuta luottolaitoslain soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa harjoittavaa osakeyhtiötä, osuuskuntaa tai hypoteekkiyhdistystä. Mainittu lain 4 luvussa ovat yleissäännökset muun muassa luottolaitoksen tilinpäätöksen rakenteesta, toimintakertomuksesta ja konsernitilinpäätöksen laatimisesta sekä tilinpäätöksen julkisuudesta. Rahoitustarkastus on antanut luottolaitoslain nojalla määräykset muun muassa luottolaitoksen tilinpäätöksestä (Nro 106.1), konsernitilinpäätöksestä (Nro 106.2) ja luottolaitoksen kirjanpidosta (Nro 106.3). Rahoitustarkastus on myös määrännyt luottolaitoksen omien varojen ja vakavaraisuussuhteen sekä eräiden muiden valvonassa tarvittavien tietojen ilmoittamisesta.

Vakuutusyhtiöiden tilinpäätöstä koskevat säännökset sisältyvät vakuutusyhtiölakiin (1062/1979). Lain 10 luvun 1 §:n 3 momentin mukaan vakuutusyhtiön kirjanpidossa on sen estämättä, mitä muualla laissa on säädetty, noudatettava mainitun luvun säännöksiä sekä sosiaali- ja terveysministeriön antamia vakuutus toiminnan erityisluonteesta johtuvia ohjeita.

Arvopaperimarkkinoilla toimivien yritysten tilinpäätöksen laatimista koskevia säännöksiä on muun muassa sijoitusrahastolain

(480/1987) 7 luvussa. Rahoitustarkastuslain (503/1993) 1 §:n mukaan rahoitusmarkkinoita ja niillä toimivia valvoo rahoitustarkastus. Lain 14 §:n 1 momentissa on valtuutettu rahoitustarkastus antamaan valvottavalleen kirjanpitoa koskevia määräyksiä. Näitä on muun muassa optioyhteisöjen kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä, rahastoyhteisön kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä sekä arvopaperinvälitysliikkeen tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä.

Arvopaperimarkkinalain 2 luvun 9 §:ssä edellytetään, että pörssissä tai muuten julkisen kaupankäynnin kohteena olevan osakkeen tai siihen oikeuttavan arvopaperin liikkeeseen laskenut yhtiö julkistaa yleisölle säännöllisesti tietoa tuloksestaan ja taloudellisesta asemastaan osavuositarkastuksissa, tilinpäätöstiedotteissa ja tilinpäätöksissä. Valtionvarainministeriö on antanut mainitun lainkohdan nojalla yksityiskohtaisemman päätöksen arvopaperin liikkeeseenlaskijan säännöllisestä tiedonantovelvollisuudesta. Päätöksessä säädetään muun muassa niistä taloudellisista tunnusluvuista, jotka on esitettävä tilinpäätöksessä.

2.4. Ehdotuksen pääkohdat

Esityksessä ehdotetaan, että lakiin kirjataan neljännen direktiivin mukaiset tilinpäätösperiaatteet. Näihin kuuluvat muun muassa jatkuvuusperiaate ja varovaisuusperiaate. Vaikka mainittuja periaatteita noudatetaan nykyisessäkin kirjanpitolakityössä, lakiin sisällyttäminen lisää niiden sitovuutta, mikä onkin direktiivien tavoitteena.

Neljännen direktiivin mukaan omaisuuserien arvostamista alempana arvoon ei saa jatkaa sen jälkeen, kun arvon vähenemisen aiheuttaneet syyt ovat lakanneet olemasta. Nämä rajoitukset tarkoittavat käytännössä sitä, että aiheettomaksi käynyt arvonalennus oikaistaan. Kirjanpitolakiin ehdotetaan tätä koskevia säännöksiä.

Korkomenojen osalta ehdotetaan mahdollisuutta niiden aktivoimiseen hankintamenoona. Kirjanpito velvollinen voisi lukea käyttöomaisuuden hankintamenoona valmistusajaksi liittyviä korkomenoja. Aktivoimismahdollisuus rajoitettaisiin kuitenkin tapauksiin, joissa korkomenojen osuus yhdessä muiden kiinteiden menojen kanssa on huomattava.

Direktiiveissä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus myöntää pienille ja keskisuurille yrityksille helpotuksia tietyistä tilinpäätös-

töksen laadintaa ja julkistamista koskevista säännöksistä. Tällaista poikkeusmahdollisuutta ehdotetaan myös kirjanpitolakiin. Pienhkö kirjanpitovelvollinen voisi siten halutessaan julkistaa taseensa lyhytmuotoisena. Niin ikään tällaista yritystä koskevat liitetietovaatimukset olisivat suppeammat kuin mitä edellytetään suuremmalta kirjanpitovelvolliselta.

Edellä mainittujen neljänteen ja seitsemänteen direktiiviin perustuvien säännösten ohella ehdotetaan eräitä tilinpäätösten kansainvälistä vertailukelpoisuutta edistäviä muutoksia. Suomen voimassa olevassa kirjanpitosäädännössä ei ole nimenomaisia säännöksiä rahoitusleasingosopimuksesta. Yleensä sitä käsitellään käyttöleasingosopimuksen tavoin, jolloin leasingmaksut merkitään kirjanpitoon vuokramenoina. Tämä on keskeinen ero suomalaisen ja kansainvälisen käytännön välillä. Konsernitilinpäätöksen laadintaa vaikeuttaa se, että Suomessa noudatetaan erilaista käytäntöä kuin useiden merkittävien tytäryritysten sijaintimaissa.

Mainituilla perusteilla lakiin ehdotetaan säännöstä, jonka perusteella rahoitusleasingosopimusta käsiteltäisiin kaupan tavoin konsernitilinpäätöksessä. Juridisen muodon sijasta sopimuksen taloudellinen luonne olisi merkityksellinen rahoitusleasingosopimuksen määrittelyssä. Keskeinen ehto olisi se, että sopimuksen kohteena olevaan hyödykkeeseen liittyvät riskit ja hyödyt siirtyvät vuokranottajalle. Ehdotus perustuu IAS-suositukseen.

Suomen kirjanpitosäädännössä ei ole myöskään myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia koskevia säännöksiä. Tällaisia sopimuksia käsitellään käytännössä tavanomaisen myynnin tavoin. Kansainvälisen vertailukelpoisuuden lisäämiseksi ehdotetaan asianomaiseen IAS-suositukseen perustuvan säännöksen ottamista lakiin konsernitilinpäätöstä koskevänä. Myynti- ja takaisinvuokrausta pahtuman käsittely kirjanpidossa riippuisi siitä, onko vuokrasopimus luokiteltavissa käyttöleasing- vai rahoitusleasingosopimukseksi.

Kirjanpitosäädännön rakennetta ehdotetaan yksinkertaistettavaksi. Tarkoituksena on, että lakiin otettaisiin yleiset säännökset kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä samoin kuin arvostus- ja jakotussäännökset. Tällöin kirjanpitoasetus koostuisi tilinpäätöstä koskevista esitysteknisistä säännöksistä. Siinä lueltaisiin ne tiedot, jotka

on esitettävä tuloslaskelmassa, taseessa ja niiden liitetietoina sekä toimintakertomuksessa. Samoin asetuksessa olisi tarkemmat säännökset tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelyistä. Ehdotuksen perusteella useiden säännösten sijoituspaikka muuttuisi. Siirtoihin ei yleensä liity asiamuutoksia, vaikka säännösten sanamuotoa ehdotetaan tarkistettavaksi. Kirjanpitosäädännön selkeyttä on lisäksi pyritty lisäämään säännösten otsikoinnilla.

3. Esityksen vaikutukset

Esityksellä ei ole organisatorisia vaikutuksia. Esityksessä on tarkennettu rahoitustarkastuksen toimivaltaa toteamalla nimenomaisesti, että mainittu viranomainen valvoo kirjanpitolakia luottolaitosalan kirjanpitovelvollisten osalta. Nämä lisäksi rajataan kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivan kirjanpitolautakunnan toimivallan ulkopuolelle. Sama rajoitus koskee eläke- ja vakuutuslaitoksia, joita sosiaali- ja terveysministeriö valvoo.

Ehdotuksilla ei ole välittömiä valtiontaloudellisia vaikutuksia. Esitykseen ei sisälly muutoksia verolainsäädäntöön.

Esitys merkitsee kirjanpitolautakunnan tehtävien lisääntymistä ainakin lain voimaantulo seuraavien vuosien aikana. Kirjanpitolautakunnan tulee antaa tarpeelliset yleisohteet ja siltä pyydettyjen lausuntojen määrä lisääntynee täsmentävien ohjeiden ollessa tarpeen uutta lakia sovellettaessa.

Ehdotetut säännökset ovat omiaan lisäämään tilinpäätösten kansainvälistä vertailukelpoisuutta. Siten ne osaltaan parantavat yritysten ulkomaisia rahoitusmahdollisuuksia. Toisaalta esitykseen sisältyvät poikkeusmahdollisuudet helpottavat tilinpäätöksen laatimista pienissä ja keskisuurissa yrityksissä.

4. Asian valmisteluvaiheet

Kauppa- ja teollisuusministeriö asetti 29 päivänä maaliskuuta 1995 työryhmän (*KP 95 -työryhmä*) kartoittamaan kirjanpitosäännösten muutostarpeita. Työryhmän tuli toimieksiantonsa mukaan selvittää:

1) miten kirjanpitolakia ja sen nojalla annettuja alempiasteisia säännöksiä tulisi edelleen kehittää, jotta kaikki Euroopan yhteisöjen neljännen ja seitsemännen yhtiöoikeudellisten tilinpäätösdirektiivien vaatimuk-

set tulisivat sisällytetyksi Suomen lainsäädäntöön,

2) miten kirjanpitolainsäädäntöä olisi kehitettävä edelleen tilinpäätösten kansainvälisen vertailukelpoisuuden parantamiseksi,

3) aiheutuuko kirjanpitoon ja tilinpäätökseen välillisesti tai välittömästi liittyvän muun lainsäädännön, kuten osakeyhtiölain tai arvopaperimarkkinalain, kehittämisestä tarvetta kirjanpitolain tarkistamiseen, sekä

4) onko työryhmän muutosehdotusten vuoksi tai muutoin tarvetta selkeyttää kirjanpitolain ja sen nojalla annettujen alemman asteisten säännösten sisäistä ja keskinäistä rakennetta.

Työryhmä luovutti raporttinsa ja siihen sisältyvät ehdotuksensa kauppa- ja teollisuusministeriölle 25 päivänä maaliskuuta 1996.

Kauppa- ja teollisuusministeriö lähetti raportin huhtikuussa 1996 laajalle lausunto-kierrokselle. Mietinnöstä saatiin lausunnot seuraavilta tahoilta: Arvopaperivälittäjien Yhdistys ry:ltä, Helsingin kauppakorkeakoululta, HTM-tilintarkastajat ry:ltä, Kaupan Keskusliitolta, Kera Oy:ltä, Keskuskauppa-kamarilta, KHT yhdistys - Föreningen CGR ry:ltä, Kirjanpitoimistojen Liitto ry:ltä, oikeusministeriöltä, Osakesäästäjien Keskusliitto ry:ltä, rahoitustarkastukselta, sisäasiainministeriöltä, sosiaali- ja terveysministeriöltä, Suomen Ammattiliittojen keskusjärjestö SAK ry:ltä, Suomen Asianajajaliitto ry:ltä, Suomen Kiinteistöliitto ry:ltä, Suomen Kuntaliitto ry:ltä, Suomen Lakimiesliitto Finland Juristförbund ry:ltä, Suomen Pankkiyhdistys ry:ltä, Suomen Pääomasijoitusyhdistys ry:ltä, Suomen Yrittäjät ry:ltä, Suomen Rahoitusyhtiöiden Yhdistys ry:ltä, Suomen vakuutusyhtiöiden keskusliitolta, Svenska handelshögskolanilta, Tampereen yliopistolta, Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitolta, tilastokeskukselta, Turun kauppakorkeakoululta, työministeriöltä, Vaasan yliopistolta, valtiokonttorilta, valtioalouden tarkastusvirastolta, valtiovarainministeriöltä, verohallitukselta ja Yritystutkimusneuvottelukunnalta.

Lausunnonantajien suhtautuminen työryhmän ehdotuksiin oli pääosin myönteinen. Lausunnoissa pidettiin yleisesti tarpeellisena kirjanpitosäännösten muuttamista neljättä ja

seitsemättä direktiiviä vastaavaksi. Lain voimaantulon osalta toivottiin lakiehdotuksen kiireellistä käsittelyä ja pikaista voimaan saattamista. Toisaalta korostettiin sitä, että kirjanpitovelvollisille tulee jättää riittävästi aikaa sopeutua muutoksiin.

Ehdotus hallituksen esitykseksi on valmisteltu kauppa- teollisuusministeriössä virkatyönä ja se on ollut erillisellä lausuntokierroksella edellä mainituilla tahoilla. KP 95 -työryhmän raportista annetuissa lausunnoissa esitettyjä näkökohtia on pyritty ottamaan huomioon mahdollisimman paljon. Esitys seuraa pääosin työryhmän ehdotuksia. Kirjanpitolautakunnan aloitteesta esitykseen on sisällytetty myös ehdotukset automaattisen tietojenkäsittelyn nykyistä tehokkaammasta hyödyntämisestä sekä kirjanpitomerkintöjen tekemisessä että tositteiden laatimisessa samoin kuin kirjanpitoaineiston säilyttämisessä.

5. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja

5.1. Riippuvuus kansainvälisistä sopimuksista ja velvoitteista

Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyssä sopimuksessa ei ole määräyksiä siirtymäaajoista yhtiöoikeudellisten direktiivien osalta. Tämän vuoksi useat tähän esitykseen sisältyvistä ehdotuksista olisi tullut saattaa voimaan jo vuoden 1995 alusta.

5.2. Esityksen ulkopuolelle jääviä kysymyksiä

Esityksen ensisijainen tarkoitus on saattaa kiireellisesti voimaan Euroopan yhteisöjen direktiivit, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista. Toisaalta ehdotukset juoksevaista kirjanpidosta tilikauden aikana vastaavat pääsääntöisesti voimassa olevia säännöksiä. Erityisesti pieniä yrityksiä silmällä pitäen juoksevan kirjanpidon säännösten uudistaminen on tarkoitus aloittaa tämän esityksen antamisen jälkeen. Samalla arvioidaan myös tarve ammatinharjoittajia koskevien erityissäännösten uudistamiseen.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Kirjanpitolaki

1 luku. Yleiset säännökset

Lain 1 lukuun ehdotetaan voimassa olevaa lakia vastaavia yleisiä säännöksiä kirjanpidosta, muun muassa kirjanpitovelvollisuudesta ja hyvästä kirjanpito tavasta, sekä eräitä määritelmiä.

1 §. *Kirjanpito velvollisuus.* Voimassa olevan lain 1 §:n tavoin kirjanpito velvollisuus määräytyisi pääsääntöisesti toiminnan laadun, liiketoiminnan harjoittamisen, eikä esimerkiksi kirjanpito velvollisen juridisen muodon perusteella. Tätä koskeva säännös on 1 momentissa.

Lisäksi momentin perusteella osakeyhtiö, osuuskunta, avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, yhdistys, asumisoikeusyhdistys ja muu sellainen yhteisö, esimerkiksi kalastuskunta ja kauppakamari, sekä säätiö olisivat aina kirjanpito velvollisia. Sanottu koskisi myös sijoitusrahastoyhtiötä sen hallinnassa olevan rahaston osalta. Niin ikään kirjanpito velvollisina mainittaisiin erikseen mm. henkilöstörahasto ja luottolaitosten vakuusrahasto sekä arvopaperikeskuksen rahasto ja selvitysrahasto. Vaikka useat mainituista yhteisöistä ovat kirjanpito velvollisia niitä koskevien erityislakien perusteella, on yleinen kirjanpito velvollisuus tarpeen, sillä yhteisöjen piirissä on usein huomattavia taloudellisia arvoja.

Neljäs ja seitsemäs direktiivi koskevat ainoastaan osakeyhtiötä sekä eräitä avoimia yhtiöitä ja kommandiittiyhtiöitä (1 art.). Erytislain säätämistä ei kuitenkaan ole pidetty tarkoituksenmukaisena. Yleislaki varmistaa sen, ettei kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntö eriydy tarpeettomasti yritysmuodon perusteella.

Tuloksen muodostumisprosessi ja tuloksen tekijät ovat riippumattomia siitä, missä yritysmuodossa elinkeinotoimintaa harjoitetaan. Tästä syystä tulee myös liiketapahtumien kirjaamista ja tuloksen laskemista koskevien säännösten olla samat kaikille kirjanpito velvollisille. Muuten lainsäädäntö tuskin täyttäisi sille asetettavia tasapuolisuuden vaatimuksia. Myös julkisen tilinpäätösinformaation

kannalta on kirjanpito velvollisille asetettava samat yleiset vaatimukset lainsäädännössä.

Pykälän 2 momentissa säädetään voimassa olevan lain tavoin, että julkisyhteisöt eivät ole kirjanpito velvollisia. Julkisyhteisö voi kuitenkin muun lain perusteella olla kirjanpito velvollinen. Esimerkiksi kuntalain 67 §:n mukaan kunnan kirjanpidosta on soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaisissa säädetään.

Lisäksi voimassa olevaa 1 §:n 2 momenttia vastaavasti kirjanpito velvollisuuden ulkopuolelle rajattaisiin nimenomaisesti Pohjoismaiden Investointipankki ja Pohjoismaiden projektivientirahasto. Myöskään maa- tai metsätalouden harjoittaja ei olisi kirjanpito velvollinen.

2 §. *Kahdenkertainen kirjanpito.* Pykälään ehdotetaan voimassa olevan 2 §:n mukaista säännöstä kahdenkertaista kirjanpidosta. Jokainen liiketapahtuma on kirjattava yhtä suurena vähintään kahdelle tilille toisen tilin veloitus- ja toisen tilin hyvityspuolelle. Lakiehdotuksen 7 luvun säännösten mukaan ammatinharjoittaja ei kuitenkaan ole velvollinen pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa.

3 §. *Hyvä kirjanpito tapa.* Pykälässä säädetään voimassa olevan 3 §:n tavoin, että kirjanpito velvollisen on noudatettava hyvää kirjanpito tapaa. Tämä koskee niin liiketapahtumien kirjaamista juoksevassa kirjanpidossa kuin yksittäisen kirjanpito velvollisen tilinpäätöksen sekä konsernitilinpäätöksen laatimista.

Hyvä kirjanpito tapa saa sisältönsä kirjanpito käytännöstä ja -teoriasta. Suomessa keskeinen asema käytännön ohjaamisessa on kirjanpitolautakunnan yleisohjeilla, lausunnoilla ja muilla kannanotoilla.

4 §. *Tilikausi.* Ajanjakso, jolta kirjanpitoa pidetään, olisi pykälään ehdotetun 1 momentin pääsäännön mukaan 12 kuukautta. Toimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa taikka tilinpäätöksen ajankohtaa muutettaessa saisi kirjanpito velvollisen tilikausi olla tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Ehdotus vastaa voimassa olevaa 10 §:n 1 momenttia. Direktiivit eivät sisällä säännöksiä yksittäisen yrityksen tilikaudesta. Esimerkiksi neljännen direktiivin englanninkielisen version otsikon käsite "annual accounts" tarkoittaa tilinpäätöstä asiakirjana

eikä se sinänsä velvoita kalenterivuoden käyttämiseen tilikautena.

Pykälän 2 momentissa velvoitettaisiin kirjanpitovelvollinen noudattamaan samaa tilikautta eri liikkeissään. Tämä ehdotus on voimassa olevan 10 §:n 2 momentin mukainen.

5 §. *Määräysvalta*. Pykälän 1 momentilla ehdotetaan tarkistettavaksi voimassa olevan 22 b §:n 1 momentin toisen virkkeen sanamuotoa siten, että nimittämisoikeuden ohella konsernisuhteen aikaansaava määräysvalta voisi perustua oikeuteen erottaa enemmistö yrityksen hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenistä. Tarkistus perustuu seitsemännen direktiivin 1(1)(b) artiklaan. Muilta osin säännös vastaa osakeyhtiölain 1 luvun 3 §:n 2 momenttia. Säännöksessä tarkoitetaan osakkeisiin rinnastetuilla osuuksilla sekä jäsenosuuksia että yhtiöosuuksia.

Pykälän 2 momentissa on ehdotus siitä, että määräysvaltaa perustavaa ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta. Tämä säännös on yhdenmukainen osakeyhtiölain 1 luvun 3 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen kanssa.

Pykälän 3 momenttiin ehdotetaan seitsemännen direktiivin 2(3) artiklan mukaista säännöstä siitä, ettei kohdeyritykselle itselleen tai sen tytäryritykselle kuuluvia äänimääriä oteta huomioon määräysvaltaa määritettäessä. Vastaava säännös sisältyy voimassa olevan lain 22 b §:n 3 momenttiin. Ehdotus on samansisältöinen kuin osakeyhtiölain 1 luvun 3 §:n 3 momentin toinen virke.

Lisäksi momentissa on 2(1) ja 2(3) artiklojen mukainen säännös välikäsisuhteiden huomioon ottamisesta. Näiden artiklojen voimaan saattamiseksi ehdotetaan, että niiden henkilöiden äänimäärät, jotka toimivat omisnimensään mutta toisen lukuun, luetaan kuuluvaksi sille, jonka lukuun toimitaan.

6 §. *Konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys*. Pykälän 1 momentissa on säännös, jonka mukaan emoyritys ja sen tytäryritykset muodostavat konsernin. Emoyrityksen asema perustuu määräysvalttaan toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä. Säännös vastaa osakeyhtiölain 1 luvun 3 §:n 1 momenttia. Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa konsernin. Lisäksi ehdotetaan lakiteknistä määritelmää, jonka mukaan emoyritystä ja tytäryrityksiä kutsutaan konserniyrityksiksi.

Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan voimassa

olevan 22 b §:n 2 momenttia vastaavaa säännöstä välillisestä määräysvallasta: konsernisuhde on olemassa myös silloin, kun kirjanpitovelvollisella yhdessä yhden tai useamman tytäryrityksen kanssa taikka tytäryrityksellä yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa on edellä tarkoitettu määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa. Seitsemännen direktiivin 2(1) artikla on samansisältöinen. Momentti on yhdenmukainen myös osakeyhtiölain 1 luvun 3 §:n 4 momentin kanssa.

7 §. *Omistusyhteyseritys*. Pykälään ehdotetaan säännöstä omistusyhteyserityksestä. Neljännen direktiivin 17 artiklassa määritellään "omistusyhteys" (engl. *participating interest*) sellaiseksi yrityksellä olevaksi oikeudeksi toisen yrityksen pääomaan, joka luo pysyvän yhteyden näiden yritysten välille ja jonka tarkoituksena on edistää yrityksen toimintaa. Jollei muuta näytetä, tällaisen yhteyden katsotaan syntyvän, kun toisen yhtiön pääomasta omistetaan vähintään tietty osuus, jonka jäsenvaltio voi määrätä enintään 20 prosentiksi. Tämän presumption voi kumota esimerkiksi omistuksen lyhytaikaisuus. Yhteyden voidaan katsoa syntyvän myös vähäisemmällä omistusosuudella, jos myös muut säännöksessä asetetut ehdot täyttyvät.

Voimassa olevaan kirjanpitolaakiin ei sisälly direktiivissä tarkoitettua "omistusyhteys"-käsitettä. Laissa viitataan merkittävään omistusosuuteen, mutta siinä ei ole mainintaa, jonka mukaan yhteys syntyy sen perusteella, että omistus edistää yrityksen toimintaa ja on tarkoitettu pysyväksi. Myöskään omistusosuutta, jonka toteutuessa yhteyden katsotaan syntyvän kaikissa tapauksissa, ei ole säädetty kirjanpitolaissa.

Neljännen direktiivin "omistusyhteys" ja seitsemännen direktiivissä tarkoitettu osakkuuseritys (engl. *associated company*) eivät ole synonyymeja, sillä viimeksi mainittu edellyttää myös huomattavaa vaikutusvaltaa (*significant influence*), joka perustuu 33(1) artiklan mukaan vähintään viidenneksen ääniosuuteen, kun taas omistusyhteyden alarajan kukin jäsenvaltio voi itse määrätä, ei kuitenkaan 20 prosenttia korkeammaksi.

Ehdotetun säännöksen perusteella niistä omistuksista, jotka täyttävät vaaditut ehdot, käytetään nimitystä omistusyhteyseritys yksittäisen yrityksen tilinpäätöksessä. Määritelmä sisältää direktiivin edellyttämän maininnan toiminnallisesta yhteydestä ja omis-

tuksen luomasta pysyvistä yhteydestä. Lisäksi ehdotetaan säädettäväksi omistusosuudesta, jonka ylittyessä yritys on omistusyhteyseritys, jollei muuta näytetä. Omistusosuuden alarajaksi ehdotetaan 20 prosenttia. Jos omistus perustaa yritysten välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään liiketoimintaa, voi myös pienempi omistusosuus riittää siihen, että yritystä pidetään intressiyrityksenä.

8 §. *Osakkuusyritys*. Ehdotus perustuu edellä mainittuun seitsemännen direktiivin 33(1) artiklan huomattavaa vaikutusvaltaa koskevaan säännökseen. Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan säännöstä, jonka nojalla osakkuusyritys on omistusyhteyseritys, jossa kirjanpitovelvollisella on huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa mutta joka ei kuulu tämän kirjanpitovelvollisen konserniin.

Jollei muuta näytetä, omistusyhteyseritystä pidettäisiin aina osakkuusyrityksenä, jos kirjanpitovelvollisella on vähintään yksi viidesosa mutta enintään puolet sen osakkeiden tai osuuksien tuottamista äänistä. Tämän presumption voi kirjanpitovelvollinen kumota, jos omistus ei anna sitä vastaavaa vaikutusvaltaa. Näin voi olla esimerkiksi tilanteessa, jossa kaikki muut osakkeet tai osuudet omistaa yksi taho. Niin ikään omistuksen lyhytaikaisuus voi olla presumption kumoava seikka.

Ehdotus poikkeaa voimassa olevan 22 c §:n 5 momentin osakkuusyrityksen määritelmästä siinä, että enää ei ehdottomasti edellytetä vähintään viidenneksen omistusta eikä ääniosuutta. Toisin sanoen osakkuusyritys-suhteeseen riittää vastaisuudessa 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. Käytännössä niin omistusyhteyseritys- kuin osakkuusyrityaseman olemassaolo tulisi kuitenkin pääsääntöisesti arvioitavaksi edellä mainittujen rajojen perusteella.

Kirjanpitovelvollisella voi olla huomattava vaikutusvalta yrityksessä myös tytäryrityksensä kanssa tai niiden kautta. Pykälän 2 momentissa on säännös tämän tilanteen huomioon ottamisesta. Ehdotuksen mukaan osakkuusyritysuhde syntyy myös, jos kirjanpitovelvollisella yhdessä yhden tai useam-

man tytäryrityksensä kanssa on huomattava vaikutusvalta ja omistusosuus, joka vastaisi sitä, mitä on 7 §:ssä edellytetty intressiyrityssuhteelta. Tämä koskisi myös tilannetta, jossa edellä tarkoitettu vaikutusvalta ja omistusosuus on täysin välillistä eli kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä joko yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kanssa.

Pykälän 3 momentissa viitataan ehdotettuun 5 §:n 2 momenttiin, jonka perusteella ääniosuuden laskemisessa ei oteta huomioon mahdollisia äänestysrajoituksia eikä osakkuusyrityksellä itsellään tai sen tytäryrityksellä olevia ääniä. Samoin momentin perusteella omissa nimissään mutta toisen lukuun toimivien henkilöiden äänimäärät luetaan sille, jonka lukuun toimitaan. Viimeksi mainittu säännös perustuu seitsemännen direktiivin 33(1) ja 2 artiklaan.

2 luku. Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto

Lain 2 lukuun ehdotetaan koottavaksi liiketapahtumien kirjaamista ja kirjanpitoaineistoa koskevat säännökset. Direktiiveissä ei ole asiaa koskevia säännöksiä. Ehdotukset perustuvat voimassa olevaan kirjanpitolakiin ja -asetukseen sekä tietotekniikan kehittymiseen liittyviin muutostarpeisiin.

1 §. *Liiketapahtumat*. Pykälässä on voimassa olevaa 4 §:ää vastaava määritelmäsäännös liiketapahtumista. Säännöksen mukaan kirjanpitoon merkitään liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.

Meno on tuotannon tekijän ja tulo suoritteiden rahana ilmaistu vastike. Rahoitustapahtumia ovat pääoman sijoitukset ja niiden palautukset sekä voitonjako samoin kuin niistä sekä tuloista ja menoista johtuneet kassaan- ja kassastamaksut.

Liiketapahtuma joudutaan usein kirjaamaan jo ennen kuin sen tarkka lopullinen määrä on tiedossa. Esimerkiksi alennukset ja valuuttojen kurssivaihteluiden aiheuttamat muutokset saadaan usein tietää vasta sen jälkeen kun niiden perusteena olevat menot tai tulot on jo suoriteperusteen mukaan kirjattu. Tällaisia tulon ja menon vähennys- tai lisäyseriä, joilla tulo tai meno korjataan lopulliseen määräänsä, nimitetään oikaisu-eriksi. Myös rahoitustapahtumiin voi liittyä oikaisu-erä.

Oikaisu-erää koskevaa kirjausta ei tule se-

koittaa jäljempänä 5 §:n 6 momentissa tarkoitettuihin korjausmerkintöihin, jotka koskevat kirjanpitomerkinnän tekemisessä syntyneiden virheiden, esimerkiksi väärälle tilille tehdyn tai väärän määräisen merkinnän, korjaamista.

Oikaisuerien ohella kirjanpitoon voi tulla merkittäväksi myös siirtoeria. Nämä voivat johtua ensinnäkin siitä, että jollekin tilille kirjatun menon tarkoitus muuttuu alkuperäisestä. Jos kirjanpitovelvollinen esimerkiksi ottaa henkilökohtaiseen käyttöönsä myytäväksi tarkoitettuja tavaroita, on suoritettava menosiirtokirjaus. Toiseksi meno saatetaan siirtää toisen kirjanpitovelvollisen menoksi, kun siirron perusteeksi tarvittava tieto on saatu. Näin menetellään muun muassa silloin, kun kahden konserniyrityksen välillä on sovittu toisen konserniyrityksen huolehtimien yhteisten hallintotoimintojen aiheuttamien menojen jaosta tiettyssä suhteessa ajanjaksoittain.

2 §. *Kirjanpito-tilit ja tililuettelo.* Pykälässä on tililuettelo ja siihen kuuluvia tilejä koskevat säännökset. Pykälän 1 momentin perusteella liiketapahtumat merkitään erillisille kirjanpitotileille. Eri tilikausien tulon muodostumisen ja taloudellisen aseman vertailemiseksi on momenttiin lisäksi otettu voimassa olevaa 5 §:n 2 momenttia vastaava säännös, jonka mukaan jokainen tili on jatkuvasti pidettävä sisällöltään samana. Tilin sisältöä saataisiin kuitenkin muuttua, jos siihen on erityistä syytä.

Pykälän 2 momentissa säädetään, että kirjanpitovelvollisella on oltava luettelo kirjanpitotileistä. Tämän tililuettelon tulee olla selkeä ja riittävästi eritelty. Ehdotetun säännöksen tarkoituksena on osaltaan varmistaa kirjanpidon tarkastettavuus.

3 §. *Kirjaamisperusteet.* Pykälän 1 momentissa on voimassa olevan 6 §:n 1 momentin ensimmäistä virkettä vastaava pääsääntö suoriteperusteisesta kirjaamisesta. Tämän nojalla ostaja kirjaa menon silloin, kun hän vastaanottaa tuotannon tekijän myyjältä. Vastaavasti myyjä kirjaa tulon luovutettaessaan suoritteen ostajalle. Kun kirjanpidossa noudatetaan suoriteperustetta, ei saatu maksu siis ole vielä tuloa, ellei suoriteta luovuteta samanaikaisesti maksun kertymisen kanssa. Toisaalta myöskään maksun kertyminen myöhempana ajankohtana kuin mitä suorite luovutetaan, ei vaikuta suoriteperusteen mukaisen tulon syntymiseen, joka toteutuu suoritteen luovutuksessa. Säännök-

seen ehdotettu uusi sivulause, "jollei jäljempänä toisin säädetä", viittaa seuraavaan momenttiin sekä 5 luvun 14 §:ssä tarkoitettuihin vastaisiin menoihin ja menetyksiin.

Suoriteperuste ei ole ainoa vaihtoehto kirjausten tekemisessä. Kirjanpitovelvollinen voi käyttää myös maksuperustetta. Tätä koskevaa säännöstä ehdotetaan 2 momenttiin. Maksuperusteisessa kirjanpidossa kirjataan meno silloin, kun se maksetaan, ja tulo silloin, kun se saadaan rahana tai rahan arvoisena hyödykkeenä. Kuten voimassa olevassa 6 §:n 2 momentissa, maksuperusteisen kirjaamisen edellytyksenä olisi, että kirjanpitovelvollinen kykenee selvittämään myyntisaatavansa ja ostovelkansa jatkuvasti, esimerkiksi velallis- ja velkojainluetteloita pitämällä. Ehdotetut säännökset eivät estä käyttämästä molempia kirjaamisen menetelmiä rinnakkain.

4 §. *Kirjausjärjestys ja -ajankohta.* Pykälän 1 momentin perusteella liiketapahtumat on kirjattava paitsi aikajärjestyksessä myös asiajärjestyksessä. Viimeksi mainitulla järjestyksellä tarkoitetaan systemaattista kirjaamista liiketapahtumien sisältöä vastaaville tileille. Kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä kuitenkin mahdollistettaisiin kirjausten tekeminen yhdistelminä esimerkiksi laskutus- ja reskontrajärjestelmistä pääkirjanpitoon. Tätä selostetaan lähemmin 3 momentin yhteydessä.

Pykälän 2 momentissa veloitetaan kirjaamaan käteisellä rahalla suoritettut maksut viivytyksettä päiväkohtaisesti. Voimassa olevan 7 §:n 2 momentissa vastaava velvollisuus koskee kaikkia maksutapahtumia. Tätä ei kuitenkaan enää voida pitää tarpeellista kirjanpidon oikeellisuuden kannalta, sillä nykyisin rahoituslaitosten välityksellä tehtävät maksutapahtumat voidaan todentaa esimerkiksi kirjanpitoaineistoon liitettävillä tiliotteilla.

Voimassa olevassa lainkohdassa tarkoitettujen kirjaukset voidaan tehdä kuukausikohtaisesti viimeistään kahden kuukauden kuluessa asianomaisen kalenterikuukauden päättymisestä. Tämä säännös ehdotetaan otettavaksi momenttiin siten täydennettynä, että muuta kuin käteistä rahaa koskevat maksukirjaukset voitaisiin vaihtoehtoisesti tehdä sanotussa ajassa neljän viikon jaksolta.

Pykälän 3 momentin mukaan kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksen nojalla voitaisiin sallia kirjausten tekeminen pääkirjanpitoon yhdistelminä. Tällaisen menettelyn

avulla voidaan vähentää kirjausten määrää pääkirjanpidossa erityisesti tavanomaisten, usein toistuvien liiketapahtumien osalta. Yhdistelmäkirjausten perustana olisivat niin sanotut osakirjanpidot, joihin kuuluvat muun muassa myynti- ja ostoreskontrajärjestelmät sekä palkanlaskentajärjestelmä.

5 §. *Tosite.* Kirjanpidon perustana ovat tositteet. Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan voimassa olevan lain 8 §:n 1 momentin ensimmäisen virkettä vastaavaa säännöstä, jonka mukaan kirjausten on perustuttava päivätyyn ja numeroituun tositteseen, joka todentaa liiketapahtuman. Tositteesta tulee käydä selville ainakin tosittteen antajan nimi, liiketapahtuman sisältö ja rahamäärä.

Lisäksi momenttiin otettaisiin säännös, jonka perusteella tositteseen tulee merkitä käytetyt tilit, jos peruskirjanpidosta ei ilmene eikä muutoinkaan ole selvää, miten liiketapahtumat on kirjattu. Ehdotus vastaa asiallisesti nykyisen kirjanpitoasetuksen 17 §:n 1 momenttia. Kirjanpitolautakunnan 15 päivänä lokakuuta 1990 koneellisesta kirjanpidosta antaman yleisohjeen (kohta 3.4) mukaisesti tositetietoihin kuuluvat tililöintimerkinnot voitaisiin tehdä esimerkiksi tositejärjestyksessä olevaan tapahtumaluetteloon, jos tulosteesta käy tositekohtaisesti ilmi, mille tileille kirjaus on tehty.

Pykälän 2 momentiksi ehdotetaan voimassa olevan lain 8 §:n 2 momentin mukaista säännöstä liiketapahtuman yksilöimisestä tosittessa. Säännöksen perusteella menotositteesta tulee ilmetä vastaanotettu tuotannontekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Lisäksi momenttiin ehdotetaan voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 16 §:n mukaista säännöstä: tuotannontekijän vastaanottoajan kohta ja suoritteen luovutusajankohta on voitava osoittaa tosittteen tai sen liitteen avulla taikka muutoin.

Pykälän 3 momentissa on voimassa olevaa 8 §:n 3 momenttia vastaava säännös, jonka mukaan suoritetun maksun todentavan tosittteen tulee olla, mikäli mahdollista, maksun saajan tai sen välittäneen luottolaitoksen tai muun vastaavan tahon antama. Sanoilla "mikäli mahdollista" tarkoitetaan tässä yhteydessä, että vähäisissä kassastamaksuissa ei ole välttämätöntä, että kirjanpitovelvollisella on maksua todentamassa maksunsaajan antama tosite, jos sen hankkiminen ei vaivattomasti käy päinsä. Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1982/587 katsonut, että ulkopuolisen antamaa tosittetta voi olla vaikeata tai

käytännössä mahdotonta saada esimerkiksi pysäköintimaksuista ja automaattipuheluista.

Myös kassaanmaksua koskevan kirjausten on perustuttava tositteseen. Näitä ovat rahoituslaitokselta, postilta tai muulta sellaiselta taholta saatujen tosittteen ohella asiakkaille annetut kuittien jäljennökset, kassakoneiden tarkkailunauhut ja muut sellaiset kirjanpitovelvollisen itsensä laatimat "omat" tosittteen. Ehdotetussa 4 momentissa edellytetäänkin voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 17 §:n 2 momentin tavoin, että kirjaus tulee selvittää kirjanpitovelvollisen itsensä laatimalla tosittella, jos kirjausten perusteeksi ei saada yrityksen ulkopuolista tosittetta.

Pykälän 5 momentissa säädetään voimassa olevan lain 8 §:n 4 momentin mukaisesti, että oikaisu- ja siirtokirjausten todentava tosite on asianmukaisesti varmennettava. Tarkoituksena on, että milloin kirjanpito on eriytetty omaksi toiminnokseen, varmennuksen tekee joku muu kuin kirjauksia suorittava henkilö. Toisaalta on selvää, että esimerkiksi ammatinharjoittaja tai yksityinen liikkeenharjoittaja, joka hoitaa kirjanpitonsa itse tai on antanut sen tilitoimiston tai muun ulkopuolisen hoidettavaksi, joutuu itse tekemään varmennuksen.

Pykälän 6 momentin nojalla tilikauden aikana voitaisiin tehdä kirjanpitoon korjausmerkintä ilman tosittetta. Korjausmerkinnällä tarkoitetaan oikaisua, jonka kohteena on virhe kirjanpitomerkinnän tekemisessä, jolloin merkinnän sisältö poikkeaa esimerkiksi kirjoitus- tai tallennusvirheen vuoksi siitä, mikä on ollut merkinnän tekijän tarkoitus tekohetkellä. Kuten 1 §:n yhteydessä on todettu, korjausmerkintä on eri asia kuin oikaisu- tai siirtoerää koskeva kirjaus. Ehdotetun säännöksen nojalla voitaisiin vähitellen luopua kirjanpitovelvollisen itsensä laatimista korjaustositteista. Menettelyn hyväksikäyttäminen kuitenkin edellyttäisi, että korjausmerkinnän yhteys alkuperäiseen kirjaukseen on selvä. Siten myös alkuperäisen kirjausten on säilyttävä korjausmerkinnän jälkeenkin. Menettelystä päätäisi tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriö.

6 §. *Kirjausketju.* Pykälään ehdotetaan kirjausketjuja koskevaa säännöstä, jonka mukaan kirjausten yhteys tosittesta peruskirjanpitoon ja pääkirjanpitoon sekä pääkirjanpidosta tuloslaskelmaan ja taseeseen on voitava vaikeuksitta todeta. Pykälä vastaa voimassa olevan lain 5 §:n 3 momenttia täs-

mennettynä peruskirjanpitoa ja pääkirjanpitoa koskevin lisäyksin. Kysymyksessä on yleissäännös, joka kattaa kaikki kirjanpito-menettelmät. Tilintarkastusta ei enempää kuin verotarkastustakaan voida suorittaa, ellei kirjausten yhteys tilinpäätökseen ole selvästi todettavissa.

7 §. *Selväkielisyys.* Pykälän 1 momenttiin on kirjattu voimassa olevaa 8 a §:ää vastaava pääsääntö: kirjanpitoaineistossa tulee joko tositteen tai sen perusteella tehtyjen kirjanpito-merkintöjen olla aina selväkielisessä kirjallisessa muodossa. Tätä koskevista poikkeuksista ehdotetaan säädettäväksi jäljempänä 8 §:ssä.

Pykälän 2 momentin mukaan merkinnät tulee tehdä selvästi ja pysyvästi. Merkintää ei saada myöskään jälkikäteen poistaa tai tehdä epäselväksi. Ehdotus on samansanainen kuin voimassa oleva 24 §:n 1 momentti. Säännöksessä tarkoitettu selvyys edellyttää, että myös käsin tehdyt kirjaukset ovat kenen tahansa vaikeuksista luettavissa. Pysyvyydellä taas tarkoitetaan, että merkinnät tehdään joko koneellisesti tai sellaisella kynällä, jonka jälkeen ei voida poistaa huomaamatta. Jälki ei saa myöskään hävitä esimerkiksi valon vaikutuksesta.

8 §. *Koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttö.* Voimassa olevan 24 §:n 2 momentin nojalla merkinnät peruskirjanpitoon ja pääkirjanpitoon voidaan tehdä, sen mukaan kuin kauppa- ja teollisuusministeriö tarkemmin päättää, mikrotulostuksena filmille tai muulla suurennuslaitteen avulla luettavalle ja tarvittaessa selväkieliseen muotoon saatettavalla tavalla. Lisäksi mainitun pykälän 3 momentissa valtuutetaan kirjanpitolautakunta antamaan hakemuksesta lupa peruskirjanpidon merkintöjen ja pääkirjanpidon erittelyjen tekemiseen koneellisille tietovälineille. Luvan edellytyksenä on, että tiedot ovat tarvittaessa saatettavissa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

Edellä sanottua vastaavat säännökset koskevat tositteiden laatimista. Voimassa olevan 8 §:n 1 momentin mukaan tosite voidaan laatia mikrotulostuksena filmille tai muulla suurennuslaitteen avulla luettavalla ja tarvittaessa selväkieliseen muotoon saatettavalla tavalla ministeriön tarkemmin päättämää menettelyä noudattaen. Kirjanpitolautakunta voi myös myöntää luvan siihen, että kirjaukset perustuvat koneellisilla tietovälineillä oleviin tarvittaessa selväkieliseen muotoon saatettaviin tositetietoihin. Tätä koskevia lupaha-

kemuksia kirjanpitolautakunta on käsitellyt useita kymmeniä vuosittain.

Tietotekniikan kehittymisen johdosta ei kuitenkaan ole enää tarpeen rajoittaa tietokoneiden ja muiden koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttöä. Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan mainittuja lainkohtia vastaavaa säännöstä siten laajennettuna, että koneellisten tietovälineiden käyttäminen ei enää edellyttäisi lautakunnan lupaa. Ehdotettu säännös merkitsee laajennusta 24 §:n 3 momentin mukaiseen sääntelyyn myös siinä, että pääkirjanpito saataisiin laatia koneellisia tietovälineitä käyttäen.

Lisäksi ehdotetussa säännöksessä on terminologinen muutos, jonka perusteella muista tietovälineistä kuin paperilla olevasta selväkielisestä tekstistä käytettäisiin yhteisnimitystä koneellinen tietoväline. Se kattaisi muun muassa voimassa olevassa laissa tarkoitettun mikrokuvauksen, mikrotulostuksen, optisen levyn ja koneellisen tietovälineen käsitteet.

Pykälän 2 momentilla ehdotetaan tarkistettaviksi myös kirjanpitoaineiston säilyttämistä koskevia säännöksiä tietotekniikan kehittymistä vastaaviksi. Voimassa olevan 25 §:n 4 momentin mukaan kirjanpitolautakunta voi myöntää määräajaksi luvan säilyttää muut kirjanpitokirjat kuin tasekirja mikrofilmille kuvattuna, optiselle tietovälineelle siirrettynä tai muulla vastaavalla tarvittaessa selväkieliseen muotoon saatettavalla tavalla. Tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto ja muu kuin edellä tarkoitettu kirjanpitoaineisto saadaan voimassa olevan 25 §:n 3 momentin nojalla säilyttää mainitussa muodossa kauppa- ja teollisuusministeriön tarkemmin päättämää menettelyä noudattaen.

Ehdotetun momentin perusteella sitä, mitä edellä säädetään 1 momentissa, sovellettaisiin myös kirjanpitoaineiston säilyttämiseen. Tämä mahdollistaisi aineiston säilyttämisen koneellisella tietovälineellä ilman erityistä lupaa kirjanpitolautakunnalta. Voimassa olevan lain tavoin tasekirjaa ei kuitenkaan voitaisi säilyttää koneellisella tietovälineelle tallennettuna. Toisin sanoen kirjanpitovelvollisen tulee säilyttää tasekirjansa aina fyysisenä asiakirjana.

Momenttiin ehdotetaan myös säännöstä, jonka nojalla 7 §:stä voitaisiin poiketa koneellisia tietovälineitä käytettäessä. Tämä merkitsee, että kirjausketjussa sekä tositteet että kirjanpitokirjat, tasekirjaa lukuun ottamatta, voisivat olla samanaikaisesti konekie-

lisessä muodossa. Niin merkintöjen kuin tositteidenkin tulisi kuitenkin olla sellaisia, että ne voitaisiin tarvittaessa saada selväkieleen muotoon, esimerkiksi paperille tulos-tetuiksi.

Pykälän 3 *momentin* mukaan kauppa- ja teollisuusministeriö päättäisi tarkemmin koneellisten tietovälineiden käyttämisestä. Samoin säädettäisiin automaattisen tietojenkäsittelyn avulla pidettävän kirjanpidon täsmäyttämistä.

9 §. *Kirjanpitoaineiston säilyttäminen ulkomailta.* Tietotekniikan kehittymisen myötä on tullut mahdolliseksi hoitaa useissakin maissa toimivien yritysten kirjanpitoa keskitetysti. Tämän kehityksen huomioon ottamiseksi ehdotetaan säännöstä, jonka nojalla tilikauden tositteet ja muu kirjanpitoaineisto saadaan kirjanpidon hoitamiseksi ja tilinpäätöksen laatimiseksi säilyttää tilapäisesti ulkomailta. Ehdotuksen mukaan kauppa- ja teollisuusministeriö päättäisi tarkemmin tästä menettelystä.

10 §. *Kirjanpitoaineiston säilytysaika.* Voimassa olevan 25 §:n 1 *momentin* tavoin pykälän 1 *momentissa* veloitetaan säilyttämään kirjanpitokirjat vähintään 10 vuotta asianomaisen tilikauden päättymisestä. Vastaava aika olisi säilytettävä 2 §:n 2 *momentissa* tarkoitettua tililuetteloa ja jäljempänä ehdotettavien viittaussäännösten nojalla tasekirjaa (3 luku 8 § 2 mom.), tase-erittelyjä ja liitetietojen erittelyjä (3 luku 13 § 2 mom.) sekä konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmia (6 luku 19 §). *Momenttiin* ehdotetaan myös säilyttämistapaa koskevaa säännöstä, jonka nojalla käytettyjen kirjanpitotilien ja tietojenkäsittelyn suorittamistavan tulee olla vaikeuksitta todettavissa.

Voimassa olevan 25 §:n 2 *momentin* perusteella tilikauden tositteet ja liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto sekä muu kuin 1 *momentissa* mainittu kirjanpitoaineisto on säilytettävä vähintään 6 vuotta sen vuoden lopusta lukien, jonka aikana tilikausi on päättynyt, tositteet kirjausjärjestyksessä tai muutoin siten, että tositteiden ja kirjausten välinen yhteys voidaan vaikeuksitta todeta. Vastaavaa säännöstä ehdotetaan 2 *momenttiin* siten täydennettynä, että säilytettävään aineistoon luettaisiin myös 8 §:n 1 *momentissa* tarkoitettut koneellisen kirjanpidon täsmäytys selvitykset.

Pykälän 3 *momentissa* säädetään kirjanpitoaineiston säilyttämisestä kun toiminta loppuu tai kirjanpitovelvollisuus muuten päät-

tyy. Ehdotus perustuu voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 21 §:n 2 *momenttiin*.

3 luku. Tilinpäätös

1 §. *Tilinpäätöksen sisältö.* Voimassa olevan 9 §:n mukaan tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma, tase ja niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot. Vastaavaa säännöstä ehdotetaan 1 *momentiksi* kuitenkin täydennettynä siten, että tilinpäätöksen osaksi luettaisiin myös toimintakertomus. Neljännen direktiivin 46(1) artiklan mukaisesti edellytetään, että toimintakertomuksessa esitetään kuvaus kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan ja taloudellisen aseman kehityksestä.

Pykälään ehdotetun 2 *momentin* nojalla tilinpäätöksessä olisi esitettävä edellistä tilikautta koskevat vertailutiedot tuloslaskelman ja taseen eristä. Ehdotuksen pohjana on neljännen direktiivin 4(4) artikla. Vastaavanlainen säännös on osakeyhtiölain 11 luvun 2 §:n 2 *momentissa*, osuuskuntalain 79 a §:n 2 *momentissa* sekä avoimista ja kommandiittiyhtiöistä annetun lain 9 luvun 2 §:n 2 *momentissa*.

Mainittu artikla edellyttää myös tietoa mahdollisesta vertailukelpoisuuden puutteesta samoin kuin vertailulukuja koskevien oikaisujen sisällöstä. Tätä koskeva säännös on tarkoitettu sisällyttää kirjanpitoasetukseen.

Pykälän 3 *momentissa* edellytetään neljännen direktiivin 2(2) artiklan nojalla, että tilinpäätökseen sisältyvien asiakirjojen on oltava selkeitä (engl. *drawn up clearly*). Lisäksi *momenttiin* ehdotetaan säännöstä, jossa korostetaan, että tilinpäätöksen osista tulee muodostua yhtenäinen kokonaisuus. Toisin sanoen tilinpäätösasiakirjoissa ei saa olla keskinäisiä ristiriitaisuuksia. Tämä ehdotus vastaa neljännen direktiivin 2(1) artiklan toista virkettä.

Momenttiin ehdotetaan myös säännöstä, jonka perusteella asetukseen otettaisiin säännökset tuloslaskelman ja taseen laatimisessa noudatettavista kaavoista sekä liitetiedoista ja toimintakertomuksen sisällöstä. Itse laissa ei siis enää olisi luetteloita niistä seikoista, jotka on esitettävä tuloslaskelmassa tai taseessa taikka näiden liitetietoina. Ehdotettu säännös vastaa muussa lainsäädännössä toteutettua direktiivien tilinpäätössäännösten voimaan saattamista. Esimerkiksi direktiivin 79/279/ETY pakottavan säännöksen mukaisesti arvopaperimarkkinalain 2 luvun 6 §:n

(740/1993) 1 momentissa yhtäältä veloitetaan julkisesti noteerattu yhtiö antamaan tilinpäätöksessään oikeat ja riittävät tiedot osakkeen arvoon olennaisesti vaikuttavista seikoista ja toisaalta valtuutetaan valtiovarainministeriö määräämään tarkemmin tilinpäätöksen sisällöstä ja annettavien tietojen esittämistavasta.

2 §. *Oikeat ja riittävät tiedot.* Voimassa olevan 9 §:n 2 momentin toisen virkkeen mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Käsite "oikeat ja riittävät tiedot" on tarkoitettu neljännen direktiivin 2(3) artiklassa käytetyn termin (engl. *true and fair view*) käännokeksi. Ehdotetussa 1 momentissa on mainittua voimassa olevaa lainkohtaa vastaava säännös täydennettynä siten, että säännöksen loppuun on lisätty sulkuihin sanat "oikea ja riittävä kuva". Tätä käytetään jäljempänä viitattaessa esillä olevaan säännöksen. Käsite on sama kuin mitä on käytetty rikoslain (39/1889) 30 luvun 9 ja 10 §:ssä (769/1990). Lisäys on lakitekninen eikä kirjanpitolaista aineellista sisältöä ole tarkoitettu muuttamaan tältä osin.

Momenttiin ehdotetaan myös voimassa olevan 9 §:n 2 momentin kolmatta virkettä, jonka perusteella oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tuloslaskelman ja taseen liitteenä on ilmoitettava tarpeelliset lisätiedot. Tämä säännös vastaa direktiivin 2(4) artiklaa.

Direktiivin hyväksymistä koskevassa ministeriöneuvoston pöytäkirjassa vuodelta 1978 todetaan, että oikean ja riittävän kuvan antamista koskeva tavoite täyttyy normaalisti jo direktiivin muiden säännösten noudattamisella ("*- application of the provisions of the Directive will normally suffice to give the true and fair view*"). Kun direktiivi on saatettu voimaan Suomessa, voidaan kirjanpitolaista ja -asetuksen sekä niitä alemmanasteisten säännösten noudattamisella yleensä päästä tähän tavoitteeseen.

Pykälän 2 momentiksi ehdotetaan neljännen direktiivin 2(5) artiklan mukaista säännöstä, jonka nojalla tilinpäätöksen laatimista koskevasta säännöksestä voitaisiin poiketa siinä tapauksessa, ettei oikeaa ja riittävää kuvaa voida varmistaa liitetiedoissa annettavan lisäinformaationkaan avulla. Poikkeaminen kuitenkin edellyttäisi, että tilanne on sellainen, jonka kauppaja ja teollisuusministeriö on päätöksessään maininnut. Tämä edellytys on neljännen direktiivin sallima: mainitun

artiklan viimeisessä virkkeessä annetaan jäsenvaltiolle mahdollisuus määritellä ne poikkeustapaukset (*exceptional cases*), joissa direktiivin pakottavasta säännöksestä voidaan poiketa oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, ja antaa tarvittavat erityissäännökset. Rajaus on tarpeen, sillä väärän tilinpäätöksen antamiseen liittyvän sanktiojärjestelmän (rangaistus- ja vahingonkorvausvastuu) tehokkuus edellyttää, että tilinpäätöksen laatimista koskevat säännökset ovat selvästi kirjanpitovelvollista velvoittavia.

Tarkoituksena on, että ministeriö määräisi poikkeustapauksista pidättyväisesti. Ministeriön päätökseen tulisi ottaa myös direktiiviin 2(5) artiklan toiseen virkkeeseen perustuva säännös poikkeamisen perustelujen ja vaikutusten selostamisesta liitetietona.

Mahdollinen poikkeustapaus voisi tiettyjen toimialojen osalta koskea esimerkiksi vaihto-omaisuuden hankintamenon määrittämisessä käytettävää laskentamenetelmää. Neljännen direktiivin 40 artiklan mukaan jäsenvaltio voi sallia, että vaihto-omaisuuden hankintameno määritetään niin sanotun LIFO-periaatteen (engl. *last in — first out*) mukaisesti, jolloin vaihto-omaisuuden hankintameno määräytyy vaihto-omaisuuden viimeisimmän hankintaerän hinnan perusteella. Kuten 4 luvun 5 §:n 3 momentista ilmenee, tätä ei ehdoteta lakiin yleisenä säännöksenä ottaen huomioon, että verolainsäädännössä ei sallita LIFO-periaatteen käyttämistä. Tietyillä toimialoilla, kuten metalliteollisuudessa, raaka-aineen markkinahinnan muutokset voivat kuitenkin vaikuttaa merkittävästi tilikauden tulokseen. Siten — silmällä pitäen oikeiden ja riittävien tietojen antamista — saattaisi LIFO-periaatteen salliminen olla tarkoituksemukaista niin, että ministeriön päätöksessä rajattaisiin periaatteen käyttö näiden toimialojen yrityksiin.

3 §. *Yleiset tilinpäätöseriaatteet.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan kirjattavaksi neljännen direktiivin mukaisista tilinpäätöksen laatimisperiaateista ne, jotka on mainittu 31 artiklan 1 kohdan alakohdissa a, b, c(bb), c(cc), e ja f. Alakohtia c(aa) ja d vastaavia säännöksiä ehdotetaan 2 momenttiin.

Momentin 1 kohdan mukainen toiminnan jatkuvuuden periaate (engl. *going concern*) tarkoittaa, että kirjanpitovelvollisen oletetaan jatkavan toimintaansa toistaiseksi. Säännös vastaa neljännen direktiivin 31(1)(a) artiklaa. Jatkuvuuden periaatetta käytetään hyväksi erityisesti arvioitaessa hankintamenojen akti-

vointiedellytyksiä. Pysyviin vastaaviin kuuluvan käyttöomaisuuserän osalta aktiivoinnin ylärajana on periaatteen mukaisesti erään liittyvä tulonodotus eikä siitä realisoinnissa ulkopuoliselta todennäköisesti saatava hinta.

Momentin 2 kohdan mukaisella johdonmukaisuudella tarkoitetaan, että tilinpäätökseen liittyvät laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmat ratkaistaan mahdollisimman yhtenäisellä tavalla tilikaudesta toiseen. Ehdotuksen pohjana on neljännen direktiivin 31(1)(b) artikla.

Ehdotetussa 3 kohdassa mainitaan 31(1)(c) artiklan mukainen yleinen velvollisuus noudattaa varovaisuutta tilinpäätöksen laadinnassa. Säännöksen on otettu täsmennys, jonka perusteella varovaisuusperiaatetta tulee noudattaa tuloksesta riippumatta. Esimerkiksi tilikauden tappiollisuus ei ole peruste jättää tekemättä suunnitelman mukaista poistoa tai omaisuuden arvonalentumisesta johtuvaa kirjausta.

Momentin 4 kohdan tasejatkuvuuden periaatteen mukaan aloittavan taseen on vastattava edellisen tilikauden päättänyttä tasetta. Käytännössä tämä merkitsee muun muassa sitä, ettei aikaisempiin tilikausiin liittyviä virheitä taikka laskentakäytännön muutokseen perustuvia oikaisuja saa tehdä välittömästi omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen, vaan virhe tai muutoksen vaikutus on merkittävä sen tilikauden tuloslaskelmaan, jolloin virhe huomataan taikka laskentakäytännön muutos tehdään. Ehdotettu säännös vastaa neljännen direktiivin 31(1)(f) artiklaa.

Momentin 5 kohdassa on 31(1)(d) artiklan mukainen säännös kaikkien tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottamisesta riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivistä. Tämä vastaa 4 §:ksi ehdotettavaa säännöstä maksuperusteisten kirjausten oikaisemisesta ja täydentämisestä suoriteperusteiseksi.

Momentin 6 kohdaksi ehdotetaan neljännen direktiivin 31(1)(e) artiklan edellyttämää tarkennusta taseeseen merkittävien erien arvostamiseen. Kohdan mukaan taseen vastaviin ja vastattaviin kuuluvat erät on arvostettava erikseen. Erillisarvostus ilmenee muun muassa siinä, että poistosuunnitelma tehdään pääsääntöisesti kullekin käyttöomaisuuteen kuuluvalla hyödykkeelle erikseen eikä koko tase-erälle. Samoin vaihto- ja rahoitusomaisuus arvostetaan hyödykekohtaisesti, jolloin yksittäisen hyödykkeen arvon nousu ei voi kompensoida toisen laskua.

Pykälän 2 momentissa täsmennetään edellisen momentin 3 kohdassa tarkoitettua varovaisuusperiaatetta. Säännöksen mukaan tilinpäätöksessä esitetään ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot (1 kohta). Niin ikään siinä tulee ottaa huomioon kaikki aktiivojen arvon vähentymiset ja velkojen arvon lisäykset sekä päätyneeseen tai sitä aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat ennakoitavissa olevat vastuut ja menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän jälkeen (2 kohta). Ehdotus perustuu neljännen direktiivin 31(1)(c)(bb) ja 31(1)(c)(cc) artiklaan.

Ehdotetun 3 momentin perusteella 1 ja 2 momentissa mainituista periaatteista voitaisiin poiketa erityisestä syystä. Neljännen direktiivin 31(2) artiklan mukaan poikkeuksellisissa tilanteissa (engl. *in exceptional cases*) saadaan soveltaa muita kuin edellä mainittuja periaatteita. Valittua menettelytapaa voi muuttaa vain perustellusta syystä. Jos menettelytapaa muutetaan, tulee muutoksesta ja sen vaikutuksista antaa riittävä selostus tilinpäätöksessä. Mainitussa artiklassa ei sallita jäsenvaltion säätävän tarkemmin poikkeustilanteista. Tältä osin se poikkeaa edellä ehdotetun 2 §:n perusteluna olevasta 2(5) artiklasta. Mahdollinen poikkeaminen ja sen perustelut ilmoitettaisiin liitetiedoissa. Niihin olisi myös otettava arvio poikkeamisen vaikutuksesta tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Myös tämä ehdotus perustuu 31(2) artiklaan.

4 §. *Maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen.* Säännös on samansisältöinen kuin voimassa oleva 11 §. Säännöksessä edellytetään, että jos liiketapahtumien kirjaaminen on suoritettu maksuperusteen mukaan, kirjaukset oikaistaan ja täydennetään suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista. Tämä tarkoittaa menojen osalta sitä, että tilikaudelle suoriteperusteen mukaan kuuluvat menot, jotka maksuperusteisen kirjaustavan vuoksi ovat jääneet tilikauden aikana kirjaamatta (*menojäämät*), on ennen tilinpäätöksen laatimista kirjattava täydennyksenä menoiksi ja veloiksi. Samoin on oikaistava etukäteen maksetut menot (*menoennakot*) menotileiltä saamisiin. Toisaalta on tulojen ja saamisten täydennyksenä otettava huomioon suoriteperusteen mukaan jo syntyneet tulot, jotka maksuperusteisen kirjaustavan vuoksi ovat jääneet tilikauden aikana kirjaamatta (*tulojäämät*). Niin ikään on oikaistava etukäteen saadut tulot (*tuloennakot*) tulotileiltä velkoihin.

Pykälä sisältää poikkeuksen merkitykseltään vähäisten liiketapahtumien samoin kuin maatilatalouden harjoittamista koskevien liiketapahtumien kirjausten osalta. Liiketapahtuman vähäisyyttä arvioitaessa on kiinnitettävä huomiota yhtäältä tilikauden tulokseen ja toisaalta liiketapahtuman absoluuttiseen suuruuteen samoin samanlaisten liiketapahtumien yhteismäärään tilikaudella. Myös kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuus on merkityksellinen seikka.

5 §. *Kieli ja valuutta.* Pykälässä säädetään tilinpäätöksen laadinta- ja julkistamiskielestä sekä valuutasta. Suomen kielilain (148/1922) 1 §:n mukaan valtion viranomaisissa käytetään suomen tai ruotsin kieltä. Tämän perusteella rekisteriviranomaiselle toimitettavan tilinpäätöksen on oltava suomen- tai ruotsinkielinen. Selvyyden vuoksi ehdotetaan asiaa koskevan säännöksen ottamista myös kirjanpitolakiin.

Neljänteen direktiiviin lisätyn 50 a artiklan perusteella tilinpäätöksen saa julkistaa sen valuutan määräisenä, jossa se on laadittu, ja myös ecuina tilinpäätöspäivän kurssiin muunnettuna. Muuntamiseen käytetty valuutakurssi on ilmoitettava liitetietona.

Ehdotetun säännöksen mukaan tilinpäätös olisi esitettävä aina Suomen rahan määräisenä. Kirjanpitovelvollinen voisi kuitenkin halutessaan esittää tilinpäätöstiedot myös jossakin muussa valuutassa. Tällöin tulisi ilmoittaa erikseen muuntamisessa käytetty kurssi.

6 §. *Laatimisaika.* Pykälässä säädetään määräajasta tilinpäätöksen laatimiselle. Voimassa olevan 9 §:n 3 momentin mukaisesti tilinpäätös olisi laadittava kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

7 §. *Päiväys ja allekirjoitus.* Pykälään ehdotetaan voimassa olevan 22 §:n 1 momenttia vastaavaa säännöstä. Tilinpäätöksen päiväämisen ohella kirjanpitovelvollisen tai, jos kirjanpitovelvollinen on yhteisö tai säätiö, sen hallituksen tai vastuunalaisten yhtiömiesten sekä toimitusjohtajan tai vastaavassa asemassa olevan on se allekirjoitettava. Hallituksen kaikkien jäsenten allekirjoitusta ei kuitenkaan vaadita, vaan riittää, että tilinpäätöksen allekirjoittaa toimi- ja päätösvaltainen hallitus.

8 §. *Tasekirja.* Pykälän 1 momentin mukaan tilinpäätös sekä luettelo kirjanpito kirjoista ja käytetyistä tositelajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista on kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan tase-

kirjaan, jonka sivut tai aukeamat on numeroitava. Ehdotus vastaa voimassa olevaa 23 §:ää tositelajeja ja säilytystapoja koskevin lisäyksin.

Pykälän 2 momentiksi ehdotetaan viittaussäännöstä, jonka perusteella tasekirjaan sovelletaan, mitä 2 luvussa säädetään kirjanpitoaineiston säilyttämisestä (2 luku 10 § 1 mom.). Tasekirjaa ei kuitenkaan voitaisi säilyttää koneellisella tietovälineellä. Toisin sanoen tasekirja on säilytettävä fyysisenä asiakirjana, kuten nykyisinkin.

9 §. *Tilinpäätöksen rekisteröinti.* Pykälä sisältää ehdotukset voimassa olevan 33 §:n julkistamissäännösten tarkistamiseksi. Julkistamisen perustana on neljännen direktiivin 47(1) artikla, jonka mukaan tilinpäätös on julkistettava direktiivin 68/151/ETY 3 artiklassa säädetyllä tavalla. Viimeksi mainitun direktiivin mukainen julkistamismenettely on kaksiportainen: asiakirjat on ensinnäkin ilmoitettava rekisteröitäviksi, jonka jälkeen ne on julkistettava rekisteriviranomaisen toimesta ((1) ja 3(4) art.).

Edellä sanottu on pääsääntö. Neljäs direktiivi antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden myöntää joitakin helpotuksia julkistamisvelvollisuudesta. Ne koskevat pienten yhtiöiden mahdollisuutta poiketa tuloslaskelman ja toimintakertomuksen julkisuudesta sekä esittää tase lyhennettynä. Direktiivi ei kuitenkaan salli minkäänkokoiselle yhtiölle täydellistä poikkeusta julkistamisvelvollisuudesta.

Pykälän 1 momentin mukaan osakeyhtiö- ja osuuskuntamuotoiset kirjanpitovelvolliset olisivat aina velvollisia toimittamaan tilinpäätöksensä rekisteriviranomaiselle. Vastava säännös on myös voimassa olevassa osakeyhtiölaissa (11 luku 14 § 1 mom.). Samaa velvollisuutta ehdotetaan myös sellaiselle henkilöyhtiölle (avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö), jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö tai jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on ensiksi mainittu henkilöyhtiö. Tämän ehdotuksen perustana ovat neljännen ja seitsemännen direktiivin soveltamisalasäännökset. Myös keskinäisellä vakuutusyhtiöllä sekä vakuutusyhdistyksellä olisi edellä mainittu velvollisuus.

Pykälän 2 momentti koskee muun kuin 1 momentissa tarkoitettua kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksen antamista rekisteriviranomaiselle. Ehdotetut kokorajat ovat voimassa olevan 33 §:n 1 momentin mukaisia. Sanamuotoa ehdotetaan kuitenkin täsmennettäväksi direktiivin mukaiseksi. Direktiivin perusteel-

la julkistamisvelvollisuus syntyy, kun kokorajat ylitetään, kun taas voimassa olevassa laissa käytetään sanaa "vähintään".

Pykälän 3 momentiksi ehdotetaan voimassa olevaa 33 §:n 2 momenttia vastaavaa säännöstä lakiteknisesti tarkistettuna. Säännöksen mukaan velvollisuus tilinpäätöksen antamiseen voi syntyä myös konsernitilinpäätöksen laajuuden perusteella.

Pykälän 4 momentissa asetetaan voimassa olevan 33 §:n 1 momentin mukainen määräaika, kuusi kuukautta tilikauden päättymisestä, tilinpäätösasiakirjojen toimittamiselle rekisteriviranomaiselle. Osakeyhtiön ja osuuskunnan osalta kuitenkin viitataan asianomaisiin lakeihin, joissa säädetään sanottua lyhyemmästä määräajasta.

Pykälän 5 momenttiin ehdotetaan säännöstä, jonka perusteella kauppa- ja teollisuusministeriö päättäisi niistä menettelytavoista, joita tulee noudattaa ilmoitettaessa asiakirjoja koneellisessa muodossa rekisteriviranomaiselle. Tämän säännöksen avulla voitaisiin muun muassa ottaa huomioon pk-yrityspoliittisissa ohjelmissa tarkoitetun yhteisrekisterin mahdollinen perustaminen.

10 §. *Tilinpäätöksen julkistaminen.* Rekisteröitäväksi ilmoitettujen tilinpäätösten julkistamisesta huolehtiva viranomainen on patentti- ja rekisterihallitus. Sen pitämästä kaupparekisteristä säädetään kaupparekisterilain (129/1979) ja -asetuksella (208/1979). Tämän vuoksi pykälän 1 momenttiin ehdotetaan säännöstä, jonka mukaan julkistamismenettelystä säädetään erikseen.

Kirjanpitovelvollinen voi itse julkistaa tilinpäätöksensä sen lisäksi, että ilmoittaa sen 9 §:n mukaisesti rekisteröitäväksi ja siten virallisesti julkistettavaksi. Tämän toteava säännös on pykälän 2 momentissa. Säännöksessä tarkoitettu julkistaminen on tilinpäätöksen asettamista yrityksen sidosryhmien, kuten omistajien ja työntekijöiden tai yleisön saataville. Pyyntöön perustuvasta tilinpäätöksen antamisesta ehdotetaan erikseen säädetäväksi jäljempänä 11 §:ssä.

Kirjanpitovelvollinen voi myös oma-aloitteisesti päättää julkistaa tilinpäätöksensä vain osittain tai muuten lyhennettynä. Neljännen direktiivin 49 artiklan ensimmäisessä virkkeessä edellytetään, että jos tilinpäätös julkistetaan mainitulla tavalla epätäydellisenä (engl. *not in full*), on siitä ilmoitettava tilinpäätöksessä. Tätä koskevaa säännöstä ehdotetaan pykälän 3 momenttiin.

11 §. *Jäljennösten antamisvelvollisuus.* Py-

kälän 1 momenttiin ehdotetaan voimassa olevan 33 §:n 3 momentin kaltaista säännöstä, jonka nojalla asunto-osakeyhtiöt ja muut vastaavat säännöksessä tarkoitetut yhteisöt ovat velvollisia pyynnöstä antamaan tilinpäätöksestään jäljennöksen.

Pykälän 2 momentissa velvoitetaan myös sellainen kirjanpitovelvollinen, joka kuuluu 9 §:ssä tarkoitettuihin rekisteröimisvelvollisiin, antamaan pyynnöstä jäljennös tilinpäätöksestään. Tämä velvollisuus koski kuitenkin vain niitä pyyntöjä, jotka on tehty ennen kuin tilinpäätös on ilmoitettu rekisteröitäväksi. Toisin sanoen rekisteröimisen jälkeen kirjanpitovelvollisella ei olisi enää velvollisuutta jäljennöksen antamiseen. Lisäksi jäljennöksen antamisvelvollisuus syntyisi vasta, kun tilinpäätöksen vahvistamisesta tai sitä vastaavasta menettelystä on kulunut kaksi viikkoa. Vastaava säännös on osakeyhtiölain 11 luvun 14 §:n 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä. Ehdotus on tarkoitettu nopeuttamaan mahdollisuuksia tutustua kirjanpitovelvollisen tilinpäätökseen. Jos kirjanpitovelvollinen ei täytä velvollisuuttaan, jäljennöstä vaatinut henkilö voi pyytää virka-apua sen saamiseksi.

Ehdotetussa 3 momentissa on säännös osakkuusyrityksen tavoin konsernitilinpäätökseen yhdistellyn tytäryrityksen tilinpäätöstä koskevien jäljennösten antamisesta silloin, kun asianomisen tytäryrityksen tilinpäätöstä ei ilmoiteta rekisteröitäväksi 9 §:n mukaisesti. Ehdotus perustuu seitsemännen direktiivin 14(3) artiklaan.

Pykälän 4 momentiksi ehdotetaan määräaikäsäännöstä, jonka mukaan jäljennös olisi annettava kahden viikon kuluessa pyynnöstä. Ehdotus perustuu osakeyhtiölain vastaavaan säännökseen (11 luku 14 § 3 mom. toinen virke). Direktiiveissä ei ole asiaa koskevia säännöksiä.

Lisäksi ehdotetussa momentissa on säännös tilinpäätös jäljennöksistä perittävistä maksuista. Sen nojalla kirjanpitovelvollinen voisi viranomaisen, patentti- ja rekisterihallituksen, tavoin periä maksun antamistaan jäljennöksistä. Maksua ei kuitenkaan voisi periä viranomaiselta. Maksun suuruutta koskeva rajoitus, "enintään se, mitä rekisteriviranomainen perii vastaavasta jäljennöksestä", perustuu 47(1) artiklassa viitatuun direktiivin 68/151/ETY 3 artiklaan, jonka 2 kohdan mukaan viranomaisen asiakirjajäljennöksestä perimä hinta ei saa olla siitä aiheutuvia hallinnollisia kustannuksia korkeampi. Ehdotus-

ta vastaava säännös on myös osakeyhtiölain 11 luvun 14 §:n 3 momentin kolmannessa virkkeessä.

12 §. *Tilintarkastusta koskevat tiedot.* Pykälän 1 momentissa edellytetään neljännen direktiivin 47(1) artiklan tavoin, että rekisteriviranomaiselle annettavaan tilinpäätökseen liitetään tilintarkastuskertomus. Lisäksi tilintarkastuskertomus olisi liitettävä 10 §:n 2 momentissa tarkoitettuun tilinpäätökseen, jonka kirjanpitovelvollinen julkistaa omasta aloitteestaan. Tämä ehdotus vastaa direktiivin 48 artiklaa.

Pykälän 2 momentti perustuu neljänteen direktiiviin (49 artiklan ensimmäinen virke). Jos tilinpäätös julkistetaan 10 §:n 3 momentissa tarkoitettuna lyhennelmänä eikä siihen liitetä tilintarkastuskertomusta, olisi kuitenkin mainittava, jos tilintarkastaja on antanut kielteisen lausunnon tilintarkastuslain 19 §:ssä tarkoitusta seikasta, kuten esimerkiksi tilinpäätöksen vahvistamisesta. Niin ikään olisi ilmoitettava muistutuksista ja mahdollisista tilintarkastuskertomuksen lisätiedoista.

13 §. *Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt.* Pykälän 1 momentissa edellytetään, kuten voimassa olevan 14 §:n 1 momentissa, että tilinpäätöstä varmentamaan laaditaan tase-erittelyt. Erona voimassa olevaan lakiin on se, että näistä erittelyistä annettaisiin tarkemmat säännökset asetuksella. Lisäksi vastaavalla tavalla asetetaan velvollisuus liitetietojen erittelymiseen.

Ehdotetun 2 momentin nojalla tase-erittelyihin ja liitetietojen erittelyihin sovellettaisiin, mitä 2 luvussa säädetään koneellisten tietovälineiden hyväksikäytöstä (8 §) ja kirjanpitoaineiston säilyttämisestä ulkomailla (9 §). Lisäksi viittaussäännöksen nojalla erittelyjen säilytysaika olisi 10 vuotta (2 luku 10 § 1 mom.). Myös erittelyjen säilyttämisvastuusta säädettäisiin kirjanpitomateriaalin tavoin (2 luku 10 § 3 mom.).

Pykälän 3 momentissa todetaan nimenomaisesti, että tase-erittelyjä ja liitetietojen erittelyjä ei ilmoiteta rekisteröitäväksi tilinpäätöksen tavoin. Tämä ilmenee välillisesti myös tilinpäätöksen sisältöä ja rekisteröintiä koskevasta 1 ja 9 §:stä.

Muulla laissa voidaan kuitenkin velvoittaa myös erittelyjen ilmoittamiseen rekisteriviranomaiselle. Näin on menetelty säätiölaisissa (13 § 2 mom.). Tämän vuoksi momenttiin ehdotetaan myös viimeksi mainittua lakia koskevaa viittausta.

4 luku. Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät

1 §. *Liikevaihto.* Voimassa oleva kirjanpitosäännöstö ei sisällä määritelmää liikevaihdosta. Tilinpäätöskäytännössä liikevaihto on laskettu vähentämällä myynnistä myynnin perusteella suoraan tai välillisesti aiheutuvia tuloon oikaisuja ja tulonsiirtoeria.

Neljännen direktiivin 28 artiklan mukaan liikevaihto (engl. *net turnover*) sisältää yrityksen varsinaiseen toimintaan (*ordinary activities*) kuuluvan tuotteiden ja palveluiden myynnin, josta on vähennetty alennukset ja arvonlisävero sekä muut suoraan myynnin perusteella määräytyvät verot.

Myynnistä vähennettävät erät on direktiivissä määritelty varsin yksiselitteisesti. Kirjanpitolausunkunta on vuonna 1994 antanut direktiiviin perustuvan lausunnon (1994/1306), jonka mukaan muut myyntiin liittyvät oikaisuerät kuin suoraan myynnin perusteella määräytyvät verot ja myyntiin välittömästi liittyvät alennukset vähennetään tuloslaskelmassa muuttuvina tai kiinteinä kuluina. Myyntirahtien, provisioiden ja luototappioiden vähentäminen liikevaihdosta ei siis ole direktiivin sallima menettely. Ne tulee esittää liiketoiminnan kuluina.

2 §. *Satunnaiset tuotot ja kulut.* Satunnaiset tuotot ja kulut (engl. *extraordinary income/expenses*) määritellään neljännen direktiivin 29 artiklassa. Ne ovat tuottoja (*income*) ja kuluja (*charges*), jotka syntyvät muutoin kuin varsinaisessa toiminnassa (*otherwise than in the course of the company's ordinary activities*). Pykälässä on ehdotus tähän perustuvaksi säännökseksi. Lisäksi ehdotetaan kertaluonteisuutta ja olenaisuutta koskevat määreitä, jotta satunnaisuutta tulkittaisiin mahdollisimman suppeasti. Satunnaisiin eriin ei siten sisältyisi tavanomaisia liikeomaisuudesta johtuvia tuottoja tai kuluja. Esimerkiksi käyttöomaisuuden myyntivoitot ja -tappiot ovat normaalisti liiketoiminnan muita tuottoja ja kuluja. Ne olisivat satunnaisia eriä vain siinä tapauksessa, että kirjanpitovelvollinen luopuu kokonaisesta toimialasta. Tällöin syntyvää kertaluonteista voittoa tai tappiota voidaan pitää satunnaisena, koska myyntihetkellä liiketoiminta on päättynyt, eikä kyseinen tapahtuma enää liity siihen. Sen sijaan kyseisen toiminnan tuottamat tuotot ja siitä aiheutuneet kulut esitetään normaalisti liiketoiminnan tuotoina ja kuluina.

3 §. *Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat.* Pykälässä säädetään taseen vastaavien erien jakamisesta käyttötarkoituksensa mukaisesti. Neljännen direktiivin 15(1) artiklassa jaetaan nämä erät vaihtuviin (engl. *current assets*) ja pysyviin (*fixed assets*) käyttötarkoituksen perusteella (*depend on the purpose for which they are intended*).

Pykälään ehdotetaan määritelmää, jonka mukaan pysyviä ovat useampana kuin yhtenä tilikautena tuloa tuottamaan tarkoitetut erät. Tämä määritelmä vastaa neljännen direktiivin 15(2) artiklaa (*intended for use on a continuing basis for the purposes of the undertaking's activities*). Pysyviin vastaviin kuuluisivat voimassa olevan 12 §:n 3 momentissa tarkoitettu käyttöomaisuus, muut pitkävaikutteiset menot ja pitkäaikaiset sijoitukset.

4 §. *Käyttö-, vaihto- ja rahoitusomaisuus.* Voimassa olevan 12 §:n 1 momentin mukaan rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat. Vaihto-omaisuutta puolestaan ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettavaksi tai kulutettavaksi tarkoitetut hyödykkeet (2 mom.). Käyttöomaisuuteen kuuluvat 3 momentin mukaan esineet, erikseen luovutettavat oikeudet ja muut hyödykkeet, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa useampana kuin yhtenä tilikautena.

Ehdotetussa pykälässä on muutettu mainittujen lainkohtien järjestys neljännen direktiivin tasekaavaa vastaavaksi. Sisällöllisiä muutoksia ei ehdoteta.

5 §. *Hankintameno.* Pykälässä säädetään hyödykkeen hankintameno määrittämisestä. Pykälän 1 momentiksi ehdotetaan voimassa olevan 13 §:n 1 momenttia vastaavaa säännöstä, jonka mukaan hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Ehdotus vastaa neljättä direktiiviä. Sen 35(1)(a) artiklan nojalla pysyvien erien arvostuksen perustana on hankintahinta tai tuotantokustannukset. Hankintamenoon luetaan ostohinta ja muut hankinnasta välittömästi johtuvat menot (35(2) art.) ja tuotantokustannuksiin raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankintahinta sekä muut kyseistä hyödykettä välittömästi koskevat menot (35(3)(a) art.). Vastaavat säännökset on vaihtuvista eristä (39(1)(a) ja 39(2) art.).

Pykälän 2 momentissa säädetään kiinteiden menojen lukemisesta hankintameno. Voimassa olevan 13 §:n 2 momentin mukaisesti

voitaisiin hankintameno sisällyttää myös siihen kohdistuva osuus hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista, jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä hankintamenoa nähden on olennainen. Säännös on neljännen direktiivin sallima: kohtuullinen osuus tuotetta vain välillisesti koskevista menoista saadaan lisätä tuotantokustannuksiin siltä osin kuin ne kohdistuvat asianomaiseen tuotantokustannukseen (35(4) ja 39(2) art.).

Pykälän 3 momentiksi ehdotetaan säännöstä korkomenojen aktivoimisesta. Neljännen direktiivin pakottavan 35(4) artiklan mukaan pysyvien vastaavien valmistamisen rahoittamisesta aiheutuneet korkomenot voidaan myös sisällyttää hankintameno siltä osin kuin ne kohdistuvat valmistusaikaan. Tämän artiklan voimaan saattamiseksi ehdotetaan, että kirjanpitovelvollinen voisi lukea käyttöomaisuuden hankintameno valmistusajaksi liittyviä korkomenoja. Aktivoimismahdollisuus kuitenkin rajoitettaisiin tapauksiin, joissa korkomenot yhdessä muiden kiinteiden menojen kanssa ovat huomattavat hankintameno verrattuna.

Aktivoitavat korkomenot perustuvat yleensä hankkeen rahoittamiseksi otettuun lainaan. Muussa tapauksessa edellytyksenä olisi, että velkarahoitus on kohdistettavissa asianomaiseen hankkeeseen. Tällöin aktivoitavia korkomenoja määrättäessä tulee ottaa huomioon, kuinka suuri osuus kirjanpitovelvollisen kokonaisrahoituksesta on hoidettu velkarahoituksella. Korkoprosenttina voidaan käyttää kirjanpitovelvollisen luotonotossa toteutuvaa keskimääräistä korkoa. Aktivoiminen on aina perustettava todelliseen korkomeno, joten laskennallisia korkoja ei voida aktivoita.

Voimassa oleva laki sallii korkomenojen aktivoimisen taseen arvostuseriin. Ehdotetun säännöksen perusteella näiden korkomenojen poistamaton jäännösarvo siirrettäisiin taseeseen aineellisten hyödykkeiden ryhmään asianomaisen hyödykkeen poistamattoman hankintameno lisäykseksi. Vastaiset suunnitelman mukaiset poistot laskettaisiin tästä yhteissummasta.

Pykälän 4 ja 5 momentissa ovat säännökset samanlaisen vaihto-omaisuuden ja arvo-paperien käyttöjärjestyksen määrittämisestä. Nämä ehdotukset perustuvat neljänteen direktiiviin.

Vaihto-omaisuuden (engl. *stocks of*

goods), osakkeiden ja muiden toisillaan korvattavissa olevien hyödykkeiden (*all fungible items including investments*), jotka kuuluvat samaan lajiin, hankintameno voidaan neljännen direktiivin 40 artiklan mukaan laskea käyttäen painotettua keskihintaa, FIFO- (*first in — first out*), LIFO- (*last in — first out*) tai muuta vastaavaa menetelmää.

Voimassa olevaan kirjanpitolainsäädäntöön ei sisälly säännöksiä vaihto-omaisuuden, samanlajisten osakkeiden ja muiden toisillaan korvattavissa olevien hyödykkeiden ja arvo-paperien käyttöjärjestyksestä. Tilinpäätöksissä noudatetaan yleensä elinkeinotulon verotamisesta annetun lain (360/1968) 14 §:n 2 momenttia, jonka mukaan vaihto-omaisuuden hankintameno määritetään, jollei verovelvollinen muuta näytä, olettaen, että samanlaiset hyödykkeet on luovutettu tai kulutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu. Vastaavasti arvo-osuudet katsotaan luovutetuksi siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu.

Käytännössä vaihto-omaisuushyödykkeiden hankintamenoa määrättäessä käytetään usein painotetun keskihinnan menetelmää. Tämä johtuu ensinnäkin siitä, että FIFO-menetelmän soveltaminen on teknisesti vaativampaa, ja toiseksi siitä, että lopputulos ei useimmiten poikkea merkittävästi FIFO-menetelmää soveltaen saatavasta tuloksesta.

Lakiin ei ehdoteta otettavaksi direktiivin sallimaa mahdollisuutta LIFO-menetelmän käyttämiseen. Tämä menetelmä olisi käytännössä suuritöinen. LIFO ei myöskään ole mahdollinen verotuksessa, joten sitä varten olisi ylläpidettävä erillislaskentaa. Kuten 3 luvun 2 §:n yhteydessä on todettu, saattaa kuitenkin olla tarkoituksenmukaista sallia ministeriön päätöksellä tämän menetelmän käyttäminen sellaisilla toimialoilla, joilla raaka-aineiden markkinahintojen vaihtelut ovat suuria.

Vaihto-omaisuuden ja muiden toisillaan korvattavissa olevien hyödykkeiden hankintamenoa määrittämisessä käytetty menetelmä on yksi tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, joista tulee tehdä selkoa liitetiedoissa. Tätä koskeva säännös otettaisiin kirjanpitoasetukseen.

6 §. *Siirtosaamiset ja siirtovelat*. Pykälään ehdotetaan siirtosaamisten ja -velkojen määritelmää. Voimassa olevaan kirjanpitolakiin tai -asetukseen ei sisälly vastaavia säännöksiä.

Neljännen direktiivin 18 artiklan mukaan

erä "Prepayments and accrued income", joka sisältää tilikaudella maksuperusteisesti toteutuneet (engl. *incurred*) menot (*expenditure*), jotka suoriteperusteisesti realisoituvat tulevalla tilikaudella (*relating to a subsequent financial year*) ja toisaalta tulot (*income*), jotka eivät toteudu maksuperusteisesti ennen tilikauden päättymistä mutta jotka ovat realisoituneet suoriteperusteisesti. Mainittu erä voidaan direktiivin tasekaavan mukaan esittää joko omana pääryhmänään tai erillisenä nimikkeenä saamisten (*debtors*) ryhmässä. Sisältö vastaa pääasiallisesti voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 7 §:n tasekaavan erää "Siirtosaamiset".

Direktiivin 21 artiklassa puolestaan määritellään "Accruals and deferred income", johon kuuluvat ennen tilikauden päättymistä maksuperusteisesti saadut mutta tulevalla tilikaudella suoriteperusteisesti toteutuvat tulot (*income receivable before the balance sheet date but relating to a subsequent financial year*) sekä kyseiseen tilikauteen suoriteperusteisesti kohdistuvat kulut (*charges*), joita vastaava maksu toteutuu (*will be paid*) vasta seuraavalla tilikaudella. Direktiivin tasekaavan mukaan ne voidaan merkitä joko omaksi pääryhmäkseen tai erilliseksi nimikkeeksi velkojen (*creditors*) pääryhmään. Sisältö vastaa pääasiallisesti voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 7 §:n erää "Siirtovelat". Siirtovelkoihin sisällytettäisiin myös 5 luvun 14 §:ään ehdotettavan säännöksen perusteella kirjattavia realisoitumattomia menetyksiä ja velvoitteista johtuvia menoja, joiden toteutuminen, realisoitumisaikakohta ja määrä ovat varmoja.

7 §. *Pitkäaikainen saaminen ja velka*. Pykälän 1 momentiksi ehdotetaan määritelmäsäännöstä pitkäaikaisesta ja lyhytaikaisesta saamisesta. Ehdotuksen mukaan pitkäaikaisiksi katsotaan saaminen tai se osa saamisesta, joka eräännyy maksettavaksi yhtä vuotta pitemmän ajan kuluttua. Ehdotus perustuu neljännen direktiivin tasekaavoihin (9 ja 10 artiklan vastaavien D(II) kohta).

Mainittua aikarajaa ehdotetaan myös pitkäaikaisen velan määritelmäksi. Tätä koskeva säännös on 2 momentissa. Velan irtisanomisaikaa ei siis käytetä perusteena velan pitkä- tai lyhytaikaisuutta määriteltäessä. Voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 10 §:n 1 momentin mukaisesta määritelmästä ehdotus eroaa siinä, että nykyisessä asetuksessa pitkäaikaiseksi katsotaan velka, joka eräännyy (tasan) yhden vuoden tai sitä pitemmän

ajan kuluttua, kun taas ehdotuksen nojalla tasan vuoden kuluttua erääntyvä velka luetaisiin vielä lyhytaikaisiin velkoihin kuuluvaksi. Ehdotettu muutos perustuu neljännen direktiiviin tasekaavoihin (9 ja 10 artiklan vastaavien C kohta).

5 luku. Arvostus- ja jaksotussäännökset

1 §. *Tuottojen, kuluja ja menetysten jaksottaminen.* Pykälässä on voimassa olevan lain 16 §:n 1 momenttia vastaava säännös. Sen perusteella tilikaudelle kuuluvat tulot kirjataan tuloslaskelmaan tuotoiksi ja niistä vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktivoitua.

2 §. *Saamiset, rahoitusvarat ja velat.* Pykälässä säädetään saamisten, rahoitusvarojen ja velkojen merkitsemisestä taseeseen. Ehdotus on samansanainen kuin voimassa oleva 15 §:n 1 momentti.

Pykälän 1 ja 2 kohdaksi ehdotetut säännökset saamisista ja rahoitusvaroista vastaavat neljännen direktiivin 39(1)(a) ja 39(1)(b) artiklaa. Mainittujen artiklojen nojalla taseen vastaavien vaihtuvat erät on arvostettava pääsääntöisesti hankintamenoa perustuen. Jos markkina-arvo on hankintamenoa alempi, on kuitenkin käytettävä markkina-arvoa (engl. *market value*). Ehdotetussa säännöksessä tätä tarkoitetaan käsitteillä "todennäköinen arvo" ja "todennäköinen luovutushinta".

Pykälän 3 kohdaksi ehdotetun säännöksen mukaan tilinpäätökseen merkitään velat nimellisarvoon tai, jos velka on indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen sidottu, muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon.

3 §. *Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja muut sitoumukset.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan voimassa olevan 15 §:n 2 momentin ensimmäistä ja kolmatta virkettä vastaavaa säännöstä. Tämän mukaan ulkomaanrahan määräiset saamiset samoin kuin velat ja muut sitoumukset muutetaan Suomen rahaksi Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaan kurssiin. Jos ulkomaanrahan määräiset saamiset tai velat taikka muut sitoumukset on sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan kuitenkin muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen. Direktiiveissä ei ole säännöksiä ulkomaanrahan määräisten erien käsittelystä.

Ehdotus vastaa *International Accounting Standard 21* -suositusta (*The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, sovelletaan 1.1.1995 alkaen). Tämän suosituksen perusteella myös pitkäaikaiset saamiset ja velat muutettaisiin Suomen rahan määräisiksi tilinpäätöspäivän kurssiin, jollei niitä ole sidottu sopimusjärjestelyin muuhun kurssiin. Vaatimus tulosvaikutteisesta kirjaamisesta on ankarampi kuin voimassa oleva 15 §:n 2 momentin toinen virke, jonka nojalla kurssimuutosten vaikutusta ei ole välttämättä otettava huomioon tilinpäätöstä laadittaessa, toisin sanoen pitkäaikaiset erät saa muuntaa alkuperäisen kurssin mukaan.

Mainitun suosituksen ero voimassa olevaan säännökseen on siinä, että kaikki erät olisi pääsääntöisesti muutettava tilinpäätöshetken kurssiin. Ehdotetun 2 momentin nojalla pitkäaikaisten erien kurssierot saataisiin kuitenkin merkitä tuloslaskelmaan myöhemmin, viimeistään silloin, kun saamisesta saadaan maksu tai velkaa lyhennetään.

Ehdotettu pykälä on omiaan parantamaan tilinpäätösinformaatiota. Yritykset olisivat velvollisia nostamaan esiin ne realisoitumattomat kurssierot, joita ei ole otettu huomioon kuluina tai tuotoina tuloslaskelmassa. Nämä merkittäisiin siirtovelkoihin tai -saamisiin.

4 §. *Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella.* Pykälään ehdotetaan voimassa olevan 16 §:n 2 momentin mukaisista säännöistä pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta. Säännöksen mukaan tällaisesta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitolautakunta on antanut menettelyä tarkentavan yleisohjeen (20.12.1993).

Direktiiveissä ei käsitellä asiaa. Ottaen huomioon, että Euroopan unionin jäsenmaissa käytetään tätä menettelyä yleisesti, sitä ei ole pidetty vastakkaisena neljännen direktiivin 31(1)(c)(aa) artiklassa mainitulle vain toteutuneiden voittojen ilmoittamista koskevalle periaatteelle, joka on edellä ehdotettu kirjattavaksi 3 luvun 3 §:ään.

5 §. *Käyttöomaisuuden hankintameno jaksottaminen.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan voimassa olevan 16 §:n 4 momenttia vastaavaa säännöstä siitä, että käyttöomaisuuden hankintameno aktivoitetaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan kuluksi. Säännös perustuu neljännen direk-

tiivin 35 artiklaan.

Pykälän 2 momentissa on voimassa olevan asetuksen 18 §:n mukainen säännös siitä, että aktivoituun hankintamenoön luetut hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Pykälän 3 momentiksi ehdotetaan säännöstä omaisuuserien merkitsemisestä kiinteään rahamäärään. Ehdotus perustuu neljänteen direktiiviin. Sellainen aineellinen käyttöomaisuus (engl. *tangible fixed assets*), jotka korvautuvat jatkuvasti ja joiden yhteenlaskettu arvo yritykselle on vähäinen, voidaan 38 artiklan mukaan merkitä taseeseen kiinteän määräisinä ja arvoisina (*at a fixed quantity and value*), jos kyseisten hyödykkeiden määrä, arvo ja koostumus eivät vaihtele merkittävästi.

Artikla koskee tiettyjä tase-eriä, joten yleinen olennaisuuden periaate ei riitä sen voimaan saattamiseen. Ehdotuksen tarkoituksena ei kuitenkaan ole kirjanpitokäytännön ohjaaminen esimerkiksi siten, että voitaisiin ryhtyä aktivoimaan vähäarvoisia käyttöomaisuushankintoja, joiden hankintameno on tähänastisen käytännön mukaisesti kirjattu välittömästi kuluksi.

6 §. *Vaihto-omaisuuden hankintamenojen jaksottaminen.* Pykälän 1 momentissa on voimassa olevan 16 §:n 3 momentin mukainen säännös: jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava kuluksi. Säännös vastaa neljännen direktiivin artikloja 39(1)(a), 39(1)(b) ja 39(1)(d).

Vaihto-omaisuuden aktivoidun hankintameno olisi 2 momenttiin ehdotetun viittaussäännöksen nojalla voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskennan avulla samalla tavalla kuin mitä on edellä ehdotettu säädettäväksi käyttöomaisuuden osalta 5 §:n 2 momentissa.

Pykälän 3 momentiksi ehdotetaan samaan rahamäärään merkitsemistä koskevaa säännöstä, joka on vastaava kuin mitä on edellä ehdotettu 5 §:n 3 momentiksi. Ehdotuksen pohjana oleva neljännen direktiivin 38 artikla koskee aineellisen käyttöomaisuuden ohella raaka-aineita ja tarvikkeita (engl. *raw materials and consumables*).

7 §. *Perustamismenojen jaksottaminen.* Pykälässä säädetään perustamismenojen aktivoimismahdollisuudesta ja aktivoitujen perustamismenojen kuluksi kirjaamisesta. Nel-

jännän direktiivin 34(1)(a) artiklan nojalla jäsenvaltio voi sallia perustamismenojen aktivoimisen. Tämän perustella ehdotetaan pykälän ensimmäiseen virkkeeseen säännöstä, jonka mukaan kirjanpitovelvollinen saa aktivoita perustamismenot varovaisuuden periaatetta noudattaen.

Direktiivissä on asetettu aikaraja: aktivoidut perustamismenot on kirjattava kuluksi viimeistään viiden vuoden kuluessa. Pykälän toiseen virkkeeseen ehdotetaan vastaavaa säännöstä.

Direktiivin 34(1)(b) artiklan mukaan aktivoitujen perustamismenojen määrä rajoittaa voitonjakoa osakeyhtiössä. Voitonjako on mahdollista ainoastaan siltä osin kuin jakokelpoisten rahastojen ja kertyneiden voittovarojen yhteissumma ylittää poistamattomat perustamismenot. Tätä koskeva säännös on osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa.

Voitonjakorajoituksen vuoksi laissa ei ole tarpeen määritellä tarkemmin perustamismenoja. Kirjanpitokäytännössä näihin on katsottu kuuluvan muun muassa asiantuntijapalkkiot yhtiöjärjestyksen laatimisesta ja kaupparekisteri-ilmoituksesta.

8 §. *Kehittämismenojen jaksottaminen.* Pykälään ehdotetaan säännöstä, jonka nojalla kirjanpitovelvollinen voisi aktivoita kehittämismenonsa varovaisuuden periaatetta noudattaen. Ehdotus perustuu neljänteen direktiiviin, jonka 37(1) artiklan mukaan jäsenvaltio voi sallia kehittämismenojen aktivoimisen.

Voimassa olevassa 16 §:ssä säädetään, että mikäli muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. Näitä menoja ei ole tarkemmin määritelty. Osakeyhtiöiden osalta on säädetty erikseen tutkimus- ja kehitysmenoista: osakeyhtiölain 11 luvun 3 §:n 3 kohdassa edellytetään, että aktivoidut menot teknisestä avusta, tutkimus- ja kehittämisestä, koekäytöstä, markkinatutkimuksesta ja muusta niihin rinnastettavasta toiminnasta poistetaan pääsääntöisesti vähintään viidesosalla vuosittain.

Kirjanpitokäytännön kehittymistä silmällä pitäen ehdotetussa säännöksessä valtuutetaan kauppa- ja teollisuusministeriö päättämään tarkemmin kehittämismenojen aktivoinnin edellytyksistä. Tarkoituksena on, että ministeriöpäätöksessä asetettaisiin mahdollisuuksien mukaan vastaavat edellytykset kuin mitä kansainvälisesti sovelletaan. Esikuvana

käytettäisiin ensisijaisesti *International Accounting Standard 12* -suosituksen (*Research and Development Costs*; sovelletaan 1.1.1995 alkaen) ohjeita. Asettamalla aktiivoinnille tiukat edellytykset ei olisi tarpeen ottaa osakeyhtiölakiin neljännen direktiivin 37(1) ja 34(1)(b) artiklassa tarkoitettua aktivoitujen kehittämismenojen määräistä voitonjakorajoitusta.

Ehdotettu säännös ei koske tutkimusmenojen aktivoimista. Tämä rajausta perustuu edellä mainitun suosituksen 15 kohtaan. Ehdotettua pykälää ei ole tarkoitettu kieltämään tutkimusmenojen aktivoimista. Ne voitaisiin aktivoida 11 §:ään ehdotettavan säännöksen nojalla muina pitkävaikutteisina menoina. Jos tutkimusmenoja aktivoitaisiin, aktivoitu määrä kuitenkin rajoittaisi jäljempänä osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:ksi ehdotettavan säännöksen mukaan voitonjakokelpoisia varoja osakeyhtiössä.

Aktivoiminen aloitettaisiin sen tilikauden menoista, jolloin säännöstä aletaan soveltaa. Aikaisemmillä tilikausilla tuoksi kirjattuja menoja ei saisi aktivoida. Toisaalta sellaiset aikaisemmin aktivoituidut menot, jotka eivät täyty ministeriön päätöksen mukaisia aktiivointiedellytyksiä, rajoittaisivat osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:ään ehdotettavan säännöksen perusteella voitonjakokelpoisia varoja siltä osin kuin niitä ei kirjata kuluksi. Aktivoituidu kehittämismenot merkittäisiin taseeseen pitkävaikutteiseksi eräksi aineettomien hyödykkeiden alaryhmään.

Pykälän 2 momentissa säädetään aktivoitujen kehittämismenojen poistoajasta. Neljännen direktiivin perusteella nämä on kirjattava kuluksi enintään viiden vuoden kuluessa. Jäsenvaltio voi kuitenkin poikkeustapauksessa sallia tätä pitemmän poistoajan soveltamisen (37(1) ja 34(1)(a) art.). Momenttiin ehdotetaan tämän poikkeuksen mukaista säännöstä.

9 §. *Liikearvon hankintamenon jaksottaminen*. Neljännessä direktiivissä liikearvon (engl. *goodwill*) sovelletaan samaa poistoaikeasäännöstä kuin perustamismenoihin. Jäsenvaltio voi kuitenkin sallia poistamisen direktiivin mukaista poistoaikaa, enintään viittä vuotta, pidemmän ajan kuluessa. Poistoaika ei kuitenkaan saa ylittää taloudellista poistoaikaa (37(2) art.).

Mainitun artiklan nojalla pykälään ehdotetaan säännöstä, jonka nojalla liikearvo tulee poistaa vaikutusaikanaan, kuitenkin viimeistään 20 vuoden kuluessa. Tämä vastaa osa-

keyhtiölain 11 luvun voimassa olevan 3 §:n 1 kohtaa, jonka mukaan liikearvon hankintameno on poistettava viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin viimeistään 20 vuoden kuluessa.

10 §. *Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot*. Pykälässä säädetään aktivoitujen lainamenojen kirjaamisesta. Ehdotus perustuu neljänteen direktiiviin. Jos velasta takaisin maksettava määrä on suurempi kuin saatu määrä, erotus voidaan 41(1) artiklan mukaan aktivoida. Aktivoitu määrä on esitettävä erillisenä eränä taseessa tai, jos se yhdistellään muihin pitkävaikutteisiin menoihin, liitetiedoissa. Aktivoitu erotus on poistettava perustellulla tavalla vuosittain (engl. *with a reasonable amount each year*) viimeistään lainan takaisinmaksuun mennessä (41(2) art.).

Voimassa olevan osakeyhtiölain 11 luvun 3 §:n 3 kohdassa säädetään, että pitkäaikaisen lainan ottamisen yhteydessä aiheutuneet pääoma-alennus ja välittömät menot lainan liikkeellelaskemisesta saadaan, jollei niiden määrää välittömästi kirjata kuluksi, poistaa viimeistään lainan erääntymiseen mennessä. Kohdassa ei ole direktiivissä tarkoitettua säännöstä pääoma-alennuksen ja liikkeeseenlaskumenojen järjestelmällisestä poistamisesta. Vaikka tätä vastaa kirjanpitolain 16 §:n 5 momentin säännös muiden pitkävaikutteisten menojen suunnitelman mukaisesta poistamisesta, ehdotetaan selvyuden vuoksi direktiivin jaksotussäännöksen ottamista myös tähän kohtaan, jolloin se koskisi osakeyhtiöiden ohella direktiivin soveltamisalaan kuuluvia henkilöyhtiöitä sekä muita kirjanpitovelvollisia.

Ehdotettu säännös on muotoiltu siten, että se sisältää vaatimuksen aktivoitujen erien systemaattisesta kuluksi kirjaamisesta. Esimerkiksi niin sanottuun *bullet*-lainaan, joka maksetaan takaisin yhdellä kertaa laina-ajan päättyessä, liittyvä pääoma-alennus ja aktivoituidut menot tulisi jaksottaa koko laina-ajalle. Tällaista vaatimusta ei sisälly osakeyhtiölain mainittuun säännökseen, jonka mukaan kulukirjaukset on tehtävä lainan erääntymiseen mennessä.

Direktiivissä edellytetään myös liitetietoja joukkolainoista. Tarkoituksena on, että tästä säädetäisiin asetuksella.

11 §. *Muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen*. Pykälään ehdotetaan voimassa olevan kirjanpitolain 16 §:n 5 momenttia

vastaavaa säännöstä: muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan. Säännöstä ehdotetaan täydennettäväksi enimmäispoistoaikaa koskevalla rajoituksella, jonka mukaan aktivoitu meno olisi poistettava enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pitempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Ehdotettu lisäys vastaa sitä, mitä edellä on ehdotettu kehittämismenoja koskevaan 8 §:ään neljännen direktiivin perusteella.

Pitkävaikutteisiin menoihin kuuluvat muun muassa tutkimusmenot, joiden osalta tulisi näin voimaan saatetuksi direktiivin 37(1) ja 34(1)(a) artiklassa tarkoitettu enimmäispoistoaikaa koskeva rajoitus. Jäljempänä lisäksi ehdotetaan osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n 1 momenttia muutettavaksi siten, että voitonjakorajoitus koskisi myös aktivoituja tutkimusmenoja.

12 §. *Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan voimassa olevan lain 16 §:n 6 momentin mukaista säännöstä, jonka perusteella suunnitelman ylittäviä poistoja saadaan kirjata, jos siihen on erityistä syytä. Tällainen syy on muun muassa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 54 § 2 momentti (859/1981), jonka perusteella poistojen verotuksellinen hyväksyttävyyttä edellyttää niiden tekemistä myös kirjanpidossa.

Neljäs direktiivi edellyttää tietojen antamista verotuksellisiin syihin perustuvista poistoista: jos käyttöomaisuudesta tehdään tällaisia poistoja, on niiden määrä ja syyt ilmoitettava liitetiedoissa (35(1)(d) art.). Lisäksi 43(1)(10) artiklassa edellytetään tietoa verotukseen perustuvan arvostamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen. Poistot tulee tehdä asianomaista tase-erää koskevin arvonvähennyksinä (15 art.).

Uuteen kirjanpitoasetukseen on tarkoitus ottaa säännökset siitä, että tilinpäätöksessä ilmoitetaan yhtäältä suunnitelman mukaiset poistot ja poistamaton hankintameno suunnitelmapoistojen vähentämisen jälkeen ja toisaalta verotuksellisiin syihin perustuva poistoeron muutos tuloslaskelmassa ja kertynyt poistoero taseen vastattavissa. Tämä menetelmä antaa edellä mainituissa artikloissa edellytetyt tietoja vastaavan informaation tilinpäätöksen käyttäjille.

Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan voimassa olevaa 16 §:n 7 momenttia vastaavaa poikkeussäännöstä lakiteknisesti tarkistettuna:

ammattinharjoittajalta, yhdistykseltä ja muulta vastaavalta yhteisöltä samoin kuin säätiöltä ei edellytetä suunnitelman mukaisten poistojen käyttämistä. Tämä poikkeus koskisi myös kirjanpitovelvollista, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan. Poikkeussäännös voidaan pysyttää laissa, koska siinä tarkoitettujen kirjanpitovelvollisille eivät ole direktiivien välittömän soveltamisalan piirissä. Siten näille kirjanpitovelvollisille ei ole välttämätöntä asettaa neljännen direktiivin mukaista velvollisuutta suunnitelmanmukaiseen kulukirjaamiseen.

13 §. *Arvonalennus.* Voimassa olevan lain 15 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetään rahoitusomaisuuteen kuuluvien arvopaperien ja muiden sellaisten rahoitusvarojen merkitsemisestä tilinpäätökseen hankintamenoon tai sitä alempaan todennäköiseen luovutushintaan. Sitä vastoin käyttöomaisuusarvopaperien ja pitkäaikaisten sijoitusten arvostamisesta ei ole nimenomaista säännöstä. Yleisperiaatteiden mukaan näiden hankintamenoaktivoimisen on oltava suhteessa todennäköisiin tulonodotuksiin.

Ehdotettu pykälä perustuu neljänteen direktiiviin, jonka 35(1)(c)(aa) artiklan mukaan pysyviin aktiivoihin luettavista sijoituksista (engl. *financial fixed assets*) voidaan tehdä arvonalennus (*value adjustment*) arvostamalla ne tilikauden päättämishetken tilanteen mukaisesti (*at the lower figure to be attributed to them at the balance sheet date*). Tämän säännöksen soveltaminen on harkinnanvaraista. Sitä vastoin 35(1)(c)(bb) artikla on pakottava: arvonalennus on tehtävä kaikkien pysyvien vastaavien osalta, jos arvon alenemista voidaan pitää pysyvänä (*if it is expected that the reduction in their valuation will be permanent*). Merkitystä ei ole sillä, onko hyödykkeen taloudellinen käyttöaika rajallinen.

Pykälään ehdotetussa säännöksessä käytetään vertailuperustasta käsitettä "todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo". Jos hyödyke osallistuu kirjanpitovelvollisen suoritetuotantoon, 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 luonteeltaan sijoitus, siihen liittyviä tulonodotuksia vastaa parhaiten todennäköinen luovutushinta.

Sitä vastoin käyttöomaisuuden hankinta-

menoa ei ole välttämättä vähennettävä kuluna, vaikka käyttöomaisuuden todennäköinen luovutushinta erillisenä myytäessä olisikin poistamatta olevaa hankintamenoa pienempi. Riittää, että hankintameno kirjataan vaikutusaikanaan kuluksi ja että tulevaisuudessa kertyvät tuotot vastaavat vähintään poistamattomaa hankintamenoa. Siten poistamatta olevaa hankintamenoa ei suhteuteta todennäköiseen erillisrealisoinnissa saatavaan luovutushintaan, jos käyttöomaisuus palvelee liiketoimintaa. Kuitenkin esimerkiksi tuotantolinjan tai toimipaikan lopettamisen seurauksena tyhjiilleen jääneen kiinteistön tai käyttämättä jääneiden koneiden hankintameno voidaan joutua kirjaamaan kuluksi, jollei niistä saada esimerkiksi vuokratuottoja. Kysymyksessä ei ole seuraavassa pykälässä tarkoitettu pakollinen varaus vaan toteutuneen menon kirjaaminen kuluksi.

Lakiin ei ehdoteta nimenomaista, edellä selostettua 35(1)(c)(aa) artiklaa vastaavaa, säännöstä pitkäaikaisten sijoitusten lyhytaikaisista arvonalenemisista johtuvista kulukirjauksista. Niiden osalta sovelletaan 1 §:ään ehdotettua yleisperiaatetta menon aktivoimisesta ja kuluksi kirjaamisesta.

14 §. *Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus.* Pykälässä täsmennetään niin sanottua pakollista varausta koskevaa sääntelyä. Ehdotus perustuu neljänteen direktiiviin.

Voimassa olevan lain 16 a §:ssä veloitetaan vähentämään tuotoista ne vastaiset menot, joiden suorittamiseen kirjanpitovelvollinen on sitoutunut ja joista ei todennäköisesti enää kerry vastaavaa tuloa. Jotta kirjanpitolaki saataisiin tältä osin vastaamaan direktiiviä, täsmennetään yhtäältä pakollisiin varauksiin kuuluvien erien tunnusmerkistöä ja toisaalta velvollisuutta vähentää tuotoista vastaisia menoja.

Neljännen direktiivin 20(1) artiklassa edellytetään, että varaukset (engl. *provisions for liabilities and charges*) tehdään sellaisia luonteeltaan selvästi määriteltyjä menetyksiä ja veloitteita (*losses or debts*) varten, jotka ovat joko todennäköisiä (*likely*) tai varmoja (*certain*) mutta joiden määrä tai toteutumisajankohta on epävarma.

Voimassa olevan 16 a §:n soveltamisala on laajempi kuin direktiivin 20(1) artiklan termi "provisions for liabilities and charges". Viimeksi mainittu termi sisältää vain ne menot, menetykset ja sitoumukset, joiden määrä tai toteutumisaika on epävarma, kun taas

16 a § kattaa kaikki suoriteperusteisesti toteutumattomat erät.

Ehdotetussa pykälässä otetaan huomioon myös 20(2) artikla, jonka mukaan jäsenvaltio voi sallia varauksen tekemisen myös sellaisia menoja (*charges*) varten, jotka ovat aiheutuneet (*have their origin*) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella, joiden luonne on selvästi määritelty ja jotka ovat joko todennäköisiä tai varmoja. Siten varauksen kirjaaminen myös sellaista menoa varten, joihin kirjanpitovelvollinen ei ole sitoutunut sivullista kohtaan, olisi mahdollista. Näistä esimerkkejä ovat tietyn toiminnan tai sen osan lopettamisesta johtuvat menot taikka koneiden ja laitteiden toistuvan huollon menot.

Pakollisen varauksen tunnusmerkistöön kuuluu aina epävarmuus toteutumiskohdasta ja määrästä. Jollei näin ole, on vastainen meno tai menetyks merkittävä taseessa siirtovelkoihin, vaikka se realisoituisikin tilikauden päättymisen jälkeen.

Pykälään ehdotetaan vielä neljännen direktiiviin edellyttämiä säännöksiä siitä, ettei pakollisia varauksia saa tehdä suurempana kuin on tarpeellista (42 art.), ja siitä, ettei niitä saa käyttää omaisuuserien arvojen alenemiseen (20(3) art.). Ensiksi mainitun säännöksen tarkoituksena on niin sanottujen piilovarausten kieltäminen.

Hankintamenosta tehtävät poistot ja arvonalennukset eivät täytä pakollisen varauksen tunnusmerkkejä, koska ne ovat suoriteperusteisesti jo toteutuneen hankintamenon kuluksi kirjaamista. Edellä mainitun 20(3) artiklan perusteella ehdotettu säännös siitä, ettei taseeseen vastaaviin merkityn erän arvonalenemista saa merkitä pakolliseksi varaukseksi, on kuitenkin tarpeen, koska kaikilla rahoitusomaisuuteen sisältyvillä erillä ei ole hankintamenoa.

15 §. *Vapaaehtoinen varaus.* Pykälään ehdotetaan voimassa olevan lain 17 §:n mukaista säännöstä siitä, että tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- ja muu sellainen varaus. Tällaisten varausten vähentäminen kirjanpidossa perustuu ensisijaisesti elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 54 §:ään, joka edellyttää verotuksessa hyväksyttävältä varaukselta, että se on tehty myös kirjanpidossa.

Kun verotusta uudistettiin vuoden 1993 alussa, vapaaehtoisten varausten muodostamismahdollisuuksia vähennettiin olennaisesti. Tärkein jäljelle jäänyt vapaaehtoinen varaus on yksityisliikkeiden ja henkilöyhtiöi-

den verotuksessa hyväksyttävä toimintavaraus (lain 46 a §). Verolakien uudistuksiin liittyvien siirtymäsäännösten perusteella tilinpäätöksissä voi esiintyä vielä myös investointivarauksia.

Investointivarausten (1094/1978) mukaisia investointivarauksia ei ole enää saanut tehdä tilikaudelta, jotka ovat päättyneet 1 päivänä tammikuuta 1992 tai sen jälkeen. Aiemmin tehdyt varaukset on käytettävä tai purettava viimeistään verovuonna 1997. Siten jäljellä olevat investointivarausten muodostamismahdollisuudet rajoittuvat elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 30 ja 43 §:n mukaisiin jälleenhankintavarauksiin.

16 §. *Kulukirjauksen oikaisu.* Neljännen direktiivin 35(1)(c)(dd) artiklan mukaan pysyvien vastaavien arvostamista alempaan arvoon ei saa jatkaa sen jälkeen, kun arvon vähenemisen aiheuttaneet syyt ovat lakanneet olemasta. Sama ehto asetetaan 39(1)(d) artiklassa vastaavien vaihtuville erille. Nämä ehdot tarkoittavat käytännössä sitä, että aiheuttomaksi käynyt arvonalennus palautetaan tuloslaskelmaan.

Voimassa olevassa laissa ei ole nimenomaisia säännöksiä arvonalennuskirjausten palauttamisesta. Vaihtuvia eriä sekä pysyviin eriin kuuluvaa kulumatonta omaisuutta koskeneiden arvonalennusten palauttaminen tulosvaikutteisesti on kuitenkin jo muodostumassa vallitsevaksi käytännöksi. Tällainen kulukirjauksen palautus on luonteeltaan lähinnä oikaisukirjaus, jonka avulla aiheuttomaksi osoittautunut, tulonodotuksen oletetun pienemisen johdosta tehty kulukirjaus palautetaan tilikaudella, jolloin arvonalennus todetaan aiheuttomaksi.

Pykälässä ehdotetut kulukirjausten oikaisut tulisi pääsääntöisesti merkitä siihen tuloslaskelman ryhmään, johon niitä vastaava kulukirjaus on aikaisemmin merkitty. Vaihtomaisuuden arvonalennuksen palautus esitetäisiin menolajikohtaisessa tuloslaskelmassa osana varaston muutosta. Lisäksi tilikauden tuloksen kannalta olennaisen suuret kulukirjausten oikaisut pitäisi merkitä satunnaisiksi tuotoksi.

17 §. *Arvonkorotus.* Pykälässä ehdotetaan muutettavaksi arvonorotussäännöksiä. Ehdotus eroaa voimassa olevasta 18 §:stä siinä, että arvonorotuskohteet on rajattu uudessa pykälässä pysyviin aktiivoihin kuuluviin maa- ja vesialueisiin ja arvopapereihin, kun voimassa oleva säännös sallii arvonorotuksen tekemisen myös käyttömaisuuteen kuulu-

vasta rakennuksista tai muusta niihin verrattavasta hyödykkeestä.

Voimassa oleva kirjanpitolaki ei tunne arvonorotuksesta tehtävää poistoa. Neljännen direktiivin 33(3) artiklan mukaan poistot ja arvonalennukset (engl. *value adjustments*) määrätään kuitenkin kyseisellä tilikaudella käytettyyn arvoon perustuen (*on the basis of the value adopted for the year in question*). Siten poistot tulisi laskea arvonorotuksella korotetusta hankintamenoista. Toisin sanoen arvonorotuksesta olisi tehtävä poistoja kulun tavoin, vaikkeivät ne ole toteutuneet menoina. Tämän välttämiseksi ehdotetaan, että arvonorotusmahdollisuus rajataan sellaiseen omaisuuteen, josta ei tehdä poistoja eli arvonorotuksen kohteena voisivat olla ainoastaan maa- ja vesialueet sekä arvopaperit. Neljäs direktiivi sallii jäsenvaltiolle tällaisen rajauksen tekemisen (33(1) art. 2 kappale).

Ehdotusta ei ole tarkoitettu takautuvaksi, joten ennen lain voimaantuloa tehtyjä arvonorotuksia rakennuksista tai niihin verrattavista hyödykkeistä ei olisi tarpeen purkaa eikä niitä tarvitsisi ottaa huomioon poistoja laskettaessa. Niiden aiheellisuutta on kuitenkin seurattava kunkin tilinpäätöksen yhteydessä, kuten jäljempänä ehdotetaan säädettäväksi pykälän kolmannessa virkkeessä voimassa olevaa lakia vastaavasti.

Nykyisen pykälän mukaan arvonorotusta vastaava määrä on merkittävä arvostuseräksi taseen vastattaviin. Koska neljännen direktiivin tasekaavoihin ei sisälly arvostuseriä, on tämä nimike korvattu uuden säännöksen toisessa virkkeessä arvonorotusrahastolla. Arvonorotusta vastaava määrä merkitään 33(2) artiklan mukaisesti arvonorotusrahastoon (*valuation reserve*) taseen vastattaviin. Direktiivin 9 ja 10 artiklan tasekaavoissa arvonorotusrahasto sisältyy oman pääoman ryhmään (*capital and reserves*). Voimassa olevan osakeyhtiölain 11 luvun 4 §:ssä ja osuuskuntalain 79 b §:ssä on vastaavat säännökset.

Kuten voimassa olevassakin laissa, arvonorotuksen edellytyksenä olisi, että hyödykkeen todennäköinen luovutushinta ylittää alkuperäisen hankintameno — arvojen eroa arvioitaisiin tilinpäätöspäivän olosuhteinen mukaisesti. Tämän eron tulisi lisäksi olla olennainen ja pysyväisluonteinen.

Momenttiin ehdotetaan vielä voimassa olevan 18 §:n kolmatta virkettä vastaavaa säännöstä, jonka mukaan aiheuttomaksi käynyt arvonorotus on peruutettava. Kirjanpitolovel-

vollisen on siten tilinpäätöstä laatiessa selvittävä, onko aikaisemmin tehty käyttöomaisuuden arvonorotus edelleen aiheellinen. Jollei näin ole, tulee arvonorotus vastaavasti peruuttaa. Myös arvonorotuksen kohteena olevan hyödykkeen luovutus tai tuhoutuminen edellyttää arvonorotuksen poistamista kirjanpidosta.

18 §. *Jaksotuseroista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset.* Pykälään ehdotetaan neljännen direktiivin 43(1)(11) artiklan mukaista säännöstä laskennallisista verovelosta ja -saamisista. Nämä erät perustuvat tilinpäätöksen ja verotuksen välisiin ajoituseroihin.

Mainitun artiklan mukaan liitetietona on ilmoitettava tuloslaskelmaan kyseisellä ja aikaisemmillä tilikausilla merkittyjen verojen (engl. *tax charged for the financial year and for earlier financial years*) ja kyseisiltä tilikausilta maksettujen tai maksettavien verojen (*tax payable in respect for those years*) erotus, jos se on olennainen tulevaisuudessa toteutuvien verojen kannalta (*material for purposes of future taxation*). Kyseinen erotus saadaan merkitä myös taseeseen erilliseksi eräksi.

Nykyisessä kirjanpitokäytännössä tilikauden verot kirjataan yrityksen verotettavasta tulosta tehtävän laskelman perusteella. Kirjanpitolausunkunta on vuonna 1990 antanut lausunnon (1990/1083) välittömien verojen jaksottamisesta. Lausunnon mukaan osakeyhtiön välittömät verot esitetään tuloslaskelmassa suoriteperustetta vastaavalla tavalla tilikaudelle kohdistettuna. Tällä tarkoitetaan, että tilikaudelle verotusta toimitettaessa maksuunpantavat välittömät verot arvioidaan ja verotiliä täydennetään tai oikaistaan tämän mukaisesti. Lausunnon mukainen menettely johtaa siihen, että vero merkitään tuloslaskelmaan sillä tilikaudella, jonka aikana tulosta on tullut veronalainen ja menosta on syntynyt vähennysoikeus riippumatta siitä, millä tilikaudella kyseinen tuotto tai kulu on merkitty tuloslaskelmaan.

Laskennallista verovelkaa syntyy, kun meno vähennetään verotuksessa ennen sen kuluksi kirjaamista tai kun tuotto merkitään tuloslaskelmaan ennen kuin siitä syntyy veronalaista tuloa. Vapaaehtoisten varausten ja poistoeron lisäys merkitään kulun tavoin tuloslaskelmaan, sillä niiden vähentäminen verotuksessa edellyttää vastaavien kirjausten tekemistä myös kirjanpidossa (elinkeinotulon verottamisesta annettu laki 54 §). Näiden

osalta ei siten synny varsinaista ajoituseroa. Mainitun lainkohdan perusteella verovelvollisella on oikeus jakaa saamansa tuloerä usealle verovuodelle sekä vähentää vaihtoja sijoitusomaisuuden hankintameno ja varaukset kuluina vain, jos vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Poistoina, tutkimustoiminnan menoina ja indeksi- tai kurssitappiina ei saa vähentää suurempaa määrää kun mitä on vähennetty kirjanpidossa verovuonna ja aikaisemmin. Tämän vuoksi näistä ei voi aiheutua tilannetta, jossa vähennyskelpoinen meno syntyisi ennen kuin vastaava kulukirjaus on tehty kirjanpidossa tai tulo ei olisi veronalainen sillä tilikaudella, jolla se on merkitty tuotoksi tuloslaskelmaan.

Tuloslaskelmaan merkitään yleisesti tilikautta vastaavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa vähennyskelpottomia mutta myöhemmin vähennyskelpoiseksi tulevia kuluja. Tällaisia ovat muun muassa eräät pakolliset varaukset. Jos näihin liittyvä laskennallinen verosaaminen halutaan merkitä taseeseen, on sitä määritettäessä noudatettava varovaisuuden periaatetta. Verohyödyn toteutumiseksi on ajoituseron purkautumisvuoden (eli sen vuoden, jolloin aikaisemmalla tilikaudella tuloslaskelmaan merkitty kulu tulee vähennyskelpoiseksi) verotettavan tulon oltava vähintäänkin purkautuvan ajoituseron suuruinen. Tätä edellytystä lieventävät samalla kaudella purkautuvat muut ajoituserot, joihin liittyy laskennallisia verovelkoja.

Verotuksessa vahvistetut tappiot ovat varsinaisiin ajoituseroihin rinnastettava erä. Tappioiden vähentämisestä tulevaisuudessa saatavaa verohyötyä vastaavat saamiset tulisi pääsääntöisesti merkitä taseeseen silloin, kun on todennäköistä, että tulevaisuudessa syntyy niin paljon verotettavaa tuloa, että tappiot voidaan käyttää hyväksi.

Lisäksi laskennallisiin verosaamisiin rinnastettavia eriä saattaa aiheutua yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä. Yritys voi vähentää hyväkseen tulevan yhtiöveron hyvityksen sen maksettavaksi tulevasta verosta. Jos yrityksellä ei kuitenkaan ole verotettavaa tuloa, yhtiöveron hyvitys jää vähennettäväksi tulevaisuudessa.

Direktiivin sanamuodon perusteella laskennallisia verovelkoja tai -saamisia ei ole välttämättä merkittävä taseeseen, mutta kirjanpitovelvollisille on kuitenkin annettava tähän mahdollisuus. Näitä eriä määritettäessä on otettava huomioon useita tekijöitä, erityisesti varovaisuuden periaate. Koska verovelkojen

ja -saamisten laskeminen on usein teknisesti monimutkaista ja asia on useimmille tilinpäätösten laatijoille uusi, on kirjanpitolautakunnan tarkempi ohjeistus tarpeen.

19 §. *Vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden väliset siirrot.* Pykälässä on voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 13 §:n 2 ja 3 momenttia vastaavat säännökset hyödykkeiden siirtämisestä vaihto-omaisuudesta käyttöomaisuuteen tai päinvastoin. Pykälän ensimmäisen virkkeen mukaan hyödyke siirretään vaihto-omaisuudesta käyttöomaisuuteen hankintamensa tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä. Toisaalta käyttöomaisuudesta hyödyke siirretään vaihto-omaisuuteen poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä (toinen virke).

20 §. *Oma käyttö.* Pykälään ehdotetaan voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 13 §:n 1 momenttia vastaava säännöstä, jonka nojalla hyödykkeen ottaminen liikkeestä tai ammatista kirjanpitovelvollisen omaan käyttöön kirjataan hankintamensa tai sitä alhaisemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä.

6 luku. **Konsernitilinpäätös**

1 §. *Laatimisvelvollisuus.* Pykälän 1 momentissa edellytetään seitsemännen direktiivin mukaisesti konsernitilinpäätöksen laatimista kaikilta direktiivin soveltamisalaan kuuluvilta emoyrityksiltä eli osakeyhtiöiltä ja tietynlaisilta henkilöyhtiöiltä. Toisin kuin voimassa olevassa 22 a §:ssä, velvollisuutta ei näiden osalta rajoitettaisi liiketoiminnan harjoittajiin.

Kuten voimassa olevassakin laissa, konsernitilinpäätös tulee ehdotetun säännöksen nojalla sisällyttää emoyrityksen tilinpäätökseen. Tämän vuoksi muun muassa konsernitilinpäätöstä koskevista muutoseikoista, esimerkiksi allekirjoittamisesta, ei ole tarpeen säätää erikseen.

Muut kuin 1 momentissa tarkoitetut kirjanpitovelvolliset voisivat ehdotetun 2 momentin mukaan jättää konsernitilinpäätöksen laatimatta, jos ne eivät harjoita liiketoimintaa. Liiketoiminnan harjoittamisen käsite on laaja. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen (1.11.1993) mukaan pelkästään omistusyrityksenä toimivan kirjanpitovelvollisen katsotaan olevan liiketoimintaa harjoittava ja siten konsernitilinpäätöksen laatimiseen velvollinen, jos se osallistuu aktiivisesti tytäryrityksensä johtamiseen, rahoittamiseen tai muu-

hun näihin rinnastettavaan toimintaan. Säätiötä, aatteellista yhdistystä ja eläkekassaa pidetään liiketoimintaa harjoittavana samoilla perusteilla. Kuten voimassa olevassa 22 a §:n 2 momentissa, laatimisvelvollisuus ei kuitenkaan koskisi koskaan yksityistä liikkeenharjoittajaa.

Voimassa olevan 22 a §:n 1 momentin sanamuodon perusteella konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus syntyy vain, jos emoyrityksellä on määräämisvalta liiketoimintaa harjoittavassa tytäryrityksessä. Tältä osin laki eroaa seitsemännestä direktiivistä, jossa ei rajata laatimisvelvollisuuden aikaansaavia tytäryrityksiä niihin, jotka harjoittavat liiketoimintaa.

Direktiivin voimaan saattamiseksi ehdotetaan tytäryrityksen liiketoimintaa koskevan ehdon poistamista laista. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus syntyisi, vaikkei yksikään tytäryrityksistä harjoittaisi liiketoimintaa. Esimerkiksi asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöt, jotka eivät yleensä harjoita liiketoimintaa, voivat olla merkityksellisiä konsernitaseen kannalta. Toisaalta jäljempänä ehdotetaan poikkeussäännöstä, jonka perusteella merkitykseltään vähäiset tytäryritykset voisi jättää yhdistelemättä.

Pykälän 3 momentti sisältää säännökset konsernin suuruuteen perustuvista poikkeuksista. Voimassa olevan 22 a §:n 4 momentin mukaan konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta ei ole emoyrityksellä, jos sen ja tytäryritysten osalta yhteenlaskien vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy: liikevaihto on ollut enintään 20 miljoonaa markkaa, taseen loppusumma on ollut enintään 10 miljoonaa markkaa ja palveluksessa olleiden henkilöiden keskimääräinen lukumäärä on ollut enintään 50.

Nämä rajat vastaavat suuruusluokaltaan neljännen direktiivin 11 artiklan mukaista pientä yritystä. Seitsemännen direktiivin 6 artiklan poikkeussäännöksessä viitataan kuitenkin neljännen direktiivin 27 artiklaan, jossa määrätään keskisuuren yrityksen koon ylärajoista. Sen mukainen, vuonna 1994 viimeksi tarkistettu, liikevaihdon yläraja on 20 miljoonaa ecua ja taseen 10 miljoonaa ecua (Suomen Pankin keskikurssin 3.9.1996 mukaan noin 114 ja 57 miljoonaa markkaa). Henkilöstön lukumäärän raja on 250. Toisin sanoen direktiivin enimmäisrajat ovat viisinkertaiset Suomen voimassa olevaan lakiin verrattuna.

Osakeyhtiölain 11 luvun uuden 10 §:n 2

momentin mukaan konsernitilinpäätös on aina laadittava, jos emoyhtiö on julkinen osakeyhtiö taikka sellainen yksityinen osakeyhtiö, joka jakaa varoja osakkeenomistajille tai antaa rahallainan lähipiiriin kuuluvalle tai vakuuden tämän velvoitteesta taikka palauttaa pääomalainan pääomaa tai maksaa sille hyvitystä. Tämä muutos laajentaa merkittävästi osakeyhtiöiden velvollisuutta konsernitilinpäätöksen laatimiseen.

Ottaen huomioon, että konsernitilinpäätöksen laatiminen on aina edellytys varojen jaolle osakeyhtiöstä, ei ole tarvetta vaatia konsernitilinpäätöstä pienten yrityskokonaisuuksien osalta muissa tilanteissa. Tämän mukaisesti ehdotetaan kokorajojen korottamista siten, että kynnyksinä olisivat direktiivin mukaista suuruusluokkaa vastaavasti 100 miljoonan markan liikevaihto, 50 miljoonan markan tase ja 250 henkilöä.

Momenttiin ehdotetaan lisättäväksi myös seitsemännen direktiivin 6(3) artiklan mukainen kokorajojen ylittymistä koskeva täsmennys. Konserniyhtyritysten yhteenlaskettuna tulee ylittää tai alittaa kaksi mainituista rajoista kahtena peräkkäisenä tilikautena, jotta tällä olisi vaikutusta säännöksen soveltamiseen.

Pykälän 4 momentiksi ehdotetaan säännöistä niistä edellytyksistä, joilla toisen yrityksen omistuksessa oleva emoyritys voi jättää konsernitilinpäätöksen laatimatta. Ehdotus perustuu seitsemänteen direktiiviin, joka edellyttää tällaisen poikkeussäännöksen voimaan saattamista.

Direktiivin 7(1)(a) artiklan perusteella jäsenvaltion on sallittava sellaisen emoyrityksen, joka itse on toisen yhtiön tytäryritys, poiketa konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, jos emoyritys omistaa kaikki poikkeuksen kohteena olevan yhtiön osakkeet. Huomioon ei oteta hallinto-, johto- tai valvontaelinten jäsenten lain tai yhtiöjärjestyksen nojalla mahdollisesti omistamia osakkeita. Vastaava poikkeus on sallittava myös, jos emoyrityksellä on vähintään yhdeksän kymmenesosaa yhtiön osakkeista tai osuiksista ja muut omistajat antavat suostumuksensa konsernitilinpäätöksen laatimatta jättämiseen (7(1)(b) art.). Direktiivin 8(1) artiklassa annetaan jäsenvaltiolle toisaalta mahdollisuus edellyttää, että vähemmistöosakkaiden tulee nimenomaisesti vaatia konsernitilinpäätöksen laatimista.

Voimassa olevan 22 a §:n 3 momentin mukaan konsernitilinpäätöstä ei tarvitse laatia, jos emoyrityksessä käyttää omistuksen

perusteella määräämisvaltaa sellainen kirjanpitovelvollinen, joka on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen ja jonka osuus osakepääomasta emoyrityksessä on vähintään yhdeksän kymmenesosaa tai jolla on vähintään sitä vastaava enemmistöomistusosuus, ja emoyrityksen vähemmistöosuuden haltijat ovat antaneet tähän suostumuksensa.

Vaikka mainittu säännös on lähtökohdiltaan direktiivin tarkoituksen mukainen, se ei kuitenkaan kaikilta osin vastaa direktiivie. Direktiivistä poiketaan ensinnäkin siinä, että alakonsernin emoyrityksen edellytetään olevan kirjanpitovelvollinen. Kirjanpitolaissa tarkoitettuja kirjanpitovelvollisia ovat kuitenkin vain Suomen lainsäädännön alaiset yritykset. Direktiivi puolestaan edellyttää, että laatimisvelvollisuudesta voidaan poiketa, jos emoyritys, joka omistaa vähintään 90 prosenttia osakkeista, on jonkin Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alainen (7(2)(a) art.).

Viimeksi mainittu artikla edellyttää lisäksi, että laatimisvelvollisuudesta poikkeava yritys sekä kaikki sen tytäryritykset tulevat yhdisteltyksi laajemman konsernin tilinpäätökseen. Koska Suomen voimassa olevassa lainsäädännössä ei ole tällaista säännöstä, se ehdotetaan lisättäväksi momenttiin. Kuitenkin tytäryritys voitaisiin jättää tällaisen yhdistelemisen ulkopuolelle jäljempänä 3 §:n 2 momentissa ehdotetuilla perusteilla, jotka vastaavat 13 artiklaa. Direktiivin 7(2)(a) artiklan mukaisesti ehdotetaan, että sen laajemman konsernin emoyrityksen, joka laatii konsernitilinpäätöksen, on oltava Euroopan talousalueeseen kuuluvan jäsenvaltion lainsäädännön alainen.

Direktiivissä edellytetään myös laajemman konsernin tilinpäätöksen laatimista ja tilintarkastusta seitsemännen direktiivin mukaisesti ja kyseistä emoyritystä velvoittavaa lainsäädäntöä noudattaen (7(2)(b)(aa) art.). Koska Euroopan talousalueeseen kuuluvissa valtioissa on saatettu voimaan mainittu direktiivi, sitä koskevaa säännöstä ei ole tarpeen ottaa lakiin.

Direktiivin 7(2)(b)(bb) artiklan tavoin edellytetään myös, että laajemman konsernin tilinpäätös julkistetaan alakonsernin emoyritystä koskevien julkistamissäännösten mukaisesti. Suomen osalta tämä tarkoittaisi, että myös ulkomainen emoyritys toimittaisi konsernitilinpäätöksensä patentti- ja rekisterihallitukselle. Tätä koskeva vaatimus ehdotetaan otettavaksi lakiin. Direktiivi antaa jäsenval-

tiolle lisäksi mahdollisuuden vaatia ulkomaisen emoyrityksen laatiman konsernitilinpäätöksen kääntämistä valtion omalle kielelle (7(2)(b)(bb) art. toinen virke). Tällaista säännöstä ei kuitenkaan ehdoteta kirjanpitolakiin.

Toisaalta kirjanpitoasetukseen tulisi ottaa seitsemännen direktiivin 7(2)(c) artiklaa vastaava säännös velvollisuudesta ilmoittaa emoyrityksen liitetiedoissa konsernitilinpäätöksen laatimista koskevasta poikkeuksesta sekä antaa tiedot sen emoyrityksen nimestä ja kotipaikasta, jonka laatimaan konsernitilinpäätökseen emoyrityksen ja sen tytäryrityksen tilinpäätökset yhdistellään.

Direktiivin 7(3) artiklan nojalla voitaisiin sulkea konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskevan poikkeussäännöksen ulkopuolelle sellaiset yhtiöt, joiden arvopaperit on otettu julkisen kaupankäynnin kohteeksi jossakin jäsenvaltiossa toimivassa arvopaperipörssissä. Ottaen huomioon, että osakeyhtiölaissa on asetettu julkiselle osakeyhtiölle emoyrityksenä poikkeukseton velvollisuus konsernitilinpäätöksen laatimiseen, mainitussa artiklassa tarkoitettua säännöstä ei ole pidetty tarpeellisena.

2 §. *Konsernitilinpäätöksen sisältö.* Seitsemännen direktiivin 16(2) artiklan mukaan konsernitilinpäätös on laadittava selkeästi. Siinä tulee esittää konsernituloslaskelma, konsernitase ja niiden liitetiedot (16(1) art. ensimmäinen virke). Näiden asiakirjojen tulee muodostaa yhtenäinen kokonaisuus (16(1) art. toinen virke).

Mainittuihin artikloihin perustuvan 1 momentin muotoilu vastaa osittain voimassa olevan 22 c §:n 1 momentin ensimmäistä virkettä lakiteknisesti tarkistettuna. Ehdotetun säännöksen mukaan konsernitilinpäätös laaditaan konserniyritysten (eli emoyrityksen ja sen tytäryritysten) tuloslaskelmien ja taseiden sekä niiden liitetietojen yhdistelminä. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että konserniyritysten tilinpäätökset yhdisteltäisiin sellaisinaan, vaan niitä voidaan muuttaa ennen yhdistelyä muun muassa 4 §:ssä säädettäväksi ehdotettujen yhtenäisten laskentaperiaatteiden saavuttamiseksi. Momentissa edellytetään vielä, että konsernia koskevia tietoja annetaan myös emoyrityksen toimintakertomuksessa. Tältä osin säännös on rakenteeltaan samanlainen kuin voimassa olevan osakeyhtiölain 11 luvun 11 §:n 1 momentti, ja sillä saatetaan voimaan seitsemännen direktiivin 36 artiklan vaatimus konsernia koskevasta toimintakertomuksesta.

Seitsemäs direktiivi ei sisällä erityisiä kaavoja konsernituloslaskelmasta tai -taseesta, vaan siinä viitataan neljännen direktiivin säännöksiin tuloslaskelman ja taseen esittämisestä. Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan säännöstä, jonka mukaan konsernituloslaskelman ja -taseen kaavoista ja liitetiedoista säädettäisiin tarkemmin asetuksella. Tämä ehdotus on vastaava kuin mitä on 3 luvun 1 §:n 4 momentissa ehdotettu yksittäisen yrityksen tilinpäätöksen osalta.

3 §. *Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisvelvollisuudesta.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan säännöstä yhdistelemisvelvollisuutta koskevista poikkeuksista. Ehdotus vastaa voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 19 a §:n 1 momenttia, seitsemännen direktiivin 13 artiklan mukaisesti tarkennettuna.

Voimassa olevan säännöksen mukaan tytäryritys voidaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdisteleminen on tarpeetonta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Edellytyksenä yhdistelemättä jättämiselle on lisäksi se, että ainakin yksi momentissa mainituista erityisistä ehdoista täyttyy: konsernisuhte on lyhytaikainen, tietojen saaminen viivästyy tai niiden hankkimiseen liittyy kohtuuttomia kustannuksia tai omistusosuus tytäryrityksessä on vaihto-omaisuutta.

Direktiivissä ehdot yhdistelemättä jättämiselle ovat toisilleen vaihtehtoisia eikä edellytetä, että useimmat niistä toteutuvat samanaikaisesti. Direktiivin mukaan tytäryritys saadaan jättää konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle ensinnäkin, jos sen yhdistelemisellä ei olisi olennaista merkitystä oikean ja riittävän kuvan saamiseksi (13(1) art.). Mutta yhdistelemisestä voidaan poiketa myös silloin, kun jokin erityinen ehto täyttyy. Nämä ovat seuraavat:

— huomattavat ja pitkäaikaiset rajoitukset merkittävästi estävät emoyritystä käyttämästä oikeuksiaan, joita sillä on asianomaisen yrityksen varoihin tai johtoon nähden, tai tuohon yritykseen kohdistuvan yhtenäisen johtamisen (13(3)(a)(aa) ja 13(3)(a)(bb) art.);

— tietoja, jotka tarvitaan konsernitilinpäätöksen laatimiseksi, ei voida saada ilman suhteettomia kustannuksia tai kohtuutonta viivytystä (13(3)(b) art.);

— asianomaisen yrityksen osakkeet tai osuudet ovat hallussa yksinomaan edelleen luovuttamista varten (13(3)(c) art.).

Koska 13 artikla on pakottava, säännös eh-

dotetaan muutettavaksi sen mukaiseksi. Voimassa oleva kirjanpitoasetuksen mukaisista erityisistä ehtoista yhdistettäisiin kohdat 1 (konsernisuhde on tarkoitettu lyhytaikaiseksi) ja 3 (tytäryrityksen osakkeet, jäsenosuudet tai yhtiöosuudet ovat vaihto-omaisuutta) siten, että tytäryrityksen saa jättää yhdistelemättä, jos emoyrityksen omistus tytäryrityksessä on tarkoitettu lyhytaikaiseksi ja on hankittu yksinomaan edelleen luovutettavaksi. Kuten edellä on esitetty, direktiivin mukaan tytäryritys saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen myös silloin, kun merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset (engl. *severe long-term restrictions*) estävät olennaisella tavalla (*substantially*) emoyritystä käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryrityksessä. Tämä ehdotetaan sisällytettäväksi mainittuun säännökseen. Termiä "vaikutusvalta" käytetään ehdotuksessa tarkoittamaan direktiivin 13(3)(a) artiklassa mainittuja seikkoja. Kohdan mukainen tilanne voi perustua esimerkiksi sotatilaan tytäryrityksen sijaintimaassa.

Muutosehdotuksesta huolimatta yhdistelmisselvollisuutta tulee edelleen tulkita ankaresti: kaikki tytäryritykset on pääsääntöisesti yhdisteltävä. Tappiollisten tytäryritysten yhdistelemättä jättämistä voidaan pitää perusteltuna vain poikkeuksellisissa tapauksissa. Merkitykseltään epäolennaisten tytäryritysten jättämistä konsernitilinpäätöksen ulkopuolelle voidaan kuitenkin perustella siinä tapauksessa, että yhdistelemisen vaatima työ määrä on kohtuuton yhdistelemisellä saavutettavaan hyötyyn nähden.

Pykälän 2 momentti vastaa voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 19 a §:n 2 momenttia. Säännös perustuu seitsemännen direktiivin 13(2) artiklaan, jonka perusteella vaikka yksittäinen yritys ei olisi merkittävä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, tulee se kuitenkin yhdistellä konsernitilinpäätökseen, jos vastaavia yrityksiä on niin monta siten, että ne yhdessä ovat merkittäviä oikean ja riittävän kuvan antamisen kannalta.

4 §. *Laadintaperiaatteet.* Konsernitilinpäätöksen laatimisessa noudatettavista periaatteista säädetään ministeriöpäätöksen 3 §:ssä, ja vastaavaa säännöstä ehdotetaan pykälän 1 momentiksi. Periaatteita on sen mukaan noudatettava jatkuvasti ja niitä saadaan muuttaa vain, jos siihen on erityistä syytä. Säännös tarkoittaa nimenomaan yhdistelytoimenpiteitä, sillä yhdisteltävissä tilinpäätöksissä noudatettavista laskentaperiaatteista säädetään

erikseen. Ehdotus perustuu seitsemännen direktiivin 25(1) ja 25(2) artiklaan.

Lisäksi kirjanpitoasetukseen tulee ottaa 25(2) artiklan toisen virkkeen mukainen säännös siitä, että poikkeaminen aikaisemmin sovelletuista periaatteista on ilmoitettava liitetietona samoin kuin perustelut menettelylle ja arvio poikkeamisen vaikutuksista konsernin tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Voimassa olevan 22 c §:n 2 momentin mukaan tytäryritysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä, mikäli mahdollista, muuttaa lain mukaisiksi. Vastaavasti ministeriön päätöksen 6 §:n perusteella konsernitilinpäätöksen laatimisessa on mahdollisuuksien mukaan noudatettava samoja arvostus- ja jakosusperiaatteita kuin emoyrityksen tilinpäätöksessä. Samanlaista säännöstä ehdotetaan 2 momenttiin seitsemännen direktiivin 29 artiklaan perustuvien täsmennyksin.

Mainitun artiklan nojalla konsernitilinpäätökseen sisällytettävät taseen vastaavaa ja vastattavaa puolien erät (engl. *assets ja liabilities*) on arvostettava yhtenäisellä tavalla ja neljännen direktiivin laskentaperiaatteita noudattaen. Yleissääntönä on, että emoyrityksen on sovellettava samoja laskentaperiaatteita omassa tilinpäätöksessään ja konsernitilinpäätöksessä. Jäsenvaltio voi kuitenkin sallia tai vaatia muiden periaatteiden noudattamista edellyttäen, että ne ovat neljännen direktiivin mukaisia.

Jos taseen erät on yksittäisten yritysten tilinpäätöksissä arvostettu erilaisilla periaatteilla, ne on direktiivin mukaan arvostettava uudelleen konsernitilinpäätöksessä noudatettavien periaatteiden mukaisesti, jollei ero ole merkitykseltään vähäinen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Poikkeuksellisissa tapauksissa (engl. *in exceptional cases*) yhtenäisistä periaatteista on kuitenkin voitava poiketa. Liitetiedoissa on annettava selostus poikkeamisesta ja sen perusteista (29(3) art.). Tätä vastaava säännös tulisi ottaa kirjanpitoasetukseen.

Voimassa oleva momentti on direktiiviin nähden osittain puutteellinen, sillä siinä ei viitata yhtenäisiin laskentaperiaatteisiin, vaan ainoastaan kirjanpitolain mukaisiin periaatteisiin. Kirjanpitolaki sallii useissa kohdin vaihtoehtoisia menettelyjä, joten säännös ei ole riittävän täsmällinen. Voimassa olevan säännöksen avoin ilmaus, "mikäli mahdollista", on johtanut kirjajaan käytäntöön ja tilinpäätökset on usein yhdistelty sellaisinaan.

Pääsääntöisesti konsernitilinpäätöksessä tulisi noudattaa emoyrityksen soveltamia periaatteita, mutta direktiivi sallii myös muiden periaatteiden käyttämisen. Emoyritys ei kuitenkaan välttämättä ole konsernin liiketoiminnan kannalta merkittävin yritys, joten esimerkiksi tärkeimpien tytäryritysten soveltamat laskentaperiaatteet voisivat olla perusteltavissa konsernitilinpäätöksen periaatteiksi. Toisaalta konsernissa voi olla useita eri toimialoja, joihin kuuluvissa yrityksissä noudatetaan yhtenäisiä, mutta mahdollisesti muista toimialoista poikkeavia käytäntöjä, esimerkiksi vaihto-omaisuuden hankintamennon määrittämisen tai valmistusasteen mukaisen tuloutuksen suhteen. Tällöin voitaisiin noudattaa konsernin keskeisimmän toimialan mukaisia laskentaperiaatteita konsernitilinpäätöksessä. Laskentaperiaatteiden tulee kuitenkin olla kirjanpitolakiin perustuvia. Koska myös muita kuin emoyrityksen noudattamia laskentaperiaatteita voidaan pitää hyväksyttävänä, on tytäryritysten tilinpäätöksen muuttamisen asemasta viitattava konserniyritysten tilinpäätösten muuttamiseen.

Momentin viimeiseksi virkkeeksi ehdotetun poikkeussäännöksen mukaan yhtenäisistä laskentaperiaatteista voitaisiin kuitenkin poiketa erityisestä syystä. Tällainen syy voisi olla esimerkiksi se, että ulkomainen tytäryritys on merkinnyt pakottavan säännöksen perusteella laskennalliset verovelat taseensa, vaikka konsernin muissa yrityksissä ei näin menetellä. Ehdotetun poikkeussäännöksen nojalla tämä tytäryrityksen tase-erä voitaisiin jättää oikaisematta. Menettelystä olisi kuitenkin ilmoitettava konsernitilinpäätöksen liitetietona. Poikkeussäännöksen taustalla on myös ajatus siitä, että tytäryrityksen tilinpäätöksen muuttaminen konsernin laskentaperiaatteiden mukaiseksi ei saisi johtaa siihen, että asianomaisen tytäryrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta saatava kuva on vähemmän oikea kuin mitä tytäryrityksen omasta tilinpäätöksestä ilmenee.

Konsernitilinpäätöksen osalta on lähtökohdaisesti noudatettava, mitä on säädetty yksittäisen tilinpäätöksen osalta. Tätä koskevaa uutta säännöstä ehdotetaan pykälän 3 momentiksi. Ehdotuksen tarkoittamat yksittäisen yrityksen vastaavat säännökset koskevat oikeiden ja riittävien tietojen antamista (3 luku 2 §), laatimisperiaatteita (3 luku 3 §) ja tilinpäätöseriin liittyviä määritelmiä (4 luku) sekä arvostus- ja jaksotussäännöksiä (5 luku). Koska konsernitilinpäätös sisältyy emo-

yrityksen tilinpäätökseen, ei ole tarpeen säätää erikseen konsernitilinpäätöksen kielestä, valuutasta, laatimisajasta tai päiväyksestä taikka allekirjoituksesta; nämä määräytyvät emoyrityksen tilinpäätöstä koskevien säännösten mukaan (3 luku 5—7 §). Samoin konsernitilinpäätös laaditaan tällä perusteella emoyrityksen tilinpäätöspäivälle, joten seitsemännän direktiivin tätä koskeva vaatimus (27(1) art.), toteutuu ilman eri säännöstä.

Oikean ja riittävän kuvan antamisen osalta ehdotus perustuu seitsemännän direktiivin 16(3), 16(4) ja 16(5) artiklaan. Voimassa olevan ministeriö päätöksen 2 §:ssä säädetään kahta ensiksi mainittua artiklaa vastaavasti, että konsernitilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta — liitteenä on ilmoitettava tätä varten tarpeelliset lisätiedot.

Pykälään ehdotetun viittaussäännöksen perusteella ministeriö voisi päättää 16(5) artiklan mukaisesti myös konsernitilinpäätöksen osalta niistä poikkeustilanteista, joissa laatimista koskevasta säännöksestä voitaisiin poiketa oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Kuten edellä on todettu yksittäisen yrityksen tilinpäätöksestä, tarkoituksena on, että ministeriö päättäisi näistä poikkeustilanteista pidättyväisesti, jotta varmistettaisiin kirjanpitosäännösten sanktiojärjestelmän tehokkuus. Voimassa olevassa ministeriö päätöksessä ei ole 16(5) artiklaan vastaavaa säännöstä.

5 §. *Tytäryrityksen välitilinpäätös.* Pykälän 1 momentti perustuu direktiivin 27(2) artiklan pakottavaan säännökseen, joka määrää tytäryrityksen tilinpäätöksen yhdistelemistä tilikausien erotessa toisistaan. Lähtökohtaisesti tytäryrityksen tilinpäätöspäivän tulee olla sama kuin emoyrityksellä (27(1) art.). Ehdotuksessa edellytetään, että tytäryrityksen tilikauden poiketessa emoyrityksen tilikaudesta siten, että se päättyy yli kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymistä, tytäryritys yhdistellään konsernitilinpäätökseen emoyrityksen tilikauden päättymispäivälle laadittavan välitilinpäätöksen perusteella. Jos taas tytäryrityksen tilikausi päättyy enintään kolme kuukautta ennen emoyrityksen tilikauden päättymispäivää, tytäryritys saataisiin yhdistellä sen viimeksi kuluneelta tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella. Voimassa olevan ministeriö päätöksen 5 §:ssä on vastaavanlainen säännös.

Pykälän 2 momenttiin ehdotettujen viit-

taussäännösten nojalla välitilinpäätöksen laatimiseen sovellettaisiin niitä sääntöjä, joita noudatetaan tilinpäätöksen laatimiseen. Direktiiveihin ei sisälly asiaa koskevia nimenomaisia säännöksiä.

6 §. *Ulkomaisten tytäryrityksen tilinpäätöserät.* Voimassa olevassa laissa ei säädetä ulkomaisten tytäryritysten tilinpäätösten muuntamisesta Suomen markoiksi konsernitilinpäätöstä varten. Myöskään seitsemänsääntödirektiivissä ei ole tällaisia säännöksiä.

Voimassa olevan ministeriö päätöksen 22 §:n 7 kohdassa veloitetaan antamaan selostus perusteesta, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaisten tytäryrityksen tilinpäätöserät Suomen rahaksi, jollei ole käytetty Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaa kurssia. Toisin sanoen pääsääntönä on koko tilinpäätöksen muuntaminen tilinpäätöspäivän kurssia käyttäen. Toisaalta kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa (1.11.1993; kohta 9.1) suositellaan tuloslaskelman muuttamista tilikauden keskikurssiin, joka lasketaan esimerkiksi käyttämällä tilikauden kunkin kuukauden viimeisten päivien kurssien keskiarvoa.

Pykälään ehdotettava säännös vastaa sisälöltään mainittua yleisohjetta: pääsääntönä on, että tase muunnetaan tilinpäätöspäivän kurssiin ja tuloslaskelma keskikurssiin. Myös muita yleisesti tunnettuja ja hyväksytyjä muuntamismenetelmiä saataisiin soveltaa hyvän kirjanpitotavan mukaisesti edellyttäen, että konsernitilinpäätös tältäkin osin antaa oikean ja riittävän kuvan konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

International Accounting Standard 21 -suosituksen (*The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*; sovelletaan 1.1.1996 alkaen) mukaan ulkomaisten toiminnan tilinpäätöksen muuntamismenetelmä valitaan sillä perusteella, liittyykö toiminta läheisesti emoyrityksen tai muun tilinpäätöstä laativan yrityksen toimintaan (engl. *integral to the operations of the reporting entity*) vai onko ulkomaista toimintaa pidettävä itsenäisenä yksikkönä. Epäitsenäisesti toimivan yksikön tilinpäätös muutetaan emoyrityksen tilinpäätösvaluutan määräiseksi niin kuin yksikön liiketapahtumat olisivat olleet emoyrityksen liiketapahtumia. Esimerkiksi käyttöomaisuuden hankintameno ja siitä tehdyt poistot samoin kuin vaihto-omaisuuden hankintameno muunnetaan tällöin hankintahetken kurssiin. Käytännön syistä sallitaan myös esimerkiksi

kuukauden tai viikon keskikurssien käyttäminen kyseisen ajan liiketapahtumia muunnettaessa. Toisaalta itsenäisen yksikön tase muunnetaan tilinpäätöshetken kurssiin ja tuloslaskelma tapahtumahetken kurssiin. Myös tässä voidaan vaihtoehtoisesti käyttää keskikurssia. Muuntoerot viedään omaan pääomaan.

Suomessa ei ole ollut tapana johtaa käytettävää muuntamismenetelmää ulkomaisten yksikön toiminnan luonteesta. Useat ulkomaiset tytäri- ja osakkuusyrietykset, lähinnä myyntiyhtiöt, ovat kuitenkin käytännössä epäitsenäisiä, ja muuntamismenetelmä tulisi voida valita tämän mukaisesti. Muuntamismenetelmän valitsemista ulkomaisten yksikön toiminnan luonteen perusteella voidaan pitää suositeltavana kansainvälisen vertailukelpoisuuden parantamiseksi.

7 §. *Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet.* Pykälän 1 momentissa on seitsemännen direktiivin 26(1) artiklaa vastaava säännös siitä, että konserniyritysten toiminnan tulos ja taloudellinen asema tulee esittää siten kuin ne olisivat yksi yritys. Voimassa olevassa laissa ei ole tällaista säännöstä.

Seitsemännen direktiivin 26 artikla, johon ehdotettava säännös perustuu, sääntelee konsernin sisäisten erien eliminointia ja säännös on siten luonteeltaan lähinnä yhdistelytoimenpiteitä ohjaava. Yleisenä sisäisten erien eliminointia kuvaavana periaatteena siitä voi olla apua yksittäisten toimenpiteiden ohjaajana: lopputuloksen tulee olla sama kuin jos konserniyritykset muodostaisivat yhden yrityksen. Erillistilinpäätösten muuttamisesta yhtenäisten laskentaperiaatteiden mukaisiksi säädetään erikseen 4 §:ssä.

Pykälän 2 ja 3 momentissa on voimassa olevan 22 c §:n 1 momentin toista ja kolmatta virkettä sekä ministeriö päätöksen 7 §:n 1 momenttia vastaavat säännökset konsernituloslaskelmaa ja -tasetta laadittaessa vähennettävistä konsernin sisäisistä eristä. Näitä ovat konsernin tuloslaskelman osalta sisäiset tuotot ja kulut, sisäisten katteiden muutokset sekä sisäinen voitonjako. Ulkopuolisten omistusta vastaavat osuudet tytäryritysten tuloksista (vähemmistöosuus konsernituloslaskelmassa) vähennetään konsernin tuloksesta ja merkitään erilliseksi eräksi tuloslaskelmaan.

Konsernitasetta laadittaessa on puolestaan vähennettävä keskinäiset saamiset ja velat ja taseisiin aktivoidut sisäiset katteet. Lisäksi ulkopuolisten omistusta tytäryrityksissä vas-

taavat osuudet (vähemmistöosuus konsernitaseessa) on merkittävä taseeseen omaksi eräkseen. Ehdotetut momentit perustuvat vähennettävien erien osalta seitsemännen direktiivin 26(1)(a)—26(1)(c) artiklaan ja vähemmistöosuuksien osalta 21 ja 23 artiklaan.

Voimassa olevan ministeriö päätöksen 7 §:n 2 momenttiin sisältyy direktiivin pakottavaan 26(3) artiklaan perustuva mahdollisuus jättää konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako, konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat samoin kuin konsernin sisäiset katteet vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Säännöstä ehdotetaan lakiteknisesti tarkistettuna **4 momentiksi**.

Pykälän 5 momentiksi ehdotetaan voimassa olevaa 22 c §:n 4 momenttia vastaavaa säännöstä siten tarkistettuna, että vapaaehtoisten varausten ja poistoeron jakaminen laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan olisi pakollista. Voimassa olevan lain tahdonvaltaisuus on johtanut kahdenlaisen käytäntöön, mitä ei voida pitää perusteltuna konsernitilinpäätösten vertailukelpoisuuden kannalta.

Ehdotetun säännöksen mukaisen jaon tekeminen ei ole laskentateknisesti ongelmallista. Jäljempänä ehdotetaan, että tytäryrityksillä hankintahetkellä olleet vapaaehtoiset varaukset ja poistoero luetaan keskinäistä omistusta vähennettäessä hankintahetken omaan pääomaan. Siten konsernitaseessa omaan pääomaan jäävät laskennallisella verovelalla vähennettyinä yhtäältä emoyrityksen varaukset ja poistoero ja toisaalta tytäryrityksille hankintahetken jälkeen kertyneet vapaaehtoiset varaukset ja poistoero.

8 §. *Hankintamenomenetelmä*. Pykälä vastaa voimassa olevan ministeriö päätöksen 8 §:ää eräin täsmennyksin. Säännöksen sisältö perustuu seitsemännen direktiivin 19 artiklaan, jonka mukaisesta konsernin sisäisen omistuksen eliminoimismenetelmästä käytetään yleisesti nimitystä *hankintamenomenetelmä*.

Pykälän 1 momentin mukaan konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien omistus vähennetään eliminoimalla yhtäältä osakkeiden tai osuuksien hankintameno ja toisaalta tytäryrityksen omasta pääomasta konsernin omistusosuutta vastaava määrä tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan

mukaisesta omasta pääomasta.

Momenttiin ehdotettava lisäys koskee tytäryrityksellä hankintahetkellä olevia vapaaehtoisia varauksia ja poistoeroa. Seitsemänessä direktiivissä ei ole nimenomaista mainintaa tällaisten erien käsittelystä. Toisaalta 29(5) artiklan pääsääntönä on, että verotusta varten tehdyt kulukirjaukset (engl. *exceptional value adjustments for taxation purposes*) peruutetaan ennen kuin tilinpäätös yhdistellään konsernitilinpäätökseen. Tämän perusteella vapaaehtoisten varausten ja poistoeron huomioon ottamista voidaan pitää direktiivin tarkoituksen mukaisena.

Edellistä lakiuudistusta valmistellut *kirjanpitolakikomitea* katsoi mietinnössään (komiteamietintö 1990:45), että kirjanpidon ja verotuksen välistä kytkentää voidaan vähentää parhaiten siten, että yhdistelyssä sallitaan konserniyhtiöiden tilinpäätöksiin sisältyvien verotuksellisten kirjausten eliminointi jakamalla vapaaehtoiset varaukset ja poistoero lykättyyn verovelkaan ja omaan pääomaan. Tämän salliva säännös sisältyy voimassa olevan lain 22 c §:n 4 momenttiin. Edellä 7 §:n 5 momentissa on ehdotettu säännöksen muuttamista pakottavaksi.

Koska konserniyritysten vapaaehtoiset varaukset ja poistoero jaetaan konsernitilinpäätöksessä laskennalliseen verovelkaan ja omaan pääomaan, on perusteltua, että näin saadaan menetellä konsernitilinpäätöksen laatimisen kaikissa vaiheissa, myös määrittäessä tytäryrityksen omaa pääomaa hankintahetkellä. Voimassa olevien säännösten mukaan toimittaessa eliminointiero ja vastavasti konsernin oma pääoma muodostuvat yleensä suuremmiksi kuin ehdotettua menettelyä noudatettaessa. Ehdotettu menettely lisää konsernitilinpäätöksen laadintaa ohjauksen säännösten yhdenmukaisuutta ja antaa yrityksille mahdollisuuden toimia kansainvälisen käytännön mukaisesti.

Suosittelavaa on, että sisäisen omistuksen eliminoinnit tehdään myös aikaisemmin hankittujen tytäryritysten osalta edellä esitettyä menettelyä käyttäen. Koska tämä kuitenkin voi olla mahdotonta esimerkiksi siksi, ettei kirjanpitoaineistoa ole säilytetty lakimääräisten säilyttämisaikojen umpeutumisen jälkeen, on hyväksyttävää jatkaa aikaisempien hankintojen osalta nykyistä vähentämismenettelyä. Jäljempänä ehdotetaan tämän mahdollistavaa siirtymäsäännöstä (9 luku 2 § 5 mom.).

Pykälän 2 momentin ensimmäinen virke

perustuu seitsemännen direktiivin 19(1)(b) artiklaan, jota vastaava säännös sisältyy voimassa olevan ministeriö päätöksen 8 §:n 2 momenttiin. Jos tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin yrityksestä tuli tytäryritys, saa 1 momentissa tarkoitettujen eliminoimien näiden osakkeiden tai osuuksien osalta tehdä sen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryritys.

Voimassa olevan ministeriö päätöksen 8 §:n 3 momentissa sallitaan eliminoiminen myös sen oman pääoman perusteella, jota tytäryrityksen tase konsernitilinpäätökseen ensimmäisen kerran yhdisteltäessä osoittaa. Säännöksen soveltaminen edellyttää kuitenkin, ettei sillä ei ole olennaista vaikutusta oikean ja riittävän kuvan antamiseen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tämä perustuu seitsemännen direktiivin 19(1)(a) artiklaan, jossa menettelyä pidetään ensisijaisena. Vastaavaa säännöstä ehdotetaan 2 momentin toiseksi virkkeeksi. Tämän ehdotuksen tarkoituksena on helpottaa konsernitilinpäätöksen laatimista sellaisessa tapauksessa, että kirjanpitovelvolliselle syntyy konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus tai velvollisuus yhdistellä tytäryrityksen konsernitilinpäätökseen vasta sen tilikauden jälkeen, jolloin tytäryritys on hankittu.

Pykälän 3 ja 4 momentiksi ehdotetaan konserniaktiivan ja konsernipassiivan kohdistamista koskevia ja voimassa olevan ministeriö päätöksen 9 §:n 1 momenttia vastaavia säännöksiä. Ehdotus perustuu seitsemännen direktiivin 19(1) artiklaan. Ministeriö päätöksessä säädetään, että tytäryrityksen osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien eliminoimisesta syntyy erotus (konserniaktiiva tai konsernipassiiva) kohdistetaan mahdollisuuksien mukaan niihin tytäryrityksen omaisuus- tai velkaeriin, joista sen katsotaan johtuvan. Päätöksessä tarkoitettujen konserniaktiivan syntyminen johtuu siitä, että esimerkiksi käyttöomaisuuden käypä arvo on suurempi kuin mitä tytäryrityksen tase osoittaa taikka tytäryrityksellä on goodwill-arvoa. Konsernipassiivan syntyminen perustuu päinvastaiseen tilanteeseen, esimerkiksi odotettavissa oleviin tappioihin tai toiminnan järjestelystä aiheutuviin kuluihin.

Ministeriö päätöksen mukaista säännöstä ehdotetaan täydennettäväksi koskien tilannetta, jossa tytäryritystä ei omisteta kokonaan. Voimassa olevassa päätöksessä ei oteta kantaa siihen, määritetäänkö omaisuus- tai vel-

kaerän käypä arvo erälle kokonaisuudessaan vaiko hankittua osuutta vastaavalle osalle siitä.

International Accounting Standard 22 -suosituksen (*Business Combinations*; sovelletaan 1.1.1995 alkaen) mukaan tytäryritysosakkeiden tai -osuuksien hankintameno kohdistetaan hankitun yrityksen tase-erille, joiden käypä arvo (engl. *fair value*) määritetään ensisijaisesti seuraavien tekijöiden summana: hankittua osuutta vastaava osa vastaavien ja vastattavien käyvistä arvoista hankintahetkellä ja vähemmistön osuutta vastaava osuus vastaavien ja vastattavien kirjanpitoarvoista (*carrying value*) hankintahetkellä. Toisin sanoen ainoastaan omistusta vastaava osuus hankitun yrityksen tase-eristä voidaan merkitä konsernitaseeseen tytäryrityksen taseeseen merkittävä arvoa korkeampaan todennäköiseen luovutushintaan. Sekä 3 että 4 momentin ensimmäiseen virkkeeseen ehdotetaan tätä koskevaa säännöstä.

Pykälän 5 momentin ensimmäiseksi virkkeeksi ehdotettu säännös konserniliikearvon poistoaajasta vastaa voimassa olevan ministeriö päätöksen 9 §:n 2 momenttia, joka perustuu seitsemännen direktiivin 30(1) artiklaan, joka puolestaan viittaa neljännen direktiivin liikearvon poistamista koskeviin säännöksiin eli 37(2) artiklaan. Konserniaktiivan kohdentamaton osa, konserniliikearvo, on siten poistettava viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusajanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa. Toisaalta kohdennettu osuus kirjataan kuluksi asianomaista tase-erää koskevien jaksotussäännösten mukaisesti. Viittä vuotta pidempi konserniliikearvon poistoaika on kunkin tytäryrityksen osalta perusteltava erikseen, ja siitä on annettava asetuksessa määrättävät konsernituloslaskelman tai konsernitaseen liitteenä ilmoitettavat tiedot, kuten mainitussa neljännen direktiivin artiklassa edellytetään.

Momentin toisessa virkkeessä säädettäisiin konsernireservin tulouttamisesta. Seitsemännen direktiivin 31 artiklaan perustuva säännös on voimassa olevan ministeriö päätöksen 9 §:n 3 momentin mukainen eräin sanamuodollisin täsmennyksin: konsernipassiivan kohdentamattoman osan eli konsernireservin vähennys merkitään konsernituloslaskelmaan sen mukaisesti kuin vastaavaa menoa tai menetystä on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tuloslaskelmassa taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto.

9 §. *Yhdistelmämenetelmä.* Pykälään ehdotetaan voimassa olevan ministeriöpäätöksen 10 §:n korvaavaa säännöstä. Pykälän 1 momentin johdantokappale perustuu seitsemännän direktiivin 20(1) artiklaan, jonka mukaan konsernin sisäinen omistus saadaan vähentää eliminoimalla konsernin omistusosuutta vastaava määrä ainoastaan tytäryrityksen osake-, osuus- tai muusta sijoitetusta omasta pääomasta tietyssä tilanteessa. Tätä menetelmää nimitetään yhdistelmämenetelmäksi (engl. *pooling*).

Yhdistelmämenetelmä on tarkoitettu käytettäväksi siinä tapauksessa, että emoyritys on hankkinut tytäryrityksen ensisijaisesti apportiemissiolla laskemalla liikkeeseen tytäryrityksen osakkeiden vastikkeeksi omia uusia osakkeitaan tai osuuksiaan. Yhdistelmämenetelmän mukainen eliminointi on direktiivin mukaan mahdollista tehdä silloin, kun:

— konserniyritysten omistusosuus on vähintään 90 % tytäryrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien yhteisestä nimellisarvosta tytäryrityksen omistuksessa olevia omia osakkeita tai osuuksia lukuun ottamatta (20(1)(a) art.); ja

— tytäryrityksen osakkeet tai osuudet on hankittu siten, että konserniin kuuluva yritys on antanut niistä vastikkeeksi omia uusia osakkeitaan tai osuuksiaan ja rahaa on käytetty maksuvälineenä enintään 10 % vastikkeeksi annettujen osakkeiden tai osuuksien nimellisarvosta (20(1)(b) ja 20(1)(c) art.).

Edellä esitettyjä ehtoja vastaavia säännöksiä ehdotetaan momentin 1–3 kohdaksi. Voimassa olevassa ministeriöpäätöksessä vaaditaan vielä, että tytäryritys on tullut konserniin yhteen liittymisen tuloksena siten, että sen osakkeiden tai osuuksien omistuksesta tällöin luopuneet osakkaat tai jäsenet ovat yhdessä emoyrityksen vanhojen osakkaiden tai jäsenten kanssa ryhtyneet käyttämään määräysvaltaa emoyrityksessä. Tätä ei ehdoteta säännökseen, sillä direktiivit tai kansainväliset suositukset eivät tunne tällaista ehtoa.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa (1.11.1993) edellytetään edellä mainittujen seikkojen ohella, että emoyritys ja tytäryritys eivät kooltaan tai toiminnaltaan olennaisesti poikkea toisistaan. Tällaista ehtoa ehdotetaan momentin 4 kohdaksi. Myös *International Accounting Standard 22* -suosituksessa (*Business Combinations*, kohta 16) painotetaan yleisohjeen tavoin yhteen liittyvien yri-

tysten tasavertaisuutta ja entisten omistajien määräämisvallan säilymistä suhteellisesti samana kuin ennen yhdistymistä.

Pykälän 2 momentissa säädetään, että 1 momentissa tarkoitettut osuudet lasketaan pääoman kirjanpitoarvosta, jos yrityksen osakkeilla tai osuuksilla ei ole nimellisarvoa. Myös tämä perustuu 20(1) artiklaan.

Pykälän 3 momentti vastaa seitsemännän direktiivin 20(2) artiklan pakottavaa säännöstä, jonka mukaan tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenon eliminoinnissa syntyvä erotus merkitään konsernin oman pääoman vähennykseksi tai lisäykseksi.

10 §. *Tytäryrityksen omistamat emoyrityksen osakkeet tai osuudet.* Seitsemännän direktiivin 19 (2) artiklan mukaan 19(1) artiklassa säädettyä hankintamenomenetelmän mukaista sisäisen omistuksen eliminointia ei sovelleta emoyrityksen itsensä omistamiin omiin osakkeisiin eikä tytäryrityksen omistamiin emoyrityksen osakkeisiin. Niihin on sovellettava neljännen direktiivin säännöksiä omista osakkeista. Koska osakeyhtiölain 11 luvun 6 a § sallii omien osakkeiden ja emoyhtiön osakkeiden merkitsemisen taseeseen, pykälään ehdotetaan säännöstä, jonka nojalla 8 §:ssä säädettyä keskinäisen omistuksen eliminointia ei sovelleta tytäryrityksen tai emoyrityksen itsensä omistamiin emoyrityksen osakkeisiin, jos ne on merkitty taseeseen. Eliminoimatta jäävät osakkeet ovat konsernin kannalta katsottuna omia osakkeita ja ne esitetään konsernitaseessa omana eränään. Ehdotus eroaa voimassa olevan ministeriöpäätöksen 11 §:stä, jonka nojalla konsernin sisäinen omistus emoyrityksen osakkeiden osuuksien osalta vähennetään eliminoimalla niiden hankintameno konsernin omasta pääomasta.

11 §. *Laskennalliset verovaikutukset yhdistelystä.* Seitsemännän direktiivin 29(4) artiklan mukaan on otettava huomioon ne erot, jotka syntyvät konsernitilinpäätöstä laadittaessa tuloslaskelmaan merkittyjen verojen (eng. *tax chargeable*) ja maksettavien verojen (*tax payable*) välille, jos on todennäköistä, että lähitulevaisuudessa (*in the foreseeable future*) jossakin yhdistellyistä yrityksistä syntyy todellinen verokulu (*actual charge to tax*). Direktiivi on tältä osin jäsenvaltioille pakottava.

Mainituun artiklan perusteella ehdotettava säännös vastaa voimassa olevan ministeriöpäätöksen 12 §:ää, jonka mukaan tilikauden

välittömiä veroja on oikaistava, jos konsernitilinpäätöksen mukainen tulos on yhdistelytoimenpiteiden vuoksi olennaisesti suurempi tai pienempi kuin emoyrityksen ja tytäryritysten tulosten yhteismäärä konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen tilinpäätösten mukaan, siltä osin kuin tulevaa veronmaksua tai -palautusta on pidettävä ilmeisenä. Toimenpiteillä tarkoitetaan yhtäältä tilinpäätösten muuttamista yhtenäisten laskentaperiaatteiden mukaisiksi ja toisaalta konsernin sisäisten erien eliminointia. 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 aktivoitujen sisäiset katteet eivät muutu kahden tilinpäätöksen välillä, tulee laskennallinen verosaaminen kuitenkin pysyttää konsernitaseessa, jos tulevaisuudessa saatava verohyöty on edelleen todennäköinen.

12 §. *Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisvelvollisuus.* Pykälän 1 momentti vastaa seitsemännen direktiivin 33 artiklan pakottavaa säännöstä siitä, että osakkuusyrityksen (engl. *associated company*) tilinpäätöksen tiedoista yhdistellään konsernitilinpäätökseen konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrityksen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta. Voimassa olevan ministeriö päätöksen 13 §:n 1 momentissa on samansisältöinen säännös.

Pykälän 2 momentti perustuu seitsemännen direktiivin 33(9) artiklaan, jonka mukaan osakkuusyrityksen tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos niiden yhdisteleminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Vastaava säännös on ministeriö päätöksen 13 §:n 2 momentissa.

13 §. *Osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan säännöstä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävissä osakkuusyrityksissä noudatettavista laskentaperiaatteista. Osakkuusyritysten osalta direktiivin vaatimus yhtenäisistä laskentaperiaatteista ei ole ehdoton: jos aktiivat ja passiivat on arvostettu konsernin laskentaperiaatteista poikkeavalla tavalla, ne voidaan muuttaa yhtenäisten laskentaperiaatteiden mukaisiksi (33(3) art.). Jos näin ei ole

tehty, tästä on ilmoitettava. Myöskään voimassa olevassa ministeriö päätöksessä ei edellytetä osakkuusyrityksen noudattavan ehdottomasti konsernin laskentaperiaatteita.

Vaikka yhtenäisiin laskentaperiaatteisiin tulisi pyrkiä myös osakkuusyritysten osalta, ehdotettua säännöstä ei ole muotoiltu pakottavaksi. Koska kirjanpitovelvollisella ei ole määräysvaltaa osakkuusyrityksessä, ei kirjanpitovelvollisella välttämättä ole käytettävissään riittävästi informaatiota tällaista muuttamista varten. Momenttiin ehdotetaan lisäksi viittausta 6 §:ään ulkomaisen osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen muuntamisen osalta.

Pykälän 2—4 momentit vastaavat voimassa olevan ministeriö päätöksen 14 §:ää osakkuusyrityksen hankintahetken oman pääoman määrittämistä koskevin muutoksin. Pykälän 2 momentti perustuu seitsemännen direktiivin pakottavaan 33(2)(a) artiklaan, joka koskee osakkuusyrityksen yhdistämistä ensimmäisellä kerralla. Tällöin konsernitaseeseen merkitään osakkuusyrityksen osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien hankintameno. Samalla lasketaan erotus, joka saadaan vähentämällä osakkuusyrityksen osakkeiden, jäsenosuuksien tai yhtiöosuuksien hankintamenosta omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta. Tämä erotus vastaa tytäryrityksen hankinnassa syntyvää konserniaktiivaa tai -reserviä. Tarkoituksena on, että se ilmoitetaan konsernitaseen liitteenä kirjanpitoasetuksessa säädettävällä tavalla. Vaikka säännöksen sanamuoto viittaa direktiivin mukaisesti ensimmäiseen tilikauteen, sitä ei ole tarkoitettu ymmärrettäväksi siten, että poistamatta olevaa konsernilikearvoa tai tuotoksi kirjaamatonta konsernireserviä ei tarvitsisi ilmoittaa myöhemmillä tilikausilla.

Pykälän 3 momentti vastaa seitsemännen direktiivin 33(2)(d) artiklaa. Ehdotuksen mukaan 2 momentissa tarkoitettujen erotuksen saa laskea myös osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan oman pääoman perusteella. Toisaalta, kuten jäljempänä 14 §:ssä ehdotetaan, osakkuusyritykset ovat velvollisia antamaan tiedot vain viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään. Mikäli osakkuusyrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin yrityksestä tuli osakkuusyritys, voidaan erotus laskea myös sen ajankohdan perusteella, jolloin yrityksestä tuli osakkuusyritys.

Pykälän 4 momentti perustuu seitsemännen direktiivin 33(4) ja 33(6) artikloihin, jotka koskevat osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistämisestä konsernitilinpäätöksen hankkimistilikauden jälkeisissä tilinpäätöksissä. Tällöin osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuksien hankintamenoon lisätään tai siitä vähennetään omistusta vastaava osuus osakkuusyrityksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta oman pääoman muutoksesta ensimmäisen sisällyttämisen jälkeen.

Osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuusiensa hankintamenoista vähennetään lisäksi konserniyritysten osakkuusyritykseltä saamat osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet. Samanlainen vähennys tehdään lisäksi konsernituloslaskelman osinkotuotoista. Konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrityksen tilikauden voitosta tai tappiosta merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tuotto- tai kulueräksi.

Pykälän 5 momentissa on säännös, jonka nojalla 2—4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrityksen omaan pääomaan luetaan myös poistoero ja vapaaehtoiset varaukset, kumpikin erä laskennallisella verovelalla vähennettynä. Niin ikään 4 momentissa tarkoitettua osakkuusyrityksen voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan huomioon poistoeron ja vapaaehtoisten varausten muutos, laskennallisella verovelalla vähennettynä. Tämä vastaa sitä, mitä edellä on ehdotettu säädettäväksi 8 §:n 1 momentissa tytäryrityksen omasta pääomasta. Samoin ehdotetaan vastaavaa siirtymäsäännöstä 9 lukuun.

Ehdotettu 6 momentti vastaa seitsemännen direktiivin pakottavaa 33(5) artiklaa ja voimassa olevan ministeriö päätöksen 15 §:ää. Siinä säädetään yhtäältä osakkuusyrityslaskennassa syntyvän konserniaktiivan kirjaamisesta kuluksi ja toisaalta konsernireservin tulouttamisesta. Konserniaktiiva ja -passiiva kohdistetaan viitatus 8 §:n 5 momentin mukaan ensisijaisesti niille osakkuusyrityksen omaisuus- ja velkaerille, joista niiden katsotaan johtuvan. Omaisuuserille kohdistetun konserniaktiivan kuluksi kirjaaminen määräytyy sen erän perusteella, jolle se on kohdistettu.

Mainitun viittaussäännöksen nojalla osakkuusyrityksen konserniaktiivan kohdistamaton osa, konserniliikearvo, on poistettava viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pitempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa. Toisaal-

ta osakkuusyrityksen konsernipassiivan kohdistamattoman osan, konsernireservin, vähennys merkitään konsernituloslaskelmaan sen mukaisesti kuin vastaava meno tai menetyks on kirjattu kuluksi tytäryrityksen tuloista laskettaessa taikka kun sitä vastaa realisoitunut tuotto. Konsernituloslaskelmassa esitetään konserniliikearvon poiston ja konsernireservin vähennyksen määrä yhteenlaskettuna yhdessä osakkuusyrityksen tulososuuden kanssa.

Pykälän 7 momenttiin ehdotetaan voimassa olevan ministeriö päätöksen 16 §:ää vastaavaa säännöstä, joka perustuu seitsemännen direktiivin pakottavaan 33(7) artiklaan. Ehdotuksen mukaan osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelyssä otetaan 7 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettulla tavalla huomioon konsernin omistusosuutta vastaava määrä hyödykkeiden luovutuksessa osakkuusyrityksen ja konserniyritysten kesken syntyneistä katteista ja katteiden muutoksesta tilikauden aikana, jos tätä varten tarpeelliset tiedot ovat saatavissa. Katteet ja katteiden muutoksen saa kuitenkin jättää ottamatta huomioon, jos niiden merkitys on vähäinen oikean ja riittävän kuvan antamisen kannalta. Edellä on ehdotettu 7 §:n 4 momenttiin vastaavaa säännöstä tytäryritysten osalta.

14 §. *Osakkuusyrityksen tiedonantovelvollisuus.* Osakkuusyrityksen velvollisuudesta antaa tilinpäätöstietonsa yhdistelyä varten säädetään voimassa olevan kirjanpitolain 22c §:n 6 momentissa. Vastaavaa säännöstä ehdotetaan uuteen lakiin.

15 §. *Yhteisyrittäjien tilinpäätöstietojen yhdisteleminen.* Pykälä perustuu seitsemännen direktiivin 32 artiklan salliviin säännöksiin, joissa säädetään niin sanotun suhteellisen konsolidoinnin soveltamisesta. Vastaava säännös sisältyy voimassa olevan ministeriö päätöksen 18 §:ään, mutta ehdotetussa pykälässä sanamuotoa on laajennettu siten, että se kattaa myös useamman kuin kahden omistajan yhteisyrittäjät. Ehdotuksessa ei myöskään edellytetä tasaosaista omistusta. Tätä koskeva vaatimus voimassa olevassa ministeriö päätöksessä ei perustu direktiiviin eikä *International Accounting Standard 22* -suositukseen (*Accounting for Business Combinations*; sovelletaan 1.1.1996 alkaen).

Olellaista yhteisyrittäjälle on, että sen omistajat vastaavat sen johtamisesta yhdessä. Yhteisyrittäjän tulee täyttää myös osakkuusyrityksen kriteerit. Toisin sanoen sen tulee olla intressiyritys ja konsernitilinpäätöksen

laativalla yrityksellä tulee olla siinä huomattava vaikutusvalta. Nämä ehdot täyttävän yrityksen tuloslaskelma- ja tase-erät sekä liitetiedot saadaan ehdotuksen mukaan yhdistellä konsernitilinpäätökseen omistussuuden mukaisina. Yhdistelyssä noudatetaan soveltuvin osin 4 ja 6—8 §:n säännöksiä tytäryrityksen yhdistelemisestä. Jos taas yhteisyritystä ei yhdistellä konsernitilinpäätökseen tällä tavalla, sovelletaan siihen osakkuusyrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemistä koskevia säännöksiä.

16 §. *Osakkuusyrityksen konsernitilinpäätös.* Pykälä perustuu seitsemännän direktiivin pakottavaan 33(8) artiklaan. Ehdotuksen mukaan silloin kun osakkuusyritys on itse konsernin emoyritys, joka laatii konsernitilinpäätöksen, sovelletaan 12—15 §:n yhdistelemistä koskevia säännöksiä osakkuusyrityksen konsernitilinpäätöksen tietoihin. Samansisältöinen säännös on voimassa olevan ministeriöpäätöksen 17 §:ssä.

17 §. *Toiminnaltaan poikkeava tytäryritys.* Pykälän 1 momentti vastaa voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 19 b §:n 1 momentin ensimmäistä virkettä, joka perustuu seitsemännän direktiivin pakottavaan 14(1) artiklaan. Direktiivin mukaan tytäryritystä, joka poikkeaa toiminnaltaan muusta konsernista niin huomattavasti, että sen sisällyttäminen konsernitilinpäätökseen vaikeuttaisi oikean ja riittävän kuvan saamista, ei pidä yhdistellä konsernitilinpäätökseen tytäryrityksenä. Sen sijaan se tulee yhdistellä osakkuusyrityksiä koskevien säännösten mukaisesti.

Pykälän 2 momentiksi ehdotetaan 14(2) artiklan säännöstä. Ehdotuksen mukaan 1 momenttia ei tule soveltaa ainoastaan sillä perusteella, että konserniyrityksistä osa harjoittaa esimerkiksi teollista tuotantoa, osa kaupaa ja osa palvelutoimintaa taikka että ne tuottavat erilaisia hyödykkeitä. Vastavaanlainen säännös on voimassa olevan kirjanpitoasetuksen 19 b §:n 1 momentin toisessa virkkeessä.

18 §. *Rahoitusleasingisopimus.* Pykälään ehdotetaan niin sanottua rahoitusleasingisopimusta koskevaa säännöstä. Ehdotus perustuu *International Accounting Standard 17*-suositukseen (*Accounting for Leases*; sovelletaan 1.1.1984 alkaen). Tarkoituksena on sallia tällaisten rahoitussopimusten käsittely konsernitilinpäätöksessä kansainvälisen käytännön mukaisesti. Mainitun suosituksen mukaan rahoitusleasingisopimuksen tunnusmerkistöön kuuluu muun muassa se, että

valtaosa omistamiseen liittyvistä riskeistä ja hyödyistä siirtyy vuokralleottajalle. Suosituksen mukainen rahoitusleasingisopimuksen käsittely edellyttää lisäksi, että asianomainen sopimus turvaa vuokralleantajalle hänen sijoittamansa pääoman palautuksen sekä tuoton sijoitetulle pääomalle. Merkityksellistä on myös se, että rahoitusleasingisopimusta ei yleensä voida purkaa vuokralauden.

Pykälän 1 momentissa on säännös, jonka perusteella vuokralleantaja saisi merkitä rahoitusleasingisopimuksen kohteena olevan hyödykkeen konsernitilinpäätökseensä siten kuin se merkittäisiin myytyinä ja vuokralleottaja siten kuin se merkittäisiin ostettuna. Rahoitusleasingisopimus määriteltäisiin sellaiseksi vuokrasopimukseksi, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen liittyvät riskit ja hyödyt siirtyvät olennaisilta osin vuokranottajalle. Lisäksi momentin mukaan kauppa- ja teollisuusministeriö päättäisi tarkemmin menettelyn edellytyksistä. Tarkoituksena on, että ministeriön päätöksen perustana on edellä mainittu suositus.

Rahoitusleasingisopimusta käsiteltäisiin vuokralleottajan kirjanpidossa siten, että sopimuksen tehoketkellä kirjataan yhtä suuri omaisuus- ja velkaerä, joka vastaa määrätään leasingmaksujen nykyarvoa tai kohteen käypää arvoa riippuen siitä, kumpi on pienempi. Nykyarvoa määritettäessä käytetään sopimuksen mukaista korkoa, tai jos sitä ei pystytä selvittämään, korkoa jolla vuokralleottaja saisi vastaavan suuruisen luoton. Omaisuuserästä, joka luonteensa mukaisesti on yleensä käyttömaisuutta, tehdään suunnitelman mukaiset poistot. Maksetut leasingmaksut jaetaan korkokuluksi ja velan lyhennykseksi. Korkokulun osuus määrätään niin, että jäljellä olevan pääoman korkoprosentti pysyy samansuuruisena.

Vuokralleantaja puolestaan käsittelee rahoitusleasingisopimusta kuten omaisuuden myyntiä. Myynti tulotetaan normaalisti vuokralauden alkaessa. Taseeseen merkitään saatavaksi määrä, joka vastaa nettoinvestointia kohteeseen. Saadut leasingmaksut jaetaan korkotuotoksi ja saatavan vähennykseksi. Korkotuotto lasketaan jäljellä olevalle saamiselle.

Pykälän 2 momentiksi ehdotetaan niin sanottua myynti- ja takaisinvuokraussopimusta koskevaa säännöstä. Ehdotus perustuu mainittuun *International Accounting Standard 17*-suositukseen. Tämän mukaista menettelyä ehdotetaan myös sovellettavaksi vain

konsernitilinpäätöksessä, kuten myös edellä tarkoitettua rahoitusleasingsopimusten käsittelyä. Ehdotukset on kytketty toisiinsa siten, että jos kirjanpitovelvollinen soveltaa 1 momenttia, sen on käsiteltävä myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia 2 momentin mukaisesti.

Myynti- ja takaisinvuokraussopimuksella (engl. *sale and leaseback transaction*) tarkoitetaan sopimuskokonaisuutta, jossa myyjä vuokraa myymänsä kohteen takaisin omaan käyttöönsä. Vuokra ja myyntihinta eivät yleensä ole toisistaan riippumattomia, ja niistä neuvotellaan yhtenä kokonaisuutena. Tällöin myyntihinta ei välttämättä vastaa käypää arvoa.

Voimassa olevassa kirjanpitolaissa tai -asetuksessa ei ole säännöksiä myynti- ja takaisinvuokraussopimuksista. Tällaista sopimusta käsitellään tavanomaisen myyntitapahtuman tavoin. *International Accounting* -suosituksen mukaan myynti- ja takaisinvuokraussopimuksen käsittely kirjanpidossa riippuisi siitä, onko vuokrasopimus luokiteltavissa käyttöleasing- vai rahoitusleasingsopimukseksi. Milloin sitä pidetään ensiksi mainittuna ja milloin vuokra sekä myyntihinta määräytyvät käypien arvojen perusteella, sopimusta käsitellään myyntitapahtumana. Jos myyntihinta alittaa käyvän arvon, tappion voi jaksottaa vuokrasopimuksen kestoajalle siinä tapauksessa, että käypää vuokraa alemmat vuokrat kompensoivat tappion. Jos taas hinta ylittää käyvän arvon, on ylimenevä osuus jaksotettava sopimusajalle.

Siinä tapauksessa, että vuokrasopimus luokiteltaisiin rahoitusleasingsopimukseksi, mahdollinen myyntivoitto jaksotettaisiin vuokrasopimuksen kestoajalle. Toisaalta mahdollinen myyntitappio kirjattaisiin vain, jos kohteen arvo on laskenut pysyvästi. Rahoitusleasingsopimuksessa vuokranantajaa pidetään rahoittajana ja vuokrauskohdetta velan vakuutena, joten kohde jäisi omaisuudeksi myyjän taseeseen.

Aikaisempina tilikausina tehtyjen rahoitusleasingsopimusten sekä myynti- ja takaisinvuokrausten kirjanpitokäsittely tulisi pääsääntöisesti oikaista muuttunutta menettelytapaa vastaavaksi. Jäljempänä ehdotettavan siirtymäsäännöksen nojalla kirjanpitovelvollinen voisi kuitenkin siirtyä uuteen käytäntöön myös siten, että vasta lainmuutoksen voimaantulon jälkeisiä tapahtumia käsitellään ehdotettujen säännösten mukaisella tavalla (9 luku 2 § 4 mom.).

Jos rahoitusleasingsopimuksia ja myynti- ja takaisinvuokraussopimuksia käsitellään konsernitilinpäätöksessä eri tavoin kuin yksittäisissä tilinpäätöksissä, tästä saattaa aiheutua edellä 12 §:ssä tarkoitettu laskennallinen verovelka tai -saaminen. Esimerkiksi konsernitilinpäätöksessä tulouttamattomaan verotettuun myyntivoittoon liittyvä laskennallinen verosaaminen voitaisiin merkitä taseeseen varovaisuuden periaatetta noudattaen.

19 §. *Yhdistelylaskelmien säilyttäminen*. Nykyisestä kirjanpitolaista puuttuvat nimenomaiset säännökset konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmien säilyttämisestä. Pykälään ehdotetaan tätä koskevaa viittaussäännöstä. Säännöksessä mainitun 2 luvun 10 §:n 1 momentin mukaisesti yhdistelylaskelmat olisi säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä.

7 luku. Ammatinharjoittajan kirjanpito

Lain 7 lukuun ehdotetaan ammatinharjoittajan kirjanpitoa koskevia säännöksiä. Ehdotukset vastaavat voimassa olevan lain 26—32 §:n säännöksiä.

8 luku. Erinäiset säännökset

Lain 8 lukuun ehdotetaan koottavaksi erityiset säännökset. Luvussa säädettäisiin lain valvonnasta, kirjanpitolautakunnasta sekä rikoslakia täydentäen kirjanpitorikkomuksesta. Ehdotukset vastaavat pääpiirteissään voimassa olevan lain 34—38 a §:ää.

1 §. *Lain valvonta*. Pykälässä valtuutetaan rahoitustarkastus valvomaan kirjanpitolakia siinä erikseen lueltujen yhteisöjen osalta. Voimassa olevan 36 §:n mukaisesti lain yleinen valvonta kuuluisi kauppa- ja teollisuusministeriölle.

Rekisteriviranomainen eli patenti- ja rekisterihallitus, valvoisi puolestaan tilinpäätösten ilmoittamista rekisteröitäväksi. Kuten voimassa olevassa 38 §:n 1 momentissa on säädetty, rekisteriviranomainen voisi asettaa myös uhkasakon.

2 §. *Kirjanpitolautakunta*. Enää ei pidetä tarpeellisena valtuuttaa kirjanpitolautakuntaa myöntämään poikkeuksia koskien tietotekniikan hyväksikäyttämistä kirjanpidossa. Edellä 2 luvun 8 §:ssä on ehdotettu, että kauppa- ja teollisuusministeriö antaa päätöksen siitä, miten menetellään tehtäessä kirjanpitomerkinnät koneelliselle tietovälineelle

samoin kuin päätöksen kirjanpitoaineiston tietoteknisestä tallentamisesta ja säilyttämisestä.

Lautakunnalle ehdotetaan valtuutusta poikkeuslupien myöntämiseen koskien tilinpäätöksen tarkempaa sisältöä (3 luku 1 § 2 mom. toinen virke), tilinpäätöksen laatimisaikaa (3 luku 6 §), konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta (6 luku 1 § 1 ja 2 mom.), konsernitilinpäätöksen tarkempaa sisältöä (6 luku 2 § 2 mom.), ammatinharjoittajan tilinpäätöksen laatimisaikaa (7 luku 3 §) ja laatimista (7 luku 4 §) sekä näiden perusteella annettuja alemmanasteisia säännöksiä. Ehdotus vastaa voimassa olevan lain 35 §:ää edellä mainituin koneellisia tietovälineitä koskevin poikkeuksin.

Lautakunnan toimivallan rajoja täsmennetään nimenomaisella säännöksellä siitä, että poikkeuslupaharkinnassa tulee ottaa huomioon Euroopan unionin tilinpäätöstä koskevat direktiivit. Poikkeuksen myöntäminen on mahdollista ainoastaan, jos se on direktiivien sallima.

Pykälässä myös rajattaisiin kirjanpitolautakunnan toimivallan ulkopuolelle rahoitustarkastuksen valvonnan alaiset luottolaitokset ja muut 1 §:ssä erikseen mainitut yhteisöt samoin kuin eläke- ja vakuutuslaitokset.

Lisäksi pykälään ehdotetaan voimassa olevan kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen 8 §:n 3 momenttia vastaavaa säännöstä siitä, että lautakunnan päätökseen ei saa hakea valittamalla muutosta.

3 §. *Salassapitovelvollisuus.* Voimassa olevan salassapitosäännöksen (37 §) sanamuotoa ehdotetaan uudistettavaksi. Ehdotettu muotoilu on lähes yhdenmukainen arvopaperimarkkinalain 7 luvun 3 §:n kanssa.

4 §. *Kirjanpitorikkomus.* Ehdotetussa pykälässä on yksilöity rangaistavat teot hallitusmuodon 6 a §:ssä tarkoitettujen laillisuusperiaatteen täyttämiseksi. Muuten ehdotettu 4 § vastaa voimassa olevaa 38 a §:ää.

5 §. *Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa.* Pykälään ehdotetaan samanaista säännöstä kuin voimassa olevassa 39 §:ssä.

6 §. *Tarkemmat säännökset.* Lain täytäntöönpanosta ja soveltamisesta annettaisiin tarkemmat säännökset asetuksella. Samansisältöinen säännös on voimassa olevassa 40 §:ssä.

Kauppa- ja teollisuusministeriölle ehdotetaan lisäksi mahdollisuutta tarkistaa laissa säädetyt rahamääräisiä summia ja henkilös-

tön määriä. Siten raja-arvoja voitaisiin tarvittaessa tarkistaa rahan arvon muutoksen johdosta. Myös Euroopan unionissa tarkistetaan aika-ajoin säännösten perustana olevien artiklojen tarkoittamia raja-arvoja. Tämän vuoksi on tarpeen säännös, joka mahdollistaa joustavan ja tarkoituksenmukaisen menettelyn direktiivin muutosten täytäntöönpanossa. Vastaavanlainen säännös on tilintarkastuslain (936/1994) 46 §:ssä.

9 luku. Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

1 §. *Voimaantulo.* Pykälän 1 momentissa ovat yleiset voimaantulosäännökset. Pykälän 2 momentissa kumotaan nykyinen kirjanpitolaki. Sen myötä kumoutuu nykyinen kirjanpitoasetus, mutta voimaan jää erityisen säännöksen nojalla kirjanpitolautakunnasta annettu asetus lukuun ottamatta 8 §:n 3 momenttia, jonka mukaan lautakunnan antamaan päätökseen ei voida hakea muutosta. Viimeksi mainittu säännös on tarpeeton, sillä vastaavaa säännöstä on edellä ehdotettu 8 luvun 2 §:ään. Voimaan jää myös nykyinen kirjanpitoasetus. Se kumottaisiin myöhemmin uudella asetuksella.

Pykälän 2 momenttiin ehdotetun säännöksen nojalla uuden lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin voitaisiin ryhtyä jo ennen lain voimaantuloa. Tarkoituksena on edesauttaa uuden kirjanpitoasetuksen ja muun alemmanasteisen säännösten antamista mahdollisimman nopeasti. Vastaava säännös on nykyisen lain 41 §:n 2 momentissa.

2 §. *Siirtymäsäännökset.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan säännöksiä lain soveltamisen alkamisajankohdasta. Ehdotus on kolmiosainen. Pääsääntönä on, että lakia sovelletaan ensimmäisen kerran kirjanpitoon tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1998 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saisi kuitenkin halutessaan ryhtyä soveltamaan lakia aikaisemminkin, jopa sillä tilikaudella, joka on kulumassa, kun laki tulee voimaan. Toisaalta kirjanpitovelvollinen saisi osaltaan lykätä lain soveltamista vuoden 1998 loppuun siten, että niillä tilikausilla, jotka päättyvät 31 päivänä joulukuuta 1998 tai sitä ennen, voitaisiin soveltaa nykyistä lakia ja asetusta sekä lakiin perustuvia muita säännöksiä.

Pykälän 2 momentissa on arvonkorotuksia koskevat erityiset siirtymäsäännökset. Ennen nykyisen kirjanpitolain voimaantuloa vuonna

1974 kirjanpitovelvollisen ei tarvinnut esittää erikseen tekemiään arvonkorotuksia. Nykyisen lain 41 §:n 3 momentin siirtymäsäännös on mahdollistanut näiden arvonkorotusten siirtämisen taseeseen ilman erityistä informaatiota taseen liitteessä. Momenttiin ehdotetaan vastaavaa säännöstä.

Edellä 5 luvun 17 §:ään on ehdotettu säännöstä, joka rajaisi arvonkorotusmahdollisuuden maa- ja vesialueisiin sekä arvopapereihin. Jotta kirjanpitovelvolliseen ei kohdistuisi kohtuuttomia seuraamuksia aikaisemmin tehtyjen arvonkorotusten purkamisen perusteella, ehdotetaan 2 momenttiin lisäksi säännöstä, joiden nojalla näihin arvonkorotuksiin sovellettaisiin ennen ehdotetun lain voimaantuloa voimassa olleita säännöksiä. Vastaavalla tavalla ehdotetaan säädettäväksi myös tutkimus- ja kehittämismenojen sekä rahoitusleasingsopimusten samoin kuin myynti- ja takaisinlainaussopimusten suhteen (3 ja 4 momentti).

Ehdotettu 5 momentti koskee konsernitilinpäätöksen laatimista. Sen nojalla ennen lain voimaantuloa hankittujen tytär- ja osakkuusyritysten oma pääoma voitaisiin laskea silloisten säännösten mukaan. Ehdotuksen tarkoituksena on varmistaa se, ettei aiempia oman pääoman eliminointeja jouduta laskemaan uudelleen.

Lain 1572/1992 voimaantulosäännöksen 3 momentin nojalla kirjanpitovelvollisen eläkesitoumuksista johtuvat menot, jotka ennen mainitun lain voimaantuloa on voitu jättää kirjaamatta, on kirjattava viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2000 päättyvän tilikauden tilinpäätöksessä. Jos eläkesitoumuksista johtuvia menoja ei ole kirjattu tilinpäätökseen, on lisäksi velvoitettu antamaan liitetieto yhtäältä eläkesitoumuksista johtuvasta vastuusta ja toisaalta eläkesäätiölle sen vastuuvajauksen kattamiseen suorittamatta olevasta määrästä. Pykälän 6 momenttiin ehdotetaan samansisältöistä siirtymäsäännöstä.

1.2. Osakeyhtiölaki

11 luku. Tilinpäätös ja konsernitilinpäätös

1 §. Voimassa olevan 1 momentin mukaan kultakin tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka käsittää kirjanpitolain mukaisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. Tämä ehdotetaan kumottavaksi, sillä se on päällekkäinen kirjanpitolakiehdotuksen 3 luvun 1 §:n kanssa.

3 §. Pykälä kumottaisiin tarpeettomana, sillä vastaavia säännöksiä pitkävaikutteisten menojen merkitsemisestä tilinpäätökseen on edellä ehdotettu otettaviksi kirjanpitolakiehdotukseen, joka koskee osakeyhtiöiden ohella yleisesti myös muita kirjanpitovelvollisia. Vastaavat säännökset on kirjanpitolakiehdotuksen 5 luvun 8 §:ssä (kehittämismenojen jaksottaminen), 9 §:ssä (liikearvon jaksottaminen) ja 10 §:ssä (pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot).

7 §. Pykälän 3 kohtaan ehdotetaan kirjanpitolakiehdotukseen perustuvaa lakitekniistä tarkistusta. Kohdassa tarkoitetuista vastuusoitumuksista ei enää säädettäisi kirjanpitolaisissa vaan -asetuksessa.

8 §. Pykälän 11 kohtaan ehdotetaan lakitekniistä tarkistusta, koska henkilöstömenoja koskevista liitetiedoista säädettäisiin vastaisuudessa kirjanpitoasetuksessa eikä -laissa.

11 §. Pykälään ehdotetaan lakitekniistä muutosta koskien rahoituslaskelman laatimisvelvollisuuden perustavia kokorajoja.

12 luku. Voitonjako ja yhtiön varojen muu käyttö

2 §. Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 1 a kohta. Kirjanpitolakiehdotuksen 5 luvun 11 §:n nojalla aktivoidut tutkimusmenot on poistettava enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pitempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Ehdotetun kohdan mukaan aktivoidut tutkimusmenot tulisivat voitonjakorajoituksen piiriin. Ehdotus perustuu neljännen direktiivin 37(1) ja 34(1)(b) artiklaan. Vastaavaa rajoitusta ehdotetaan myös niille aktivoituille kehittämismenoille, jotka eivät täytä kirjanpitolakiehdotuksen 5 luvun 8 §:n 2 momentissa viitatussa ministeriö päätöksessä asetettavia ehtoja.

Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan lakitekniistä muutosta. Viittaus vapaaehtoiisiin varauksiin koskevaan säännöksen muutettaisiin ehdotettua kirjanpitolakia vastaavasti.

1.3. Osuuskuntalaki

79 c §. Pykälän 2 ja 3 momentti ehdotetaan kumottavaksi. Siten osuuskunta olisi aina velvollinen velvollinen ilmoittamaan tilinpäätöksensä rekisteröitäväksi osakeyhtiön tavoin.

2. Tarkemmat säännökset ja määräykset

Tarkemmat säännökset kirjanpitolain täytäntöönpanosta annetaan asetuksella. Voimassa oleva kirjanpitoasetus ehdotetaan kumottavaksi ja sen sijaan annettavaksi uusi asetus. Tarkoituksena on, että asetus sisältäisi säännökset niistä tiedoista, jotka on esitettävä tilinpäätöksessä. Olennaisimpana muutoksena olisivat uusien säännösten mukaisten tuloslaskelma- ja tasekaavojen ohella säännökset toimintakertomuksen ja liitetietojen sisällöstä.

Asetus annettaisiin hyvissä ajoin ennen lain voimaantuloa. Luonnos asetukseksi on hallituksen esityksen liitteenä. Tarkoituksena on, että asetuksesta järjestetään erillinen kuulemistilaisuus. Kirjanpitolaautakunta antaisi yksityiskohtaisemman ohjeistuksen lain soveltamisesta mahdollisuuksien mukaan heti lain voimaan tullessa.

3. Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan 31 päivänä joulukuuta 1997. Säännöksiä sovellettaisiin ensimmäisen kerran kirjanpitoon ja tilinpäätökseen siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1998 tai sen jälkeen. Ehdotetun siirtymäsäännöksen nojalla kirjanpitovelvollinen voisi kuitenkin halutesaan soveltaa säännöksiä jo tilinpäätökseen, joka laaditaan tilikaudelta, joka on kulumassa, kun laki tulee voimaan. Toisaalta lakien voimaan tullessa voimassa olevia säännöksiä voitaisiin vielä soveltaa kirjanpitoon ja tilinpäätökseen, joka laaditaan joulukuun 31 päivänä 1998 tai sitä ennen päättyvältä tilikaudelta. Näin kirjanpitovelvollinen, jonka tilikausi päättyy esimerkiksi kalenterivuoden lopussa, voisi halutessaan vielä vuodelta 1998 laatia tilinpäätöksen kumottavien säännösten mukaisesti.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Kirjanpitolaki

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 luku

Yleiset säännökset

1 §

Kirjanpitovelvollisuus

Jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammatti-toimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpito-velvollinen. Kirjanpitovelvollisia ovat kuitenkin aina:

- 1) osakeyhtiö;
- 2) osuuskunta;
- 3) avoin yhtiö;
- 4) kommandiittiyhtiö;
- 5) yhdistys, asumisoikeusyhdistys ja muu sellainen yhteisö;
- 6) säätiö;
- 7) eläkesäätiö;
- 8) vakuutuskassa;
- 9) keskinäinen vakuutusyhtiö;
- 10) vakuutusyhdistys;
- 11) sijoitusrahastolaissa (480/1987) tarkoitettu rahastoyhtiö sen hallinnassa olevan sijoitusrahaston osalta;
- 12) henkilöstörahasto;
- 13) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa (1607/1993) tarkoitettu vakuusrahasto; 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.

2 §

Kahdenkertainen kirjanpito

Kirjanpitovelvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa, jollei jäljempänä tässä laissa toisin säädetä.

3 §

Hyvä kirjanpitolapa

Kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitolapaa.

4 §

Tilikausi

Tilikausi on 12 kuukautta. Toimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa taikka tilinpäätöksen ajankohtaa muutettaessa tilikausi saa olla tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta.

Kirjanpitovelvollisen kaikilla liikkeillä on oltava sama tilikausi.

5 §

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 enemmistöjäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1 kohdassa tarkoitettu ääntenenemmistö.

Edellä 1 momentissa tarkoitettua ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin

sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta.

Kohdeyrityksen kokonaisäänimäärän laske-
miseksi vähennetään ne äänet, jotka liittyvät
kohdeyritykselle itselleen tai sen 6 §:ssä tar-
koitetulle tytäryritykselle kuuluviin osakkei-
siin tai osuuksiin. Omissa nimissään mutta
toisen lukuun toimivan henkilön äänimäärät
luetaan kuuluvaksi sille, jonka lukuun toimitaan.

6 §

Konserniyritys, emoyritys ja tytäryritys

Jos kirjanpitovelvollisella on 5 §:n mukai-
nen määräysvalta kohdeyrityksessä, on edel-
linen emoyritys ja jälkimmäinen tytäryritys.
Emoyritys tytäryrityksineen muodostaa konser-
nin. Emoyritystä ja sen tytäryrityksiä kut-
sutaan tässä laissa konserniyrityksiksi.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan
myös, jos kirjanpitovelvollisella on yhdessä
yhden tai useamman tytäryrityksensä kanssa
taikka kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä
yksin tai yhdessä muiden tytäryritysten kans-
sa määräysvalta kohdeyrityksessä.

7 §

Omistusyhteisyriitys

Omistusyhteisyriitys on kirjanpitovelvolli-
sen konserniin kuulumaton kotimainen tai
ulkomainen yritys, jossa kirjanpitovelvolli-
sella on sellainen omistusosuus, joka luo kir-
janpitovelvollisen ja yrityksen välille pysy-
vän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään
kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan
konserniin kuuluvan yrityksen toimintaa.
Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, yri-
tystä pidetään omistusyhteisyriityksenä, jos
kirjanpitovelvollisella on vähintään viidesosa
yrityksen osakepääomasta tai vastaavasta
pääomasta.

8 §

Osakkuusyriitys

Osakkuusyriitys on omistusyhteisyriitys,
jossa kirjanpitovelvollisella on huomattava
vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen
johtamisessa mutta joka ei kuulu kirjanpito-
velvollisen konserniin. Jollei kirjanpitovel-
vollinen muuta näytä, omistusyhteisyriitystä
pidetään osakkuusyriityksenä, jos kirjanpito-

velvollisella on vähintään viidesosa ja enin-
tään puolet omistusyhteisyriityksen osakkei-
den tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan
myös, jos kirjanpitovelvollisella yhdessä yh-
den tai useamman tytäryrityksensä taikka
kirjanpitovelvollisen tytäryrityksellä yksin tai
yhdessä muiden tytäryritysten kanssa on
huomattava vaikutusvalta ja 7 §:ssä tarkoi-
tettu omistusosuus yrityksessä.

Edellä 1 momentissa tarkoitettun ääniosuu-
den laskemisessa sovelletaan, mitä 5 §:n 2 ja
3 momentissa säädetään.

2 luku

Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto

1 §

Liiketapahtumat

Kirjanpitovelvollisen on merkittävä kirjan-
pitoonsa liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.

2 §

Kirjanpito-tilit ja tililuettelo

Liiketapahtumat merkitään asian mukaan
eri kirjanpito-tilille. Jokainen tili on pidettä-
vä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisäl-
töä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan
kehityksen, 2 momentissa tarkoitettun tililuet-
telon muutoksen tai muun erityisen syyn
vuoksi.

Kirjanpitovelvollisella tulee olla kultakin
tilikaudelta kirjanpito-tiliäistä selkeä ja riittä-
västi eritelty luettelo, joka selittää tilien si-
sällön (*tililuettelo*).

3 §

Kirjaamisperusteet

Menon kirjaamisperusteena on tuotannon-
tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamis-
perusteena suoritteen luovuttaminen (*suori-
teperuste*), jollei jäljempänä toisin säädetä.

Meno ja tulo saadaan kirjata myös mak-
suun perustuen (*maksuperuste*). Jos menot ja
tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on

ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatku-
vasti selvittää.

4 §

Kirjausjärjestys ja -ajankohta

Liiketapahtumat on kirjattava aikajärjes-
tyksessä (*peruskirjanpito*) ja asiajärjestykses-
sä (*pääkirjanpito*).

Käteisellä rahalla suoritetun maksun kir-
jaaminen aikajärjestykseen on tehtävä viivy-
tyksettä päiväkohtaisesti. Muut kirjaukset
saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai neljän
viikon jaksolta viimeistään kahden kuukau-
den kuluessa kalenterikuukauden tai jakson
päättymisestä.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa sääde-
tään, kirjaukset saadaan tehdä pääkirjanpi-
toon yhdistelminä siten kuin kauppa- ja
teollisuusministeriö tarkemmin päättää.

5 §

Tositte

Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja
numeroituun tositteeseen, joka todentaa lii-
ketapahtuman. Jos peruskirjanpidosta ei il-
mene eikä muutoinkaan ole selvää, miten
liiketapahtuma on kirjattu, tositteessa on ol-
tava merkintä käytetyistä tileistä.

Menotositteesta on käytävä selville vas-
taanotettu tuotannontekijä ja tulotositteesta
luovutettu suorite. Tuotannontekijän vastaan-
ottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta
on voitava osoittaa tositteen tai sen liitteen
avulla taikka muutoin.

Tositteen, joka todentaa suoritetun mak-
sun, tulee olla, mikäli se on mahdollista,
maksun saajan tai maksun välittäneen raha-
laitoksen tai muun vastaavan antama.

Milloin kirjauksen perusteeksi ei saada
ulkopuolisen antamaa tositetta, kirjaus tulee
todentaa kirjanpitovelvollisen itsensä laati-
man ja asianmukaisesti varmennetun tosi-
teen avulla.

Oikaisu- ja siirtokirjauksen todentava tosi-
te on asianmukaisesti varmennettava.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa sääde-
tään, korjausmerkintä saadaan tehdä ilman
erillistä tositetta edellyttäen, että alkuperäi-
sen kirjauksen ja korjausmerkinnän yhteys
on vaikeuksitta todennettavissa. Kauppa- ja
teollisuusministeriö päättää tarkemmin kor-
jausmerkinnän tekemisestä.

6 §

Kirjausketju

Liiketapahtumat on merkittävä kirjanpitoon
siten, että kirjausten yhteys tositteesta perus-
kirjanpitoon ja pääkirjanpitoon sekä pääkir-
janpidosta 3 luvun 1 §:ssä tarkoitettuun tu-
loslaskelmaan ja taseeseen on vaikeuksitta
todettavissa.

7 §

Selväkielisyys

Kirjanpitoaineistossa tulee joko tositteen
tai sen perusteella tehtyjen kirjanpitomerkin-
töjen olla aina selväkielisessä kirjallisessa
muodossa, jollei 8 §:stä muuta johdu.

Kirjanpitomerkinntä on tehtävä selvästi ja
pysyvästi. Kirjanpitomerkinntää ei saa poistaa
eikä tehdä epäselväksi.

8 §

Koneellisten tietovälineiden hyväksikäyttö

Tositteet ja kirjanpitomerkinntä saadaan
tehdä koneelliselle tietovälineelle kirjanpito-
velvollisen tarvittaessa selväkieliseen kirjalli-
seen 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 kirjanpitomerkinntä
samanaikaisesti koneellisella tietovälineellä.

Kauppa- ja teollisuusministeriö päättää
tarkemmin 1 ja 2 momentissa tarkoitettusta
menettelystä samoin kuin koneellisen tieto-
välineen avulla pidetyn kirjanpidon täsmäyt-
tämisestä.

9 §

Kirjanpitoaineiston säilyttäminen ulkomailta

Kirjanpitokirjat, tilikauden tositteet ja
muu kirjanpitoaineisto saadaan kirjanpidon
hoitamiseksi tai 3 luvussa tarkoitettun tilin-
päättökseen laatimiseksi säilyttää tilapäisesti
muualla kuin Suomessa. Kauppa- ja teol-
liusministeriö päättää tarkemmin ulkomail-
la säilyttämisen edellytyksistä.

10 §

Kirjanpitoaineiston säilytysaika

Kirjanpitokirjat ja käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustettu tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä siten järjestettynä, että tietojenkäsittelyn suorittamista voidaan vaikeuksista todeta.

Tilikauden tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto ja koneellisen kirjanpidon täsmäytysselvitykset 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 vaikeuksista todeta.

Toiminnan loppuessa tai kirjanpitovelvollisuuden muuten päättyessä on kirjanpitovelvollisen tai tämän oikeudenomistajan järjestettävä kirjanpitoaineisto tässä pykälässä säädetyllä tavalla ja ilmoitettava rekisteriviranomaiselle, kenelle aineiston säilyttäminen on uskottu.

3 luku

Tilinpäätös

1 §

Tilinpäätöksen sisältö

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää:

1) tuloksen muodostumista kuvaavan *tuloslaskelman*;

2) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan *taseen*;

3) tuloslaskelman ja taseen liitteenä ilmoitettavat tiedot (*liitetiedot*); sekä

4) *toimintakertomuksen*, jossa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista.

Kustakin tuloslaskelman ja taseen erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (*vertailutieto*). Jos tuloslaskelman tai taseen erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen.

Tilinpäätökseen kuuluvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodos-

tettava yhtenäinen kokonaisuus. Tuloslaskelman ja taseen laatimisessa noudatettavista kaavoista, liitetiedoista sekä toimintakertomuksen tarkemmasta sisällöstä säädetään asetuksella.

2 §

Oikeat ja riittävät tiedot

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (*oikea ja riittävä kuva*). Tätä varten tarpeelliset liitetiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Kauppa- ja teollisuusministeriö päättää siitä, milloin ja miten saadaan poiketa tilinpäätöksen laatimista koskevista säännöksistä oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

3 §

Yleiset tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;

2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;

3) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;

4) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;

5) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kuluhen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä; sekä

6) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus.

Edellä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä otetaan huomioon:

1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä

2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättäneeseen tai aikaisempaan 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 liike-tapahtumia ja maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista.

5 §

Kieli ja valuutta

Tilinpäätös on esitettävä suomen tai ruotsin kielellä Suomen rahan määräisenä. Jos kirjanpitovelvollinen esittää tilinpäätöstiedot myös ulkomaanrahan määräisinä, on ilmoitettava tietojen muuntamisessa käytetty kurssi.

6 §

Laatimisaika

Tilinpäätös on laadittava kolmen kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

7 §

Päiväys ja allekirjoitus

Tilinpäätös on päivättävä ja kirjanpitovelvollisen on se allekirjoitettava. Jos kirjanpitovelvollinen on yhteisö tai säätiö, tilinpäätöksen allekirjoittavat hallitus tai vastuunalaiset yhtiömiehet ja toimitusjohtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö.

8 §

Tasekirja

Tilinpäätös sekä luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista on kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen

jälkeen sidottavaan tasekirjaan, jonka sivut tai aukeamat on numeroitava.

Tasekirjan säilyttämiseen sovelletaan, mitä 2 luvun 10 §:n 1 momentissa säädetään.

9 §

Tilinpäätöksen rekisteröinti

Jäljennös tilinpäätöksestä on aina ilmoitettava rekisteröitäväksi patentti- ja rekisterihallitukselle, jos kirjanpitovelvollinen 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;
- 4) osuuskunta;
- 5) keskinäinen vakuutusyhtiö; tai
- 6) vakuutusyhdistys.

Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpitovelvolliseen, joka harjoittaa liiketoimintaa, jos tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi seuraavista rajoista:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 20 miljoonaa markkaa;
- 2) taseen loppusumma 10 miljoonaa markkaa;
- 3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Jos kirjanpitovelvollisen tulee laatia konsernitilinpäätös, määräytyy 2 momentissa säädettyjen rajojen ylittyminen tai alittuminen konsernitilinpäätöksen perusteella.

Kirjanpitovelvollisen on ilmoitettava tilinpäätös rekisteröitäväksi kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Osakeyhtiötä ja osuuskuntaa koskevista määräajoista säädetään erikseen.

Kauppa- ja teollisuusministeriö päättää niistä menettelytavoista, joita tulee noudattaa toimittaessa asiakirjoja koneellisessa muodossa patentti- ja rekisterihallitukselle.

10 §

Tilinpäätöksen julkistaminen

Rekisteröitäväksi ilmoitetun tilinpäätöksen julkistamismenettelystä säädetään erikseen.

Rekisteröitäväksi ilmoittamisen ohella kirjanpitovelvollinen voi itse julkistaa 1 §:n mukaisen tilinpäätöksensä.

Kirjanpitovelvollinen saa myös julkistaa tilinpäätöksestään lyhennelmän edellyttäen,

että lyhennelmässä mainitaan, ettei siinä ole kaikkia 1 §:n mukaisessa tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja.

11 §

Jäljennösten antamisvelvollisuus

Tilinpäätöksestä on annettava pyynnöstä jäljennös, jos kirjanpitovelvollinen on:

- 1) asumisoikeusyhdistys;
- 2) asunto-osuuskunta;
- 3) asunto-osakeyhtiö; tai
- 4) asunto-osakeyhtiölain (809/1991)

2 §:ssä tarkoitettu osakeyhtiö

Edellä 9 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettua kirjanpitovelvollisen on pyynnöstä annettava jäljennös tilinpäätöksestään, jos:

1) tilinpäätöksen vahvistamisesta tai sitä vastaavasta menettelystä on kulunut kaksi viikkoa; sekä

2) pyyntö on tehty ennen kuin tilinpäätös on ilmoitettu rekisteröitäväksi.

Emoyrityksen on pyynnöstä annettava jäljennös 6 luvun 17 §:ssä tarkoitettua tytäryrityksensä tilinpäätöksestä, jollei sitä ilmoiteta 9 §:n mukaan rekisteröitäväksi.

Jäljennös on annettava kahden viikon kuluessa pyynnöstä. Kirjanpitovelvollisella on oikeus saada jäljennöksestä maksu muulta kuin viranomaiselta. Maksun määrä saa olla enintään se, mitä rekisteriviranomainen perii vastaavasta jäljennöksestä.

12 §

Tilintarkastusta koskevat tiedot

Jos kirjanpitovelvollisen kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto tarkastetaan tilintarkastuslain (936/1994) mukaisesti, kirjanpitovelvollisen tulee liittää jäljennös tilintarkastuskertomuksesta rekisteröitäväksi ilmoitettavaan tilinpäätökseensä sekä tilinpäätökseen, jonka kirjanpitovelvollinen muuten julkistaa.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, jäljennös tilintarkastuskertomuksesta saadaan jättää liittämättä 10 §:n 3 momentissa tarkoitettuun tilinpäätöksen lyhennelmään. Tällöin lyhennelmässä on mainittava, jos tilintarkastuskertomuksessa on tilintarkastuslain 19 §:ssä tarkoitettuja kielteisiä lausuntoja, muistutuksia tai lisätietoja.

13 §

Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt

Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt, joiden sisällöstä säädetään tarkemmin asetuksella.

Tase-erittelyihin ja liitetietojen erittelyihin sovelletaan, mitä 2 luvun 8 ja 9 §:ssä ja 10 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään.

Tase-erittelyjä ja liitetietojen erittelyjä ei ilmoiteta rekisteröitäviksi. Säätiön velvollisuudesta toimittaa tase-erittelyt rekisteriviranomaiselle säädetään erikseen.

4 luku

Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät

1 §

Liikevaihto

Liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen varsinaisen toiminnan myyntituotot, joista on vähennetty myönnetty alennukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.

2 §

Satunnaiset tuotot ja kulut

Satunnaisiksi katsotaan sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat kirjanpitovelvollisen tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kerlatuonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin.

3 §

Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat

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

4 §

Käyttö-, vaihto- ja rahoitusomaisuus

Käyttöomaisuutta ovat 3 §:ssä tarkoitettuihin pysyviin vastaaviin kuuluvat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet.

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet.

Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat.

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 hankintameno verrattuna, saadaan myös niiden osuus lukea hankintameno.

Jos pysyviin aktiivoihin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan korkomenot valmistusajalta ja 2 momentin mukaisen osuuden yhteismäärä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintameno verrattuna, saadaan hankintameno lukea 2 momentin mukaisen osuuden ohella myös nämä korkomenot.

Vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoiksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä.

Mitä 4 momentissa säädetään, sovelletaan myös niihin samanlajisiin arvopapereihin, jotka kuuluvat taseen vastaavissa muihin eriin kuin vaihto-omaisuuteen.

6 §

Siirtosaamiset ja siirtovelat

Siirtosaamisia ovat:

1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettavat maksut tulevina tilikausina suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuvista menoista, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä

2) sellaiset päättyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet tulot, joista ei ole saatu maksua, jollei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin.

Siirtovelkoja ovat:

1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saadut maksut sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin;

2) sellaiset suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet menot, joista ei ole suoritettu maksua, jollei niitä ole merkittävä ostovelkoihin; sekä

3) vastaiset menot ja menetykset, jollei niitä ole merkittävä pakollisiin varauksiin siten kuin 5 luvun 14 §:n 3 momentissa säädetään tai vähennettävä asianomaisen omaisuuden taseeseen merkittävästä arvosta.

7 §

Pitkäaikainen saaminen ja velka

Pitkäaikaiseksi katsotaan saaminen tai se osa saamisesta, joka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Muut saamiset ovat lyhytaikaisia.

Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös velkojen esittämistä pitkäaikaisina ja lyhytaikaisina.

5 luku

Arvostus- ja jaksotussäännökset

1 §

Tuottojen, kulujen ja menetysten jaksottaminen

Tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä tässä luvussa säädetään.

2 §

Saamiset, rahoitusvarat ja velat

Taseeseen merkitään:

1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon;

2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankinta-

menon suuruusina tai, jos niiden todennäköinen luovutushinta tilinpäätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä; sekä

3) velat nimellisarvoon tai, jos velka on indeksiin taikka muuhun vertailuperusteseen sidottu, muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon.

3 §

Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja muut sitoumukset

Ulkomaanrahan määräiset saamiset samoin kuin ulkomaanrahan määräiset velat ja muut sitoumukset muutetaan Suomen rahaksi Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaan kurssiin. Jos ulkomaanrahan määräiset saamiset tai velat taikka muut sitoumukset on sopimuksilla tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, ne saadaan muuttaa Suomen rahaksi sitä noudattaen

Jos saaminen tai velka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua tilinpäätöspäivästä, saadaan siitä johtuvat kurssierot kirjata viimeistään sen tilikauden tuotoiksi ja kuluiksi, jonka aikana saaminen tai velka maksetaan.

4 §

Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella

Pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella. Suoritteesta kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi.

5 §

Käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottaminen

Käyttöomaisuuden ja muun pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Aktivoituun hankintamenuon luetut han-

kinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Aineelliseen käyttöomaisuuteen kuuluvat samanlaiset ja hankintamenuon vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenujen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.

6 §

Vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottaminen

Tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenua pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi.

Vaihto-omaisuuden aktivoidun hankintamenon selvittämiseen sovelletaan, mitä 5 §:n 2 momentissa säädetään.

Vaihto-omaisuuden aineisiin tai tarvikkeisiin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenuon vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenujen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.

7 §

Perustamismenujen jaksottaminen

Menot yrityksen perustamisesta (*perustamismenot*) saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut perustamismenot on poistettava enintään viiden vuoden kuluessa suunnitelman mukaan.

8 §

Kehittämismenujen jaksottaminen

Kehittämismenot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20

vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Kehittämismenojen aktivointiedellytyksistä päättää tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriö.

9 §

Liikearvon hankintamenon jaksottaminen

Liikearvon hankintameno on poistettava enintään viiden vuoden kuluessa suunnitelman mukaan tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusajanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa.

10 §

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 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 enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

12 §

Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot

Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on erityistä syytä.

Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa ja 7—11 §:ssä säädetään, ammatinharjoittaja, sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toimin-

ta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa poistaa käyttöomaisuuden hankintamenoja ja muut pitkävaikutteiset menot niiden vaikutusajanaan 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 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.

Tuotoista saadaan vähentää myös sellainen velvoitteesta aiheutuva vastainen meno tai menetys, joka on yksilöitävissä ja täyttää sen, mitä 1 momentin 1—3 kohdassa säädetään.

Jos 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, merkitään se taseeseen pakollisiin varauksiin.

Edellä 1—3 momentissa tarkoitettujen menetykset ja menot saadaan merkitä 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 pysyvistä vastaavasta 13 §:n perusteella, osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi.

17 §

Arvonkorotus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai arvopaperin todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi, saadaan taseeseen 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 peruutettava.

18 §

Jaksotuseroista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset

Tuottojen ja niitä vastaavien veronalaisten tulojen samoin kuin kulujen ja niitä vastaavien verotuksessa vähennyskelpoisten menojen jaksotuseroista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränään tuloslaskelmaan ja taseeseen.

19 §

Vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden väliset siirrot

Hyödyke siirretään vaihto-omaisuudesta käyttöomaisuuteen hankintamenon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä. Käyttöomaisuudesta hyödyke siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenon vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä.

20 §

Oma käyttö

Hyödykkeen ottaminen liikkeestä tai amatista kirjanpitovelvollisen omaan käyttöön kirjataan vielä poistamattoman hankintamenon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä.

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; 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 ylitynyt enintään yksi seuraavista rajoista, emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta yhteenlaskettuna:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 100 miljoonaa markkaa;
- 2) taseen loppusumma 50 miljoonaa markkaa;
- 3) palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.

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.

2 §

Konsernitilinpäätöksen sisältö

Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyritysten tuloslaskelmien ja taseiden sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Lisäksi emoyrityksen toimintakertomuksessa esitetään 3 luvun 1 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettut tiedot myös konsernista. Konsernitilinpäätös on laadittava selkeästi ja siten, että se muodostaa yhtenäisen kokonaisuuden.

Konsernituloslaskelman ja -taseen laatimisessa noudatettavista kaavoista sekä liitetiedoista säädetään asetuksella.

3 §

Poikkeukset tytäryrityksen yhdistelemisvelvollisuudesta

Tytäryrityksen tilinpäätös saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos:

1) yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;

2) omistus tytäryrityksessä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi;

3) konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädetyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja; tai

4) merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset 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 syytä.

Konsernitilinpäätöksessä tulee noudattaa soveltuvin osin, mitä 3 luvun 2 ja 3 §:ssä sekä 4 ja 5 luvussa säädetään.

5 §

Tytäryrityksen välitilinpäätös

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

Välitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava soveltuvin osin 1 ja 3—5 luvun säännöksiä.

6 §

Ulkomaisen tytäryrityksen tilinpäätöserät

Ulkomaisen tytäryrityksen tase-erät muunetaan konsernitilinpäätökseen yhdistelemistä varten Suomen rahan määräisiksi käyttäen Suomen pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaa kurssia ja tuloslaskelmaerät käyttäen tilikauden keskikurssia. Liitetiedot muunnetaan samalla tavalla kuin taseen ja tuloslaskelman erät. Myös muita hyvän kirjjanpitotavan mukaisia muuntamismenetelmiä saadaan soveltaa.

7 §

Konsernin sisäiset erät ja vähemmistöosuudet

Konsernitilinpäätöksessä on esitettävä konsernin tulos sekä taloudellinen asema siten

kuin konserniyritykset olisivat yksi kirjanpito-velvollinen. Konserniyritysten välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus eliminoidaan.

Konsernituloslaskelmaa laadittaessa on vähennettävä konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako. Muiden kuin konserniyritysten omistusta vastaavat osuudet tytäryritysten tuloksista merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen (*vähemmistöosuus konsernituloslaskelmassa*). Lisäksi vähennetään konserniyritysten taseisiin aktivoitujen konsernin sisäisten katteiden muutokset tilikauden aikana.

Konsernitaseetta laadittaessa on vähennettävä konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat sekä konserniyritysten taseisiin aktivoitujen konsernin sisäiset katteet. Muiden kuin konserniyritysten omistusta tytäryrityksissä vastaavat osuudet merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (*vähemmistöosuus konsernitaseessa*).

Konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako, konserniyritysten keskinäiset saamiset ja velat samoin kuin konsernin sisäiset katteet ja niiden muutokset saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

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.

8 §

Hankintamenomenetelmä

Konsernin sisäinen tytäryrityksen osakkeiden tai osuuksien omistus eliminoidaan vähentämällä niiden hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistusosuutta. Tytäryrityksen omaan pääomaan luetaan myös laskennallisella verovelalla vähennettynä kertynyt poistoero ja vapaaehtoiset varaukset.

Jos yrityksen osakkeita tai osuuksia on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin siitä tuli tytäryritys, niiden hankintameno eliminoidaan sen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin yrityksestä tuli tytäryri-

tys. 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 omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konserniaktiivian 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 konsernipassiivian katsotaan johtuvan.

Se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdentaa 3 momentin mukaisesti (*konsernilikearvo*), on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, 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 yhdeksän 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 osakkeitaan 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 §

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 §

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 veroja oikaistava ja täydennettävä konsernin tuloksen perusteella ennen konsernitilinpäätökseen merkitsemistä siltä osin kuin vastaisia verovaikutuksia konserniyrityksille on pidettävä ilmeisenä.

12 §

Osakkuusyrittäksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisselvollisuus

Konsernitilinpäätökseen tulee yhdistellä konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyrittäksen voitosta tai tap-

piosta sekä oman pääoman muutoksesta siten kuin 13 §:ssä säädetään.

Osakkuusyrittäksen tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdistely ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

13 §

Osakkuusyrittäksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

Osakkuusyrittästen tilinpäätökset muutetaan, mikäli mahdollista, ennen yhdistelyä 4 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla. Ulkomaisen osakkuusyrittäksen tilinpäätöserien muuntamisessa Suomen rahaksi sovelletaan, mitä 6 §:ssä säädetään.

Kun osakkuusyrittäksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran konsernitilinpäätökseen, konsernitaseeseen merkitään osakkuusyrittäksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno. Konsernitaseen liitteessä ilmoitetaan erotus, joka saadaan vähentämällä osakkuusyrittäksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno omistusta vastaava osuus osakkuusyrittäksen viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu erotus saadaan laskea myös osakkuusyrittäksen osakkeiden tai osuuksien hankinta-ajankohdan oman pääoman perusteella tai, jos niitä on hankittu konsernin omistukseen ennen kuin kirjanpitovelvollisesta tuli osakkuusyrittäksen ajankohdan oman pääoman perusteella, jolloin siitä tuli osakkuusyrittäksen.

Kun osakkuusyrittäksen tilinpäätöstiedot yhdistellään ensimmäisen kerran jälkeen konsernitilinpäätökseen, merkitään konsernitaseeseen osakkuusyrittäksen osakkeiden tai osuuksien hankintameno lisäksi konsernin omistusta vastaava osuus osakkuusyrittäksen ensimmäisen sisällyttämisen jälkeisistä voitoista tai tappioista. Hankintamenoista vähennetään konserniyritysten osakkuusyrittäkseltä sanottuna aikana saamat osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet. Konserniyritysten omistusosuuden mukainen määrä osakkuusyrittäksen tilikauden voitosta merkitään konsernituloslaskelmaan tuotoksi ja vastaava määrä tappiosta kuluksi.

Edellä 2—4 momentissa tarkoitettuun osakkuusyrittäksen 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 muutosella.

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.

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 vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

14 §

Osakkuusyrityksen tiedonantovelvollisuus

Osakkuusyrityksen tulee antaa konsernitilinpäätöksen laativalle kirjanpitovelvolliselle tilinpäätöstietojensa yhdistelyä varten tarpeelliset tiedot viimeksi laaditusta tilinpäätöksestään.

15 §

Yhteisyrityksen tilinpäätöstietojen yhdisteleminen

Jos konserniyritys, jonka tilinpäätös yhdistellään konsernitilinpäätökseen, vastaa sellaisen muun omistajan kanssa, jonka tilinpäätöstä ei yhdistellä samaan konsernitilinpäätökseen, osakkuusyrityksen johtamisesta, saadaan tämän osakkuusyrityksen (*yhteisyritys*) tuloslaskelma- ja tase-erät sekä niiden

liitetiedot yhdistellä konserniyrityksen omistusoosuuden mukaisina.

Jos yhteisyrityksen tilinpäätöstiedot yhdistellään 1 momentin mukaisesti, tulee noudattaa soveltuvin osin, mitä 4 ja 6—8 §:ssä säädetään.

16 §

Osakkuusyrityksen konsernitilinpäätös

Jos osakkuusyritys laatii ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöksen, sovelletaan 12—15 §:n säännöksiä konsernitilinpäätöksen tietoihin.

17 §

Toiminnaltaan poikkeava tytäryritys

Tytäryrityksen tilinpäätös on yhdisteltävä osakkuusyrityksen tavoin konsernitilinpäätökseen, jos tytäryrityksen toiminta poikkeaa niin huomattavasti muiden konserniyritysten harjoittamasta toiminnasta, että tilinpäätöksen yhdisteleminen tytäryrityksen tavoin konsernitilinpäätökseen estäisi oikean ja riittävän kuvan antamisen konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei kuitenkaan voida soveltaa ainoastaan sillä perusteella, että konserniyritykset toimivat eri aloilla tai että ne tuottavat erilaisia hyödykkeitä.

18 §

Rahoitusleasingsopimus

Milloin kirjanpitovelvollinen on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka mukaan sen kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralleottajalle sopimuskauden alkaessa (*rahoitusleasingsopimus*), vuokralleantaja saa merkitä hyödykkeen konsernitilinpäätökseensä siten kuin se merkittäisiin myytyinä ja vuokralleottaja siten kuin se merkittäisiin ostettuina. Tämän menettelyn edellytyksistä ja rahoitusleasingsopimuksen käsittelystä konsernitilinpäätöksessä päättää tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriö.

Jos kirjanpitovelvollinen soveltaa 1 momentissa tarkoitettua menettelyä ja ottaa myymänsä käyttöomaisuushyödykkeen vuokralle rahoitusleasingsopimuksella,

myyntivoitto tai -tappio tulee jaksottaa konsernitilinpäätöksessä sopimuksen kestoajalle.

19 §

Yhdistelylaskelmien säilyttäminen

Konsernitilinpäätöksen yhdistelylaskelmat on säilytettävä siten kuin 2 luvun 10 §:n 1 momentissa säädetään.

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 §

Liiketahtumien kirjaaminen

Ammatinharjoittajan kirjanpitoon merkitään liiketahtumina maksetut menot, korot ja verot sekä saadut tulot samoin kuin tavaroiden ja palvelusten oma käyttö.

Ammatinharjoittajan liiketahtumat kirjaetaan sidottuun kirjaan tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan kirjanpitokirjaan, jos kirjanpito pidetään koneellisesti taikka muutoin siten, ettei sidottua kirjaa voida käyttää. Kirjan sivut tai aukeamat on numeroitava.

3 §

Tilikausi ja tilinpäätöksen laatimisaika

Ammatinharjoittajan tilikautena on kalenterivuosi.

Tilinpäätös on laadittava kahden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

4 §

Tuloslaskelman ja taseen laatiminen

Ammatinharjoittajan tilinpäätöksessä merkitään tuloslaskelmaan tilikauden aikana saa-

dut tulot samoin kuin tavaroiden ja palvelusten oma käyttö tuotoiksi. Tuotoista vähennetään riittävästi eriteltyinä maksetut menot, korot, poistot ja verot. Vaihto-omaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenojen samoin kuin muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottamisessa otetaan kuitenkin huomioon, mitä 5 luvussa säädetään. Vastaisia menoja tai menetyksiä varten saadaan tehdä varaus. Säännökset tuloslaskelman laatimisessa käytettävästä kaavasta annetaan asetuksella.

Ammatinharjoittajan ei tarvitse laatia tasetta, mutta hänen on liitettävä tilinpäätökseensä eriteltyt luettelot tilikauden päättyessä olleesta ammatista varten hankitusta vaihtoja käyttöomaisuudesta sekä poistamatta olevista muista pitkävaikutteisista menoista samoin kuin ammatista johtuneista saamisista ja veloista sekä varauksista.

5 §

Kirjanpitokirjojen ja tositteiden säilyttämisäika

Ammatinharjoittajan kirjanpitokirjat ja tositteet on järjestettyinä säilytettävä tässä maassa vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt.

8 luku

Erinäiset säännökset

1 §

Lain valvonta

Kauppa- ja teollisuusministeriö valvoo tämän lain noudattamista, jollei jäljempänä toisin säädetä. Ministeriöllä on oikeus saada kirjanpitovelvolliselta valvontaa varten tarpeellisia tietoja. Poliisi on velvollinen antamaan ministeriölle virka-apua tämän lain noudattamisen valvonnassa.

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 uhkasakolaissa (1113/1990) säädetään. Päätökseen, jolla uhkasakko on asetettu, ei saa hakea muutosta.

Rahoitustarkastus valvoo tämän lain noudattamista:

1) luottolaitostoiminnasta annetussa laissa (1607/1993) tarkoitetuissa luottolaitoksissa ja niiden konsolidointiryhmään kuuluvissa rahoituslaitoksissa;

2) osuuspankkilaisissa (1271/1990) tarkoitetuissa osuuspankkien yhteenliittymissä;

3) luottolaitoslaisissa tarkoitetuissa talletuspankkien vakuusrahastoissa ja talletussuoja-rahastoissa;

4) sijoituspalveluyrityksistä annetussa laissa (579/1996) tarkoitetuissa sijoituspalveluyrityksissä ja niiden konsolidointiryhmään kuuluvissa rahoituslaitoksissa;

5) sijoitusrahastolaisissa tarkoitetuissa rahastoyhtiöissä ja sijoitusrahastoissa; sekä

6) kaupankäynnistä vakioiduilla optioilla ja termeineillä annetussa laissa (772/1988) tarkoitetuissa optioyhteisöissä.

2 §

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 erityisistä syistä määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa tai toimialoittain poikkeuksia 3 luvun 1 §:n 2 momentin toisesta virkkeestä ja 6 §:stä, 6 luvun 1 §:n 1 ja 2 momentista, 2 §:n 2 momentista, 5 §:n 1 momentista ja 7 luvun 3 ja 4 §:stä. Poikkeuksen myöntämisen edellytyksenä on, ettei se ole Euroopan yhteisöjen tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä antamien säädöksiin vastainen.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään kirjanpitolautakunnan toimivallasta ja tehtävistä, ei sovelleta 1 §:n 3 momentissa tarkoitettuihin yhteisöihin eikä vakuutus- tai eläkelaitoksiin taikka muihin yhteisöihin, jotka harjoittavat vakuutustoimintaa.

Kirjanpitolautakunnassa on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään kuusi ja enintään kymmenen muuta jäsentä, jotka valtioneuvosto määrää kolmeksi kalenterivuodeksi kerrallaan. Jokaiselle jäsenelle puheenjohtajaa lukuun ottamatta määrätään varajäsen samalla tavalla. Kirjanpitolautakunnan jäsenten tulee olla kirjanpitoon hyvin perehtyneitä. Yhdeltä jäseneltä ja hänen va-

rajäseneltään vaaditaan lisäksi oikeustieteen kandidaatin tutkinto.

Kirjanpitolautakunta on päätösvaltainen, kun kokouksessa on läsnä puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä vähintään puolet muista jäsenistä. Läsnä olevista vähintään yhdellä tulee olla oikeustieteen kandidaatin tutkinto.

Kirjanpitolautakunnassa on kuntajaosto. Kirjanpitolautakuntaan voidaan asettaa muitakin pysyviä tai määräaikaista jaostoja. Jaostoihin voidaan kutsua kirjanpitolautakunnan ulkopuolisia jäseniä. Kirjanpitolautakunnan jaostojen tehtävistä, kokoonpanosta, asettamisesta sekä päätösvaltaisuudesta säädetään tarkemmin asetuksella.

Kauppa- ja teollisuusministeriöön voidaan perustaa kirjanpitolautakunnan sihteerin virka.

Kirjanpitolautakunnan päätökseen ei saa hakea valittamalla muutosta.

3 §

Salassapitovelvollisuus

Kirjanpitolautakunnan jäsen ja lain valvontatehtävää suorittava henkilö on velvollinen pitämään salassa tehtävää suorittaessaan saamansa tiedot kirjanpitovelvollisen tai toisen liike- ja ammatillisaisuudesta taikka toisen taloudellisesta asemesta tai henkilökohtaisista oloista, jollei se, jonka hyväksi vaitiolovelvollisuus on säädetty, anna suostumustaan sen ilmaisemiseen.

Salassa pidettäviä tietoja ja asiakirjoja saadaan luovuttaa esitutkintaviranomaiselle ja syyttäjälle sekä, jos niin on erikseen laissa säädetty, muulle tiedon saantiin oikeutetulle henkilölle.

4 §

Kirjanpitorikkomus

Joka tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta

1) laiminlyö kirjanpitomerkintöjen tekemisen 2 luvun 4 §:n 2 momentissa säädettyssä määräajassa,

2) laiminlyö 2 luvun 10 §:ssä tarkoitettun kirjanpitoaineiston säilytysvelvollisuuden,

3) laatii tilinpäätöksen tai konsernitilinpäätöksen vastoin 3 luvun 2 §:ää tai

4) laiminlyö 3 luvun 9 §:ssä tarkoitettun ilmoittamisvelvollisuuden,

on tuomittava, jollei teko ole rangaistava rikoslain 30 luvun 9 tai 10 §:ssä tarkoitettuna kirjanpitorikoksena tai tuottamuksellisenä kirjanpitorikoksena eikä teosta ole muualakaan laissa säädetty ankarampaa rangaistusta, *kirjanpitorikkomuksesta* sakkoon.

Rangaistusta ei tuomita, jos rikkomus on vähäinen.

5 §

Kirjanpitoa koskevat säännökset muissa laeissa

Tämän lain estämättä on kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen julkistamisesta voimassa, mitä niistä erikseen muualla laissa säädetään tai mitä asianomainen viranomainen on muun lain nojalla määrännyt.

6 §

Tarkemmat säännökset

Tarkemmat säännökset tämän lain täytäntöönpanosta ja soveltamisesta annetaan asetuksella.

Kauppa- ja teollisuusministeriö voi päätöksellään tarkistaa 3 luvun 9 §:n 2 momentissa ja 6 luvun 1 §:n 3 momentissa tarkoitettuja rajoja rahan arvon muutoksia vastaaviksi tai Suomea sitovan kansainvälisen sopimuksen täyttämiseksi.

9 luku

Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

1 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Tällä lailla kumotaan 10 päivänä elokuuta 1973 annettu kirjanpitolaki (655/1973) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen. Kirjanpitolautakunnasta 19 päivänä lokakuuta 1973 annettu asetus (784/1973) jää kuitenkin edelleen voimaan lukuun ottamatta 8 §:n 3 momenttia. Voimaan jää myös 30 päivänä joulukuuta 1992 annettu kirjanpitoasetus (1575/1992).

Ennen tämän lain voimaantuloa voidaan ryhtyä lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.

2 §

Siirtymäsäännökset

Tätä lakia sovelletaan ensimmäisen kerran kirjanpitoon siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1998 tai sen jälkeen. Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä lakia kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulu-massa, kun laki tulee voimaan. Tilikaudelta, joka päättyy 31 päivänä joulukuuta 1998 tai sitä ennen, pidettävään kirjanpitoon saadaan soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Sen estämättä, mitä tämän lain 5 luvun 17 §:ssä säädetään, kirjanpitovelvollinen saa jättää ennen vuotta 1974 tekemänsä arvonorotukset erikseen esittämättä. Lisäksi kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen tämän lain voimaantuloa tehtyihin arvonorotuksiin silloin voimassa olleita säännöksiä.

Tutkimus- ja kehittämismenot, jotka on ennen tämän lain voimaantuloa aktivoitu taseeseen, saadaan poistaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleiden säännösten mukaisesti.

Sen estämättä, mitä tämän lain 6 luvun 18 §:ssä säädetään, saadaan ennen tämän lain voimaantuloa tehtyihin rahoitusleasingso-pimuksiin sekä myynti- ja takaisinvuokraus-sopimuksiin soveltaa tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.

Sen estämättä, mitä tämän lain 6 luvun 8 §:n 1 momentissa ja 13 §:n 5 momentissa säädetään, saadaan ennen tämän lain voimaantuloa hankittujen tytäryritysten ja osakkuusyritysten oman pääoman määrittämisessä soveltaa silloin voimassa olleita säännöksiä.

Kirjanpitovelvollisen eläkesitoumuksista johtuvat menot, jotka ennen tämän lain voimaantuloa on voitu jättää kirjaamatta, on kirjattava viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2000 päättyvän tilikauden tilinpäätöksessä. Jos eläkesitoumuksista johtuvia menoja on jätetty tilinpäätöksessä kirjaamatta, on liitetietona ilmoitettava eläkesitoumuksista johtuva vastuu sekä eläkesätiölle sen vastuuvastuun kattamiseen suorittamatta oleva määrä.

2.

Laki**osakeyhtiölain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 29 päivänä syyskuuta 1978 annetun osakeyhtiölain (734/1978) 11 luvun 1 §:n 1 momentti ja 3 §, sellaisina kuin ne ovat, 1 §:n 1 momentti laissa 1573/1992 ja 3 § osaksi viimeksi mainitussa laissa,

muutetaan 11 luvun 7 §:n 3 kohta, 8 §:n 1 momentin 11 kohta ja 11 §:n 2 momentti ja 12 luvun 2 §:n 3 momentti,

sellaisina kuin ne ovat laissa 145/1997, sekä

lisätään 12 luvun 2 §:n 1 momenttiin, sellaisena kuin se on mainitussa laissa 145/1997, uusi 1 a kohta seuraavasti:

11 luku

Tilinpäätös ja konsernitilinpäätös

7 §

Taseessa tai sen liitteessä on erikseen ilmoitettava:

3) 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun henkilön sekä samaan konserniin kuuluvan yhteisön hyväksi annetut vastuut ja vastuusitoumukset.

8 §

Tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteessä on annettava seuraavat tiedot:

11) tuloslaskelmaan merkityistä henkilöstökuluista hallitukselle, hallintoneuvostolle ja toimitusjohtajalle suoritettava määrä sekä lisäksi hallitukselle ja toimitusjohtajalle suoritettavat osapalkkiot erikseen.

11 §

Konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernin rahoituslaskelma, jos emoyhtiö on julkinen osakeyhtiö tai sellainen yksityinen osakeyhtiö, joka on kirjanpitolain mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen.

12 luku

Voitonjako ja yhtiö varojen muu käyttö

2 §

Voitonjako ei saa ylittää viimeksi päättyneeltä tilikaudelta vahvistetun taseen mukaisen voiton ja yhtiön muun vapaan oman pääoman yhteismäärää vähennettynä taseen osoittamalla tappiolla sekä muilla jakokelvottomilla erillä, jotka ovat:

1 a) taseeseen aktivoituja tutkimusmenoja ja muita kuin kirjanpitolain 5 luvun 8 §:ssä tarkoitettuja kehittämismenoja vastaava määrä;

Emoyhtiön voittona ei saa jakaa määrää, joka ylittää viimeksi kuluneelta tilikaudelta vahvistetun konsernitaseen mukaisen voiton ja konsernin muun vapaan oman pääoman vähennettynä konsernitaseen osoittamalla tappiolla, 1 momentissa tarkoitetuilla muilla jakokelvottomilla erillä, 2 momentissa tarkoitetuilla erillä sekä määrällä, jolla konserniin kuuluvien yhteisöjen tilinpäätöksissä tehdyt, kirjanpitolaissa tarkoitetut vapaaehtoiset varaukset sekä tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotus on konsernitilinpäätöksessä merkitty vapaaseen omaan pääomaan.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Lakia sovelletaan tilinpäätökseen ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1998 tai sen jälkeen.

Osakeyhtiö saa soveltaa lakia tilinpäätökseen siltä tilikaudelta, joka on kulumassa, kun laki tulee voimaan. Tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä saadaan

soveltaa tilinpäätökseen siltä tilikaudelta, joka päättyy 31 päivänä joulukuuta 1998 tai sitä ennen.

3.

Laki**osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §
Tällä lailla kumotaan 28 päivänä touko-
kuuta annetun osuuskuntalain (247/1954) 79
c §:n 2 ja 3 momentti, sellaisina kuin ne
ovat 23 päivänä joulukuuta 1992 annetussa
laissa (1574/1992).

2 §
Tämä laki tulee voimaan päivänä kuu-
ta 199 .

Helsingissä 17 päivänä lokakuuta 1997

Tasavallan Presidentti

MARTTI AHTISAARI

Kauppa- ja teollisuusministeri *Antti Kalliomäki*

2.

Laki**osakeyhtiölain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 29 päivänä syyskuuta 1978 annetun osakeyhtiölain (734/1978) 11 luvun 1 §:n 1 momentti ja 3 §, sellaisina kuin ne ovat, 1 §:n 1 momentti laissa 1573/1992 ja 3 § osaksi viimeksi mainitussa laissa,

muutetaan 11 luvun 7 §:n 3 kohta, 8 §:n 1 momentin 11 kohta ja 11 §:n 2 momentti ja 12 luvun 2 §:n 3 momentti,

sellaisina kuin ne ovat laissa 145/1997, sekä

lisätään 12 luvun 2 §:n 1 momenttiin, sellaisena kuin se on mainitussa laissa 145/1997, uusi 1 a kohta seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

11 luku

Tilinpäätös ja konsernitilinpäätös

1 §

Kultakin tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka käsittää kirjanpitolain (655/73) mukaisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen.

(kumotaan)

1 §

3 §

Pitkävaikutteisia menoja tilinpäätökseen merkittäessä on, sen lisäksi mitä kirjanpitolaisissa on säädetty, noudatettava seuraavaa:

(kumotaan)

3 §

1) liikearvon (goodwill) hankintameno on poistettava viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pitempi, vaikutusajanaan, kuitenkin viimeistään 20 vuoden kuluessa;

2) menot, jotka ovat aiheutuneet teknillisestä avusta, tutkimus- ja kehittämistyöstä, koekäytöstä, markkinatutkimuksesta ja muusta niihin rinnastettavasta toiminnasta, on, mikäli ne aktivoidaan, poistettava vähintään viidesosalla vuosittain, jollei pienempää poistoa erityisistä syistä voida katsoa hyvän kirjanpitotavan mukaiseksi; sekä

3) pitkäaikaisen lainan ottamisen yhteydessä aiheutuneet pääoma-alennus ja vä-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

littömät menot lainan liikeellelaskemisesta saadaan, jollei niiden määriä välittömästi kirjata kuluiksi, poistaa viimeistään lainan erääntymisajankohtaan mennessä.

7 §

Taseessa tai sen liitteessä on erikseen ilmoitettava:

3) 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun henkilön sekä samaan konserniin kuuluvan yhteisön hyväksi annetut *kirjanpitolain 21 §:n 10 kohdassa tarkoitetut* vastuut ja vastuositoumukset.

8 §

Tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on annettava seuraavat tiedot:

11) *kirjanpitolain 21 §:n 2 kohdan perusteella ilmoitettavista* henkilöstökuluista hallitukselle, hallintoneuvostolle ja toimitusjohtajalle suoritettava määrä sekä lisäksi hallitukselle ja toimitusjohtajalle suoritettavat osapalkkiot erikseen.

11 §

Jos emoyhtiö on julkinen osakeyhtiö tai sellainen yksityinen osakeyhtiö, joka on kirjanpitolain 22 a §:n mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen, konsernitilinpäätökseen on liitettävä myös konsernin rahoituslaskelma.

7 §

Taseessa tai sen liitteessä on erikseen ilmoitettava:

3) 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun henkilön sekä samaan konserniin kuuluvan yhteisön hyväksi annetut vastuut ja vastuositoumukset.

8 §

Tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on annettava seuraavat tiedot:

11) *tuloslaskelmaan merkityistä* henkilöstökuluista hallitukselle, hallintoneuvostolle ja toimitusjohtajalle suoritettava määrä sekä lisäksi hallitukselle ja toimitusjohtajalle suoritettavat osapalkkiot erikseen.

11 §

Konsernitilinpäätökseen on sisällytettävä konsernin rahoituslaskelma, jos emoyhtiö on julkinen osakeyhtiö tai sellainen yksityinen osakeyhtiö, joka on kirjanpitolain mukaan velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen.

12 luku

Voitonjako ja yhtiön varojen muu käyttö

2 §

Voitonjako ei saa ylittää viimeksi päättyneeltä tilikaudelta vahvistetun taseen mukaisen voiton ja yhtiön muun vapaan oman pääoman yhteismäärää vähennettynä taseen osoittamalla tappiolla sekä muilla jakokel-

2 §

Voitonjako ei saa ylittää viimeksi päättyneeltä tilikaudelta vahvistetun taseen mukaisen voiton ja yhtiön muun vapaan oman pääoman yhteismäärää vähennettynä taseen osoittamalla tappiolla sekä muilla jakokel-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

vottomilla erillä, jotka ovat:

vottomilla erillä, jotka ovat:

Emoyhtiön voittona ei saa jakaa määrää, joka ylittää viimeksi kuluneelta tilikaudelta vahvistetun konsernitaseen mukaisen voiton ja konsernin muun vapaan oman pääoman vähennettynä konsernitaseen osoittamalla tappiolla, 1 momentissa tarkoitetuilla muilla jakokelvottomilla erillä, 2 momentissa tarkoitetuilla erillä sekä määrällä, jolla konserniin kuuluvien yhteisöjen tilinpäätöksissä tehdyt, kirjanpitolain 17 §:ssä tarkoitetut vapaaehtoiset varaukset sekä tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotus on konsernitilinpäätöksessä merkitty vapaaseen omaan pääomaan.

1 a) taseeseen aktivoituja tutkimusmenoja ja muita kuin kirjanpitolain 5 luvun 8 §:ssä tarkoitettuja kehittämismenoja vastaava määrä;

Emoyhtiön voittona ei saa jakaa määrää, joka ylittää viimeksi kuluneelta tilikaudelta vahvistetun konsernitaseen mukaisen voiton ja konsernin muun vapaan oman pääoman vähennettynä konsernitaseen osoittamalla tappiolla, 1 momentissa tarkoitetuilla muilla jakokelvottomilla erillä, 2 momentissa tarkoitetuilla erillä sekä määrällä, jolla konserniin kuuluvien yhteisöjen tilinpäätöksissä tehdyt, kirjanpitolaissa tarkoitetut vapaaehtoiset varaukset sekä tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen erotus on konsernitilinpäätöksessä merkitty vapaaseen omaan pääomaan.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1998.

Lakia sovelletaan tilinpäätökseen ensimmäisen kerran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1998 tai sen jälkeen. Osakeyhtiö saa soveltaa lakia tilinpäätökseen siltä tilikaudelta, joka on kulumassa, kun laki tulee voimaan. Tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä saadaan soveltaa tilinpäätökseen siltä tilikaudelta, joka päättyy 31 päivänä joulukuuta 1998 tai sitä ennen.

Kirjanpitoasetus

Kauppa- ja teollisuusministerin esittelystä säädetään päivänä kuuta 1997 annetun kirjanpitolain (/1997) 8 luvun 6 §:n nojalla:

1 luku

Tuloslaskelma- ja tasekaavat

1 §

Kululajikohtainen tuloslaskelma

Tuloslaskelma laaditaan seuraavan kaavan mukaan, jollei jäljempänä toisin säädetä:

Tuloslaskelma

...-

1. **LIIKEVAIHTO**
2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
3. Valmistus omaan käyttöön
4. Liiketoiminnan muut tuotot
5. Suoritetuotannon 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 arvonalennukset
 - a) Poistot aineellisista ja aineettomista hyödykkeistä
 - aa) Suunnitelman mukaiset poistot
 - ab) Arvonalentumispoistot
 - b) Tavanomaista suuremmat arvonalennukset vaihtuvista aktiivoista
8. Liiketoiminnan muut kulut
9. **LIIKEVOITTO (-TAPPIO)**
10. Tuotot oman pääoman ehtoista osuudesta samaan konserniin kuuluvissa yrityksissä
11. Tuotot oman pääoman ehtoista osuudesta omistusosuusyrityksissä
12. Tuotot muista oman pääoman ehtoista sijoituksista ja pitkäaikaisista vieraan pääoman ehtoista sijoituksista
 - a) Samaan konserniin kuuluvat yritykset
 - b) Muut
13. Muut korko- ja rahoitustuotot
 - a) Samaan konserniin kuuluvat yritykset
 - b) Muut
14. Sijoitusten arvonalennukset
 - a) Pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten arvonalennukset
 - b) Rahoitusarvopaperien arvonalennukset
15. Korkokulut ja muut rahoituskulut
16. **VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISERIA, TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA**
17. Satunnaiset tuotot
18. Satunnaiset kulut
19. **VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA**
20. Tilinpäätössiirrot
 - a) Poistoeron muutos
 - b) Vapaaehtoisten varausten muutos
21. Tuloverot
22. Muut välittömät verot
23. **TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)**

Lisäksi tuloslaskelmassa tulee esittää kaavan 17 ja 18 kohdan erotus.

Tuloveroista saadaan eritellä satunnaisista eristä johtuvat verot ja merkitä ne tuloslaskelmassa 18 kohdan jälkeiseksi eräksi. Täl-

löin on 19 kohdan nimikkeenä "VOITTO (TAPPIO) SATUNNAISTEN ERIEN JÄLKEEN".

2 §

Toimintokohtainen tuloslaskelma

Tuloslaskelma saadaan 1 §:n 1 momentissa säädetyn kaavan sijasta laatia seuraavan kaavan mukaan, jollei jäljempänä toisin säädetä:

Tuloslaskelma

...-

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. Oman pääoman ehtoisten sijoitusten tuotot samaan konserniin kuuluvista yrityksistä
10. Oman pääoman ehtoisten sijoitusten tuotot omistusyhteisyrityksistä
11. Tuotot muista oman pääoman ehtoista sijoituksista ja pitkäaikaisista vieraan pääoman ehtoista sijoituksista
 - a) Samaan konserniin kuuluvat yritykset
 - b) Muut
12. Muut korko- ja rahoitustuotot
 - a) Samaan konserniin kuuluvat yritykset
 - b) Muut
13. Sijoitusten arvonalennukset
 - a) Pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten arvonalennukset
 - b) Rahoitusarvopaperien arvonalennukset
14. Korkokulut ja muut rahoituskulut
 - a) Samaan konserniin kuuluvat yritykset
 - b) Muut
15. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISERIA, TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
16. Satunnaiset tuotot
17. Satunnaiset kulut
18. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
19. Tilinpäätössiirrot
 - a) Poistoeron muutos

- b) Vapaaehtoisten varausten muutos
20. Tuloverot
21. Muut välittömät verot
22. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Lisäksi tuloslaskelmassa tulee esittää kaavan 16 ja 17 kohdan erotus.

3 §

Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma

Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

Tuloslaskelma

...-

Varsinainen toiminta

1. Tuotot
2. Kulut
 - a) Henkilöstökulut
 - b) Poistot
 - c) Muut kulut
3. Tuotto-/Kulujäämä

Sijoitukset

4. Tuotot
5. Kulut
6. Tuotto-/Kulujäämä

Varainhankinta

7. Tuotot
8. Kulut
9. Tuotto-/Kulujäämä

Rahoitustuotot ja -kulut

10. Tuotot
11. Kulut
12. Tuotto-/Kulujäämä

Satunnaiset tuotot ja kulut

13. Tuotot
14. Kulut
15. Omatoiminen tuotto-/kulujäämä

16. Yleisavustukset

17. Tilikauden tulos

18. Tilinpäätössiirrot

- a) Poistoeron muutos
- b) Vapaaehtoisten varausten muutos

19. Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

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

Kuhunkin ryhmään kuuluvat tuotot ja kulut on esitettävä riittävästi eriteltynä tuloslaskelmassa tai sen liitteenä. Varsinaisen toiminnan tuotot ja kulut on toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen eriteltävä lisäksi toiminnanaloittain tuloslaskelmassa tai sen liitteenä. Liiketoiminnasta saadaan ilmoittaa vain sen tuottojen ja kulujen summat, jolloin tuloslaskelmaan on liitettävä liiketoiminnasta laadittu erillinen tuloslaskelma.

Milloin aatteellisen yhteisön tai säätiön toiminta perustuu pääasiassa kiinteistön hallintaan, voidaan soveltuvin osin käyttää 4 §:n mukaista kaavaa.

4 §

Kiinteistön tuloslaskelma

Kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan tuloslaskelma laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

Tuloslaskelma

...-

1. Kiinteistön tuotot
 - a) Vastikkeet
 - b) Vuokrat
 - c) Käyttökorvaukset
 - d) Muut kiinteistön tuotot
2. Luottotappiot ja muut oikaisuerät
3. Kiinteistön hoitokulut
 - a) Henkilöstökulut
 - b) Hallintopalvelut
 - c) Käyttö- ja huoltopalvelut
 - d) Ulkoalueiden hoitopalvelut
 - e) Siivouspalvelut
 - f) Lämmitys
 - g) Vesi ja jätevesi
 - h) Sähkö
 - i) Jätehuolto
 - j) Vahinkovakuutukset
 - k) Vuokrat
 - l) Kiinteistövero
 - m) Korjaukset
 - n) Muut hoitokulut
4. KÄYTTÖKATE/HOITOKATE
5. Poistot ja arvonalennukset
 - 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 SATUNNAISERIA, TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
8. Satunnaiset tuotot ja kulut
 - a) Satunnaiset tuotot
 - b) Satunnaiset kulut
9. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
10. Tilinpäätössiirrot
 - a) Poistoeron muutos
 - b) Vapaaehtoisten varausten muutos
11. Välittömät verot
12. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO) / YLIJÄÄMÄ (ALIJÄÄMÄ)

Jos perittävät vastikkeet voidaan eritellä hoito- ja pääomavastikkeisiin, esitetään pääomavastikkeet kohdassa muut rahoitustuotot.

5 §

Ammatinharjoittajan tuloslaskelma

Kirjanpitolain 7 luvun 4 §:ssä tarkoitettu ammatinharjoittajan tuloslaskelma saadaan 1 §:ssä säädetyn kaavan sijasta laatia seuraavan kaavan mukaan:

Tuloslaskelma

...-

1. Tuotot
 - a) Tuotot ammatista
 - b) Muut vakinaiset tuotot
 - c) Satunnaiset tuotot
 - d) Oma käyttö
 - e) Vapaaehtoisten varausten vähennys
2. Kulut
 - a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - aa) Tilikauden alussa
 - ab) Ostot tilikauden aikana
 - ac) Tilikauden lopussa
 - b) Palkat
 - c) Vuokrat
 - d) Muut vakinaiset kulut
 - e) Poistot
 - f) Satunnaiset kulut
 - g) Korot
 - h) Vapaaehtoisten varausten lisäys
 - i) Välittömät verot

3. Tilikauden voitto(tappio)

Jos tuotot ja kulut on merkitty tuloslaskelmaan suoriteperusteen mukaisina, siitä on ilmoitettava tuloslaskelmassa tai sen liitteenä.

6 §

Tase

Tase laaditaan seuraavan kaavan mukaan:

Tase . . .

V a s t a a v a a

A PYSYVÄT VASTAAVAT

I Aineettomat hyödykkeet

1. Perustamismenot
2. Tutkimus- ja kehittämismenot
3. Aineettomat oikeudet
4. Liikearvo
5. Muut pitkävaikutteiset menot
6. Ennakkomaksut

II Aineelliset hyödykkeet

1. Maa- ja vesialueet
2. Rakennukset ja rakennelmat
3. Koneet ja kalusto
4. Muut aineelliset hyödykkeet
5. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

III Sijoitukset

1. Osakkeet ja osuudet samaan konserniin kuuluvissa yrityksissä
2. Saamiset samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä
3. Osakkeet ja osuudet omistusyhteisyryyksissä
4. Saamiset omistusyhteisyryyksiltä
5. Muut osakkeet ja osuudet
6. Muut saamiset
7. Omat osakkeet tai osuudet

B VAIHTUVAT VASTAAVAT

I Vaihto-omaisuus

1. Aineet ja tarvikkeet
2. Keskeneräiset tuotteet
3. Valmiit tuotteet / Tavarat
4. Muu vaihto-omaisuus
5. Ennakkomaksut

II Pitkäaikaiset saamiset

1. Myyntisaamiset muilta kuin samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä tai intressiyrityksiltä
2. Saamiset samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä
 - a) Myyntisaamiset

b) Lainasaamiset

c) Muut saamiset

d) Siirtosaamiset

3. Saamiset intressiyrityksiltä

a) Myyntisaamiset

b) Lainasaamiset

c) Muut saamiset

d) Siirtosaamiset

4. Lainasaamiset muilta kuin samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä tai omistusyhteisyryyksiltä

5. Muut saamiset muilta kuin samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä tai omistusyhteisyryyksiltä

6. Maksamaton pääoma kirjanpito-velvollisen liikkeeseen laskemista osakkeista tai osuuksista

7. Siirtosaamiset muilta kuin samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä tai omistusyhteisyryyksiltä

III Lyhytaikaiset saamiset

1. Myyntisaamiset muilta kuin samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä tai omistusyhteisyryyksiltä

2. Saamiset samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä

- a) Myyntisaamiset
- b) Lainasaamiset
- c) Muut saamiset
- d) Siirtosaamiset

3. Saamiset omistusyhteisyryyksiltä

- a) Myyntisaamiset
- b) Lainasaamiset
- c) Muut saamiset
- d) Siirtosaamiset

4. Lainasaamiset muilta kuin samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä tai omistusyhteisyryyksiltä

5. Muut saamiset muilta kuin samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä tai omistusyhteisyryyksiltä

6. Maksamaton pääoma kirjanpito-velvollisen liikkeeseen laskemista osakkeista tai osuuksista

7. Siirtosaamiset muilta kuin samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä tai omistusyhteisyryyksiltä

IV Rahoitusarvopaperit

1. Osakkeet ja osuudet samaan konserniin kuuluvissa yrityksissä

2. Omat osakkeet tai osuudet

3. Osakkeet ja osuudet muissa yrityksissä

4. Muut arvopaperit

V Rahat ja pankkisaamiset

Tase . . .

V a s t a t t a v a a

A OMA PÄÄOMA

I Osake-, osuus- ja muu vastaava pääoma

II Ylikurssirahasto

III Arvonkorotusrahasto

IV Muut rahastot

1. Omien osakkeiden tai osuuksien rahasto
2. Yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot
3. Vararahasto
4. Muut rahastot

V Edellisten tilikausien voitto (tappio)

VI Tilikauden voitto (tappio)

B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

1. Poistoero
2. Vapaaehtoiset varaukset

C PAKOLLISET VARAUKSET

1. Eläkkeitä varten tehdyt varaukset
2. Verovaraukset
3. Muut pakolliset varaukset

D VIERAS PÄÄOMA

I Pitkäaikainen vieras pääoma

1. Joukkovelkakirjalainat
2. Vaihtovelkakirjalainat
3. Lainat rahoituslaitoksilta
4. Eläkelainat
5. Saadut ennakot muilta kuin samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä tai omistusyhteisyryyksiltä
6. Ostovelat muille kuin samaan konserniin kuuluville yrityksille ja omistusyhteisyryyksille
7. Muille kuin samaan konserniin konserniin kuuluville yrityksille ja omistusyhteisyryyksille annetut rahoitusvekselit
8. Velat samaan konserniin kuuluville yrityksille
 - a) Saadut ennakot
 - b) Ostovelat
 - c) Rahoitusvekselit
 - d) Muut velat
 - e) Siirtovelat
9. Velat omistusyhteisyryyksille
 - a) Saadut ennakot
 - b) Ostovelat
 - c) Rahoitusvekselit
 - d) Muut velat
 - e) Siirtovelat

10. Muut velat muille kuin samaan konserniin kuuluville yrityksille ja omistusyhteisyryyksille

11. Siirtovelat muille kuin samaan konserniin kuuluville yrityksille ja omistusyhteisyryyksille

II Lyhytaikainen vieras pääoma

1. Joukkovelkakirjalainat
2. Vaihtovelkakirjalainat
3. Lainat rahoituslaitoksilta
4. Eläkelainat
5. Saadut ennakot muilta kuin samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä ja omistusyhteisyryyksiltä
6. Ostovelat muille kuin samaan konserniin kuuluville yrityksille ja omistusyhteisyryyksille
7. Muille kuin samaan konserniin kuuluville yrityksille ja omistusyhteisyryyksille annetut rahoitusvekselit
8. Velat samaan konserniin kuuluville yrityksille
 - a) Saadut ennakot
 - b) Ostovelat
 - c) Rahoitusvekselit
 - d) Muut pitkäaikaiset velat
 - e) Siirtovelat
9. Velat intressiyrityksille
 - a) Saadut ennakot
 - b) Ostovelat
 - c) Rahoitusvekselit
 - d) Muut velat
 - e) Siirtovelat
10. Muut velat muille kuin samaan konserniin kuuluville yrityksille ja omistusyhteisyryyksille
11. Siirtovelat muille kuin samaan konserniin kuuluville yrityksille ja omistusyhteisyryyksille

Aatteellisen yhteisön ja säätiön taseessa on ilmoitettava erikseen sellaiset varat tai sellainen pääoma, joiden käyttöä on rajoitettu erityismääräyksin.

Erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseessa.

7 §

Lyhennetty tase

Tase saadaan laatia siten, että siihen merkitään 6 §:n tasekaavan eristä ainoastaan isoin kirjaimin ja roomalaisilla numeroilla esitetyt erät, jos sekä päättyneellä että sitä

välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista.

8 §

Esittämistavan jakuvuus

Tuloslaskelman ja taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä.

9 §

Yksityiskohtaisempi esittäminen

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

10 §

Erien yhdisteleminen

Tuloslaskelmassa on ilmoitettava tuotto- ja kuluerät erikseen niitä toisistaan vähentämättä, jollei tuoton ja kulun yhdistäminen yhdeksi eräksi ole perusteltu oikean ja riittävän kuvan antamiseksi toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Milloin kirjanpitovelvollisella on saaminen siltä, jolle hän itse on velkaa, on saaminen ja velka ilmoitettava taseessa erikseen. Myös muut tase-erät on ilmoitettava niitä toisistaan vähentämättä, jollei vähentäminen ole perusteltu oikean ja riittävän kuvan antamiseksi toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Edellä 1—5 §:ssä säädettyjen tuloslaskelmakaavojen eriä saadaan yhdistellä, jos niiden erillisellä esittämisellä on vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kirjanpitovelvollisen tilikauden tuloksen muodostumisesta ja taloudellisesta asemasta tai jos yhdisteleminen johtaa selkeämpään esittämistapaan. Edellä 1 tai 2 §:n kaavan mukaan laadittavassa tuloslaskelmassa on kuitenkin esitettävä liikevaihto ja tilikauden voitto (tappio) sekä kaavaan isoin kirjaimin kirjoitetut välisummat.

Edellä 6 §:ssä säädetyn tasekaavan arabialaisilla numeroilla merkityt eriä, lukuun ottamatta omia osakkeita sekä osakkeita ja osuuksia konserniyrityksissä, saadaan yhdistellä, jos niiden erillisellä esittämisellä on

vähäinen merkitys oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kirjanpitovelvollisen tilikauden tuloksen muodostumisesta ja taloudellisesta asemasta tai jos yhdistely johtaa selkeämpään esittämistapaan.

11 §

Uudelleennimeäminen

Jos kirjanpitovelvollisen toiminnan luonnetta edellyttää, on tuloslaskelmassa ja taseessa käytettävä 1, 2 ja 6 §:stä poiketen arabialaisilla numeroilla merkityistä eristä toiminnan luonnetta vastaavia nimikkeitä.

2 luku

Toimintakertomus ja liitetiedot

1 §

Toimintakertomuksessa ilmoitettavat tiedot

Toimintakertomuksessa tulee esittää kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettujen seikkojen ohella:

- 1) tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen;
- 2) arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä; sekä
- 3) selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta.

2 §

Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

Liitetietona on esitettävä:

- 1) tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät;
- 2) perustelu, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu, sekä muutoksen vaikutukset;
- 3) oikaisut, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin;
- 4) selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa;
- 5) aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä;
- 6) sellaiset yksittäiseen tase-erään sisältyvät osat, jotka koskevat useaa tase-erää, jos

tämä tieto on olennainen; sekä

7) peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, jollei ole käytetty Suomen pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaa kursia.

3 §

Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot

Liitetietona on esitettävä:

1) liikevaihdon jakautuminen toimialoitain ja maantieteellisten markkina-alueiden mukaisesti;

2) satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät;

3) selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista;

4) toimintokohtaiset poistot, jos kulut on merkitty tuloslaskelmaan toiminnoittain;

5) selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä;

6) tuloslaskelmaan merkittyjen osinkotuottojen, korkotuottojen ja korkokulujen yhteismäärät; sekä

7) erittely 1 luvun 10 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla yhdistellyistä eristä.

4 §

Tasetta koskevat liitetiedot

Taseen vastaavia koskevana liitetietona on esitettävä:

1) pysyvistä eristä, erikseen hankintamenoista ja arvonorotuksesta, tase-eräkohtaisesti tiedot määrästä tilikauden alussa, lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana samoin kuin siirroista erien välillä, kertyneistä poistoista ja arvonalennuksista tilikauden alussa, vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvista kertyneistä poistoista ja arvonalennuksista, tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista sekä arvonalennuksista ja niiden palautuksista;

2) selvitys poistamatta olevista aktivoidusta perustamismenoista;

3) selvitys poistamatta olevista aktivoidusta tutkimusmenoista;

4) selvitys poistamatta olevista aktivoidusta kehittämismenoista;

5) perusteltu selvitys, jos aktivoitujen kehittämismenojen tai liikearvon poisto-aika on

pitempi kuin viisi vuotta;

6) kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset lainan liikkeeseenlaskemisesta;

7) arvonorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonomääritysmenetelmät;

8) tieto käyttöomaisuuteen kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen poistamatta olevasta osasta;

9) jos korkomenoja on luettu hyödykkeen hankintamenoon, selvitys tilikaudella aktivoitujen korkomenojen määrästä ja tase-eräkohtaiset tiedot poistamattomista aktivoidusta korkomenoista;

10) tase-eräkohtainen tieto vaihto-omaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden jälleenhankintahintojen ja aktivoitujen hankintamenojen erotuksesta, jos se on olennainen;

11) edellä 10 kohdassa tarkoitettut tiedot muihin tase-eriin kuin vaihto-omaisuuteen kuuluvista arvopapereista;

12) siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät; sekä

13) erittely 1 luvun 10 §:n 4 momentin nojalla yhdistellyistä vastaavien eristä.

Taseen vastattavia koskevana liitetietona on esitettävä:

1) tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana;

2) tase-erien mukaan eritelty tieto sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua;

3) erittely liikkeeseen lasketuista joukkovelkakirjalainoista;

4) siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät;

5) erittely 1 luvun 10 §:n 4 momenttiin nojalla yhdistellyistä vastattavien eristä; sekä

6) erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen taseerien selventämiseksi.

5 §

Tuloveroja koskevat liitetiedot

Liitetietona on esitettävä:

1) kirjanpitolain 5 luvun 18 §:ssä tarkoitettut laskennalliset verovelat ja -saamiset, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole merkitty taseeseen;

2) tieto tuloverojen jakautumisesta varsinaisesta toiminnasta ja satunnaisista eristä johtuviin veroihin, jollei tätä jakoa esitetä tuloslaskelmassa; sekä

3) selostus arvonkorotusten mahdollisesta vaikutuksesta tuloverotukseen.

6 §

Vakuudet ja vastuusitoumukset

Vakuuksista on esitettävä liitetietona:

1) velat, joista kirjanpitovelvollinen on pantannut, kiinnittänyt tai muulla tavalla antanut vakuudeksi omaisuuttaan, eriteltyinä vakuuslajeittain kultakin 1 luvun 6 §:n mukaan taseen vastattavissa esitettävän vieraan pääoman erältä;

2) edellä 1 kohdassa tarkoitettujen vakuuksien yhteenlaskettu arvo mainitun kohdan mukaisesti eriteltyinä;

3) vakuuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on muuten kuin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla antanut puolestaan, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltyinä;

4) vakuuksista, jotka kirjanpitovelvollinen on antanut sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltyinä; sekä

5) yhteenlaskettu arvo kirjanpitovelvollisen antamista muista kuin 1—4 kohdassa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltyinä.

Vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona:

1) kirjanpitovelvollista koskevat eläkevastuut;

2) leasingvuokrasopimusten mukaisten vuokrien nimellismäärät, eriteltyinä alkaneella ja siitä seuraavilla tilikausilla maksettaviin, samoin kuin näiden sopimusten olennaiset irtisanomis- ja lunastusehdot;

3) kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten puolesta;

4) muut kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset; sekä

5) muut kirjanpitovelvollista koskevat taloudelliset vastuut, joita ei ole merkitty taseeseen.

Sen lisäksi mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, liitetietona on ilmoitettava vakuudet ja vastuusitoumukset, jotka muut ovat antaneet kirjanpitovelvollisen puolesta. Nämä on eriteltävä lajeittain. Kirjanpitovelvollisen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten samoin kuin intressiyritysten antamat vakuudet ja vastuusitoumukset on mainittava erikseen.

7 §

Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä

Liitetietona on esitettävä:

1) henkilöstön keskimääräinen luku tilikauden aikana, ryhmittäin eriteltyinä; sekä
2) tilikauden palkat, eläkekulut ja muut henkilösivukulut, jollei niitä ole eritelty tuloslaskelmassa.

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

1) edellä 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettut tiedot;

2) heille myönnettyjen rahalainojen yhteenlaskettu määrä ja pääasialliset korko- ja muut ehdot;

3) heitä koskevien 6 §:n 1 momentin 5 kohdassa ja 2 momentin 4 kohdassa tarkoitettujen vakuuksien ja vastuusitoumusten yhteenlaskettu määrä ja pääasiallinen sisältö; sekä

4) heitä koskevat 6 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettut eläkevastuut.

Edellä 2 momentin 2—4 kohdassa tarkoitettut tiedot on ilmoitettava myös mainittuihin toimielimiin aikaisemmin kuuluneista henkilöistä.

8 §

Omistukset muissa yrityksissä

Liitetietona on esitettävä:

1) yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevasta yrityksestä nimi, kotipaikka ja omistusosuus sekä viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukainen oma pääoma ja tilikauden voitto tai tappio; sekä

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

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

9 §

Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot

Sen lisäksi mitä edellä tässä luvussa sääde-

tään, kotimaiseen tai siihen verrattavaan ulkomaiseen konserniin kuuluvan kirjanpito-velvollisen tuloslaskelman tai taseen liitetietona on ilmoitettava:

1) sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka, jonka konserniin kuuluu eniten yrityksiä ja josta laaditaan konsernitilinpäätös;

2) sen emoyrityksen nimi ja kotipaikka, jonka konserniin kuuluu vähiten yrityksiä ja josta laaditaan konsernitilinpäätös; sekä

3) tieto siitä, mistä on saatavissa jäljennös 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuista konsernitilinpäätöksistä.

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

10 §

Poikkeus toimintakertomuksen laatimisesta

Toimintakertomus saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.

11 §

Poikkeukset liitetietojen esittämisestä

Edellä 7 §:n 1 momentin 2 kohdassa sekä 2 ja 3 momentissa tarkoitettu tieto saadaan jättää esittämättä, jos se koskee yksittäistä henkilöä.

Edellä 8 §:n 1 momentissa tarkoitettu tieto saadaan jättää esittämättä, jos:

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

2) tieto on vähämerkityksellinen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kirjanpito-velvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Edellä 2 momentissa säädetyn lisäksi 8 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu tieto omasta pääomasta ja tilikauden voitosta tai tappiosta saadaan jättää esittämättä, jos:

1) yritys yhdistellään tytäri- tai osak-

kuusyrittäksenä kirjanpito-velvollisen tai sen emoyrityksen konsernitilinpäätökseen; tai

2) kirjanpito-velvollisella on vähemmän kuin puolet yrityksen osakkeista tai osuudesta eikä yritys ole velvollinen julkistamaan tasettaan.

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista, kirjanpito-velvollinen saa jättää esittämättä:

1) tuloslaskelmasta ne liitetiedot, joista säädetään 3 §:n 1 ja 2 kohdassa;

2) taseesta ne liitetiedot, joista säädetään 4 §:n 1 momentin 8—10 kohdassa ja 2 momentin 3 ja 5 kohdassa;

3) tuloveroista ne liitetiedot, joista säädetään 5 §:n 1—3 kohdassa; sekä

4) henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä ne liitetiedot, joista säädetään 7 §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 2 momentissa.

Edellä 4 momentissa tarkoitettu kirjanpito-velvollinen saa esittää 4 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettut tiedot erittelemättä niitä tase-erittäin. Lisäksi tämä on velvollinen esittämään 4 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettut tiedot ainoastaan arvonkorotuksista.

3 luku

Konsernituloslaskelma ja konsernitase

1 §

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen kaavat

Konsernituloslaskelma laaditaan noudattaen soveltuvin osin 1 luvun 1—5 §:ssä säädettyjä kaavoja ja konsernitase noudattaen soveltuvin osin 1 luvun 6 §:ssä säädettyä kaavaa. Lisäksi noudatetaan soveltuvin osin, mitä 1 luvun 7—11 §:ssä säädetään.

Konsernitilinpäätös on laadittava sosiaali- ja terveysministeriön päättämien kaavojen mukaisesti, jos:

1) konsernin emoyrityksenä on yhteisö, jonka pääasiallisena tarkoituksena on omistaa muiden yhteisöjen osakkeita ja osuuksia; sekä

2) konsernin tytäryrityksinä on yksinomaan tai osaksi vakuutusyhtiöitä siten, että konserni harjoittaa pääosin vakuutustoimintaa.

2 §

*Eräiden erien merkitseminen
konsernituloslaskelmaan*

Konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys merkitään 1 luvun 1 §:n mukaisesti laadittavassa konsernituloslaskelmasa kohtaan poistot ja arvonalennukset. Konsernireservin vähennys saadaan myös esittää erillisenä eränä.

Kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n 3 momentissa tarkoitettu osuus osakkuusyrityksen tilikauden voitosta tai tappiosta merkitään konsernituloslaskelmaan omana eränä rahoitus- tuottojen ja -kulujen ryhmään. Jos erän erityisluonne sitä vaatii, se merkitään kuitenkin joko oman liikevoittoa esitettäviin tuottoihin ja kuluihin tai satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin.

Välittömät verot eritellään konsernituloslaskelmassa tai sen liitteenä toisaalta tilikaudelta ja aikaisemmilta tilikausilta maksettuihin tai maksettaviin veroihin ja toisaalta laskennallisen verovelan tai -saamisen muutokseen.

Vähemmistöosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tilikauden voittoa tai tappiota edeltäväksi eräksi.

3 §

*Eräiden erien merkitseminen
konsernitaseeseen*

Konserniliikearvon vielä poistamatta oleva osa merkitään konsernitaseen pysyviin vastaaviin omaksi eräkseen aineettomien hyödykkeiden ryhmään. Konsernireservi merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen ennen vierasta pääomaa. Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa.

Kirjanpitolain 6 luvun 13 §:n 2 momentissa tarkoitettu osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuskien hankintameno ja mainitun pykälän 4 momentissa säädetyllä tavalla lasketut osakkuusyrityksen osakkeiden tai osuuskien hankintameno lisäys- ja vähennyserät merkitään konsernitaseeseen yhteenlaskettuihin sijoitusten ryhmään.

Kirjanpitolain 6 luvun 11 §:ssä tarkoitettu laskennallinen verosaaminen esitetään konsernitaseessa omana eränä vaihtuviin vastaaviin kuuluvien saamisten ryhmässä ja las-

kennallinen verovelka vieraan pääoman ryhmässä, jollei niitä merkitä yhdeksi eräksi konserniyritysten omiin taseisiin sisältyvien kirjanpitolain 5 luvun 18 §:ssä tarkoitettujen laskennallisten verovelkojen tai verosaamisten kanssa.

Vähemmistöosuudet merkitään konsernitaseeseen erilliseksi eräksi oman pääoman jälkeen.

Laskennallinen verovelka tilinpäätössiirtojen kertymästä esitetään omana eränä vieraan pääoman ryhmässä, jollei sitä merkitä yhdeksi eräksi 3 momentissa tarkoitettun verovelan kanssa.

4 luku

Konsernituloslaskelman ja -taseen liitetiedot

1 §

Yksittäisen yrityksen liitetietoja vastaavat tiedot

Konsernituloslaskelman tai -taseen liitteenä on ilmoitettava soveltuvin osin 2 luvun 1—9 §:ssä tarkoitettut tiedot konsernista.

2 §

Laatimista koskevat liitetiedot

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä:

1) konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet;

2) selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan;

3) perusteltu selostus siitä, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin konsernin emoyrityksen tilinpäätöksessä;

4) perustelu sille, jos konsernitilinpäätöksen yhdistellyssä tytäryrityksen tilinpäätöksessä on erityisestä syystä poikettu kirjanpitolain 6 luvun 4 §:n 2 momentissa tarkoitettua laskentaperiaatteesta;

5) perustelu sille, jos konsernitilinpäätöksen yhdistellyssä osakkuusyrityksen tilinpäätöksessä on noudatettu konsernin arvostus- ja jaksotusperiaatteista poikkeavia periaatteita;

6) selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteesta, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitilinpäätöksen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa;

7) perustelu sille, jos tytäryrityksen tilinpäätös on yhdistelty kirjanpitolain 6 luvun 17 §:n mukaisesti konsernitilinpäätökseen;

8) peruste, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaisen tytäryrityksen tai osakkuusyrittäksen tilinpäätöserät Suomen rahaksi; sekä

9) perusteltu selvitys, jos konserniliiketoiminnan poisto-aika on pidempi kuin viisi vuotta.

3 §

Tytär- ja osakkuusyrittäksiä koskevat liitetiedot

Konsernituloslaskelman ja konsernitaseen liitetietona on esitettävä:

1) konsernitilinpäätökseen yhdistelystä tytäryrittäksestä nimi, kotipaikka sekä konserniyrittästen ja omista nimissään mutta konserniyrittästen lukuun toimivien henkilöiden yhteenlaskettu omistusosuus tässä tytäryrittäksessä;

2) edellä 1 kohdassa tarkoitettut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä tytäryrittäksestä samoin kuin tieto sen omasta pääomasta ja voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;

3) edellä 1 kohdassa tarkoitettut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelystä osakkuusyrittäksestä ja tieto käytetystä yhdistelymenetelmästä;

4) edellä 1 kohdassa tarkoitettut tiedot konsernitilinpäätökseen yhdistelemättömästä osakkuusyrittäksestä sekä tämän osakkuusyrittäksen oman pääoman määrä ja tilikauden voitto tai tappio viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;

5) kirjanpitolain 6 luvun 9 §:n mukaisella tavalla konsernitilinpäätökseen yhdistelystä tytäryrittäksestä nimi ja kotipaikka sekä tieto yhdistelyn vaikutuksesta konsernitaseen kuhunkin oman pääoman erään;

6) selostus siitä, mihin yhteinen vaikutusvalta perustuu, jos osakkuusyrittäksen tilinpäätös on yhdistelty konsernitilinpäätökseen kirjanpitolain 6 luvun 15 §:n mukaisesti; sekä

7) jos tytäryrittäks on yhdistelty konsernitilinpäätökseen ennen emoyrittäksen tilikautta

päättäneeltä tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella, selostus tytäryrittäksen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan vaikuttaneista olennaisista tapahtumista, jotka ovat sattuneet tytäryrittäksen ja emoyrittäksen tilikausien päättymisen välisenä aikana.

Edellä 1 momentin 2 ja 4 kohdassa tarkoitettuun omaan pääomaan luetaan myös tilinpäätössiirtojen kertymä. Tästä summasta tulee lisäksi vähentää laskennalliset verovelat.

4 §

Muut liitetiedot

Edellä 1—3 §:ssä säädetyn lisäksi konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona on esitettävä:

1) erittely konserniliiketoiminnan poistosta ja konsernireservin vähennyksestä, jos ne on yhdistetty konsernituloslaskelmassa;

2) erittely konserniliiketoiminnasta ja -reservistä, jotka on vähennetty toisistaan konsernitasetta laadittaessa;

3) laskennallisten verovelkojen ja niiden muutosten erittely tilinpäätössiirtoihin perustuviin, yhdistelytoimenpiteisiin perustuviin ja konserniyrittästen omiin taseisiin sisältyviin, jos nämä on esitetty yhdistettynä konsernituloslaskelmassa ja -taseessa;

4) osakkuusyrittäksistä johtuva konserniaktiiva tai konsernireservi; sekä

5) henkilöstön keskimääräinen luku yhteisyrittäksissä, jotka on yhdistelty konsernitilinpäätökseen kirjanpitolain 6 luvun 15 §:ssä säädetyllä tavalla.

5 §

Poikkeukset liitetietojen esittämisestä

Edellä 3 §:n 1 momentin 1—4 kohdassa tarkoitettut tiedot saadaan jättää ilmoittamatta, jos ne ovat epäolennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Lisäksi omaa pääomaa ja voittoja tai tappioita koskevat tiedot saadaan jättää ilmoittamatta, jos konserniyrittästen omistusosuus yrityksessä on vähemmän kuin puolet eikä yritys ole velvollinen julkistamaan tasettaan.

5 luku

Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt

1 §

Tase-erittelyt

Tase-erittelyinä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luetteloitava kirjanpitovelvollisen taseeseen tilikauden päättyessä merkitty:

- 1) käyttöomaisuus ja muut pitkävaikutteiset sijoitukset;
- 2) vaihto-omaisuus;
- 3) rahoitusomaisuus;
- 4) vieras pääoma; sekä
- 5) pakolliset varaukset.

Edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetut tase-erittelyt saadaan vaihtoehtoisesti laatia siten, että ne sisältävät ainoastaan lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana.

2 §

Liitetietojen erittelyt

Ne 2 luvun 6 §:ssä tarkoitetut liitetiedot, jotka kirjanpitovelvollinen on esittänyt tilinpäätöksessään erittelemättä, on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luetteloitava. Näitä erittelyjä koskevista muutoksista tulee pitää luettelo tai erillistä kirjanpitoa tilikauden aikana, jos tiedot eivät ilmene pääkirjanpidosta.

3 §

Laatiminen koneelliselle tietovälineelle

Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt saadaan laatia koneelliselle tietovälineelle tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettavalla tavalla sen mukaan kuin kauppa- ja teollisuusministeriö päättää.

4 §

Varmentaminen

Edellä 1 ja 2 §:ssä tarkoitetut erittelyt on päivättävä ja laatijoiden on ne allekirjoitettava. Koneelliselle tietovälineelle laadittu erittely varmennetaan laatijan ja merkinnän tekohetken ilmaisevalla tunnukseksi.

6 luku

Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

1 §

Voimaantulo

Tämä asetus tulee voimaan päivänä kuuta 199 .

Tällä asetuksella kumotaan 30 päivänä joulukuuta 1992 annettu kirjanpitoasetus (1575/1992) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen.

Tätä asetusta sovelletaan ensimmäisen keran siltä tilikaudelta, joka alkaa 1 päivänä tammikuuta 1998 tai sen jälkeen.

Kirjanpitovelvollinen saa soveltaa tätä asetusta kirjanpitoon sinä tilikautena, joka on kulumassa, kun kirjanpitolaki tulee voimaan.

2 §

Siirtymäsäännös

Jos kirjanpitovelvollinen soveltaa kirjanpitoonsa ennen 1 päivää tammikuuta 1998 voimassa olleita kirjanpitolain (655/1973) säännöksiä sanotun päivän jälkeen, kirjanpitovelvollinen saa, siltä osin kuin näiden säännösten soveltaminen sitä edellyttää, vastaavasti soveltaa 1 §:n 2 momentissa mainitun, kumotun asetuksen säännöksiä kirjanpitoon sellaisella tilikaudella joka päättyy 31 joulukuuta 1998 tai sitä ennen.

